

أثر التحول الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية

عوض الله جعفر الحسين أبوبكر

كلية إدارة الأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة المجمعة • المملكة العربية السعودية

a.abobaker@mu.edu.sa

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة أثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية، كما هدفت أيضاً إلى الكشف عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري عدد سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي حول أثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة حكمية (Judgmental sampling) قدرها (321) من فئة المحاسبين بوزارة المالية والجهات الحكومية ؛ أو الكرة الثلجية (Snow Ball) والتي يسمح فيها لإفراد العينة توزيع استبانة الاستبانة على أفراد آخرين يتوقع ان يكون لديهم خبرة كافية في الظاهرة محل الدراسة، وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS). توصلت الدراسة الى أن الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة ودقة التقارير المالية في السعودية، كما يتيح إمكانية مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية، وتحسين قدرات المملكة الاقتصادية والمالية، كما أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أثر الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في المملكة العربية تعزى لمتغيري سنوات الخبرة والمؤهل العلمي. وأوصت الدراسة بضرورة استكمال مشروع الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في جميع الجهات الحكومية. وتوفير الموارد الكافية للتدريب ودعم برامج الاعلام والمؤسسات المهنية والتدقيق، والدعم من السلطة التشريعية والمؤسسات العليا.

الكلمات المفتاحية: الأسس المحاسبية، التقارير المالية، الجهات الحكومية، معايير المحاسبة الدولية.

The Impact of Transitioning to Accrual Accounting in Government Units on the Quality of Financial Reports in the Kingdom of Saudi Arabia

Awadalla Gafer Elhussin Abobaker

Business Administration Department, Collage of Business Administration, Majmaah
University • Kingdom of Saudi Arabia

a.abobaker@mu.edu.sa

Abstract:

This study is set up to find out the impact of transitioning to accrual accounting in government units on the quality of financial reports in the Kingdom of Saudi Arabia. It also aims to statistically significant differences between the perspectives of the study sample members with reference to the variables of years of experience and educational qualification regarding the effect of transitioning to applying accrual accounting. A questionnaire was designed and distributed to a judgmental sample (Judgmental or Snow Ball Sampling) of (321) Accountants at the Ministry of Finance. The study sample members (respondents) are allowed to distribute the questionnaire to other qualified individuals regarding the subject under study. In light of this, data was collected and analyzed and hypotheses were tested using the statistical analysis program (SPSS). The study proved that transitioning to applying accrual accounting in government units has a positive impact on the quality and accuracy of financial reports in the Kingdom of Saudi Arabia. It also provides the possibility of comparing the financial reports of government units and improving the economic and financial capabilities of the Kingdom of Saudi Arabia. The study also demonstrated that there are statistically significant differences between the responses of the study sample individuals about the impact of transitioning to accrual accounting in government units on the quality of financial reports in the Kingdom of Saudi Arabia with reference to the variables of years of experience and educational qualification. With respect to these findings, the study recommended the need to complete the project of transition to accrual accounting in all government units. Adequate resources for training support for media programs, professional institutions and auditing, and support from the legislative authority and higher institutions should be encouraged.

Keywords: Accrual Accounting, Financial Reports, Government Units, International Accounting Standard.

1. مقدمة

أن عملية التحول لأساس الاستحقاق ليست هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق أهداف استراتيجية وشمولية، في مقدمتها القدرة على قياس الأداء المالي في الحكومة بصورة متسقة وموثوقة وقابلة للمقارنة، علاوة على دعم متطلبات الرقابة المالية عمومًا وتمكين المسؤولين في الجهة الحكومية من تحقيق متطلبات المساءلة بصورة فاعلة ، ويمثل مشروع الانتقال عن الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق السمات البارزة للعقدين السابقين كضرورة ملحة فرضتها التطورات المتسارعة في مختلف مجالات المعرفة (Barrett, P,2004)، مما أوجب على المعنيين بالمحاسبة الحكومية للحاق بركب تلك التطورات؛ ما يؤكد بأن لمهنة المحاسبة الحكومية دوراً أساسياً في خدمة المصلحة العامة لا يمكن تجاوزه أو الاستغناء عنه ، ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) بتطوير المعايير على أساس الاستحقاق ليتم تطبيقها لجميع الجهات الحكومية في انحاء العالم (BiddingK,2014,59).

ويعد مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق هدفاً ومشروعاً استراتيجياً للدول العربية، ويهدف ذلك الى العدد من المخرجات المهمة مثل: إظهار دقيق للالتزامات المالية الحكومية، والمحافظة على أصول الدولة، وحصرها، وتسجيلها، في السجلات المحاسبية، للحفاظ على المال العام (Azhar, Z et al 2022).

تبنت السعودية عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية ومنها صدور الأمر السامي الكريم رقم 13059 بتاريخ 1438/3/16هـ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق (السلمي، وعبدالرحمن، 2022) الذي اثبت تحقيق قدرًا من المسائلة والشفافية (جابي ، وحكيم ، 2017)، وتم تقسيم برنامج مشروع الانتقال الى أساس الاستحقاق إلى عدة مراحل وتصميم المتطلبات الأساسية من أهداف ومفاهيم، وأصبح هناك مرجعية كاملة مع تشكيل لجنة فنية سعياً لإعداد السياسات المحاسبية التي يجب تطبيقها وإعداد دليل حسابات موحد، كما تم تشكيل عدد من اللجان منها لجنة توجيهية للمشروع بوزارة المالية مكلفة بتخطيط المشروع ومتابعة التنفيذ وتحقيق المستهدفات ، وقد حرصت وزارة المالية على اختيار الأطر والمعايير المحاسبية المناسبة للمملكة، وذلك بعد العديد من الدراسات لتجارب الدول في المنطقة وعلى مستوى العالم، منها تجربة المملكة المتحدة ونيوزيلندا (أمنية ، 2017)، حيث تم تحويل العجز في الميزانية من 9% الى فائض في الميزانية قدره 1% بفضل استخدام أساس الاستحقاق الذي اعتبرته الخيار الصحيح وأكثر دقة لواقع حسابات الجهات الحكومية ، كذلك للتجربة الأردنية ، (عبيدات 2016) . وتأتي هذه الدراسة لمعرفة أثر الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية، والكشف فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية.

1.1 مشكلة الدراسة:

لم تعد الأسس المحاسبية التقليدية المستخدمة في اعداد الحسابات للجهات الحكومية تحقق أهدافها بدرجة كافية بشكل يساعد في تنفيذ البرامج الحكومية لاسيما في ظل الانتقال الى تبني معايير التقارير المالية الدولية (الخرابشة،

وآخرون، 2020)، ويعتبر مشروع الانتقال من الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية للجهات الحكومية في السعودية من مبادرات برنامج الانتقال الوطني والتي تبنتها وزارة المالية عبر وكالة الوزارة للشئون المالية والحسابات (عبدالله، 2023)، ودوافع تبني النظام الموحد للموارد الحكومية جاءت نتيجة لعدة عوامل منها؛ العمل بصورة غير متسقة بين الحكومية، والتكاليف المرتفعة للبنية التحتية، عدم دقة واتساق التقارير المالية وجودتها، و الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كثير من المزايا تتمثل في تحقيق الضبط المالي، والحوكمة، ويعزز مبدأ المسائلة والشفافية، وجودة إعداد التقارير المالي، إتاحة مقارنة التقارير المالية بين الجهات المختلفة (Pina, V, et al 2009)، وتطبيق أساس الاستحقاق يتماشى مع الممارسات المحاسبية الأكثر شيوعاً وقبولاً لتوجهات الهيئات والمؤسسات الدولية، وإضفاء الطابع المهني على اطر المحاسبة الحكومية ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات، ويعزز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات (جابي، وملياني، 2017)، بهدف قياس الأداء الفعلي والحقيقي تحقيقاً لرؤية المملكة (2030)، بناءً على ذلك يمكن صياغة أسئلة الدراسة لمعرفة أثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية كما يلي:

أ. هل تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات المحاسبية الحكومية في السعودية يؤدي الى تحسين الأداء المالي وقابليته للمقارنة في للوحدات الحكومية.

ب. هل تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات المحاسبية الحكومية في السعودية يؤدي الى تحسين جودة ودقة المعلومات المحاسبية في للوحدات الحكومية.

ج. هل تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات المحاسبية الحكومية في السعودية بديلاً للإسناد النقدي يؤدي تحسين قدرات المملكة في المجالات الاقتصادية والمالية في القطاع العام

2.1 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة العلمية من أهمية مشروع الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي لمعايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام لتحسين جودة الحسابات وتعزيزاً لمبدأ الشفافية تحقيقاً لإحدى ركائز (2030)، والتي جاء في أحد محاورها (وطن طموح حكومته فاعلة) وتضمن هذا المحور ما نصه "وسنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة وتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة" (السلمي، وعبدالرحمن، 2022)، كما تكتسب الدراسة أهميتها العلمية للحاجة الماسة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية في السعودية.

أما الأهمية العملية للدراسة فتتضح من خلال الآتي:

أ. يأمل الباحث أن تستفيد الجهات الحكومية من مخرجات هذه الدراسة عند الانتقال لتطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي بغية تحسين الأداء المالي الحكومي للجهات الحكومية.

ب. دعم الدراسات التطبيقية وأثرها المكتبة الأدبية في مجال الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق

ج. العمل على تعميم النتائج التي توصلت اليها من أجل رفع كفاءة عمل المحاسبة في الجهات الحكومية والمتمثلة في جودة ودقة التقارير المالية، وتوحيد ومقارنتها للوحدات الحكومية وإمكانية مقارنتها.

3.1 أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو معرفة آراء عينة الدراسة حول أثر الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية بديلاً للأساس النقدي على جودة التقارير المالية، حيث أصبح الأساس النقدي لا يحقق الرقابة الإدارية ويضعف متابعة البرامج التي تنفذها الجهات الحكومية ، كما أن الأساس النقدي لا يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية (الخرابشة ، وآخرون، 2017)، وذلك بهدف تحقيق جودة ودقة التقارير المالية ، وتوحيد ومقارنتها للجهات الحكومية في السعودية، لقياس الأداء الفعلي والحقيقي تحقيقاً لرؤية (2030) في جانبها المالي وجانبها الاقتصادي، مما سبق يمكن دراسة وحصر الأهداف الرئيسية التي تسعى الدراسة الى تحقيقها في الآتي:

أ- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين إمكانية مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية.

ب- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة ودقة المعلومات المحاسبية.

ج- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية بديلاً للأساس النقدي لتحسين قدرات المملكة في المجالات الاقتصادية والمالية في القطاع العام.

1. 4. حدود الدراسة:

تقتصر حدود الدراسة في الآتي:

الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على التعرف على الأسس المحاسبية وتحديد تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية

الحدود زمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال العام 1442-1443هـ

اقتصرت الحدود البشرية الدراسة الحالية على عينة من المحاسبين والموظفين العاملين في وزارة المالية بالسعودية.

بينما كانت الحدود المكانية هي الجهات الحكومية التابعة لوزارة المالية بمدينة الرياض.

2. الإطار النظري:

1.2. الأسس المحاسبية: تعتبر الأسس المحاسبية من أهم مقومات النظام المحاسبي والتي تتمثل في المجموعة المستندية والدفترية والقوائم المالية، فعملية اختيار الأساس المحاسبي لأي منشأة أعمال سواء كانت عامة أو خاصة مهم جداً بحيث أنه يتحكم في توقيت اجراء المعالجات المحاسبية ويعتبر الإطار المرجعي وعبره يحكم عملية تصنيف وتسجيل العمليات المالية التي تقوم بها كل منشأة أو وحدة اقتصادية، وتتأثر نتائج العمليات المحاسبية للجهات الحكومية وفقاً لطبيعة الأساس المستخدم

2.2. الأساس النقدي: The cash basis

وفقاً لهذا الأساس تسجل الإيرادات المقبوضة نقداً خلال السنة سواء كانت تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة، وبالمقابل تسجل المصروفات المدفوعة نقداً خلال السنة بغض النظر عن انها تخص السن الحالية أو السابقة أو اللاحقة، وبذلك سيكون الحساب الختامي للوحدة الحكومية حساباً مادياً وليس له علاقة بما ينشأ على الوحدة من حقوق والتزامات. (جاسم، 2014، 2019-2039).

وذكر (الجميل، 2007) أن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقاً للأساس النقدي هو التحصيل الفعلي، ويعتبر من الأسس الأكثر سهولة في الاستخدام، وكذلك يهتم على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية، وسهولة اعداد القوائم المالية. ، كما أشار (الفسفوس، 2009) الى عيوب هذا الأساس بحيث أنه لا يساعد النظام المحاسبي القائم على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الجهات الحكومية، كذلك لا يساعد على التطور التكنولوجي والمعلوماتي والاتصالات.

3.2 أساس الاستحقاق: The accrual basis

يقوم هذا الأساس على الاعتراف بحدوث العملية المالية حال تحققها عندما تقوم المنشأة بأداء خدمة أو بيع سلعة أو تتحمل مصروفاً، فان العملية تسجل في الدفاتر بغض النظر عن واقعة التحصيل أو دفع المبلغ المرتبط بها. (الوايل، 2001). ووفقاً لهذا الأساس يتم اتباع التسويات اللازمة التي تعكس الحقوق والالتزامات المتعلقة بالجهات خلال الفترة المالية، ولقد تم الإشارة لأساس الاستحقاق في (IPSASS) إذ انه يتم بموجب أساس الاستحقاق الاعتراف بأثار المعاملات والاحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند دفع أو استلام النقدية أو ما يعادله، وفي ظل هذا الأساس يتم الاعتراف بكل من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيراد والمصاريف (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012، 16).

وذكر (وايل، 2001) أن التوجه الى اجراء سياسات اصلاح وتطوير النظم المحاسبية الحكومية على المستوى الدولي وتطبيق أساس الاستحقاق على الجهات الحكومية ، حيث أصبح له الفضل لنجاح المحاسبة المالية وتطورها ، كما ساعد استخدام هذا الأساس على اعداد الحسابات الختامية ومتطلبات تنفيذ الموازنة العامة ، ووفقاً لهذا الأساس يمكن سرد أهم التسويات الواجب إعدادها في نهاية الفترة المحاسبية والمتعلقة بالإيرادات والمصروفات وهي ؛ المصروفات المقدمة وهي تكاليف مسجلة وتم تسجيلها بالدفاتر المحاسبية وينبغي تخصيصها لفترتين محاسبيتين أو أكثر حسب استفادة كل فترة ، المصروفات المستحقة وهي مصروفات غير مسجلة وتخص الفترة المحاسبية ولكنها لم تسدد بعد حتى نهاية الفترة المالية الحالية ويتم سدادها في الفترة اللاحقة ، كذلك الإيرادات المقدمة ، الإيرادات المستحقة ، وهي إيرادات تحققت ولكنها غير مسجلة ولم تحصل حتى نهاية الفترة المحاسبية. ويمتاز أساس الاستحقاق ببعض المميزات وهي (جابي وملياني، 2017، 136-156):

أ. يتوافق تطبيق أساس الاستحقاق مع الممارسات المحاسبية وبما يتوافق مع توجيهات الهيئات والمؤسسات الدولية، مثل البنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق على غرار (IPSASSs).

ب. إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال أساليب وتقنيات القطاعات الخاصة الى القطاع العام.

ج. المساعدة في تقييم أداء هيئات القطاع العام من ناحية مركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وانجازاتها.

وذكر (السقا، والسندي، 2010: 145) ان الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق بات يمثل ضرورة للتغيرات الهيكلية والحضارية التي تهدف الى جعل القطاع العام أكثر كفاءة، وكذلك في منشآت القطاع الخاص، وذلك للمميزات الكثيرة التي يتميز بها أساس الاستحقاق والتي بدورها أدت الى تطوير النظم المحاسبية، وإظهار وعدالة عرض التقارير والحسابات الختامية للوحدات العامة بكل دقة وشفافية وأكثر وضوحاً وتفصيلاً مما يزيد من ثقة هذه الحسابات والاعتماد عليها في المقارنة بين أداء الجهات الحكومية المختلفة والحكم على أدائها، كذلك يساعد هذا الأساس في التقدير الأمثل والواقعي للموارد، كذلك يسهل عملية القياس السليم والرقابة والضبط على أنشطة المال العام، فضلاً عن ذلك أساس الاستحقاق يواكب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتشريعات والاصدارات والتطورات التي طرأ على مهنة المحاسبة في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية (IPSASs)، ومعايير التقارير المالية (IFARS). وبالرغم من هذه المزايا نجد أن تطبيق هذا الأساس يتطلب كفاءات عالية ومدربة، بالإضافة الى التكاليف العالية، مع ذلك يحتاج الى وجود إرادة قوية وقوانين وتشريعات تحكم عملية الانتقال والتطبيق، ويؤخذ على هذا الأساس ان تطبيقه يعتمد على الحكم الشخصي، كذلك يؤدي لتداخل الفترات المالية (الخرابشة، وآخرون، 2017: 197).

4.2 أساس الاستحقاق المعدل:

أهم ما يتميز به هذا الأساس أنه قريب من أساس الاستحقاق ويتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من أساس الاستحقاق الا أنه لا يغطي ويشمل العناصر التي يغطيها أساس الاستحقاق، (عليوي والخزرجي، 2017، 88-112)

5.2 أساس الالتزام:

يعد هذا الأساس مزيج بين أساس الاستحقاق والاساس النقدي، فهو يقوم بمعالجة الإيرادات وفق الأساس النقدي ويعترف بها عند استلامها، فهو يتجاهل المقدمات والمستحقات للإيرادات، في الوقت الذي يعالج النفقات وفقاً لإساس الاستحقاق. (سليم، 2017، 42).

6.2 . المفاهيم والمعايير الأساسية للمحاسبة الحكومية:

تعد المحاسبة الحكومية من علم المحاسبة وتستمد أهميتها من أهمية علم المحاسبة مع احتفاظها بخصوصيتها التي تستمدتها من بيئة العمل التي تعمل فيها والمتمثلة بطبيعة النشاط الحكومي الخدمي غير الهادف للربح من جهة وتحكم التشريع في العمل المحاسبي من جهة أخرى وبما يؤمن تحقيق التماثل والانسجام في طرق القياس والافصاح عن المعلومات التي تعكس أداء الجهات الحكومية غير الهادفة للربح او أداء الدولة ككفي مجال تقديم الخدمات.

7.2 . أهداف تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية في القطاع العام:

كما يرى (نورالهدى، 2015، 25) ان تبني المعايير الدولية للقطاع العام يحقق كثير من الأهداف منها:
- تطوير المحاسبة الحكومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة الحكومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
- تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية الحكومية.
- تحقيق المصداقية والشفافية والموثوقية على المعلومات المالية الحكومية، وجعلها قابلة للمقارنة على المستويين المحلي والدولي.

- تطبيق منطق الأداء، اذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقول وكل استثماراتها كنفقات وانما تقيدها في جانب الأصول التي تهلك بمرور الزمن.

8.2. التحديات التي تواجه الانتقال من الأساس النقدي الى تطبيق أساس الاستحقاق:

ونذكر (Cohen,2007). أن عدم وجود موارد كافية للتدريب بالإضافة الى نقص المهارات والخبرة وغياب المحفزات والدوافع من أهم التحديات عند تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في العديد من البلدان، بالإضافة الى ذلك النقص في برامج الاعلام، وعدم استخدام المعلومات بشكل مفيد، فضلاً عن ذلك عدم كفاية دعم المؤسسات المهنية والتدقيق، وعدم القدرة على تدفق المعلومات بمستويات عالية الجودة مصدرها القوائم المالية طبقاً لأساس الاستحقاق (كما ان هنالك عدة شروط لإنجاح عملية تنفيذ أساس الاستحقاق، ومن أهمها الدعم السياسي والقيادة التنفيذية، والدعم من السلطة التشريعية والمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات. (Adriana&Gheorghe).

9.2. آلية الانتقال الى تطبيق الأساس النقدي في السعودية:

يأتي تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بالسعودية تحقيقاً لرؤية السعودية (2030) والهدف منها تحسين جودة الحسابات المالية ،وتعزيز الشفافية ضمن برنامج تحسين نظام المحاسبة الحكومية ومعايير التدقيق المحاسبي(وزارة المالية ، دليل إحصاءات ،2014) ، و قامت وزارة المالية بخطوات هامة لتنفيذ مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي تنفيذاً لإحدى أدوات برنامج الانتقال الوطني وهو كفاءة الانتقال بالنظام المحاسبي من تطبيق الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل العمليات في الأجهزة الحكومية مثل إنشاء مركز الاستحقاق المحاسبي ، مما يحقق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة ، وتقديم تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية ، وكذلك تحقيق مبدأ استقلالية السنوات حيث انه يوفر المعلومات الكافية عن الأنشطة الحكومية(اللوقه، 2016).

3. الدراسات السابقة:

سيتم تناول بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع هذه الدراسة وذلك على النحو التالي:

هدفت دراسة الخرابشة وآخرون (2020) إلى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق للحسابات الختامية في الدوائر الحكومية الأردنية وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق للحسابات الختامية الحكومية في الأردن، ودراسة القدرة التكلفة للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وتم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية لغايات التحليل الإحصائي من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومة الأردنية حيث تم توزيع (140) استبانة، استرد منها (99) استبانة، أي ما نسبته (70.7%). ومن أهم نتائج الدراسة: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وبين الأساس النقدي المستخدم.

كما هدفت دراسة جابي (2017) في المملكة المتحدة ونيوزيلندا الى استكشاف المساعي الرامية لتبني أساس الاستحقاق في هذه الدول والاستفادة من التجارب التي أجرتها بعض الدول في العالم والتي أدت الى إصلاحات شاملة لا نظمها المحاسبية في القطاع العام وذلك بالابتعاد عن المحاسبة المعتمدة على الأساس النقدي وتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق ، توصلت الدراسة الى أن تجربة نيوزيلندا جعلتها تسير ميزانياتها كأنما تدير منشأة، حيث تعتمد في اعمالها على نهج الذمة المالية ، كذلك سمحت خصخصة التقنيات المحاسبية وإدارة الميزانية

بتحويل العجز في الميزانية من 9% الى فائض في الميزانية قدره 1% بفضل استخدام أساس الاستحقاق الذي اعتبرته الخيار الصحيح وأكثر دقة لواقع حسابات الجهات الحكومية.

وحاولت دراسة عبيدات وآخرون (2016) الى التعرف على اثر تطبيق أساس الاستحقاق على الخصائص النوعية لتقارير المالية التي تخضع لقانون موازنات الجهات الحكومية الأردنية وهي (الملائمة ، الموثوقية ، القابلية للفهم ، القابلية للمقارنة) ، للتعرف على أهمية استخدام أساس الاستحقاق ، خلصت الدراسة الى ان تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام الحكومي الأردني كان له أثر على جودة التقارير المالية ، وكانت أهم التوصيات المضي في توجه الحكومة لإلزام كافة الدوائر والمؤسسات والجهات الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق في كافة أنظمتها المحاسبية.

بينما هدفت دراسة (2016) Legenkova الى اكتشاف الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الحكومية التي تقصح عنها وزارة المالية الروسية ومدى تأثيرها على الموثوقية والمصادقية والنزاهة، توصلت الدراسة الى ان تطبيق المحاسبة الدولية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق يعزز أهداف الحكومة الاتحادية المتمثلة في تقديم الخدمات بكفاءة وفعالية أكثر ، مما يساعد من انشاء نظام للمعايير الوطنية للمحاسبة والبيانات المالية للقطاع العام مما يحسن من جودة المعلومات المحاسبية ، وتوحيد الحسابات الروسية وفهم البيانات الروسية للمستخدمين الخارجيين ، أوصت الدراسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لأساس الاستحقاق ، واستكمال المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وتناولت دراسة (2013) Sousa et al حيث أجريت في البرازيل للبحث في آراء معدين المعلومات المحاسبية في القطاع العام والمستخدمين الداخليين والخارجيين وذلك بخصوص الانتقال الى النظام المالي المحاسبي وفقاً لأساس الاستحقاق والفوائد المرجوة منه لصانعي اتخاذ القرار، توصلت الدراسة الى أن المحاسبة على أساس الاستحقاق لها القدرة على توفير معلومات مفيدة لصانعي اتخاذ القرار.

وأجريت دراسة (2013) Danesc and Rus في دولة رومانيا ، حيث هدفت الى المقارنة بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق بغرض التوصل الى الأدلة الداعمة لاستخدام أيهما أفضل من الاساسين للجهات الحكومية الرومانية لتحديد نقاط التشابه و الاختلاف، ومعرفة نقاط الضعف ونقاط القوة وفقاً لتحليل SWOT ، أشارت نتائج الدراسة الى أن أساس الاستحقاق يوفر المعلومات حول النقدية الحالية والمستقبلية للوحدات والأنشطة الاقتصادية المتنوعة ، كما انه يعتبر أساس لاتخاذ القرارات ذات الصلة بالنشاط المستقبلي خاصة في استخدام الموارد المحتفظ بها ، كذلك لا يهمل التدفقات النقدية.

وهدف دراسة (2012) Trang& and Thi الى تقييم الجدوى الاقتصادية نظير تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) للمحاسبة الحكومية والقوائم المالية الغيتمامية، توصلت الدراسة الى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق لها كثير من الإيجابيات على المحاسبة الحكومية مع وجود بعض المصاعب التي تواجهها الحكومات في التطبيق في الوقت الحاضر ، مع وجود تفاوت في التطبيق بين الدول نتيجة لاختلاف نظم المعلومات المحاسبية والتقنيات المستخدمة وإمكانيات التدريب واختلاف ثقافة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وهدف دراسة (2009) Christiaens and Reyniers توضيح الاختلافات في مستويات اعتماد الحكومات الأوروبية على المعايير المحاسبية الدولية، وأشارت النتائج الدراسة الى أن 68% من دول أوروبا تطبق المحاسبة

على أساس الاستحقاق مثل ألمانيا مع وجود بعض الدول التي تطبيق الأساس النقدي مثل ؛ اليونان، و النمسا، وساكسونيا، وبلغاريا ، وأبدت هذه الدول رغبتها في استخدام أساس الاستحقاق بغية تحقيق وضعها المحلي والدولي للمعلومات المالية مع إمكانية مقارنة المعلومات المالية ، والمسير وفق المنظمات الدولية ، وتسهيل توحيد القوائم المالية ، أوصت الدراسة بضرورة تحسين المساءلة الخارجية والرقابة ، وتطوير إدارة الأداء المالي ورفع الوعي وكفاءة الموظفين العموميين.

كما حاولت دراسة علاء الدين (2008) الى إيجاد إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالجهات الحكومية، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية وفقاً لأساس الاستحقاق مع تطبيق أدوات موازنة البرامج والأداء ، وقدم الباحث نموذج مقترح للتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق، توصلت الدراسة الى أن الانتقال في اعداد الموازنة من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء يتطلب تعديل النصوص الشرعية وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي للمجموعة المستندية وبما يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الباحث للدراسات السابقة والتي ركزت جميعها على مناقشة وإيضاح أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على المستوى الإقليمي والدولي، ومن خلال تحليل مضمون هذه الدراسات يمكن التعليق عليها وتحديد جوانب اختلاف دراستنا الحالية، وأهم ما تتميز به كما يلي:

اتفقت الى تطوير وإصلاح الجهات الحكومية عبر تبني تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي بديلاً للأساس النقدي وأثر ذلك على القوائم المالية وإدارة الميزانية ، ومدى تحقيق كفاءة تخصيص الموارد وتحقيق العدالة في الضرائب ، وجودة الخصائص النوعية للتقارير المالية واتضح ذلك من خلال دراسة أمينة (2017)، لتجربة المملكة المتحدة ، كذلك دراسة عبيدات للتجربة الأردنية، (2016)، بينما ركزت بعضها على دراسة اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للجهات الحكومية وتقييم الجدوى الاقتصادية من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) من خلال دراسة (Trang:2012)، بينما ركزت بعض الدراسات السابقة على إيجاد إطار محاسبي ونماذج لتطبيق أساس الاستحقاق بالجهات الحكومية، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي بجمهورية مصر العربية والعراق وفقاً لأساس الاستحقاق مع تطبيق أدوات موازنة البرامج والأداء دراسة علاء الدين، (2008)، واشتركت وتوافقت جميع الدراسات السابقة أن الأساس النقدي لا يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية المستفيدة ، كذلك لا يحقق الأساس النقدي الرقابة الإدارية ويضعف عملية متابعة البرامج التي تنفذها الجهات الحكومية ، وأوصت الدراسات باستخدام أساس الاستحقاق باعتبار أنه يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي لوحدات الحكومية وتحقيق الشفافية والرقابة .

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة برغم اتفاقها وتشاركها في بعض الأهداف، إلا أنها تختلف عنها من حيث موضوع وبيئة الدراسة كونها تسعى الى معرفة إثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات والحكومية السعودية في ظل تبني وزارة المالية السعودية تطبيق أساس الاستحقاق في وحدات القطاع العام، فضلاً عن ذلك طبقت هذه الدراسة على عينة من موظفي وزارة المالية الجهات الحكومية السعودية.

4 . مجتمع وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي أقسام الحسابات بوزارة المالية والجهات الحكومية التابعة لها في السعودية، وقد تم اختيار وزارة المالية باعتبارها الجهة المنوط بها تولي عملية تنفيذ الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق، ممثلة في مركز الاستحقاق المحاسبي، ومع ذلك يعتبر موظفي هذه الجهات أكثر الفئات المأماً بالآثار التي تنجم عن تطبيق أساس الاستحقاق ولديهم الخبرة بحكم الممارسة العملية في الحسابات الحكومية وإعداد التقارير المالية. أما عينة الدراسة و من المعلوم بالضرورة أن موضوع الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية من الموضوعات الحديثة والتي تحتاج الى أفراد لديهم معرفة وإدراك كافٍ بإعداد التقارير المالية ، وبالرغم من تجانس مجتمع البحث، الا أن تطبيق العينة العشوائية (probability Sampling) قد يكون صعباً الى حد ما وذلك للاعتبارات الاتية؛ منها عدم القدرة على التأكيد بأن مجتمع الدراسة يملك الخبرة والمعرفة الجيدة بالأسس المحاسبية المطبقة في اعداد التقارير المالية والحسابات الختامية للوحدات الحكومية بالمستوى الذي يخدم أغراض الدراسة، لذا فإن استخدام العينة غير العشوائية (Non- probability Sampling) وخاصة الحكمية (Judgmental sampling) أو الكرة الثلجية (Snow Ball) قد تكون الأفضل في مثل هذه الدراسة ، نظراً لأن الباحث يختار أفراد العينة بناءً على تجاربهم وخبراتهم لاسيما في الظاهرة محل الدراسة .ووفقاً لما سبق فقد تم اختيار عينة حكمية قدرها (321) مفردة من فئة المحاسبين ، واستخدمت الدراسة عينة الكرة الثلجية (Snow Ball)، والتي يسمح فيها لإفراد العينة بتوزيع استمارة الاستبانة على أفراد آخرين يتوقع ان يكون لديهم خبرة كافية في الظاهرة محل الدراسة.

1.4. نهج وفرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي واسلوب دراسة الحالة والمتمثل في (أثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية)، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة التي تناولت موضوع مفهوم ومبادئ الأسس المحاسبية، فضلاً عن المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبانة، وقد قام الباحث بأعداد استبانة خاصة وتم تطويرها لأغراض هذه الدراسة استناداً الى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة.

2.4. فرضيات الدراسة:

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية وبين مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية.

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين جودة التقارير المالية.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على التقارير المالية بديلاً للأساس النقدي

الفرض الرابع: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية تعزي لمتغيري المؤهل والخبرة في السعودية.

تم احتساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للجنس والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة، والجدول الآتي يوضح ذلك

جدول 1: يوضح خصائص عينة الدراسة

عينة البحث على حسب متغير النوع	العدد	التكرار (%)
ذكر	289	90.6
أنثى	32	9.4
المجموع	321	100%

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين من الجدول رقم (1) أعلاه أن غالبية المبحوثين من الذكور بلغ عددهم 289 بنسبة 90.6% أما الإناث بلغ عددهم فقط 32 بنسبة 9.4% من العينة الكلية.

جدول 2: أفراد العينة على حسب متغير المؤهل

متغير المؤهل	العدد	التكرار (%)
بكالوريوس	225	70.3
ماجستير	30	9.5
دكتوراه	24	6.9
الدبلوم	42	13.3
المجموع	321	100%

المصدر: من إعداد الباحث.

تبين من الجدول (2) أن 70% من حملة البكالوريوس ، ثم حملة الدبلوم 42 بنسبة 13% أما حملة الماجستير بلغ عددهم فقط 30 بنسبة 10% من وأخيراً حملة الدكتوراه بلغ عددهم بنسبة 7% من العينة الكلية البالغة 321 مبحوثاً.

جدول 3: توزيع أفراد العينة على حسب متغير التخصص

أفراد العينة على حسب متغير التخصص	العدد	التكرار (%)
محاسبة	193	59.9
مالية	43	11.8
اقتصاد	6	1.7
إدارة	79	26.6
المجموع	321	100%

المصدر: من إعداد الباحث.

من الجدول رقم (3) أعلاه يبين أن غالبية المبحوثين يحملون تخصص المحاسبة بلغ عددهم 193 أي بنسبة 60% ثم إدارة عددهم 79 بنسبة 27% أما المالية بلغ عددهم فقط 43 بنسبة 12% وأخيراً تخصص اقتصاد 6 بنسبة 2% من العينة الكلية البالغة 321 مبحوثاً.

جدول 4: أفراد العينة على حسب متغير الخبرة

متغير الخبرة	العدد	التكرار (%)
أقل من 5 سنوات	6	1.7
من 5 سنوات وأقل من 10	97	26.9
من 10 سنوات وأقل من 15	101	35.3
من 15 سنوات وأقل من 20	93	28.4
20 سنة فأكثر	24	7.7
المجموع	321	100%

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول رقم (4) أعلاه أن المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم (من 10 سنوات وأقل من 15 سنة) بلغ عددهم 101 أي بنسبة 35% ثم الذين تتراوح خبرتهم (من 15 سنة وأقل من 20 سنة) عددهم 93 بنسبة 29% أما الذين تتراوح (من 5 سنوات وأقل من 10 سنة) بلغ عددهم فقط 97 بنسبة 27% وأخيراً الذين تتراوح خبرتهم (20 سنة فأكثر) 24 بنسبة 8% من العينة الكلية البالغة 321 مبحوثاً.

3.4 أساليب جمع بيانات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على نوعين من المصادر لجمع البيانات والمعلومات وهي: المصادر الثانوية: تم الاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات، وشبكة الانترنت. المصادر الأولية: قام الباحث بتطوير استبانة للتعرف على أثر الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية في السعودية.

4.4 أداة جمع البيانات:

لخدمة الدراسة على استخدام قائمة الاستقصاء وهو أكثر الأساليب ملائمة لمثل هذا النوع من البحوث ، حيث قام الباحث بتطوير استبانة كأداة للدراسة وقد اشتملت قائمة الاستقصاء التي وجهت للمحاسبين على (24) عنصراً مقسمة على محاورها الثلاثة يعتقد الباحث أنها تمثل الاثار المتوقعة والمحتملة نتيجة للتحويل لتطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية ، . كما تم اختيار هذه الاثار المتوقعة بالرجوع الى الدراسات السابقة في هذا المجال، وبالإشراف بآراء العديد من الموظفين ذو الخبرة بوزارة المالية والجهات الحكومية بالسعودية. وقد قام الباحث بإرسال قائمة الاستقصاء إلى أفراد العينة بإرفاق خطاب موجه من الباحث الى المستجيب موضحاً فيه أهداف الدراسة، وإجراءات إكمال الاستبانة، وأرسلت الاستبانة الى جميع أفراد العينة (321) يدوياً، وعبر الايميل وكذلك باستخدام تقنية ملء الاستبانة عن طريق الانترنت باستخدام موقع استبيان (estebyans.com). قام الباحث بحساب مدى المقياس باستخدام نموذج ليكرت الخماسي (الشريف، 2019، 40-41)، واستُخدم المقياس لتقدير درجة الإجابة على عبارات الاستبانة لقياس أثر الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق بالجهات الحكومية على جودة التقارير المالية وهو (5-1 = 4)، ومن ثم تقسيم الناتج على أكثر قيمة للمقياس للحصول على طول الفئة (4÷5=0.80) كما يوضح الجدول الآتي:

جدول 5: يبين المتوسطات الحسابية لفئات المقياس الخماسي

بدائل الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
القيمة	1	2	3	4	5
المدى	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحث.

5.4. الطرق الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

أ. **ثبات المقياس:** تم حساب ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس معامل الثبات كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول 6: كرونباخ لفقرات محاور الاستبانة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	8	0.61	0.6
المحور الثاني	8	0.82	0.6
المحور الثالث	8	0.85	0.6

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (6) أن ألفا كرونباخ لجميع فقرات محاور الاستبانة > 0.6 ، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين متغيرات الدراسة كلما اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الواحد صحيح، ويحث العكس إذا اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الصفر.

ب. صدق المقياس :

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بالطريقتين الآتيتين:

1. اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة (Face validity): قام الباحث بعرض الاستبانة على الهيئة التدريسية وعددهم سبعة ممن هم على رتبة (أستاذ وأستاذ مشارك) في تخصص المحاسبة في الجامعات السعودية ، وقد تم الأخذ بأرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات وعبارات الاستبانة.
2. **الاتساق الداخلي:** بعد التأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم تطبيق الأداة على عينة عشوائية من المدراء المحاسبين والمراجعين الداخليين للجهات الحكومية في مدينة الرياض وعددهم (25) فرداً. من خارج عينة الدراسة، وعليه تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي بحساب معاملات ارتباط بيرسون (Pearson) كما يوضحه الجدول التالي:

جدول 7: يوضح مؤشرات الارتباط لبيرون بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة (العينة الاستطلاعية: n=25)

المحاور	عدد العبارات	عدد العبارات	قيمة الارتباط
المحور الأول	8	8	0.861**
المحور الثاني	8	8	0.896**
المحور الثالث	8	8	0.902**

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (7) يبين ارتباط بيرسون لمحاور الاستبانة تتراوح بين (0.861** و 0.902**) وهي مؤشرات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01**). مما سبق يمكن القول أن هناك اتساق بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ويدل ذلك على أن الاداة صادقة لما وضعت لقياسه.

6. مناقشة بفروض الدراسة:

للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كلمنجراف سمروف

جدول 8: التوزيع الطبيعي (Sample K-S)

المحاور	عدد العبارات	Z - Test	قيمة مستوى الدلالة
المحور الأول	8	3.319	0.0412
المحور الثاني	8	4.229	0.0525
المحور الثالث	8	2.96	0.487
جميع الفرضيات	24	0.987	1.722

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من الجدول (8) أن قيمة Z المحسوبة لعبارات المحور الأول هي (3.319) ومستوى الدلالة أكثر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بيانات المحور والتوزيع الطبيعي. وأن قيمة Z المحسوبة لعبارات المحور الثاني هي (4.229) ومستوى الدلالة أكثر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بيانات المحور والتوزيع الطبيعي. وأن قيمة Z المحسوبة لعبارات المحور الثالث هي (2.96) ومستوى الدلالة أكثر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بيانات المحور والتوزيع الطبيعي (البديوي، 2021، 8). وبعد التأكد من خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي قام الباحث باختبار فروض الدراسة على النحو الآتي:

1.6 . عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى: والتي تنص على: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية وبين مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية).

جدول 9: استجابات أفراد العينة حول مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1-	تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يتيح مقارنة الأرقام الفعلية للقطاع العام مع الأعوام السابقة	3.895	0.514	473.7	2	0.001	موافق
2-	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يتيح مقارنة التقارير والقوائم المالية	3.327	0.479	1633.07	2	0.000	موافق
3-	يعزز تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية من شفافية وموثوقية التقارير المالية للوحدات الحكومية	3.986	0.536	803.4	2	0.022	محايد
4-	يساهم تطبيق أساس الاستحقاق في زيادة فاعلية وكفاءة إعداد التقارير المالية	3.996	0.479	847.3	2	0.000	موافق
5-	تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي مقارنة الميزانية مع الأرقام الفعلية للقطاع العام	3.327	0.479	514.14	2	0.000	موافق
6-	يؤدي الى مقارنة التقارير مع الدول التي تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق	3.953	0.536	660.48	2	0.000	محايد

موافق	0.000	2	3209.3	0.514	3.895	إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق يعزز من وضع التصنيف الائتماني للملكة	-7
موافق	0.000	2	3052.8	0.536	3.986	إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق يظهر الوضع الحقيقي لإيرادات ومصروفات الجهات الحكومية	-8
مزايق	0.000		2952.9	0.621	3.888	مقارنة التقارير المالية	

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (9) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكثر من الوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذه الفرضية. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرضية تم استخدام اختبار (كأي تربيع)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كأي لكل فقرة من فقرات الفرضية معنوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.000، وهي دون مستوى الدلالة $a=0.05$ ، حيث بلغت قيمة كأي تربيع لجميع فقرات الفرضية 2952.9، وهذه القيمة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية 0.000 ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.8، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الأولى وهي " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية وبين مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية تم التحقق من صحتها في جميع الفقرات التي تقيسها.

2.6 عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية: والتي تنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين جودة التقارير المالية.

جدول 10: يوضح استجابات أفراد العينة حول جودة ودقة المعلومات المحاسبية

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
-1	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يوفر معلومات محاسبية	3.996	0.479	576.2	2	0.000	موافق

						ذات جودة عالية ودقيقة.	
موافق	0.000	2	633.21	0.479	3.327	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية معلومات وبيانات ذات مصداقية وكفاءة.	-2
محايد	0.000	2	873.4	0.536	3.356	تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يعزز من شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية.	-3
موافق	0.000	2	897.3	0.514	3.895	البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة	-4
موافق	0.000	2	544.54	0.476	3.996	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يوفر المعلومات التقارير التي تساهم في الرقابة والتخطيط	-5
محايد	0.000	2	660.48	0.514	3.895	الحسابات الختامية المعدة طبقاً لأساس الاستحقاق تتوافق مع معايير التقارير الدولية	-6
موافق	0.000	2	3209.3	0.479	3.327	البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة طبقاً لأساس الاستحقاق تساعد أصحاب المصلحة من عملية	-7

						مقارنة نتائج الأداء المالي	
موافق	0.000	2	3052.8	0.536	3.986	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يساعد في توحيد السياسات المحاسبية	8-
موافق	0.000		1475.21	0.652	3.985	جودة ودقة المعلومات المحاسبية	

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (10) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكثر من الوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذه الفرضية. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرضية تم استخدام اختبار (كأي تربيع)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كأي لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، حيث بلغت قيمة كأي تربيع لجميع فقرات الفرضية 1475.21، وهذه القيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.9، والمتوسط الفرضي 3. مما ذكر يستنتج الباحث أن الفرضية الأولى والتي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين دقة وجودة التقارير المالية في السعودية" يتم رفضها، ونقبل الفرضية البديلة وهي " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين دقة وجودة التقارير المالية".

3. 6 عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة: والتي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على التقارير المالية بديلاً للأساس النقدي).

جدول 11: يوضح استجابات أفراد العينة حول تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على التقارير المالية بديلاً للأساس النقدي.

م	مضمون الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيم كأي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1-	تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية اعتراف ضمنى بمحدودية النقدي	4.51	0.536	3625.2	2	0.000	موافق
2-	تطبيق أساس الاستحقاق في	4.36	0.514	3541.5	2	0.000	موافق

						الحسابات الحكومية يتيح مقارنة القوائم المالية	
محاييد	0.000	2	2551.6	0.479	4.44	تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يساعد في تقييم أداء الجهات الحكومية	-3
موافق	0.000	2	2686.6	0.514	4.35	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يظهر الوضع الحقيقي لإيرادات ومصروفات الجهات الحكومية	-4
موافق	0.000	2	1440.4	0.479	4.98	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يحسن من التواصل مع أصحاب المصلحة والمجتمع	-5
محاييد	0.000	2	3089.3	0.536	4.03	إن تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة وليس التي صرفت فقط	-6
موافق	0.000	2	3265.2	0.536	4.21	إن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يساهم في مكافحة الفساد المالي والإداري.	-7
موافق	0.000	2	2145.8	0.514	4.36	تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية يساهم في	-8

						دفع عجلة النمو المالية للدولة.
موافق	2		4255.5	0.651	4.87	تطبيق أساس الاستحقاق

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (11) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكثر من الوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذه الفرضية. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرضية تم استخدام اختبار (كأي تربيع)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كأي المحسوبة أكثر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.000، وهي دون مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، حيث بلغت قيمة كأي تربيع لجميع فقرات الفرضية 4255.5، وهذه القيمة دالة عند مستوى معنوية 0.000، ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 4.8، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الأولى والتي تنص على "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على التقارير المالية بديلاً للأساس النقدي في السعودية" تم التحقق من صحتها في جميع الفقرات التي تقيسها.

4.6 مناقشة الفرضية الرابعة والتي تنص على "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية". لاختبار هذه الفرضية تم إجراء اختبارات (T)، واختبار تحليل التباين الأحادي (أنوفا) لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة وفقاً لمتغيري عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي وجاءت النتائج على النحو الآتي:

1. متغير عدد سنوات الخبرة: ينقسم متغير عدد سنوات الخبرة إلى أربع فئات، وهي: أقل من (5) سنوات، من (5) إلى (10) سنوات، من (11) إلى (15) سنة، أكثر من (15) سنة، وتم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للموازنة بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في المملكة العربية والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة، ويوضح الجدول الآتي نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول 12: يوضح اختبار تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
أقل من (5) سنوات	6	3.66	0.541	1.245	0.214
من (5-10) سنة	97	3.56	0.562		
من (11-15) سنة	101	3.62	0.556		
أكثر من (15) سنة	93	3.54	0.611		
20 سنة فأكثر	24	3.35	0.658		

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين من الجدول (12) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في المملكة العربية تعزي لمتغير سنوات الخبرة في المملكة العربية، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في تحليل التباين الأحادي (0.214)، وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

2. متغير المؤهل العلمي: ينقسم متغير المؤهل العلمي إلى أربع فئات هي: بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه ودبلوم. وقد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للموازنة بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية، والجدول الآتي يوضح نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول 13: اختبار تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
بكالوريوس	982	3.59	0.568	3.145	0.021
ماجستير	96	3.32	0.435		
دكتوراه	186	3.15	0.662		
دبلوم	132	3.52	0.552		

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (13) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة، حول تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في تحليل التباين الأحادي (0.021)، وهي قيمة دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. ولوجود علاقة معنوية في اختبار التباين، قام الباحث بإجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق، حيث كانت النتائج على النحو الآتي:

جدول 14: اختبار شيفيه للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة

المسمى الوظيفي	المتوسط	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	دبلوم
بكالوريوس	3.59	–	0.651	–	0.016**
ماجستير	3.32	0.561	–	0.0653	0.745
دكتوراه	3.15	–	0.653	–	0.651
دبلوم	3.52	0.016**	0.745	0.651	–

المصدر: من إعداد الباحث.

يبين الجدول (14) أن الفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي، كانت بين (البكالوريوس والدبلوم)، لصالح حملة درجة البكالوريوس (ذوي المتوسط الحسابي الأعلى). ويُعزى الباحث ذلك إلى أن حملة درجة البكالوريوس مع أنهم يمثلوا الأغلبية من الموظفين لهم إدراك واسع بمستوى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية، مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الرابعة والتي تنص على "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري عدد سنوات الخبرة المؤهل العلمي حول تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي في السعودية" قد تم التحقق من صحتها.

7. خلاصة وخاتمة:

ب- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية وبين إمكانية مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية.

ب- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية على جودة ودقة المعلومات المحاسبية.

ج- معرفة الآراء بشأن تطبيق أساس الاستحقاق للجهات المحاسبية الحكومية بديلاً للأساس النقدي لتحسين قدرات المملكة في المجالات الاقتصادية والمالية في القطاع العام.

توصلت الدراسة من خلال آراء عينة الدراسة وتحليل وتفسير بياناتها ونتائج الإحصاء الاستدلالي لفقرات محاور الدراسة ومعنوية الإجابات بشأن تحول السعودية الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية. الى عدد من النتائج وبما يحقق اهداف الدراسة والتي في ضوئها كانت أهم توصياتها، ويمكن إيرادها على النحو الاتي ؛ وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبدرجة موافقة مرتفعة بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق في المملكة عربية السعودية وبين مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق 3.888، وبانحراف معياري 0.621 لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية من مساحة المقياس الكلي للمحور مما يؤكد أن تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومية يؤدي الى مقارنة التقارير المالية وهذه النتيجة تحقق الهدف الأول للدراسة ، كذلك وجود علاقة إيجابية وبدرجة موافقة مرتفعة بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبية الحكومية وبين جودة التقارير المالية وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق 3.985، وبانحراف معياري 0.652 لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية من مساحة المقياس الكلي للمحور مما يؤكد أن تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومية يؤدي الى جودة التقارير المالية مما يحقق الهدف الثاني للدراسة، كذلك وجود علاقة إيجابية وبدرجة موافقة مرتفعة بين آراء مجتمع البحث بشأن تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومية على التقارير المالية بديلاً للأساس النقدي وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق 4.87، وبانحراف معياري 0.651 لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية من مساحة المقياس الكلي للمحور مما يؤكد موافقة جميع أفراد عينة البحث على تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومية بديلاً للأساس النقدي وتحقيق هذه النتيجة هدف الدراسة الثالث. بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج أوصت الدراسة بتوفير الدعم التشريعي والتنفيذي والتدريب والخبرة لجميع موظفي الجهات المحاسبية و الحكومية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين مؤسسات القطاع وجميع الجهات الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق.

المصادر والمراجع:

1 . المراجع العربية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2012). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 31.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2017). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، عمان، 906.
- أرديني، طه أحمد حسن، (2015). ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSAS) و(GFSM)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 73.
- آل مهذل، عبد الله، (2022). متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الندوة السنوية الثامنة عشرة التي ينظمها الديوان العام للمحاسبة، تحت عنوان: "انعكاسات الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي على أعمال المراجعة، السعودية.
- أمنية، هناء جابي، (2017). أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال الانتقال الى أساس الاستحقاق، تجربة نيوزيلاندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الإدارية، (8)، 681-707.
- أمنية، هناء جابي ومليني حكيم، (2017). أهمية الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عنصرية المحاسبة العمومية، تجربة بلدية رام الله الفلسطينية مجلة الدراسات الإسلامية والمالية، (2)، 136-153.
- بالقطاع العام. وزارة المالية، المملكة لعربية السعودية.
- البدوي، إيهاب محمد فوزي، (2021). أسس اختيار الأسلوب الإحصائي في بحوث التربية الرياضية، كلية التربية الرياضية، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
- الجميل، سرمد، (2017). الإدارة المالية الحكومية وفق مطلب قاعدة الاستحقاق، مجلة الإداري، 29(110).
- راتب، محمد عبيدات، ووليد، عمر عويس، واحمد، محمد الدحيات. (2016). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية للمؤسسات الخاضعة لقانون موازنات الجهات الحكومية مجلة البحوث المالية والتجارية. 2، (2)، 3-29.
- زارة المالية، السعودية، (2014). التعليمات المالية للميزانية والحسابات.
- السقا، زباد هاشم وعلى مال الله السندي، (2010). فاعلية نظم المعلومات المحاسبة للجهات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية، 6 (17)، 129-157.
- الشريف، ناصري محمد، (2019). قياس تصميم وبناء أدوات البحث العلمي، جامعة محمد الشريف مساعديه، الجزائر.
- الشيرازي، عباس مهدي. (1999). نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت.
- فارس، ارشيد الخرابشة والوشاح عبد الفتاح محمود ويوسف كلبونة أحمد و محمد عزمي لونا، (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28، (2)، 187-208.
- الفسفوس، فؤاد، (2017). المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الأردن.

- محمد، خالد المهاني، (2017). تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، (65)، ص ص: 88 – 112.
- محمد، عادل الخزرجي وزهرة عليوي حسن، (2022). اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي، دراسة تطبيقية في كلية العلوم، الجامعة المستنصرية، *مجلة الإدارة والاقتصاد بكلية الإدارة والاقتصاد العراق*، 40، (122)، 147-165.
- نورالهدى بوليفة، (2015). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة المحاسبة الدولية للقطاع العام، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 25.
- وابل، على الوابل. (2001). أسس المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وابل للنشر.
- وزارة المالية، السعودية، (2014). دليل إحصائيات مالية الحكومة الصادر من صندوق النقد الدولي، الرياض، ص 13.
- وصفي حسن أبو المكارم، وسلطان محمد، (1990). المحاسبة للجهات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، الرياض، دار المريخ، 635.
- اللوقة، علي تيسير (2016)، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر
- السلمي، شعلة عوض الله احمد، ونجلاء إبراهيم عبد الرحمن، (2022). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية للجهات الحكومية السعودية، *المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية*، مصر، 6(227)، 24-270.

2 . المراجع الأجنبية:

- ADAA. (2012). Abu Dhabi. Accountability Authority IPPAS Bulletin Volume No.1 Issue No.1 Month Year Q2.
- Adriana, T., Yudor, G. (2006).The reform of the Romanian local public governmental accounting in the context of the European integration, <http://unpan1un.org>27.joe Cavanagh and al .5-8.
- Al-Zubi, Z. (2015).The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector ,The European Proceedings of Social &Behavioral Sciences , 47-63.
- Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., Assanah, N. H. (2022). Accrual accounting at different levels of the public sector: A systematic literature review. *Australian Accounting Review*, 32(1), 36-62.
- Barrett, P. (2004). Financial management in the public sector–how accrual accounting and budgeting enhances governance and accountability. In CPA Forum (Vol. 24).
- Budding, T., Grossi, C, Tagesson, T. (2014). Public Sector Accounting, New Yourk, Retrieved. P:59.
- Christiaens, J.,Breeht, R.(2009).The Impact of IPSAS on Rrfrming Governmental Financial Information Systems" Comparative Study" Working paper University of Gent.IUG journal of economics and Business ,(Islamic University of Gaza .

- Cohen, S. (2007). Assessing Itas KEY Factor For Accrual accounting Implementation In Greek Municipalities, *Financial Accounting mangment*, 23 (1): 94
- Danescu, T. Rus, L. (2013). Comparative Study on Accounting Models .Cash and accrual, *Annals Universities Apuleius series Economical*.
- IPSASB. (2015). (Handbook of International Sector Accounting Standard Board) ,Handbook of Handbook of International Sector Accounting pronouncements,(2015 Edition), Vo 1. New York, United States of America.
- Jorge, S. 2008. Tracing changes in central government accounting: a case of implementing Reforms in Accounting, 183-199, Coimbra, Portugl.
- Legenkova, M. (2016).International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation, *International Journal of Economics and Financial*, 6(4), 1304-1309.
- Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches, *European Accounting Review*, 18,(4), 2009, pp.765–807.
- Sekarn, U., Bougie, R. (2012). Research Methods for Business: A Skill Bullding Approach, NY: John Wiley & Sons Inc. New Yourk
- Sousa, L., Vasconcelos, F. Niyame, J. (2013). Basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information. *Cont. Fin. – USP São Paulo Journal*, 24 (63), 219-230,
- Trang, L, Thi, N. (2012). Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statement, Thesis submitted to gain degree of Master in Public Finance Management, university of Tampere.
- Wilson, E., Kattelus, S, Reck, L. (2007). Accounting Governmental and Nonprofit Entities ", Fourteenth Edition, Megraw-Hill, and Irwin. (4), pp: 1304-1309.