

أ.د/ عبد العال بن هاشم أبو خشبة

أستاذ المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

د/ يوسف علي الوردات

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

أ/ نايف ابراهيم العتيبي

باحث دراسات عليا قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية)

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة احتوت على 28 سؤالاً تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور شملت مختلف العوامل المهمة اللازمة للتحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية. وقد تم توزيع الاستبانة على عينة من المحاسبين في كل من وزارة المالية، ووزارة الصحة، ووزارة العدل، ووزارة البيئة والمياه والزراعة، ووزارة الاتصالات وتقنية المعلومات، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان. كما تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: (1) رغبة الإدارات العليا في المؤسسات الحكومية بالتحول إلى أساس الاستحقاق (2) توفر أنظمة محاسبية جيدة في المؤسسات الحكومية ولكنها بحاجة إلى المزيد من التطوير لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق (3) وجود تفاوت في مدى توافر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية. ولذلك توصي الدراسة بإنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية ترتبط بوزارة المالية لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق، وإسقاطاب وتعيين المزيد من الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى الاستعانة بالمؤسسات التعليمية كالجامعات لتدريب وتأهيل الموظفين في المؤسسات الحكومية لكي يكونوا قادرين على تطبيق أساس الاستحقاق. كما توصي الدراسة بضرورة إشراك الأجهزة الرقابية كالديوان العام للمحاسبة في متابعة تنفيذ عملية التحول إلى أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية. وفي مجال البحث العلمي، توصي الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث في هذا المجال نظراً للتطورات المتسارعة والمتعلقة بتحديث كيفية إدارة مؤسسات القطاع العام بما يتواءم مع رؤية 2030 التي تبنتها المملكة العربية السعودية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الحكومية، الوحدات الحكومية السعودية، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق.

E.mail: Ahmabukhashaba1@kau.edu.sa

E.mail: wardat61@yahoo.co.uk

E.mail: naa@stu.kau.edu.sa

The Availability of the Accounting requirements needed to transfer to The Accrual Basis Accounting in the Saudi Public Sector: A Field Study

Abstract

The paper examines the availability of the accounting requirements needed to transfer to the Accrual Basis Accounting (ABA) in the Saudi Public Sector (SPS). To achieve this aim, the study used an analytical descriptive approach by means of a questionnaire. The questionnaire consists of 28 questions that include 3 groups which cover all expected elements necessary to apply the ABA. Participants of the survey were accountants from the Ministry of Finance, Ministry of Health, Ministry of Justice, Ministry of Environment, Ministry of Water and Agriculture, Ministry of Communications, and Information Technology, and Ministry of Municipal and Rural Affairs and Housing. The study reveals the following results: (1) significant willingness by the top SPS administration to transfer to ABA, (2) the availability of the accounting information systems in the SPS, but these systems should be modernized to be relevant to the ABA, and (3) there are variations in the SPS organizations of the staff numbers who are qualified to apply the ABA. Accordingly, the study recommends the following (1) the establishment of a specialized board, which should be linked to the Ministry of Finance, to modernize the accounting information systems in the SPS to make them relevant the ABA, (2) the recruitment of more qualified staff as well as training the current staff to be qualified to apply ABA. This could be achieved through establishing a partnership with the academic institutions in the Kingdom to provide specialized courses in this field. (3) increasing the emphasis on the role of the supreme audit institution in the Kingdom to assess and follow-up the process of the transfer to ABA in the SPS, and (4) in terms of future research, the study emphasizes the necessity of more research in this field, since The Kingdom is experiencing dramatic changes in the management of its public sector as a result of its adoption to the 2030 mission.

Keywords: Government accounting, Saudi government units, cash basis, accrual basis.

1- مقدمة

اعتمدت المحاسبة في الوحدات الحكومية لفترة طويلة من الزمن حتى بداية تسعينات القرن الماضي على الأساس النقدي. وقد بدأت محاولات تقريب المحاسبة الحكومية من المحاسبة المالية من خلال التحويل إلى أساس الاستحقاق. وتعد نيوزيلندا من أوائل الدول التي طبقت المحاسبة الحكومية المبنية على أساس الاستحقاق، تليها كل من أستراليا والمملكة المتحدة والسويد والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول (جابي، 2017، ص: 684). ويتاريخ 16 ربيع الأول 1438 هـ صدر في المملكة العربية السعودية الأمر السامي الكريم رقم (13059)، بالموافقة على مشروع تحول جميع القطاعات الحكومية السعودية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يعد تحقيقاً لإحدى ركائز رؤية المملكة (2030م) المعنية بتحسين جودة الحسابات المالية، وتعزيز الشفافية ضمن برنامج تحسين نظام المحاسبة الحكومية. ويعد مشروع التحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام من المبادرات المنبثقة عن برنامج التحويل الوطني والتي تتبناها وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية، وامتداداً لما تسعى إليه الوزارة من تطوير وبناء شراكة مع القطاعين العام والخاص بالمملكة، حيث أن مشروع التحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي سيساعد على توفير معلومات كافية ودقيقة وذات توقيت ملائم عن المركز المالي، ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات، وتعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات، وتطوير الإدارات المالية في الجهات الحكومية ودعم اتخاذ القرارات. إذ يستوجب تطبيق المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق تسجيل الإيرادات والمصروفات استناداً لتاريخ نشوء الحدث أو الدين بصرف النظر عن التاريخ الذي يتم فيه فعلياً تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، وبالتالي القدرة على معرفة قيمة الأصول والالتزامات في أي لحظة خلال الفترة المحاسبية وليس فقط عند الإقفال الدوري للحسابات (وزارة المالية، 2019أ).

2- مشكلة الدراسة

تحتاج عملية التحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السعودية إلى كوادر بشرية مؤهلة وقادرة على التحويل، إضافة إلى توفر نظام محاسبي يدعم عملية التحويل. ورغم التوجه نحو التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية، إلا أن الدراسات المتخصصة في هذا الموضوع مازالت محدودة في ظل بيئة حديثة العهد بهذا التحويل في المملكة العربية السعودية، بالإضافة إلى أنها بيئة متسارعة التطور لتواكب متطلبان رؤية المملكة 2030، إضافة إلى عدم توفر دراسات محلية تعزز وتطور سبل نجاح تطبيق التحويل وتبني أساس

الاستحقاق المحاسبي في القطاعات الحكومية السعودية. ولذلك تتمثل مشكلة الدراسة في عدم معرفة مدى توفر مقومات التحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاعات الحكومية السعودية. ومن خلال تحديد مشكلة الدراسة، تمثل السؤال الرئيس للدراسة فيما يلي:

ما مدى توفر مقومات التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السعودية؟

ويتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية؟
- ما مدى الدور الذي تقوم به وزارة المالية لمساعدة الوحدات الحكومية للتحويل إلى أساس الاستحقاق؟
- ما مدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تتبع وزارة المالية وتساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية؟

3- أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة بصورة رئيسة إلى معرفة مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية، من خلال تحقيق الأهداف التالية:
- معرفة مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
 - معرفة دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق.
 - معرفة مدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة تتبع وزارة المالية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

4- أهمية الدراسة

اتفقت غالبية الدراسات السابقة على تحديد مدى إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاعات الحكومية ببلدان العالم المختلفة. وتتبع أهمية الدراسة الحالية من كونها من أوائل البحوث في المملكة العربية السعودية وفقا لمعلومات الباحثين والتي تتناول موضوع مدى توفر المقومات المحاسبية للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية، وذلك من خلال تسليط الضوء على المقومات اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق، ومعرفة مدى توفرها في القطاعات

الحكومية بالمملكة العربية السعودية، ومعرفة دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحول إلى أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معرفة أهمية إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تتبع وزارة المالية وتساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

5- نطاق الدراسة

يمكن تلخيص نطاق الدراسة في الجانبين التاليين:

- أ - اقتصرت الدراسة على العاملين القائمين على التحول إلى أساس الاستحقاق بأقسام المحاسبة في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- ب - اقتصرت الدراسة على القطاعات الحكومية المكونة من: وزارة المالية، ووزارة الصحة، ووزارة العدل، ووزارة البيئة والمياه والزراعة، ووزارة الاتصالات وتقنية المعلومات، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، حيث أن هذه الوزارات هي أولى القطاعات التي بدأت بتنفيذ التحول إلى أساس الاستحقاق بشكل تجريبي بالمملكة العربية السعودية (وزارة المالية، 2019؛ 2021).

6- منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملاءمته لطبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها. إذ يعتمد المنهج الوصفي على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، مع الاهتمام بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها كيفياً بوصفها وبيان خصائصها، وكمياً بإعطائها وصفاً رقمياً من خلال أرقام جداول توضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى" (الهوري، 2020، ص: 60). وقد اعتمد الجانب النظري من الدراسة على إجراء مسح شامل للأدب المحاسبي والدراسات السابقة وما نصت عليه التعليمات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS) واستخدام الاختبارات الإحصائية الملائمة بهدف الحصول على دلالات تدعم موضوع الدراسة وتجب عن أسئلة الدراسة.

7- الإطار النظري للدراسة

تعد المحاسبة الحكومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية الناتجة عن النشاط المالي للدولة. وتتسق قواعدها مع الخصائص المميزة للخدمات التي تقدمها القطاعات الحكومية من جهة، ومع احتياجات الإدارة والتخطيط والرقابة الحكومية من جهة أخرى (مبارك، 2013، ص: 9). ومن

المتوقع أن التحول من المحاسبة المبنية على الأساس النقدي إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق سوف يسهم في تسهيل إدارة الخصوم والأصول، وزيادة كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة، ومن ثم إدارة مالية أكثر فعالية وحكمة؛ حيث أن المحاسبة المبنية على الأساس النقدي لا توفر صورة كافية عن الواقع الفعلي للعمليات المالية للقطاعات الحكومية. إذ يمكن أن تظهر نتائج مالية مضللة تختلف عن الصورة الواقعية للوضع المالي (جايي، 2017، ص: 703؛ Yusof, 2021, p: 782). وسيتم تناول بعض المفاهيم الأساسية في هذا الجزء.

7-1 أهداف المحاسبة الحكومية

وفقاً لما ورد في أدبيات المحاسبة الحكومية عن أهدافها، يتضح أن المحاسبة الحكومية تهدف لإثبات وقياس العمليات المالية في القطاعات الحكومية بهدف إعداد تقرير عنها وتقديمه للجهات الرقابية ومتخذي القرار في القطاعات الحكومية. ويمكن عرض تلك الأهداف من خلال النقاط التالية (السعد وعسييري، 2012، ص: 412؛ حماد، 2012، ص: 10؛ البناء، 2019، ص: 12؛ إسماعيل وعدس، 2019، ص: 51؛ ضو وآخرون، 2018، ص: 10؛ 9؛ (Icai, 2017, p: 9):

- تنفيذ الأعمال المالية للوحدات الحكومية في الوقت المناسب وبطريقة فعالة وموثوقة مع مراعاة المتطلبات المالية اللازمة لضوابط (على سبيل المثال، تسديد الدفعات، وتسوية الالتزامات، وتحصيل المبالغ المستحقة، وشراء وبيع الأصول وما إلى ذلك).
- الاحتفاظ بسجلات محاسبية ووثائقية منتظمة يسهل الوصول إليها كدليل على المعاملات السابقة والوضع المالي الحالي، وتقديم بيانات مالية دورية.
- القياس المحاسبي للأموال عن العمليات ونتائج النشاط التي تقوم بها الوحدات الحكومية.
- إثبات الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من خلال الإدارات المختلفة ومتابعة النفقات الفعلية التي تم صرفها ومقارنتها بما تم تخصيصه لتلك الوحدات من مصروفات ومتابعة الأداء.
- تقديم المعلومات التي تعيد متخذي القرارات في اتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ومساعدتهم في الرقابة على الوحدات الحكومية ومحاسبة المسؤولين.
- التحديد الدقيق للأسس والوسائل الفنية الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي.
- إثبات وتسجيل وتبويب العمليات المالية للقطاع الحكومي.
- إصدار التقارير المالية الدورية عن الحالة المالية للقطاع الحكومي.
- تزويد الجهات الرقابية بالمعلومات المالية والإحصائية الخاصة بالموارد المالية لمساعدتها في سير الأعمال واتخاذ القرارات.

- مساعدة الوحدات الحكومية المختلفة في إعداد موازاناتها التخطيطية بما تتضمنه من إيرادات ومصروفات عن السنة المالية القادمة.
- إحكام الرقابة على الموارد المالية في الجهات الحكومية.
- المحافظة على المال العام، من خلال التأكد من صحة ودقة إجراءات تحصيل موارد الدولة وإنفاقها.
- توفير المعلومات اللازمة لممارسة عملية الرقابة والتخطيط في كافة مستويات القطاعات الحكومية.
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم البرامج والأنشطة المتعلقة بالوحدة الحكومية والتأكد من إنجازها.

7-2 مقومات النظام المحاسبي الحكومي

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المقومات والتي تعمل جميعها بهدف تحقيق الغاية المنشودة من تصميم هذا النظام (لعماري، 2001، ص: 60). فالنظام هو مجموعة من العناصر والأجزاء والتي تعمل معاً لتحقيق هدف معين (العامري، 2020، ص: 10). أما النظام المحاسبي فهو "عبارة عن مجموعة الطرق والإجراءات المستخدمة لتوثيق البيانات المالية للوحدة المحاسبية وتجميعها، والتي تصمم لكي تتناسب مع حاجات المشروع". ورغم أن النظام المحاسبي الحكومي، من الأنظمة المحاسبية الخاصة، فإنه لا يخرج أيضاً عن هذا السياق، فهو عبارة عن "مجموعة من العناصر، أو الأجزاء التي تتفاعل مع بعضها البعض وفق إجراءات وقواعد محددة لتحقيق هدف معين، أو مجموعة من الأهداف. إذ أن الهدف الأساسي في المحاسبة الحكومية هو التأكد من سلامة الإجراءات المالية، والرقابة على الاعتمادات المخصصة لعمليات الصرف والرقابة على تحصيل الإيرادات، وقياس كفاءة أداء الوحدات الحكومية" (مختار، 2018، ص: 19).

ومع أن النظام المحاسبي الحكومي لا يختلف عن أي نظام محاسبي آخر من ناحية المقومات (إسماعيل وعدس، 2019، ص: 195)، إلا أنه قد اتجهت بعض أدبيات المحاسبة إلى حصر مقومات أو عناصر النظام المحاسبي الحكومي. فمنهم من حصرها في ثلاثة مقومات وهي المجموعة المستندية والدفترية والسجلات المحاسبية، والقواعد والإجراءات المحاسبية، والتقارير والقوائم المالية (المهاني والخطيب، 2010، ص: 186 - 187)، أو المستندات، والسجلات، والتقارير المالية (السعد وعسيري، 2012، ص: 415)، ومنهم من وضعها في أربعة مقومات وهي المجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، والتقارير المالية، ونظام الرقابة الداخلية (البناء، 2019، ص: 36-37). وهناك من حصرها في ستة مقومات وهي المجموعة المستندية، والمجموعة

الدفترية، ودليل الحسابات، والدورة المستندية، والدورة المحاسبية، انتهاء مجموعة من الحسابات والقوائم الدورية والختامية (وديان والحدر، 2010، ص: 186 - 187). ومنهم من وضعها في ثمانية مقومات والتي تتكون من المستندات، والحسابات المصرفية، والسجلات المحاسبية، والضوابط والإجراءات، والوسيلة لتجميع البيانات المحاسبية، والتقارير المحاسبية الداخلية، والتقارير المحاسبية الخارجية (التقارير المالية)، والموظفين (9-8، ICAI, 2017). وهناك من حصرها في تسعة مقومات والتي تتكون من: النظام واللوائح والقواعد والتعليمات المالية التي تصدرها السلطة التنظيمية (التشريعية) كمجلس الوزراء والسلطة التنفيذية كوزارة المالية والتي تبين الإجراءات والأدوات الرقابية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية الحكومية، والإطار الفني لعمل النظام المحاسبي كالقيد المزدوج ووحدة القياس وسنوية الموازنة، والمجموعة المستندية لإثبات العمليات المحاسبية كمستندات إثبات الإيرادات (إيصال الاستلام) والمصروفات (أمر الصرف والدفق) ومستندات إثبات القيود المحاسبية (أمر الصرف وإذن التسوية)، ودليل الحسابات لتسهيل عملية ترقيم وتبويب وتصنيف الحسابات، ومجموعة سجلات محاسبية وإحصائية كسجل اليومية العامة والأستاذ العام والأستاذ المساعد، ومجموعة التقارير المالية لإظهار النتائج المالية من خلال النظام المحاسبي كالتقارير الدورية وجدول الحساب الشهري والحساب الختامي، ونظام للضبط الداخلي لتحديد مسؤوليات وواجبات الموظف والفصل بين السلطات والمسؤوليات، ونظام رقابة داخلية فعال من خلال ضمان عدم تجاوز الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية ومنع حدوث الأخطاء والمخالفات في العمل المالي والمحاسبي، وكوادر بشرية مؤهلة لتنفيذ النظام المحاسبي بحيث يكون من يعمل على النظام المحاسبي يحمل الدرجة الجامعية في المحاسبة، ويُعدُّ هذا المقوم هو الأهم على الإطلاق من بين جميع المقومات السابقة (الهويمل، 2019، ص: 24 - 26). ويتضح مما سبق أن المقومات البشرية والمقومات المادية المكونة من المستندات والسجلات والتقارير المالية هي المقومات الرئيسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي وما سواها يعتبر مساعدا لكي يعمل النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة.

7-3 أسس القياس المحاسبي في القطاعات الحكومية

تتمثل الأسس المحاسبية في أساسين، هما: الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أساس ثالث يمثل مزيجا بينهما وهو الأساس النقدي/الاستحقاق المعدل (الحמיד، 2010، ص: 91؛ وضو وآخرون، 2018، ص: 24؛ إسماعيل وعدس، 2019، ص: 72؛ السلطان، 2003، ص: 57؛ Ruppel, 2009. p: 20؛ Tiron Tudor & Alexandra, 2006, pp: 1-2؛ Weil et al, 2013, p: 26).

7-3-1 الأساس النقدي

ويُقصد به الاعتراف بالأحداث التي تتم نقداً، بما يعني تطابق صافي النقد مع صافي الدخل خلال فترة معينة (الحמיד، 2010، ص: 92)، مع تجاهل الإيرادات والمصروفات المستحقة حيث لا يتم تسجيل النفقات أو الإيرادات إلا عند تحققها نقداً (Kimmel et al. 2018.p: 166). ويمكن تلخيص مزايا وعيوب الأساس النقدي فيما يلي:

7-1-3-1 مزايا الأساس النقدي

1. يوفر المعلومات التي تحدد بسهولة ما إذا كانت الموارد المالية المتاحة قد أنفقت على الغرض المخصص لها بما يتفق مع الاعتمادات المدرجة بالموازنة (عثمان، 2011، ص: 66).
2. وضوح الأساس النقدي وسهولته في التطبيق حيث لا يحتاج إلى خبرات أو كفاءات لتطبيقه (البناء، 2019، ص ص: 19 - 20).
3. يعتبر خياراً مناسباً للعديد من الدول وخاصة الدول منخفضة الدخل (Perry et al, 2008, p: 279).
4. يتسم بسهولة فهمه وتطبيقه وانخفاض تكلفته إنشائه، حيث لا يتطلب عدداً كبيراً من الموظفين (الهويل، 2019، ص: 34؛ اللوافة، 2016، ص: 21).
5. وضوحه وسهولة فهم وإعداد وتقديم التقارير المالية التي تتبنى هذا الأساس (مفضل، 2013، ص: 42).
6. تستخدمه العديد من البلدان وخاصة الدول النامية منها؛ نظراً لسهولة تنفيذ نظام محاسبي وفقاً لهذا الأساس (Bogui, 2009, p: 493).

7-1-3-2 عيوب الأساس النقدي

1. يتجاهل ما تبقى في الحساب من رصيد معتمد بالموازنة في نهاية السنة المالية حيث لا يمكن ترحيل الرصيد إلى الفترة المالية القادمة (Wan, 2005, p: 51).
2. يظهر القليل من المعلومات عن الالتزامات والموجودات المستقبلية المتعلقة بالوحدة المحاسبية (Sousa et al. 2013. P: 221).
3. لا يعترف بالمنافع التي ستحققها الموجودات خلال الفترات المالية المقبلة للوحدة الاقتصادية (Fee.2007. p: 9).
4. يؤدي إلى تداخل نشاط السنوات المالية الناتج عن عدم الفصل بين المصروفات والإيرادات التي تخص كل سنة مالية على حدة (إسماعيل وعدس، 2019، ص ص: 73 - 75).

5. لا يقدم المعلومات التي تعكس الوضع المالي العادل لكل سنة من السنوات المالية (الهويل، 2019، ص: 34).
6. لا يوفر الحد الأدنى من المعلومات التي يتوقعها المستفيدون من التقارير المالية (Ifac, 2014, p: 2).
7. يتجاهل الاعتراف بمبدأ التحقق (Tiron Tudor & Alexandra, 2006, p: 2).

7-3-2 أساس الاستحقاق

ويُقصد به الاعتراف بالعملية المالية وقت حدوثها، والذي يترتب عليه رسملة الأصول الثابتة وتسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها (Sadiyah & Yuhertiana, 2021, p: 27). ويعد التحول إلى أساس الاستحقاق من أبرز إصلاحات المحاسبة الحكومية في العقود الثلاثة الماضية للعديد من الدول (Ouda,2021, p: 15) ويمكن إيجاز مزاياه وعيوبه على النحو التالي:

7-3-2-1 مزايا أساس الاستحقاق

1. يحقق المقارنة بين مجهودات الفترة المحاسبية ومنجزاتها (السلطان، 2003، ص: 58).
2. يوفر بيانات متكاملة عن حجم الالتزامات المستحقة على القطاعات الحكومية وكذلك حقوقها لدى الغير (زهير، 2014، ص: 34).
3. يوفر إجراء المقارنة بين إيرادات ومصروفات القطاعات الحكومية المتماثلة (الشوبكي وأبو شمالة، 2012، ص: 39).
4. يوفر بيانات ومعلومات عن كافة العمليات التي تحدث في الوحدة (إسماعيل وعدس، 2019، ص: 75).
5. يعد الاستحقاق المقياس الأكثر عدالة في القياس عن نتائج الفترة المالية (الحسيني، 1999، ص: 60).
6. يوفر معلومات مالية مفصلة (Sadiyah & Yuhertiana, 2021, p: 28).
7. لا يعني أساس الاستحقاق التخلي عن المحاسبة النقدية (قائمة التدفقات النقدية) (Bunea & Petre, 2009, p: 3).
8. يوفر إدارة أفضل للأصول والخصوم (Khan & Mayes, 2009, p: 9).

7-3-2-2 عيوب أساس الاستحقاق

1. يتطلب إلحاق مدة إضافية بالسنة المالية (الشوبكي وأبو شمالة، 2012، ص ص: 39 - 40).
2. يصعب تطبيقه عند تقييم بعض أصول المخازن الحكومية (البناء، 2019، ص: 19).

3. يعتمد على عنصر التقدير الشخصي (وديان و الحدرب، 2010، ص: 45).
4. يحتاج إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة (المهانيي والخطيب، 2010، ص: 77).
5. يتطلب إعداد نظام محاسبي متطور ويحتاج هذا النظام إلى موظفين يتمتعون بكفاءة فنية عالية من الناحية المحاسبية (زهير، 2014 ص: 35).
6. يحتاج الموظفون الذين يعملون وفق أساس الاستحقاق إلى مهارات متخصصة في المحاسبة (الهويل 2019، ص: 35).
7. يعتمد على التقدير الشخصي في تقييم وتحديد بعض المصروفات (السلطان، 2003، ص: 58).
8. توجد آثار ومشاكل مترتبة على وضع موازنة معدة على أساس الاستحقاق عوضاً عن الأساس النقدي (Anessi-Pessina et al, 2016, p: 510).

7-3-3 الأساس المشترك (النقدي المعدل/الاستحقاق المعدل)

ويعتبر بمثابة مزج بين خصائص ومميزات الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في نفس الوقت (Sousa et al, 2013, P: 221).

وينادي العديد من الباحثين بالتحول إلى أساس الاستحقاق للأسباب التالية:

1. أنه يسمح للحكومات بتوقع الصدمات المالية وإدارتها (IFAC, 2012).
2. يوفر صورة أكثر اكتمالاً من حيث إدارة أداء التكاليف (Fee, 2016, pp: 3-4).
3. توفر المؤشرات المالية القائمة على أساس الاستحقاق معلومات أفضل حول استدامة السياسات المالية. كما توفر أساساً أقوى لمساءلة الحكومة، مع توفير مقياس أفضل لتأثيرات السياسات الحكومية على إجمالي الطلب الاقتصادي (Athukorala and Reid, 2003, p: 9).
4. يجعل التكلفة الحقيقية للحكومة أكثر شفافية (Blondal, 2003, p: 45).

7-4 خصائص النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية

إن المتتبع للنظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية يجد أنه يعتمد على الأنظمة والتعليمات التي تصدرها السلطة التنظيمية (التشريعية) المتمثلة في مجلس الوزراء، والتنفيذية المتمثلة في وزارة المالية. وتعمل الوحدات الحكومية بنفس الإجراءات في النظام المحاسبي الحكومي وتعتمد في عمليات النظام وفقاً لما تنشره وزارة المالية من تعليمات (السلطان، 2003، ص: 19-28). كما أن الوحدات الحكومية لم تعد تستخدم النظام المحاسبي اليدوي وبذلك فإن جميع

الوحدات الحكومية تتم عمليات نظامها المحاسبي إلكترونياً (الهويل، 2019، ص: 218). ويمكن إيجاز خصائص نظام المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية في النقاط التالية (الهويل، 2019، ص: 210؛ الإدارة العامة للمناهج، 2008، ص: 5):

1. ليس للقطاعات الحكومية السعودية رأس مال، حيث أن الموارد المالية متجددة سنوياً. إذ يخصص لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها.
2. النظام المالي موحد في جميع القطاعات الحكومية.
3. الملكية العامة لجميع الوحدات الحكومية.
4. تتميز القطاعات الحكومية بالسلطة السيادية اللازمة لأداء نشاطها.
5. الشخصية الاعتبارية مفقودة في الوحدات الحكومية.
6. العلاقة السببية بين المصروفات والإيرادات منعدمة، أو غير موجودة.
7. لا تستهدف جل القطاعات الحكومية في نشاطها تحقيق الربح.
8. لا يوجد ربط بين الإيرادات والمصروفات.
9. يرتبط قياس كفاءة وفعالية الأداء في القطاعات الحكومية في تحقيق أهدافها بما تقدمه من خدمات وما تحققه من مبادرات التزمت بها.
10. تعتبر الذمة المالية للقطاعات الحكومية غير مستقلة بالكامل.
11. لا توجد منظمات مهنية تصدر مبادئ ومعايير لتنظيم المحاسبة الحكومية في المملكة.

7-5 مشروع التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السعودية

يوفر مشروع تحول الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي منافع عديدة تتماشى مع رؤية المملكة (2030م) على النحو الآتي (وزارة المالية، 2019أ):

1. إمكانية مقارنة الأداء المالي.
2. التقارير المالية الإحصائية.
3. دعم اتخاذ القرارات.
4. جودة البيانات وتحسين الأداء.
5. تعزيز التصنيف الائتماني للمملكة.
6. تحقيق الحوكمة والرقابة على الأداء.

كما يمكن حصر الأهداف الاستراتيجية لمشروع تحول الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو الآتي (وزارة المالية، 2019أ):

1. تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة.
2. تحسين قدرات المملكة في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية في القطاع العام.

3. وجود نظام مالي متكامل مع توحيد المعايير المحاسبية بالقطاع العام.
4. دعم اتخاذ القرارات وتوفير معلومات أدق وأشمل.
5. حصر كافة أصول والتزامات الجهات الحكومية.

ويمكن الاستفادة من أفضل الممارسات الدولية لمقومات التحويل إلى أساس الاستحقاق والمستفاه من تجارب الدول في التحويل كالتالي (جابي، 2017، ص: 702؛ العدمات، 2012، ص ص: 33-35؛ الهتلان، 2010، ص ص: 12-14؛ Sadiyah & Yuhertiana, 2021; Hladika, 2022; Yusof, 2021; Flynn et al, 2016, pp: 5 – 8;

- توفير الموارد المالية اللازمة
- تبنّي ودعم المشروع.
- وضع خطط عمل الانتقال.
- تطبيق الاستقلال المحاسبي
- (التطبيق التجريبي)
- التدريب وإدارة التغيير.
- تطوير ومواءمة النظام المحاسبي التقني.
- توفر الكوادر المؤهلة.

وبناءً على ما سبق، يمر مشروع تحول الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي بأربع مراحل رئيسة كالتالي (وزارة المالية، 2019):

المرحلة الأولى: دراسة الوضع الحالي.

المرحلة الثانية: إعداد خطة التحويل من النظام الحالي.

المرحلة الثالثة: البدء بتطبيق خطة التحويل المحاسبي على كل جهة.

المرحلة الرابعة: التأكد من أن الأنظمة المحاسبية داخل كل جهة حكومية والموظفين مستعدون للعمل بشكل يومي وشامل وفقاً لأساس الاستحقاق، والإطلاق الفعلي للنظام المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.

8- الدراسات السابقة

هدفت دراسة (العيان، 2018) إلى التعرف على مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها عدم ملاءمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات، وأن التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي في البلديات لا تلبي احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها، وأن تطبيق أساس الاستحقاق المعدل يمكن الهيئات المحلية من توفير بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي والبيان الفعلي مقابل المقدّر

سواء أكان إيراداً أو مصروفاً، وتوفير مقومات رقابية على صافي الأصول والديونية والسيولة والموجودات السنوية والمطابقة مع الأرصدة المالية، وتقارير تساعد إدارة البلدية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وتمكن من متابعة وتنفيذ الموازنة دون تجاوز أو انحراف. كما تساعد الهيئات المحلية في متابعة التزاماتها المالية والرقابة على الأصول الثابتة، وتوفير نظام جيد للرقابة الداخلية من شأنه المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ومنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها. وقد أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها إعادة النظر في الأساس المحاسبي المطبق في البلديات، وتبني أساس محاسبي غير الأساس النقدي بما يساعد في توفير معلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن أنشطتها ومركزها المالي، مع ضرورة توفير تقارير متكاملة وموحدة تتضمن معلومات تعي باحتياجات مستخدميها، وضرورة إدخال وسائل التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في البلديات، وتطبيق نظام محاسبي محوسب وموحد لدى كافة البلديات بغض النظر عن تصنيفها.

كذلك قام (Setiyawati *et al.*, 2018) بدراسة ظاهرة حدثت استناداً إلى نتائج مراجعة الحسابات التي توصل إليها مجلس مراجعة الحسابات في جمهورية إندونيسيا، وهي رداءة جودة التقارير المالية، لا سيما في الحكومة المحلية والمقاطعات والمدن. وقد تم إجراء الاستطلاع في حكومة المقاطعة في جاوة الغربية وبنانتن بما يصل إلى (37) حكومة إقليمية. وقد أظهرت النتائج أن كفاءة المحاسب الداخلي كان لها تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية. وبالمثل، فإن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية القائمة على أساس الاستحقاق له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية، ولذلك توصي الدراسة بأنه يجب على الحكومة أن تسعى جاهدة لتحسين كفاءة المحاسبين الداخليين.

كما قام (Elmezughi & Wakil, 2018) بدراسة هدفت إلى تحديد الفوائد والصعوبات المتعلقة بالتحول في التقارير المالية للقطاع العام في مملكة البحرين، حيث اعتمدت الدراسة منهجية الاستقصاء المبنية على الاستبيان والتي تم توزيعها على موظفي القطاع العام في عدد من الوزارات والجهات الحكومية بمملكة البحرين. ومن ثم، تم تطبيق تحليل وصفي وتحليل شامل للإجابة على أسئلة الدراسة. وقد أظهرت النتائج أن التحول يمكن أن يكون له العديد من الفوائد، ومع ذلك فإن تحقيق هذه الفوائد يمكن أن يعوقه وجود مشكلات في التنفيذ. وتوصي الدراسة بإجراء مزيد من الجهود البحثية المستقبلية للتحقق من جدوى اعتماد أساس نقدي معدل والذي يكون أكثر دقة بدلاً من أساس الاستحقاق الكامل في مملكة البحرين.

أما (Aswar & Saidin, 2018) فقد قاما بدراسة هدفت إلى تفسير العوامل المتعلقة بمستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في البلديات في جاوة الإندونيسية، باستخدام استبيان منظم

تم إرساله إلى رؤساء اقسام المحاسبة في (119) بلدية. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين دعم الإدارة العليا وبرامج التدريب المناسبة وجودة تقنية المعلومات ومستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن أهم العوامل التي تؤثر على مستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق تتمثل في المتغيرات المتعلقة بدعم الإدارة العليا، وبرامج التدريب المناسبة، وجودة تكنولوجيا المعلومات وأن لها تأثيراً كبيراً على مستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق.

أما (شراب، 2019) فقد قام بقياس دور تطبيق أساس الاستحقاق ومزايا استخدامه في بلدية خان يونس بفلسطين كحالة عملية جرى فيها التحول، ودراسة أثر تطبيق أساس الاستحقاق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البلدية ومدى ملاءمتها وتوفر عنصر الثقة فيها لمتخذي 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 الباحثان إلى جمع البيانات، من خلال المقابلات المهيكلة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على توفير معلومات محاسبية بما يساعد متخذي القرار في تعزيز القدرة التنبؤية وإمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية وتوفيرها في التوقيت المناسب في بلديات قطاع غزة، بالإضافة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق له علاقة إيجابية بتوفر خاصية الثقة في المعلومات المحاسبية في بلديات قطاع غزة، مع وجود دور إيجابي لعملية الإفصاح. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات من أهمها: إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، وضرورة إعادة تأهيل وتدريب موظفي بلديات قطاع غزة بما يتناسب مع عملية التحول نحو الأساس الجديد، والاتجاه نحو حوسبة النظام المحاسبي ليتلاءم مع عملية الانتقال لتطبيق الأساس المحاسبي الجديد.

كما قام (Ahmed & Al-Kake, 2019) بدراسة توضح دور التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام في إقليم كردستان العراق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم وضع استبانة تضمنت (12) سؤالاً وزعت على (120) أكاديمياً في إقليم كردستان العراق. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام يوفر معلومات مناسبة، ومصداقية، وفهم أكثر، وقابلية للمقارنة، وتكون أكثر واقعية، وتتوافق مع نماذج القرار. كما قدمت الدراسة عدداً من التوصيات، بما في ذلك الحاجة إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من قبل حكومة إقليم كردستان العراق.

أما (Alghizzawi & Masruki, 2019) فقد قاما بدراسة هدفت إلى معالجة تأثير العلاقات الاجتماعية في مكان العمل والرضا الوظيفي على جاهزية موظفي الحكومة الأردنية لعملية التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق، وقد تم ذلك من خلال توزيع (375) استبانة على الكوادر المالية الحكومية العاملة بوزارة المالية الأردنية لدراسة عاملين محتملين قد يؤثران على جاهزية موظفي الحكومة الأردنية، وهما: (1) تأثير الالتزام التنظيمي و(2) الدور الوسيط للرضا الوظيفي. وقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين العلاقات الاجتماعية في مكان العمل/الرضا الوظيفي واستعداد الكوادر المالية في الحكومة الأردنية للتحويل نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق. وأوصت الدراسة بعمل مزيد من الدراسات من قبل الباحثين نظرًا لندرة الأبحاث في هذا المجال.

أما دراسة (Mosuin *et al.*, 2019) فقد هدفت إلى معرفة مستوى قبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بين المحاسبين في القطاع العام في ماليزيا، وما إذا كان مستوى قبول المحاسبين لنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤثر على دوافعهم ورضاهم الوظيفي وأدائهم الوظيفي. وقد تم توزيع استبيان على (166) محاسبًا، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن موظفي المحاسبة لديهم موقف إيجابي تجاه نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأنهم على استعداد لقبول مسؤوليات جديدة، وأن دافع المحاسبين لقبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤثر بشكل كبير على رضاهم الوظيفي وبالتالي على الأداء الوظيفي، وأن الإدارة العليا لوزارة المالية الماليزية قد نجحت في قيادة موظفي المحاسبة لديها لقبول هذا النظام. وقد أوصت الدراسة بمواصلة الجهد من أجل تنفيذ نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بنجاح.

وتناولت دراسة (الخرابشة وآخرون، 2020) التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية، مع تسليط الضوء على الانعكاسات والإيجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق، ودراسة القدرة على التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وقد تم ذلك من خلال توزيع (140) استبانة على موظفي أقسام الحسابات بوزارة المالية والدوائر المالية الحكومية الأردنية. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج لعل أهمها: أن هناك دورا لتطبيق أساس الاستحقاق من خلال وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وبين الأساس النقدي المستخدم. وأوصت الدراسة بوضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالميًا ومحليًا إضافةً إلى توحيد المسميات المحاسبية، والالتزام بتطبيق السياسات مثلها مثل الشركات، والعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام.

واستهدفت دراسة (Dianto & Aswar, 2020) تحليل تأثير دعم الإدارة العليا والتدريب والاتصال على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في إندونيسيا. وقد تم ذلك باستخدام (130) استبانة تم توزيعها على المحاسبين الحكوميين المسؤولين عن إعداد البيانات المالية في مقاطعة سيانجور ريجنسي الإندونيسية، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن دعم الإدارة العليا والتدريب لهما علاقة كبيرة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. وفي الوقت نفسه، ليس للاتصال علاقة مهمة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أوصت الدراسة بضرورة دعم الإدارة العليا والتدريب والتواصل على تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق.

ومن ناحية أخرى، فقد قام (Alghizzawi & Masruki, 2020) بدراسة هدفت إلى فحص عوامل النجاح الحاسمة لمدى استعداد المحاسبين الحكوميين لتبني المحاسبة على أساس الاستحقاق بالأردن. وقد استخدمت الدراسة نهجًا كميًا، حيث تم إعداد استبانة وزعت على المحاسبين الحكوميين لاعتماد استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أوصت الدراسة بعمل تدريبات وورش عمل مكثفة للمحاسبين الحكوميين بالأردن لتعريفهم بالمحاسبة على أساس الاستحقاق ورفع استعدادهم لاعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق وإقناعهم بالفوائد التي ستعود من هذا النظام، مع قيام الحكومة الأردنية بتوظيف المزيد من المتخصصين، والذي يسهل بدوره عملية التبني. كما يجب أن تحافظ الحكومة الأردنية على أنظمة تكنولوجيا المعلومات وتطويرها، مع تعيين المزيد من المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات والذين يكون لديهم فهم بعمل المحاسبين الحكوميين وتعقيد المحاسبة على أساس الاستحقاق (وظائف نظام تكنولوجيا المعلومات).

كما قام (Kartika *et al.*, 2020) بدراسة هدفت إلى معرفة مدى تأثير تطبيق نظام أساس الاستحقاق على كفاءة وفعالية التقارير المالية للقطاع العام في إندونيسيا. وتم توزيع استبيان شارك فيه (63) مراجعًا داخليًا من وكالة الإشراف على التمويل والتنمية، بوسط جاوا في إندونيسيا. وقد أظهرت النتائج أن تطبيق أساس الاستحقاق له تأثير إيجابي كبير على كفاءة وفعالية التقارير المالية للقطاع العام.

ومن ناحية أخرى، فقد قام (Nwali & Dame, 2020) بدراسة هدفت إلى معرفة مدى فعالية المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في نيجيريا من أجل تحقيق التنمية المستدامة، حيث أجريت الدراسة على ولاية إيبوني. وقد تم جمع البيانات عن طريق الاستبيانات المكونة من (30) سؤالًا مغلقًا. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن إدارة النفقات، والامتثال للمعايير، والشفافية، والتسجيل الدقيق، كلها أمور ترتبط سلبيًا بإدارة الدخل. وتوحي العلاقات السلبية بأنه كلما زادت إدارة

النفقات، والامتثال للمعايير، والشفافية، والتسجيل الدقيق، كلما انخفضت إدارة الدخل في القطاع العام. وأظهرت نتائج الدراسة أن إدارة النفقات، والامتثال للمعايير، والشفافية، والتسجيل الدقيق، يؤثران بشكل كبير على المساءلة في القطاع العام النيجيري. وقد أوصت الدراسة بضرورة تدريب المراجعين تدريباً كافياً على الجوانب الفنية للمحاسبة على أساس الاستحقاق.

كما قام (Ismaili *et al.*, 2021) بدراسة أهمية التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتنفيذها بالقطاع العام في كوسوفو. وقد تم استخدام المنهج الوصفي، حيث صممت استبانة وزعت على عينة من (100) مسئول من منظمات ومؤسسات الموازنة وأعضاء المؤسسات المملوكة ملكية عامة والجمعيات المهنية. وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق الإصلاح في ظل المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق يسهم بشكل كبير في تحسين عملية اتخاذ القرار واستخدام الأموال العامة. كما أنه يسهم في بناء ثقة الجمهور في المعلومات المتعلقة بالوضع الاقتصادي والمالي المستدام، ويساعد على ضمان الكشف عن المعلومات المالية بشكل أفضل، وتحسين المساءلة والشفافية، وتحسين الإدارة المالية، وتحسين المعلومات المالية العامة للبلد والجهات المانحة، وتحسين المساعدة التقنية الدولية. وقد أوصت الدراسة برفع مستوى الوعي سياسياً وإدارياً من خلال إظهار فوائد الإصلاح، وأيضاً بتدريب وتأهيل المسؤولين والمحاسبين المهنيين في القطاع العام، والشروع في إدخال تغييرات على التشريعات واعتماد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأفضل الممارسات، وتكليف المؤسسة المناسبة بواجب تحديد وتسجيل وتقييم الأصول بجميع أنواعها، من العقارات إلى الأشياء الثمينة، مع طلب الدعم من مختلف المؤسسات المالية.

وتناول (Sadiyah & Yuhertiana, 2021) تحديد أفضل أساس محاسبي (الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق) في محاسبة القطاع العام بإندونيسيا. وقد استخدمت الدراسة أسلوباً نوعياً من خلال دراسة الأدبيات. وقد خلصت الدراسة إلى أن الأساس النقدي معروف بتسجيله البسيط، بينما أساس الاستحقاق هو الأفضل، ويمكن أن تلعب المساءلة دوراً مهماً للغاية في منع المؤسسات من إساءة استخدام المرافق والموازنات العامة. كما أن التغييرات في المحاسبة المبنية على الأساس النقدي إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق تعني التغييرات في إصلاح السجلات المحاسبية في إندونيسيا.

وقام (Yusof, 2021) بدراسة تهدف إلى تحديد مستوى الاستعداد في تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق بين قطاع الرعاية الصحية العامة الماليزي ودراسة العلاقات بين كفاءة الموارد البشرية،

وقدرة البرمجيات والتكنولوجيا، والسياسات المحاسبية، ومدى ملاءمة المعايير ومستوى الاستعداد في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد تم جمع بيانات من عينة من (200) موظف إداري بالإدارة المالية في (20) مستشفى حكومي ودائرة صحة باستخدام الاستبيانات. وأظهرت النتائج أن مستوى الاستعداد لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في الرعاية الصحية العامة الماليزية كان مرتفعاً إلى حدٍ ما. كما كشفت النتائج عن وجود علاقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الموارد البشرية وقدرة البرمجيات والتكنولوجيا والسياسات المحاسبية ومدى ملاءمة المعايير ومستوى الاستعداد لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وأشارت النتائج إلى أن مستخدمي نظام المحاسبة في الرعاية الصحية العامة بشمال ماليزيا مستعدون لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أوصت الدراسة بضرورة توجيه التحسينات نحو المجالات ذات الصلة لضمان تنفيذ أكثر نجاحاً وفائدة لهذا النظام المحاسبي الجديد في القطاع العام الماليزي.

كما قام (Hladika, 2022) بدراسة هدفت إلى تحليل القيود المفروضة على تنفيذ الإصلاح المحاسبي للقطاع العام وتنفيذ أساس الاستحقاق في القطاع العام بكمبوديا. وقد تم تصميم استبانة وزعت على المدراء، حيث شملت عينة من (130) مستخدماً للموازنة في عام 2012 و (242) مستخدماً للموازنة في عام 2018 بكمبوديا. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن أهم القيود التي تواجه إصلاح المحاسبة في القطاع العام يمكن تلخيصها في أربع مجموعات: الموارد البشرية، والموارد المالية، ودعم تقنية المعلومات، وطول مدة العملية وتعقيدها.

9- التعليق على الدراسات السابقة

رغم تنوع الدراسات السابقة من حيث بلد التطبيق، إلا أن غالبيتها انفتحت من حيث الهدف، وهو معرفة إمكانية تطبيق وملاءمة أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاعات الحكومية، وأيضاً من حيث المنهجية. فقد انفتحت غالبية الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام الاستبانة كأداة ملائمة لتجميع بيانات الدراسة. وتتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية، واستخدامها للمنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل جوانب موضوع الدراسة. كما تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في استخدام الاستبانة كوسيلة ملائمة لموضوع الدراسة. وتختلف في كونها تسلط الضوء على مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية، في بيئة حديثة التعامل مع المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

10- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية، حيث تم توزيع (280) استبانة بشكل مباشر على أفراد عينة الدراسة. وقد بلغ عدد الاستبانات المستلمة (162) استبانة، تم استبعاد (9) استبانات، وبذلك أصبح الباقي منها والصالح للتحليل (153) استبانة تشكل ما نسبته (54.6%) من الاستبانات الموزعة. ويوضح الجدول رقم (1) عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل كالآتي:

جدول 1: عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

المجموع	توزيع عينة الدراسة						الاستبانات
	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان	وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات	وزارة البيئة والمياه والزراعة	وزارة العدل	وزارة الصحة	وزارة المالية	
280	50	40	40	40	50	60	الموزعة
162	31	21	23	24	30	33	المستلمة
% 57.8	% 77.5	% 55	% 57.5	% 60	% 75	% 65	نسبة المستلمة إلى الموزعة
153	28	20	23	22	27	33	الصالحة للتحليل
% 94.4	% 93.5	% 95.4	% 100	% 91.6	% 90	% 100	نسبة الصالحة للتحليل إلى المستلمة
% 54.6	% 72.5	% 52.5	% 57.5	% 55	% 67.5	% 65	نسبة الصالحة للتحليل إلى الموزعة

11- أداة جمع البيانات

لجمع البيانات اللازمة للدراسة تم استخدام الاستبانة (الاستقصاء)، كوسيلة لجمع البيانات وذلك لملاءمتها لموضوع الدراسة حيث تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين: إذ استهدف القسم الأول المعلومات الشخصية والوظيفية (الخصائص الديموغرافية) لعينة الدراسة. واستهدف القسم الثاني ثلاثة محاور أساسية تتمثل أسئلتها في: مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، ودور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق، ومدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة. وقد تم صياغة عبارات الاستبانة بالاستفادة من الإطار النظري والدراسات السابقة، باستخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) لقياس الاتجاهات السلوكية في موضوع الدراسة وفق الفئات الخماسية: (غير موافق تمامًا، غير موافق، محايد، موافق، موافق

تماماً)، وذلك لتحديد إجابات عينة الدراسة ومعرفة مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

12- صدق أداة الدراسة

للتأكد من صلاحية أداة الدراسة (الاستبانة) وأن مقياسها يقيس ما وُضِعَ لقياسه، تم الاعتماد على طريقتين لاختبار صدق أداة الدراسة واللتان تتمثلان فيما يلي:

أ) **الصدق الظاهري**: تم عرض الاستبانة بصورة أولية على المشرفين، مع تعديلها بناء على ملاحظاتهم. ثم عُرضت الاستبانة بعد ذلك على (8) من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة ومتخصص في علم الإحصاء، والذين أبدوا ملاحظات قيمة ساعدت على إخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

ب) **صدق الاتساق الداخلي**: تم قياس معاملات صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبانة) باستخدام معامل ارتباط بيرسون وذلك لمعرفة درجة اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع درجة المحور الذي تنتمي إليه العبارة، والتي جاءت جميعها معنوية من الناحية الإحصائية عند مستوى دلالة (0.01)، بما يدل على وجود درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (ملحق رقم 1).

13- ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات الاستبانة، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث يأخذ هذا المعامل قيمًا تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح. وكلما اقتربت قيم المعامل من الواحد كلما دل ذلك على ثبات أداة الدراسة (القيسي، 2020، ص:288). وقد جاءت قيم معاملات الثبات لمحاوير الاستبانة بقيم تتراوح ما بين (0.888 و0.925)، كما أن المعامل الكلي للاستبانة قد ظهر بقيمة (0.933)، وجاءت كلها أكبر من (0.70) بما يعني أن أداة الدراسة على درجة عالية من الثبات، وأنها صالحة للتطبيق الميداني، ومن ثم الوثوق بها والاعتماد على نتائجها (ملحق رقم 2).

14- التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

تم تلخيص بيانات الدراسة باستخدام الجداول التكرارية والنسب في الملاحق أرقام (4)، و(5)، و(6)، وتم استخدام برنامج (SPSS) في توصيف وتحليل بيانات الدراسة، حيث تم استخراج نتائج عبارات محاور الدراسة المكونة من ثلاثة محاور وفقاً للأساليب الإحصائية الآتية:

أ- المتوسط الحسابي لحساب استجابات أفراد العينة محل الدراسة.

ب- مدى درجات المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي (5 تعني موافق بشدة (موافق تمامًا)، و1 تعني غير موافق على الإطلاق (غير موافق تمامًا))، حيث تم تحديد معيار قبول أو رفض محاور الاستبانة من خلال المتوسط المرجح، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

ج- دالة اختبار "ت" لعينة واحدة (One-Sample T Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وفقاً لمحاور الدراسة.

جدول 2: المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي

مدى درجات المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي	درجة الموافقة
من 1.00 إلى أقل من 1.80	غير موافق تمامًا
من 1.80 إلى أقل من 2.60	غير موافق
من 2.60 إلى أقل من 3.40	محايد
من 3.40 إلى أقل من 4.20	موافق
من 4.20 إلى أقل من 5.00	موافق تمامًا

14-1 تحليل نتائج المحور الأول: مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية

تم تخصيص (14) عبارة في المحور الأول (ملحق رقم 3) لمعرفة مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية وذلك في ست من الوزارات الحكومية السعودية محل الدراسة، حيث اتجهت استجابات أفراد عينة الدراسة في المحور الأول ما بين الموافقة، والموافقة التامة كما يوضحه جدول رقم (3). كما أشار إجمالي المتوسط الحسابي والذي بلغ (4.13) إلى أن هناك موافقة من عينة الدراسة على قابلية هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

جدول 3: نتائج تحليل عبارات المحور الأول لعينة الدراسة

م	عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
1	تتبنى الإدارة العليا تطبيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	4.39	موافق تمامًا	3	0.000
2	تتوفر الكوادر المؤهلة في الوحدة الحكومية لتحقيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	3.90	موافق	12	0.000
3	تستخدم الوحدة الحكومية نظامًا	4.12	موافق	8	0.000

م	عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
	محاسبيا محوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب				
4	تتوفر الإمكانيات التقنية من أجهزة وأدوات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	4.07	موافق	9	0.000
5	يتوفر لدى النظام المحاسبي القدرة على الاتصال بسهولة لتنفيذ التحويل	3.92	موافق	11	0.000
6	توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل	4.14	موافق	7	0.000
7	يوجد جدول زمني لجميع الأنشطة والمهام المرتبطة بتنفيذ التحويل	4.04	موافق	10	0.000
8	يوجد تحديد لنطاق العمل يتم من خلاله تقسيم عملية التحويل إلى مسارات محددة	4.17	موافق	5	0.000
9	يوجد إمساك للسجلات المحاسبية	4.36	موافق تمامًا	4	0.000
10	يوجد حصر وتقييم للأصول والالتزامات	4.43	موافق تمامًا	1	0.000
11	يوجد بناء للأرصدة الافتتاحية	4.41	موافق تمامًا	2	0.000
12	توجد إدارة للتغيير والتدريب	4.16	موافق	6	0.000
13	يوجد تحديد للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات	3.83	موافق	13	0.000
14	توجد إجراءات ومعايير تضمن جودة مخرجات التحويل	3.92	موافق	11 مكرر	0.000
	إجمالي المحور الأول	4.13	موافق		0.000

ويلاحظ من الجدول رقم (3) أن عبارة "يوجد حصر وتقييم للأصول والالتزامات" قد جاءت بالمرتبة الأولى من حيث استجابات أفراد عينة الدراسة، تليها عبارة "يوجد بناء للأرصدة الافتتاحية" بالمرتبة الثانية، ثم جاءت عبارة "تتبنى الإدارة العليا تطبيق التحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة الثالثة، تليها عبارة "يوجد إمساك للسجلات المحاسبية" بالمرتبة الرابعة. ويعزو الباحثون في حصول العبارات السابقة على درجة موافقة مرتفعة (موافق تمامًا)، ومنقاربة من حيث درجة المتوسط الحسابي إلى أن المستجيبين يرون أن الإدارات العليا في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية استجابت بدرجة عالية لتنفيذ مشروع تحول القطاعات الحكومية إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق. كما عملت هذه الوحدات على إمساك السجلات المحاسبية وبناء الأرصدة الافتتاحية وحصر وتقييم الأصول والالتزامات، بما يجعل قابلية هيكل النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية ممكنًا للتحويل إلى أساس الاستحقاق.

كما جاءت عبارة "يوجد تحديد لنطاق العمل يتم من خلاله تقسيم عملية التحويل إلى مسارات محددة" بالمرتبة الخامسة من حيث استجابات أفراد عينة الدراسة، تليها عبارة "توجد إدارة للتغيير والتدريب" بالمرتبة السادسة، ثم عبارة "توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل" بالمرتبة السابعة، يليها عبارة "تستخدم الوحدة الحكومية نظام محاسبي محوسب للقيام بعملها بالشكل المطلوب" بالمرتبة الثامنة، يليها عبارة "تتوفر الامكانيات التقنية من أجهزة وأدوات للتحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة التاسعة، ثم جاءت عبارة "يوجد جدول زمني لجميع الأنشطة والمهام المرتبطة بتنفيذ التحويل" بالمرتبة العاشرة. ويعزو الباحثون حصول العبارات السابقة على درجة موافقة لا تقل عن (4.12)، ومقارنة مع درجة درجة المتوسط الحسابي إلى أن المستجيبين يرون أنه يوجد تحديد وتقسيم لنطاق العمل بوجود حوكمة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل إضافة إلى استخدام الحاسب الآلي والأنظمة المحاسبية التقنية في إتمام تقييد وتسجيل الأعمال المحاسبية.

وأخيراً جاءت عبارة "يتوفر لدى النظام المحاسبي القدرة على الاتصال بسهولة لتنفيذ التحويل" بالمرتبة الحادية عشر، يليها عبارة "توجد إجراءات ومعايير تضمن جودة مخرجات التحويل" بالمرتبة الحادية عشر مكرر، يليها عبارة "تتوفر الكوادر المؤهلة في الوحدة الحكومية لتحقيق التحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة قبل الأخيرة، يليها عبارة "يوجد تحديد للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات" بالمرتبة الأخيرة. وبالرغم من أهمية العبارات السابقة إلا أنها حصلت على متوسط حسابي أقل من (4.00) مقارنة مع العبارات الأخرى، رغم نتائج دراسات أخرى (Hladika, 2022; Yusof, 2021; Alghizzawi & Masruki, 2020; Setiyawati et al., 2018; Basri, et al., 2016) بأن الكوادر البشرية والنظام المحاسبي التقني في غاية الأهمية للتحويل إلى أساس الاستحقاق، وبالرغم من عمل الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية على اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة المخاطر والتحديات عند تنفيذهم للتحويل من خلال اتباع الأساس النقدي بالتوازي مع أساس الاستحقاق بشكل تجريبي تجنباً لمخاطر التحويل بشكل كامل وتمهيداً لإطلاقه بشكل فعلي، إلا أن عبارة "يوجد تحديد للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات" بالمرتبة الأخيرة في الترتيب، بما يشير إلى ضرورة مشاركة الهيئات الرقابية كالديوان العام للمحاسبة في متابعة تنفيذ التحويل إلى أساس الاستحقاق.

كما أظهر جدول رقم (4) نتائج تحليل عبارات المحور الأول وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية، أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة بحسب كل وزارة تراوحت بين الموافقة والموافقة بشدة على قابلية هيكل النظام المحاسبي للتحويل إلى أساس

الاستحقاق، كما يلاحظ أن وزارة العدل، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، جاءت بالمرتبة الأولى والثانية على التوالي بدرجة (موافق تماماً) وبمتوسط حسابي متقارب، تليهما وبدرجة (موافق) وزارة المالية بالمرتبة الثالثة، ثم وزارة البيئة والمياه والزراعة بالمرتبة الرابعة، تليها بالمرتبة الخامسة وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات، بينما جاءت وزارة الصحة بالمرتبة السادسة والأخيرة.

جدول 4: نتائج تحليل عبارات المحور الأول وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية

م	الوحدة الحكومية	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
1	وزارة المالية	4.15	موافق	3	0.00
2	وزارة الصحة	3.91	موافق	6	0.00
3	وزارة العدل	4.28	موافق تماماً	1	0.00
4	وزارة البيئة والمياه والزراعة	4.11	موافق	4	0.00
5	وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات	4.07	موافق	5	0.00
6	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان	4.27	موافق تماماً	2	0.00
	إجمالي المحور الأول	4.13	موافق		0.00

وبالرغم من أن وزارة المالية، ووزارة الصحة، ووزارة الاتصالات وتقنية المعلومات، ووزارة البيئة والمياه والزراعة، هي أولى الوزارات التي بدأت بتنفيذ مشروع التحويل (وزارة المالية، 2019 ب) إلا أن وزارة العدل، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، سبقتهم في التحويل إلى أساس الاستحقاق (وزارة المالية، 2021). ويعزو الباحثون ذلك إلى فعالية وكفاءة الكوادر المؤهلة للتحويل، حيث يظهر جدول رقم (5) نتائج تحليل عبارات توفر الكوادر المؤهلة للتحويل وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية.

جدول 5: نتائج تحليل عبارات توفر الكوادر المؤهلة للتحويل وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية

م	الوحدة الحكومية	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
1	وزارة المالية	3.55	موافق	6	0.00
2	وزارة الصحة	3.78	موافق	4	0.00
3	وزارة العدل	4.14	موافق	2	0.00
4	وزارة البيئة والمياه والزراعة	4.04	موافق	3	0.00
5	وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات	3.75	موافق	5	0.00
6	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان	4.21	موافق تماماً	1	0.00
	إجمالي المحور الأول	4.13	موافق		0.00

ويتضح من الجدول السابق رقم (5) أن وزارة العدل، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، حصلتا على الترتيب الأول والثاني من حيث توفر الكوادر المؤهلة للتحويل مقارنة بالوزارات الأخرى محل الدراسة، بينما حصلت الوزارات الأخرى على ترتيب ومتوسط حسابي أقل مقارنة مع ما حصلت عليه وزارة العدل، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، وهو مؤشر على وجود علاقة (طردية) وثيقة بين توفر الكوادر المؤهلة للتحويل وقدرة الوزارات على التحويل إلى أساس الاستحقاق.

ويرى الباحثون أن من أهم مقومات التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية هو تغيير ثقافة من تعودوا على الأساس النقدي منذ فترة طويلة من الزمن وذلك من خلال البرامج التعليمية والتدريبية، وربط مخرجات تلك البرامج بنقاط الترقيات، إضافة إلى فتح باب التوظيف من خلال استقطاب وتعيين المحاسبين المؤهلين. فكلما توفرت الكوادر الفاعلة والمؤهلة للتحويل كلما زادت فرصة نجاح مشروع التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

فلقد وجدت دراسة (Yusof, 2021) علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الكوادر المؤهلة للتحويل ومستوى الاستعداد لتطبيق المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع الصحي في ماليزيا. كذلك أظهرت دراسة (Setiyawati et al., 2018) أن نقص الكوادر المؤهلة والتي تتقن استخدام أنظمة المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق كانت سببا في ضعف جودة التقارير المالية الحكومية في بعض المقاطعات المحلية في جمهورية إندونيسيا. كذلك أظهرت دراسات (Alghizzawi & Masruki, 2020; Basri, et al., 2016; Ismaili et al, 2021) أن قدرة الكوادر المؤهلة كان لها تأثير إيجابي على جاهزية الوحدات الحكومية في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

14-2 تحليل نتائج المحور الثاني: دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية

في التحويل إلى أساس الاستحقاق

تم تخصيص (9) عبارات في المحور الثاني (ملحق رقم 4) لمعرفة دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق، حيث تراوحت استجابات أفراد عينة الدراسة بين الموافقة، والموافقة التامة كما يوضحه جدول رقم (6). كما أشار المتوسط الحسابي لإجمالي المحور الثاني والذي بلغ (4.08) إلى أن هناك موافقة من عينة الدراسة على وجود دور لوزارة المالية بالمملكة العربية السعودية بما يساعد القطاعات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق.

جدول 6: نتائج تحليل عبارات المحور الثاني لعينة الدراسة

م	عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
1	يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية السعودية وباقي الوزارات بما يكفي للتحويل إلى أساس الاستحقاق	3.74	موافق	8	0,000
2	توفر وزارة المالية السعودية الإمكانات المادية للتحويل إلى أساس الاستحقاق	4.29	موافق تمامًا	1	0,000
3	تعزز وزارة المالية السعودية مستوى التوعية بأهمية التحول والمنافع المتحققة من التحول	4.24	موافق تمامًا	3	0,000
4	تعقد وزارة المالية السعودية ورش عمل للتحويل إلى أساس الاستحقاق	4.18	موافق	5	0,000
5	توفر وزارة المالية السعودية مركز اتصال لدعم التحول إلى أساس الاستحقاق	4.22	موافق تمامًا	4	0,000
6	تقدم وزارة المالية السعودية استشارات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	4.25	موافق تمامًا	2	0,000
7	تصدر وزارة المالية السعودية منشورات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	3.69	موافق	9	0,000
8	تقوم وزارة المالية السعودية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة فيما يخص التحول إلى أساس الاستحقاق	4.02	موافق	7	0,000
9	تشجع وزارة المالية السعودية العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص التحول إلى أساس الاستحقاق	4.07	موافق	6	0,000
	إجمالي المحور الثاني	4.08	موافق		0,000

ويلاحظ من الجدول رقم (6) أن أفراد عينة الدراسة قد وافقوا بشدة على عبارة "توفر وزارة المالية السعودية الإمكانات المادية للتحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة الأولى، وعبارة "تقدم وزارة المالية السعودية استشارات للتحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة الثانية، وعبارة "تعزز وزارة المالية السعودية مستوى التوعية بأهمية التحول والمنافع المتحققة من التحول" بالمرتبة الثالثة، وعبارة "توفر وزارة المالية السعودية مركز اتصال لدعم التحول إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة الرابعة على التوالي وبدرجات متوسطة حسابي مقارنة. ويرى باحثوا هذه الدراسة إلى أن المشاركين في الدراسة يرون أن وزارة المالية عملت على توفير الأموال اللازمة للتحويل من خلال توفير مركز اتصال لدعم والمساعدة يساعد القطاعات الحكومية على التحول إضافة إلى توفير خدمات الاستشارات للوحدات الحكومية. ويرى باحثوا هذه الدراسة أن توفير هذه الخدمات من أهم مقومات التحول لمساعدة الوحدات على التحول إلى أساس الاستحقاق والتي تتفق مع ما ذكره آخرون (Hladika, 2022; Flynn *et al.*, 2016) في الدروس المستفادة من تجارب الدول الرائدة في التحول. كما أن المستجيبين على قناعة بسعي (وزارة

المالية) في التوعية بأهمية التحويل والمنافع المتحققة من التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية. ويرى باحثوا هذه الدراسة أن ذلك جاء نتيجة مساهمة (وزارة المالية) منذ انطلاقة المشروع في رفع مستوى إدراك الأفراد داخل وخارج القطاعات الحكومية بأهمية مشروع التحويل والمنافع المتحققة من التحويل في تحقيق ركائز رؤية المملكة (2030) المعنية بتحسين جودة الحسابات المالية وتعزيز الشفافية، مما ينتج عنها مزيد من الرغبة والتعاون بين الأفراد في مواجهة تحديات وعقبات عملية التحويل. وفي المقابل تقلل من مقاومة التغيير وتسهل عملية التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. وهذا ما يتفق مع دراسة (Ismaili *et al.*, 2021) والتي وجدت أن من أبرز تحديات التحويل نحو المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق في جمهورية كوسوفو هو في تغييرات الإدارة، ومقاومة الموظفين للتغيير. وقد أوصت الدراسة برفع مستوى التوعية من خلال إظهار الفوائد المتحققة من التحويل.

وقد كانت باقي العبارات بدرجة (موافق) بالترتيب المدرج في الجدول رقم (5). وبالرغم من أهمية عبارة "تقوم وزارة المالية السعودية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة فيما يخص التحويل إلى أساس الاستحقاق" إلا أنها جاءت بالمرتبة السابعة من بين تسع عبارات. فلقد أظهرت نتائج دراسات (Aswar & Saidin, 2018; Dianto & Aswar, 2020; Flynn *et al.*, 2016; Suparman, *et al.*, 2015; Siti-Nabiha, & Phua, 2015) أن دورات التدريب تعد من أهم العوامل التي تؤثر على التحويل إلى أساس الاستحقاق. ويرى باحثوا هذه الدراسة أن البرامج التدريبية المتخصصة بالتحويل إلى أساس الاستحقاق تسهم في تغيير ثقافة من تعودوا على الأساس النقدي، وترفع من كفاءة أداء المحاسبين في الوحدات الحكومية، وينعكس أثرها على جودة الحسابات المالية المعدة وفق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية. فعندما تتحقق كفاءة المدخلات المحاسبية تتحقق جودة مخرجات التقارير المالية، وذلك من خلال الاستعانة بالمؤسسات التعليمية كالجامعات لتدريب الموظفين في القطاعات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق، حيث يتوفر بها إمكانيات التعليم والتدريب من كوادر تعليمية مؤهلة وقاعات ومعامل.

كما جاءت عبارة "يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية السعودية وباقي الوزارات بما يكفي للتحويل إلى أساس الاستحقاق" بالمرتبة الثامنة من بين تسعة عبارات، وبمتوسط حسابي أقل من (4). ويرى باحثوا هذه الدراسة أن ربط الأنظمة التقنية المحاسبية في الوحدات الحكومية بمنظومة تقنية محاسبية موحدة على كافة الوحدات الحكومية تسهم في تذليل عقبات التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، حيث أظهرت دراسات (Alghizzawi & Masruki, 2020; Yusof, 2021; Dianto & Aswar, 2020; Hladika, 2022;

(Saidin, 2018; Basri, et al., 2016) أن الأنظمة المحاسبية التقنية تؤثر بشكل إيجابي ومباشر في التحول إلى أساس الاستحقاق.

كما جاءت عبارة "تصدر وزارة المالية السعودية منشورات للتحول إلى أساس الاستحقاق" في الترتيب الأخير بين العبارات وبمتوسط حسابي أقل من (4). وبالرغم من أن وزارة المالية عملت على توفير مركز تواصل وفرق استشارات موجهة للقطاعات الحكومية بما يتفق مع دروس وتجارب الدول الرائدة في التحول، إلا أن هناك حاجة لتوفير أدلة ومنشورات مرجعية كافية تساعد الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية على التحول إلى أساس الاستحقاق. ويرى باحثوا هذه الدراسة أن توفير أدلة مرجعية في بداية مشروع التحول يساهم في تذليل عقبات وتحديات انتقال القطاعات الحكومية من خلال توفير أدلة ولوائح مرجعية موجهة للقطاعات الحكومية بحيث تجيب على تساؤلاتهم، وتوفر لهم خارطة طريق تمهيدية، وتخفف الضغط على مركز الاتصال، وتحد من الاعتماد على الاستشارات، وتساهم في تسهيل عملية الانتقال والتحول إلى أساس الاستحقاق لدى القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. إذ وجدت دراسة (Ismaili et al., 2021) أن من أبرز تحديات التحول نحو المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق في كوسوفو هو عدم وجود أدلة مرجعية تساهم في مساعدة القطاعات الحكومية نحو التحول إلى أساس الاستحقاق.

كما أظهر جدول رقم (7) نتائج تحليل عبارات المحور الثاني وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية، أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة بحسب كل وزارة تراوحت بين الموافقة والموافقة بشدة على أن لوزارة المالية بالمملكة العربية السعودية دوراً في مساعدة الوحدات الحكومية على التحول إلى أساس الاستحقاق.

جدول 7: نتائج تحليل عبارات المحور الثاني وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية

م	الوحدة الحكومية	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	دلالة إحصائية (ت)
1	وزارة المالية	4.24	موافق تماماً	2	0.00
2	وزارة الصحة	3.81	موافق	6	0.00
3	وزارة العدل	4.07	موافق	3	0.00
4	وزارة البيئة والمياه والزراعة	3.98	موافق	5	0.00
5	وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات	4.02	موافق	4	0.00
6	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان	4.26	موافق تماماً	1	0.00
	إجمالي المحور الثاني	4.08	موافق		0.00

ويتضح من الجدول رقم (7) تصدر استجابات وزارتي الشؤون البلدية والقروية والإسكان، والمالية أعلى درجات الموافقة على أن دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية يساعد القطاعات الحكومية على التحول إلى أساس الاستحقاق.

14-3 تحليل نتائج المحور الثالث: جدوى إنشاء هيئة متخصصة تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية

تم تخصيص (5) عبارات في المحور الثالث (ملحق رقم 5) لمعرفة مدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي والتي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. إذ يوضح الجدول رقم (8) حصول عبارات المحور الثالث على درجة موافقة مرتفعة من عينة الدراسة، بما يدل على حاجة الوحدات الحكومية لهيئة متخصصة بمسؤوليات وصلاحيات أوسع تسهم في تسهيل انتقال الوحدات الحكومية للتحويل إلى أساس الاستحقاق وتعمل على تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية.

جدول 8: نتائج تحليل عبارات المحور الثالث لعينة الدراسة

م	عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	الدلالة
1	تنظيم مهنة المحاسبة الحكومية والرقابة على جودة أداؤها	4.23	موافق تماماً	3	0.000
2	تطوير واعتماد معايير المحاسبة الحكومية	4.33	موافق تماماً	1	0.000
3	تأهيل وتدريب مزاولي مهنة المحاسبة الحكومية	4.12	موافق	4	0.000
4	اعتماد الاختبارات والشهادات المهنية	4.06	موافق	5	0.000
5	زيادة ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة الحكومية والارتقاء بها	4.28	موافق تماماً	2	0.000
0.000	إجمالي المحور الثالث	4.20	موافق تماماً		

ويتضح من جدول رقم (9) نتائج تحليل عبارات المحور الثالث وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية، حيث تراوحت متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة بحسب كل وزارة بين الموافقة والموافقة بشدة على ضرورة إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي والتي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

جدول 9: نتائج تحليل عبارات المحور الثالث وفقاً للوزارات محل العينة في المملكة العربية السعودية

م	الوحدة الحكومية	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب	الدالة
1	وزارة المالية	4.28	موافق تماماً	2	0.000
2	وزارة الصحة	3.96	موافق تماماً	6	0.000
3	وزارة العدل	4.16	موافق	4	0.000
4	وزارة البيئة والمياه والزراعة	4.13	موافق	5	0.000
5	وزارة الاتصالات وتقنية المعلومات	4.27	موافق تماماً	3	0.000
6	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان	4.39	موافق تماماً	1	0.000
	إجمالي المحور الثالث	4.20	موافق تماماً		0.000

ويتضح من الجدول رقم (9) أن عينة الدراسة بكل من وزارة المالية، ووزارة الاتصالات وتقنية المعلومات، ووزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، قد حصلت على درجة موافقة مرتفعة تجاوزت (4.20) في المتوسط الحسابي، بينما حصلت بقية الوزارات على درجة موافقة لم تقل عن (4) باستثناء وزارة الصحة حيث حصلت على درجة موافقة (3.96) من أصل (5).

15- النتائج والتوصيات

في ضوء ما تقدم من إطار نظري ودراسة ميدانية للوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات على النحو الآتي:

1-15 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة للعديد من النتائج والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- إن هيكل النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لعينة الدراسة، قابل للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 2- إن دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لعينة الدراسة، يساعد القطاعات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 3- ضرورة إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تتبع وزارة المالية والتي تساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 4- تتبنى الإدارات العليا في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية التحويل إلى أساس الاستحقاق.

- 5- توجد فوارق بين قدرات الوزارات على التحويل والتي تُعزى إلى توفر الكوادر المؤهلة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 6- تتوفر الإمكانيات التقنية من أجهزة وأدوات للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 7- توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 8- يوجد جدول زمني للأنشطة والمهام المرتبطة بتنفيذ التحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 9- يوجد تحديد لنطاق العمل والذي يتم من خلاله تقسيم عملية التحويل إلى مسارات محددة في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 10- يوجد مسار لخصر وتقييم الأصول والالتزامات للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 11- يوجد مسار لإمساك السجلات المحاسبية للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 12- يوجد مسار لبناء الأرصد الافتتاحية للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 13- يوجد مسار لإدارة التغيير والتدريب للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 14- يوجد مسار لتحديد المخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 15- يوجد إجراءات ومعايير تضمن جودة مخرجات مسارات التحويل في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 16- يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية وباقي الوزارات في المملكة العربية السعودية بما يكفي للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 17- توفر وزارة المالية للقطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية الإمكانيات المادية للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 18- تعزز وزارة المالية للعاملين بالقطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية التوعية بأهمية التحويل والمنافع المتحققة من التحويل.

- 19- توفر وزارة المالية للقطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية مركز اتصال لدعم التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 20- تقدم وزارة المالية للقطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية استشارات للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 21- تنظم وزارة المالية للموظفين بالقطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية دورات تدريبية للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 22- تشجع وزارة المالية الموظفين في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية على المشاركة في الدورات المخصصة للتحويل إلى أساس الاستحقاق.

15-2 توصيات الدراسة

توصي الدراسة بمجموعة التوصيات الآتية:

- 1- فتح المجال لتوظيف الكوادر البشرية المؤهلة بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية للتحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 2- الاستعانة بالمؤسسات التعليمية كالجوامع لتدريب الموظفين في القطاعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 3- الاستفادة من الوسائل التقنية لتدعيم التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 4- إصدار مطبوعات كأدلة مرجعية تسهم في مساعدة القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية على التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 5- توحيد النظام المحاسبي التقني ليكون موحدًا بالنسبة لكافة الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 6- إشراك الأجهزة الرقابية بالمملكة العربية السعودية في متابعة تنفيذ عملية التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 7- ربط مخرجات حصر وقياس وإثبات الأصول العقارية في القطاعات الحكومية وإدراجها في الهيئة العامة لعقارات الدولة بالمملكة العربية السعودية.
- 8- إنشاء هيئة متخصصة تتبع وزارة المالية في المملكة العربية السعودية تساعد القطاعات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 9- إجراء المزيد من الأبحاث في هذا المجال نظراً للتطورات المتسارعة بتحديث كيفية إدارة مؤسسات القطاع العام بما يتواءم مع رؤية 2030 التي تبنتها المملكة العربية السعودية، كإجراء دراسات حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في القطاعات الحكومية السعودية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إسماعيل، إسماعيل خليل; عدس، نائل حسن. (2019). *المحاسبة الحكومية: مدخل حديث*، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- البناء، بشير عبد العظيم. (2019). *الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية*، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جابي، أمينة هناء. (2017). أهمية إصلاح المحاسبة العمومية (الحكومية) من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، جامعة سطيف1، الجزائر، المجلد الثامن، العدد الثامن، ص ص: 684 - 709.
- الحسيني، قاسم إبراهيم. (1999). *المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة*، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حماد، أكرم إبراهيم. (2012). *المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها*، أمواج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الحמיד، عبدالرحمن بن إبراهيم. (2010). *نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى*.
- الخرابشة، فارس أرشيد؛ الوشاح، محمود عباس؛ كلبونة، أحمد يوسف؛ شاهين، لونا محمد عزمي. (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية، *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، كلية الأعمال، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني، ص ص: 187 - 208.
- زهير، شلال. (2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية*، (رسالة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، الجزائر.

- السعد، صالح بن عبدالرحمن؛ عسيري، عبدالله بن علي. (2012). *أساسيات في المحاسبة*، دار حافظ للنشر والتوزيع، جدة، المملكة العربية السعودية. الطبعة الثانية.
- السلطان، سلطان علي محمد. (2003). *المحاسبة الحكومية*، دار وابل للنشر، الرياض، السعودية، الإصدار الأول.
- شراب، المنتصر بالله علاء. (2019). *العلاقة بين التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وجودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة: بلدية خان يونس*، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، غزة، دولة فلسطين.
- الشويكي، يونس عليان؛ أبو شمالة، أحمد محمد. (2012). *المحاسبة الحكومية*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ضو، سعيد يحيى؛ كمال، أمال محمد؛ سليمان، سعيد علي؛ أحمد، عبدالله عبدالسلام؛ عبد العاطي، سيد أحمد؛ غريبة، محمود علي. (2018). *المحاسبة الحكومية: النظرية والتطبيق*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- العامري، سعود جايد مشكور. (2020). *النظام المحاسبي الموحد: أطر نظرية وتطبيقات عملية*، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- عثمان، حسن زكي أحمد. (2011). *تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء: دراسة ميدانية*، (رسالة ماجستير)، جامعة القاهرة، مصر.
- العدمت، عديلة مصطفى محمد. (2012). *إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في وزارة المالية الأردنية: دراسة حالة*، (رسالة ماجستير)، جامعة اليرموك، اربد، الأردن.
- العيان، سهى خالد محمود. (2018). *مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل*، (رسالة ماجستير)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، دولة فلسطين.
- القيسي، ثائر داوود سلمان. (2020). *الطرق الإحصائية لحساب صدق وثبات الاختبارات والمقاييس باستخدام IBM SPSS Statistics Version 24*، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

لعماري، احمد. (2001). طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، سكره، الجزائر، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص: 53 - 76.

اللوافة، علي تيسير محمد. (2016). استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية، (رسالة ماجستير)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فرع جامعة الأزهر، غزة، دولة فلسطين.

مبارك، صلاح الدين عبدالمنعم. (2013). المحاسبة الحكومية والقومية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى.

مختار. محمد أحمد عبدالله. (2018). المحاسبة الحكومية (النظرية والتطبيق)، المكتبة الوطنية، السودان.

مفضل، إبراهيم عبدالقدوس. (2013). المحاسبة الحكومية، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن.

المهاني، محمد والخطيب، خالد. (2010). المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن. الطبعة الثانية.

الهتلان، سليمان ناصر. (2010). التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، الملتقى الثاني للمحاسبين، الدوحة، قطر.

الهوري، شعبان محمود. (2020). طرق ومناهج البحث في إعداد رسائل الماجستير والدكتوراه، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.

الهويل، سعد محمد. (2019). المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات - معهد الإدارة العامة. الرياض، المملكة العربية السعودية.

وديان، لؤي محمد عبدالرحمن، الحدرب، زهير. (2010). المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

وزارة المالية. (2019) أ. مشروع التحويل إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق؛ نبذة عن المشروع، البوابة الإلكترونية لوزارة المالية في المملكة العربية السعودية، متاح على

https://www.mof.gov.sa/C2A/About_C2A/Pages/Definition.aspx

تاريخ الدخول 2020/12/25م

وزارة المالية. (2019) ب. معالي رئيس اللجنة التوجيهية بوزارة المالية: التحوّل لأساس الاستحقاق المحاسبي مشروع وطني ذو أهمية كبرى، البوابة الإلكترونية لوزارة المالية في المملكة

العربية الســــعوديــــة، متــــاح علــــى:

https://www.mof.gov.sa/mediacenter/news/Pages/News_2801202

[0.aspx](https://www.mof.gov.sa/mediacenter/news/Pages/News_2801202) تاريخ الدخول 2021/1/22م.

وزارة المالية. (2021). معالي رئيس اللجنة التوجيهية يشيد بالجهود المميزة لإنجاز التحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في شؤون الإسكان بوزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان،

البوابة الإلكترونية لوزارة المالية في المملكة العربية السعودية. متاح على:

<https://www.mof.gov.sa/C2A/MediaCenter/News/Pages/news2452>

[021.aspx](https://www.mof.gov.sa/C2A/MediaCenter/News/Pages/news2452) تاريخ الدخول 2021/7/12م.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Ahmed, D. M., & Al-Kake, F. (2019). Application of accrual basis in the public sector and its role in providing useful information exploratory study of a sample of academic specialists in the Kurdistan Region of Iraq. *Qalaa Zanist Journal*, 4(1), pp: 1012-1049.

Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. (2020). Government Accountants' Readiness For Accrual Accounting Adoption In Jordan: Critical Success Factors. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 15(2), pp: 25-45.

Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. B. (2019). Organizational Commitment And The Readiness Towards Accrual Accounting: The moderating role of job satisfaction. *International Journal of Asian Social Science*, 9(2), pp: 169-178.

- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public Sector Budgeting: A European Review Of Accounting And Public Management Journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Aswar, K., & Saidin, S. Z. (2018). Accrual Accounting Adoption In Java Municipalities: An Empirical Investigation. *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*.
- Athukorala, S. L., & Reid, B. (2003). *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*, Asian Development Bank Regional and Sustainable Development Department Governance and Regional Cooperation Division.
- Basri, H., Fahlevi, H., & Soraya, S. H. (2016). *Determinants of government agencies' readiness in adopting accrual accounting system: a study in the local agencies of Indonesian Ministry of Religious Affairs*.
- Blondal , Jon R, (2003), Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments, *OECD Journal on Budgeting – Vol. 3, No. 1*, pp: 43-59.
- Bogui, F. (Ed.). (2009). *Handbook of governmental accounting*. CRC Press.
- Bunea-Bontas, C. A., & Petre, M. C. (2009). *Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector*. Available at SSRN 1491663.
- Dianto, A. W., & Aswar, K. (2020). Assessing Accrual Accounting Implementation In Cianjur Regency: An Empirical Investigation. *International Journal of Business & Economic Sciences Applied Research*, 13(1).

- Elmezughi, A., & Wakil, A. A. (2018). Feasibility of transformation to accrual basis of accounting in the public sector: Kingdom of Bahrain Context. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(6), pp: 1-16.
- Fédération des Experts Comptables Européens (2007), *Accrual Accounting In The Public Sector, A Paper from the FEE Public Sector Committee*.
- Federation of European Accountants (FEE), (2016), *Accrual accounting: a key step toward better public finances*.
- Flynn, M. S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund.
- Hladika, M. (2022). Analysis Of Public Managers'attitudes Toward Constraints For Implementation Of Public Sector Accounting Reform In Croatia. *Ekonomski pregled*, 73(1),pp: 81-106
- Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) (2017), *Government Accounting System in Developed and Developing Countries – A Comparative Analysis*, The Publication Department on behalf of the Institute of Chartered Accountants of India.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2012), *IFAC Welcomes IMF Paper on Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2014), *The Importance of accrual-based financial reporting In the public sector*.
- Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. (2021). *The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo*. *Accounting*, 7(5), pp: 1109-1118.

- Kartika, I., Shodiq, M. J. F., & Alwi, B. D. (2020). The Impact Of Accrual Basis Accounting System On The Quality Of Financial Report: An Auditor Perception. *International Journal of Organizational Innovation*, 13(2), pp: 10–24.
- Khan, A., & Mayes, S. (2009). *Transition to accrual accounting*. Technical Notes and Manuals, 2009(002).
- Kimmel, P. D., Weygandt, J. J., & Kieso, D. E. (2018). *Accounting: Tools for business decision making*. John Wiley & Sons.
- Mosuin, E., Mat, T., Ghani, E., Alzeban, A., & Gunardi, A. (2019). *Accountants' acceptance of accrual accounting systems in the public sector and its influence on motivation, satisfaction and performance*. *Management Science Letters*, 9(5), pp: 695–712.
- Nwali, N. B., & Dame, T. E. (2020). *Effectiveness Of Accrual Accounting In Public Sector For Sustainable Development: A Study Of Ebonyi State Ministry Of Finance*. *Development*, 1(1).
- Ouda, H. (2021). *Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers' and Users' Perspectives*. Palgrave Macmillan.
- Perry, G. E. (Ed.). (2008). *Fiscal policy, stabilization, and growth: prudence or abstinence?*. World Bank Publications.
- Ruppel, W. (2009). *Governmental accounting made easy*. John Wiley & Sons Inc.
- Sadiyah, D. I., & Yuhertiana, I. (2021). Changes in the Recording of Cash-Based Accounting Methods to Accrual Base. *International Journal of Community Service & Engagement*, 2(2), pp: 24–31.

- Setiyawati, H., Iskandar, D., & Basar, Y. S. (2018). The quality of financial reporting through increasing the competence of internal accountants and accrual basis. *International Journal of Economics, Business and Management Studies*, 5(1), pp: 31–40.
- Sousa, R. G. D., Vasconcelos, A. F. D., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), pp: 219–230.
- Suparman, M., Siti-Nabiha, A. K., & Phua, L. K. (2015). *Public sector accounting reforms: assessing Indonesia's readiness towards implementing accrual accounting*. *Problems and perspectives in management*, (13, Iss. 2 (spec. iss.)), pp: 296–303.
- Tiron Tudor, Adriana & Alexandra, Mutiu. (2006). *Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector*. *Studia Universitatis Babeş-Bolyai. Oeconomica*.
- Wan, N. Z. N. (2005). The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors. *Gading Journal for Social Sciences* (e-ISSN 2600-7568), 9(02), pp: 49–65.
- Weil, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2013). *Financial accounting: an introduction to concepts, methods and uses*. Cengage Learning.
- Yusof, N. S. (2021). Readiness in Accrual-Based Accounting Implementation among Malaysian Public Healthcare Sector. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT)*, 12(3), pp: 782–791.

قائمة الملاحق

ملحق 1: معاملات صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل ارتباط بيرسون

م	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية			
1	تتبنى الإدارة العليا تطبيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	0.596**	0.000
2	تتوفر الكوادر المؤهلة في الوحدة الحكومية لتحقيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	0.426**	0.000
3	تستخدم الوحدة الحكومية نظاما محاسبيا محوسبا للقيام بعملها بالشكل المطلوب	0.319**	0.000
4	تتوفر الإمكانيات التقنية من أجهزة وأدوات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.582**	0.000
5	يتوفر لدى النظام المحاسبي القدرة على الاتصال بسهولة لتنفيذ التحويل	0.539**	0.000
6	توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل	0.794**	0.000
7	يوجد جدول زمني لجميع الأنشطة والمهام المرتبطة بتنفيذ التحويل	0.802**	0.000
8	يوجد تحديد لنطاق العمل يتم من خلاله تقسيم عملية التحويل إلى مسارات محددة	0.716**	0.000
9	يوجد إمساك للسجلات المحاسبية	0.734**	0.000
10	يوجد حصر وتقييم للأصول والالتزامات	0.704**	0.000
11	يوجد بناء للأرصدة الافتتاحية	0.721**	0.000
12	توجد إدارة للتغيير والتدريب	0.737**	0.000
13	يوجد تحديد للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات	0.689**	0.000
14	توجد إجراءات ومعايير تضمن جودة مخرجات التحويل	0.730**	0.000
المحور الثاني: دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق			
1	يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية السعودية وباقي الوزارات بما يكفي للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.563**	0.000
2	توفر وزارة المالية السعودية الإمكانيات المادية للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.729**	0.000
3	تعزز وزارة المالية السعودية مستوى التوعية بأهمية التحويل والمنافع المتحققة من التحويل	0.660**	0.000
4	تعقد وزارة المالية السعودية ورش عمل للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.831**	0.000
5	توفر وزارة المالية السعودية مركز اتصال لدعم التحويل إلى أساس الاستحقاق	0.791**	0.000
6	تقدم وزارة المالية السعودية استشارات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.738**	0.000

م	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
7	تصدر وزارة المالية السعودية منشورات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	0.757**	0.000
8	تقوم وزارة المالية السعودية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة فيما يخص التحويل إلى أساس الاستحقاق	0.820**	0.000
9	تشجع وزارة المالية السعودية العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص التحويل إلى أساس الاستحقاق	0.784**	0.000
المحور الثالث: مدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية			
1	تنظيم مهنة المحاسبة الحكومية والرقابة على جودة أدائها	0.841**	0.000
2	تطوير واعتماد معايير المحاسبة الحكومية	0.892**	0.000
3	تأهيل وتدريب مزاولي مهنة المحاسبة الحكومية	0.912**	0.000
4	اعتماد الاختبارات والشهادات المهنية	0.850**	0.000
5	زيادة ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة الحكومية والارتقاء بها	0.910**	0.000

ملحق 2: معاملات معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

معامل الفاكرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.888	14	المحور الأول: مدى قابلية هيكل النظام المحاسبي المطبق للتحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية
0.892	9	المحور الثاني: دور وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية في مساعدة الوحدات الحكومية على التحويل إلى أساس الاستحقاق
0.925	5	المحور الثالث: مدى جدوى إنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي تساعد على التحويل إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية
0.933	28	الاستبانة ككل

ملحق 3: أعداد ونسب استجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول

م	عبارات المحور الأول	درجة الموافقة			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً
1	تتبنى الإدارة العليا تطبيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	64	84	5	-
		41.8	54.9	3.3	-
2	تتوفر الكوادر المؤهلة في الوحدة الحكومية لتحقيق التحويل إلى أساس الاستحقاق	34	77	34	8
		22.2	50.3	22.2	5.2
3	تستخدم الوحدة الحكومية نظاماً محاسبياً محوسباً للقيام بعملها بالشكل المطلوب	44	88	16	5
		28.8	57.5	10.5	3.3
4	تتوفر الإمكانيات التقنية من أجهزة وأدوات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	37	93	20	3
		24.2	60.8	13.1	2.0

م	عبارات المحور الأول	درجة الموافقة				
		موافق تمامًا	موافق	محايد	غير موافق تمامًا	
5	يتوفر لدى النظام المحاسبي القدرة على الاتصال بسهولة لتنفيذ التحويل	ع	31	88	25	9
		%	20.3	57.5	16.3	5.9
6	توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل	ع	41	95	14	3
		%	26.8	62.1	9.2	2.0
7	يوجد جدول زمني لجميع الأنشطة والمهام المرتبطة بتنفيذ التحويل	ع	38	88	22	5
		%	24.8	57.5	14.4	3.3
8	يوجد تحديد لنطاق العمل يتم من خلاله تقسيم عملية التحويل إلى مسارات محددة	ع	43	95	13	2
		%	28.1	62.1	8.5	1.3
9	يوجد إمساك للسجلات المحاسبية	ع	63	84	4	2
		%	41.2	54.9	2.6	1.3
10	يوجد حصر وتقييم للأصول والالتزامات	ع	69	82	1	1
		%	45.1	53.6	0.7	0.7
11	يوجد بناء للأرصدة الافتتاحية	ع	67	82	3	1
		%	43.8	53.6	2.0	0.7
12	توجد إدارة للتغيير والتدريب	ع	49	86	13	4
		%	32.0	56.2	8.5	2.6
13	يوجد تحديد للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ التحويل ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات	ع	39	60	44	9
		%	25.5	39.2	28.8	5.9
14	توجد إجراءات ومعايير تضمن جودة مخرجات التحويل	ع	36	76	34	6
		%	23.5	49.7	22.2	3.9
	الإجمالي	ع	655	1178	248	58
		%	30.58	54.60	11.58	2.71

ملحق 4: أعداد ونسب استجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني

م	عبارات المحور الثاني	درجة الموافقة				
		موافق تمامًا	موافق	محايد	غير موافق تمامًا	
1	يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية السعودية وباقي الوزارات بما يكفي للتحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	27	70	45	11
		%	17.6	45.8	29.4	7.2
2	توفر وزارة المالية السعودية الإمكانيات المادية للتحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	60	79	13	1
		%	39.2	51.6	8.5	0.7
3	تعزز وزارة المالية السعودية مستوى التوعية بأهمية التحويل والمنافع المتحققة من التحويل	ع	53	86	12	1
		%	34.6	56.2	7.8	0.7

م	عبارات المحور الثاني	درجة الموافقة				
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	
4	تعقد وزارة المالية السعودية ورش عمل للتحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	56	77	12	8
		%	36.6	50.3	7.8	5.2
5	توفر وزارة المالية السعودية مركز اتصال لدعم التحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	54	82	13	4
		%	35.3	53.6	8.5	2.6
6	تقدم وزارة المالية السعودية استشارات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	51	92	8	2
		%	33.3	60.1	5.2	1.3
7	تصدر وزارة المالية السعودية منشورات للتحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	34	66	30	17
		%	22.2	43.1	19.6	11.1
8	تقوم وزارة المالية السعودية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة فيما يخص التحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	46	78	18	8
		%	30.1	51.0	11.8	5.2
9	تشجع وزارة المالية السعودية العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص التحويل إلى أساس الاستحقاق	ع	45	86	12	7
		%	29.4	56.2	7.8	4.6
الإجمالي		ع	426	716	163	59
		%	30.94	51.60	11.84	4.28

ملحق 5: أعداد ونسب استجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث

م	عبارات المحور الثالث	درجة الموافقة				
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	
1	تنظيم مهنة المحاسبة الحكومية والرقابة على جودة أدائها	ع	62	72	13	4
		%	40.5	47.1	8.5	2.6
2	تطوير واعتماد معايير المحاسبة الحكومية	ع	72	68	6	5
		%	47.1	44.4	3.9	3.3
3	تأهيل وتدريب مزاولي مهنة المحاسبة الحكومية	ع	59	66	18	7
		%	38.6	43.1	11.8	4.6
4	اعتماد الاختبارات والشهادات المهنية	ع	63	54	21	12
		%	41.2	35.3	13.7	7.8
5	زيادة ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة الحكومية والارتقاء بها	ع	70	64	13	4
		%	45.8	41.8	8.5	2.6
الإجمالي		ع	326	324	71	32
		%	42.61	42.35	9.28	4.18