

قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية



جعفر عثمان الشريف⁽¹⁾

ملخص

الأهداف: هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر مجموعة من المحاسبين في تلك المنشآت. **المنهج:** لتحقيق أهداف الدراسة استخدمت استبانة، انطوت على مجموعة من التساؤلات؛ لاستطلاع آراء المشاركين، ن=264 محاسباً تم اختيارهم عشوائياً من منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية. **النتائج:** توصلت الدراسة إلى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته المطبق في منشآت القطاع العام بدرجة كبيرة، ومتطلبات تطبيقه ذات الصلة بالمحاسبين بدرجة منخفضة، ومتطلبات تطبيقه ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة بدرجة كبيرة جداً. **الخاتمة:** خلصت الدراسة إلى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

الكلمات المفتاحية: أساس الاستحقاق، منشآت القطاع العام، المملكة العربية السعودية

(1) أستاذ مشارك، قسم إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية.

j.abdelaziz@mu.edu.sa

- تُسَلَّم البحث في: 2024/3/3، عُدِّل في: 2024/5/6، أُجيز للنشر في: 2024/5/21.

Measurement availability requirements to applying accounting accrual basis in Saudi public sector entities: An exploratory study

Jafar O. Elsharif⁽¹⁾

Abstract

Objectives: The current study aimed to reveal the availability of requirements for applying the accrual basis of accounting in public sector entities in the Kingdom of Saudi Arabia from the perspective of a sample of accountants in those entities. **Method:** To achieve the objectives of the study, a questionnaire was administered to 264 accountants in public sector establishments in the Kingdom of Saudi Arabia. **Results:** The results showed that the requirements for applying the accrual basis of accounting were available, which were related to the structure of the government accounting system applied in public sector entities to a large extent, its application requirements were related to accountants to a low degree, and its application requirements were related to the financial oversight of the Ministry of Finance and Governance to a very large degree. **Conclusion:** The study concluded that the requirements for applying the accrual basis of accounting in public sector establishments in the Kingdom of Saudi Arabia are met, from the point of view of the study sample.

Keywords: accrual basis, public sector entities, Kingdom of Saudi Arabia

(1) Associate Professor, Department of Business Administration, College of Business Administration, Majmaah University, Kingdom of Saudi Arabia. j.abdelaziz@mu.edu.sa

- Submitted: 3/3/2024, Revised: 6/5/2024, Accepted: 21/5/2025.

المقدمة

تؤدي المعلومات المالية دوراً مهماً في نجاح الأنظمة المحاسبية الحكومية أو فشلها، ودرجة تقدمها ونموها في المجال الذي تعمل فيه؛ إذ يساعد ما توفره هذه الأنظمة المحاسبية من معلومات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت القطاع العام (الخرابشة وآخرون، 2020). ويعد النظام المحاسبي الحكومي من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتحقيق سياساتها وأهدافها بكفاءة وفعالية من خلال ترشيد استخدام الأموال العامة ورفع مستوى جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، كما يجب أن يوفر بيانات مالية ومحاسبية تتصف بالدقة والمصداقية، والإفصاح الشامل عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة (عبدالكريم، 2022).

وهناك اتجاهان فكريان في المحاسبة في منشآت القطاع العام، أحدهما تقليدي ويدعم المحاسبة وفقاً للأساس النقدي، والآخر حديث ويدعم المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق. ويرى كل من (سلوم، 2001؛ De Sousa et al., 2013; Allen et al., 2013; Stickney et al., 2010) أن وجود اتجاهين للقياس المحاسبي في منشآت القطاع العام يثير تساؤلاً مهماً بشأن الأساس الأنسب للتطبيق من حيث الاعتبارات العملية. ولفترة طويلة من الزمن ساد الاعتقاد بأن تطبيق الأساس النقدي المحاسبي في منشآت القطاع العام يعدّ الأفضل والأنسب، إلا أنه في السنوات القليلة الماضية، ومع التطورات التي شهدتها الأنظمة المحاسبية في منشآت القطاع العام، وطرق إعداد الموازنة العامة، وزيادة الإنفاق الحكومي، لم يعد الأساس النقدي يفي بالغرض من حيث توفير معلومات محاسبية عن الأصول والالتزامات، وعناصر التكاليف المختلفة؛ ومن ثم فإنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي لمنشآت القطاع العام، إضافة إلى اقتصار دوره الرقابي على الرقابة المالية من دون الرقابة على الأداء (جابي وملياني، 2017). وظهر استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في نهاية ثمانينيات القرن الماضي في بعض الدول المتقدمة مثل: نيوزيلندا، وأستراليا، والمملكة المتحدة، وحقق تطبيقه في هذه الدول قدراً من الشفافية والمساءلة، كما وفر لها معلومات أفضل لصنع القرار وتقييم الأداء (أبو ريده ومزياني، 2021). وحاز موضوع تطبيق

أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام على اهتمام العديد من الباحثين؛ إذ توصلت نتائج العديد من الدراسات مثل دراسة كل من (امعرف وآخرون 2022؛ مسعود وهوراي، 2017؛ Obara & Efeeloo 2017) إلى أن تطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام يوفر المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة التي تساعد متخذي القرارات على تقييم أداء تلك المنشآت.

وعلى مستوى المملكة العربية السعودية فقد تضمنت رؤيتها 2030 عدداً من المحاور؛ فقد نص أحدها على الاستفادة من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات من خلال تفعيل معايير ذات مستوى عالٍ من حيث المحاسبة والمساءلة. وتبنت الدولة عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية، ومن ضمنها صدور الأمر السامي الكريم بالرقم 13059 بتاريخ 16/3/1438هـ، والذي قضى بالموافقة على مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؛ ويأتي ذلك تمشياً مع التوجهات الدولية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتحقيقاً لركائز رؤية المملكة 2030 المعنية بتحسين جودة الحسابات الحكومية وتطويرها (وزارة المالية، 2019). وتسعى هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر عدد من المحاسبين في تلك المنشآت.

مشكلة الدراسة وتساؤلاتها

يرى الخرابشة وآخرون (2022)، أن تطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي في منشآت القطاع العام لا يحقق أهدافها بالصورة المطلوبة، خصوصاً في مجال التخطيط والرقابة؛ وإعداد الموازنات التخطيطية؛ وقياس الإيرادات والنفقات بالشكل الذي يساعد في ترشيد القرارات الاقتصادية، وكذلك معرفة الفائض والعجز بشكل دقيق، مما يؤثر سلباً في حسن إدارة الأموال العامة. وأشارت العديد من الدراسات التي أجريت في البيئة السعودية مثل دراسة السلمي وعبدالرحمن (2022)، ودراسة باعاججة (2023) إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام له أثر إيجابي في جودة المعلومات المحاسبية في منشآت القطاع العام. وتتمثل مشكلة

هذه الدراسة في أن الممارسة المحاسبية في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية تعاني بعض الصعوبات، والتي تتمثل في صعوبة قياس التكلفة الحقيقية للأنشطة التي تزاولها، وعدم احتساب إهلاك الأصول الثابتة، والذي يعدّ عنصراً من عناصر التكلفة، وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات العامة؛ إذ أدى كل ذلك إلى عدم القدرة على قياس نتيجة الأعمال، وعدم معرفة المركز المالي في نهاية الفترة المالية، وفي هذا مؤشر إلى وجود حاجة ملحة إلى تبني أساس بديل للأساس النقدي. وبناءً على ما سبق يمكن للباحث صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي: ما مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية؟ ويتفرع عنه الأسئلة الآتية:

- السؤال الأول: ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؟
- السؤال الثاني: ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؟
- السؤال الثالث: ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؟

أهداف الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأسئلتها؛ فإن الهدف الرئيس لهذه الدراسة يتمثل في الكشف عن مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال الكشف عن:

- 1 - مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

- 2 - مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين في النظام المحاسبي المُطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.
- 3 - مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة في النظام المحاسبي المُطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

أهمية الدراسة

تنبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من كونها تتناول اتجاهات من اتجاهات التطور الحديث في المحاسبة الحكومية في ظل التحديات التي تواجهها الأنظمة المحاسبية الحكومية من حيث قدرتها على توفير معلومات محاسبية تساعد في الحكم على مدى نجاح منشآت القطاع العام في تحقيق أهدافها، كما تكتسب أهميتها من مواكبتها للتطورات الحديثة في مجال المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية؛ فهي تأتي تمشياً مع مشروع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الذي تتبناه المملكة العربية السعودية في الوقت الراهن، وتحقيق أهداف الرؤية 2030. ونلاحظ أن هناك ندرة في الدراسات التي حاولت الكشف عن مدى توافر متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي على مستوى المكتبة السعودية، ولم يعثر على أي دراسة في البيئة السعودية تناولت موضوع هذه الدراسة، مما يؤكد جدتها وأصالتها. ومن المتوقع أن تفتح نتائج هذه الدراسة وتوصياتها آفاقاً جديدة للباحثين لإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال تطبيق أسس القياس المحاسبي في منشآت القطاع العام في ظل التوجه الدولي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). وتستمد هذه الدراسة أهميتها العملية (التطبيقية) من التوقع بأن تسهم نتائجها في تعريف إدارات منشآت القطاع العام في المملكة العربية بمدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي المُطبق في تلك المنشآت، وأن تفيد الجهات الرقابية ذات العلاقة مثل وزارة المالية والهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية.

الإطار النظري والدراسات السابقة

أسس القياس المحاسبي

عرّف بوكفوسة (2022) أسس القياس المحاسبي بأنها طريقة القياس التي تشير إلى نقطة تحقق الإيرادات والنفقات العامة، والأصول والخصوم المتعلقة بها، من حيث تسجيلها في الدفاتر وإظهارها في القوائم والتقارير المالية. كما عرفها البقمي وآخرون (2022)، بأنها عبارة عن قواعد محاسبية لمعالجة العمليات المالية من حيث توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات والتحويلات. مما سبق يمكن للباحث تعريف أسس القياس المحاسبي بأنها الطرق التي من خلالها يتم قياس العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات العامة في منشآت القطاع العام وتسجيلها. وتتمثل أسس القياس المحاسبي في المحاسبة الحكومية بالأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أساس ثالث يمثل مزيجاً بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وهو الأساس النقدي / الاستحقاق المعدل (Tiron & Alexandra, 2006; Weil et al., 2013)، ويُمكن تناول هذه الأسس على النحو الآتي:

الأساس النقدي. يرى أبو خشبة وآخرون (2023) أن الأساس النقدي يُقصد به الاعتراف بالعمليات المالية التي تتم نقداً، مع تجاهل الإيرادات والمصروفات المستحقة، أي لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تم قبضها، ولا يتم تسجيل النفقات إلا إذا تم سدادها. وعرفه Kimmel et al. (2018) بأنه التطابق بين صافي النقد وصافي الدخل خلال الفترة المالية للوحدة المحاسبية. وبناءً على ما ذكر يمكن للباحث تعريف الأساس النقدي بأنه أساس يركز على التحصيل الفعلي للإيرادات والسداد الفعلي للمصروفات؛ لأن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقاً لهذا الأساس تتمثل في التحصيل أو السداد النقدي الفعلي. ويرى العديد من الباحثين مثل (الهويل، 2019؛ Perry et al., 2008) أن تطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي في منشآت القطاع العام له العديد من المزايا ومن أبرزها:

- توفير معلومات تثبت أن الموارد المالية المتاحة تم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وبما يتفق مع الاعتمادات المدرجة بالموازنة.

- يمتاز الأساس النقدي بالبساطة والسهولة في التطبيق، وقلّة تكاليف إنشائه؛ إذ إنه لا يتطلب عدداً كبيراً من المحاسبين.
 - يمثل خياراً مناسباً للعديد من الدول ، وخاصة الدول ذات الدخل المنخفض.
 - وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أنه لا يخلو من بعض السلبيات؛ إذ حاول كل من (IFAC, 2014; Sadiyah & Yuhertiana, 2021; Wan 2005) حصرها في الآتي:
 - تجاهله للأرصدة المتبقية والمعتمدة بالموازنة في نهاية السنة المالية؛ إذ لا يمكن تحويلها إلى الفترة المالية القادمة.
 - عدم الفصل بين الإيرادات والمصروفات التي تخص كل سنة مالية؛ مما يؤدي إلى تداخل أنشطة السنوات المالية.
 - عدم الاعتراف بالمنافع التي ستحققها الأصول خلال الفترات المالية المقبلة للمنشأة المالية.
 - عدم إظهار المعلومات الخاصة بالأصول والالتزامات المستقبلية للمنشأة الاقتصادية بصورة تفصيلية.
 - عدم توفير معلومات تعكس الوضع المالي بعدالة للمنشأة الاقتصادية.
 - تجاهل الاعتراف بمبدأ تحقق الإيرادات والنفقات مما يشوه تكاليف التشغيل الفعلية، ويعكس الإيرادات بصورة غير سليمة.
- من العرض السابق لمزايا الأساس النقدي وسلبياته يمكن القول إن العيوب التي لازمت تطبيقه أكثر من مزاياه، ومن ثم عدم تمشيه مع الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية، والتي تهدف إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تسهم في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت القطاع العام، وتساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في الحكم على مدى كفاءة تلك المنشآت.
- أساس الاستحقاق.** ترى Bellanca et al. (2015) أن أساس الاستحقاق هو الأسلوب الذي يتم من خلاله تسجيل المعاملات المالية عند وقوعها بصرف النظر عن الاستلام أو الدفع. وعرفه Ouda (2021) بأنه أساس يقوم على الاعتراف بالعمليات المالية

وقت حدوثها، والذي يترتب عليه رسملة الأصول الثابتة، وتسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها. ويمكن للباحث تعريف أساس الاستحقاق المحاسبي بأنه أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل الإيرادات حال اكتسابها بغض النظر عن قبضها، وتسجيل المصروفات حال تكبدها بصرف النظر عن سدادها. وأشارت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (2021) إلى أن أساس الاستحقاق المحاسبي يتميز بخاصيتين هما:

- 1 - إثبات العمليات المالية عند حدوثها، بصرف النظر عن قبض الإيرادات أو سداد المصروفات، وهذا يختلف مع الأساس النقدي؛ إذ لا يتم التقرير عن الأحداث والمعاملات المالية إلا عند تبادل النقد.
- 2 - إثبات الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية، وتشمل الأصول المالية وغير المالية، كما تشمل جميع الالتزامات، وعلى النقيض من ذلك وبموجب الأساس النقدي لا يتم التقرير على أساس النقد إلا عن الأرصدة النقدية.

وهناك العديد من المزايا التي يحققها تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام؛ إذ تسهم المعلومات المالية والمحاسبية التي يوفرها تطبيق هذا الأساس في ترشيد القرارات المالية، ووضع السياسات الاقتصادية الرشيدة (جابي، 2017). ووفقاً للهيئة السعودية للمحاسبين المراجعين (2021)، فإن أوجه التحسين الرئيسية للمعلومات (المزايا) التي يوفرها تطبيق هذا الأساس تتمثل في الآتي:

- 1 - توفير نظرة أكثر شمولية عن الأداء المالي لمنشآت القطاع العام وتكاليف أنشطتها؛ إذ يتم إثبات كل من التدفقات النقدية وغير النقدية في القوائم المالية.
- 2 - التقرير عن الأصول، وذلك يؤدي إلى زيادة الاهتمام الذي يتم إيلاؤه للاستحواذ على هذه البنود من ناحية، وإدارتها من ناحية أخرى واستبعادها.
- 3 - زيادة الشفافية في التقارير المالية وزيادة موثوقيتها وقابليتها للمقارنة؛ إذ تشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تبني أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي وتطبيقه.
- 4 - توفير صورة أكثر شمولية للمراكز المالية في منشآت القطاع العام، ولهذا قيمة خاصة عندما تكون الجهة المعدة للقوائم المالية جهة حكومية.

وبناءً على ما ذكر يمكن استنتاج أن تطبيق أساس الاستحقاق له العديد من الإيجابيات؛ لأن تطبيقه يساعد على إضفاء الموثوقية إلى المعلومات المحاسبية والقوائم المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي في منشآت القطاع العام، كما يوفر الرقابة والحماية للممتلكات من السرقة والاختلاس.

وحاولت دراسة كل من (أحمد ومحمد، 2023، قنوش، 2023) حصر سلبات تطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي في منشآت القطاع العام بالآتي:

- يعتمد أساس الاستحقاق على التقدير الشخصي عند حساب بعض النفقات مثل حساب استهلاك الأصول الثابتة وتقييم مخزون نهاية الفترة، وكذلك صعوبة إجراء التسويات التي تستلزم جهداً ووقتاً لهذا الغرض.
- لا يتم استخدامه في منشآت القطاع العام بصورة منفردة، بمعنى عدم استطاعة أي منشأة قطاع عام الصرف على بنود لم يتم اعتمادها في الموازنة العامة للدولة، أو إيجاد مصادر للإيرادات لم تعتمد من قبل الدولة.
- يحتاج تطبيقه في منشآت القطاع العام إلى أنظمة محاسبية متطورة، وإلى عدد كبير من المحاسبين تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة.
- يؤدي بقاء الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد نهاية السنة المالية إلى عدم الحصول على معلومات دقيقة وموثوقة في الوقت المناسب تساعد في إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة التالية.

وذكر كل من (حجو والعشي، 2021، دموم وآخرين، 2021، ميلود، 2020) أن أهم المتطلبات الواجب توافرها لتطبيق أساس الاستحقاق في منشآت القطاع العام تتمثل في الآتي:

- توافر نظام محاسبي فعال يتوافق مع أساس الاستحقاق.
- توافر التشريعات والقوانين التي تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق.
- توافر موظفين أكفاء ومؤهلين علمياً وعملياً، ولهم القدرة على تطبيق أساس الاستحقاق.
- توافر التقنية الحديثة والمتطورة التي تساعد على تبني أساس الاستحقاق وتطبيقه.

- وجود خطة شاملة وواضحة، مع توافر خبراء يقدمون الاستشارات خلال عملية التحول إلى أساس الاستحقاق.

الأساس المختلط (النقدي المعدل / الاستحقاق المعدل). عرفت Bellanca et al. (2015) الأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل بأنه أسلوب هجين يقوم على المحاسبة النقدية، إلا أنه يأخذ في الاعتبار الإيرادات غير المقبوضة، والمصروفات غير المدفوعة. ويرى ميلود (2020) أن الأساس المعدل هو طريقة تقوم على تطبيق الأساس النقدي بالنسبة إلى عناصر الإيرادات، وأساس الاستحقاق على بعض المصروفات مثل المرتبات والأجور، والمشتريات التي لم تكتمل قبل نهاية السنة المالية. وعطفاً على ما ذكر فإن القاعدة الرئيسة للأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل تقوم على تسجيل جميع المصروفات والإيرادات خلال السنة المالية باستثناء بعض المصروفات التي تجرى لها تسويات في نهاية الفترة المالية.

ولقد أجري العديد من الدراسات ذات الصلة بموضوع هذه الدراسة؛ فقد هدفت دراسة أحمد ومحمد (2023) إلى تعرّف أهمية وضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في منشآت القطاع العام في الجزائر، وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية؛ إذ طبقت استبانة على 31 فرداً من موظفي وزارة المالية في الجزائر. ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر يحتاج إلى العديد من الإصلاحات ليتوافق مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

وسعت دراسة محمد (2022) إلى تعرّف إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، وطبقت الاستبانة على 60 فرداً من المحاسبين ورؤساء الأقسام ومديري الدوائر في وزارة المالية وفي البلديات في منطقة وادي الشاطئ. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل في ليبيا.

وأجرى البقمي وآخرون (2022) دراسة هدفت إلى تعرّف مدى جاهزية الإدارات المالية بالجامعات السعودية للتحويل إلى العمل بأساس الاستحقاق المحاسبي بالتطبيق على جامعة أم القرى في المملكة العربية السعودية. وطبقت استبانة إلكترونية على منسوبي الإدارة المالية بالجامعة والبالغ عددهم 32 فرداً. ومن أبرز نتائج الدراسة أن الإدارة المالية بجامعة أم القرى جاهزة للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي من خلال توافر الخبرات العملية، والتأهيل العملي للعاملين بالإدارة المالية.

وقام بوكفوسة (2022) بدراسة نظرية هدفت إلى مناقشة مدى توافر متطلبات أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر، وذلك من خلال إبراز الإطار المفاهيمي لهذه المعايير والمتطلبات البيئية لتطبيقها في الجزائر. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن البيئة الجزائرية تعدُّ بيئة غير مهيأة لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وحاولت دراسة Ismaili et al. (2021) تعرّف متطلبات التحويل الإصلاحي وتحدياته والانتقال نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS) في كوسوفو. وطبقت استبانة على عدد من الموظفين في الشركات المملوكة ملكية عامة والجمعيات المهنية؛ ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود العديد من التحديات التي تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق في كوسوفو ومنها عدم وجود تشريعات مناسبة وقانون واضح للتحويل، وعدم توافر الموارد المالية والبشرية الكافية.

وهدف دراسة أبو ريذة ومزياني (2021) إلى تعرّف مدى توافر متطلبات أساس الاستحقاق في منشآت القطاع العام في فلسطين. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي، وطبقت استبانة على 75 فرداً من المحاسبين والمراقبين الماليين في كل من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية. وحُلّصت الدراسة إلى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام من خلال توافر الكوادر البشرية المؤهلة والمدرّبة، وتوافر البيئة التشريعية والقانونية الداعمة لتطبيق أساس الاستحقاق.

قام حجو والعشي (2021) بدراسة هدفت إلى تعرّف إمكانية تبني أساس الاستحقاق المحاسبي وتطبيقه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وطبقت الاستبانة على 220 فرداً من العاملين في وزارة المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن العاملين في وزارة المالية لديهم معرفة وخبرة كافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، وفي الوقت نفسه لا توجد تشريعات حالية وأنظمة تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

وأجرى Yusof (2021) دراسة نظرية هدفت إلى تعرّف الفرص والتحديات التي تواجهها منشآت القطاع العام الماليزي في التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود نقص في الكوادر البشرية المؤهلة، كما أن التقنية المطبقة لا تتناسب مع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.

قدم مسعود (2020) دراسة هدفت إلى تعرّف مدى توافر مقومات التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر يحتاج إلى إمكانات في الأجل المتوسط والطويل، بالإضافة إلى بعض الشروط المهمة مثل تغيير الفلسفة الإدارية، وتدريب الكادر البشري في مجال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.

وتناولت دراسة Elmezughi & Wakil (2018) إمكانية التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في مملكة البحرين والصعوبات والفوائد المتعلقة بالتحول في التقارير المالية، وطبقت الاستبانة على عدد عشوائي من موظفي القطاع العام، وتوصلت الدراسة إلى وجود بعض المعوقات التي تحد من تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في مملكة البحرين مثل عدم معرفة الموظفين بأساس الاستحقاق، وصعوبة تقييم الأصول الثابتة.

ومن خلال العرض السابق يمكن القول إن نتائج الدراسات ذات الصلة بموضوع هذه الدراسة لم تكن حاسمة من حيث توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي

في منشآت القطاع العام؛ فقد جاءت نتائجها متباينة، وقد يعود ذلك إلى اختلاف البيئة التي أُجريت فيها تلك الدراسات من حيث: الإمكانيات المادية والاقتصادية، ووجود تشريعات وقوانين داعمة لتطبيق أساس الاستحقاق، وتوافر التقنية المناسبة، ووجود الكوادر البشرية المدربة والمؤهلة علمياً وعملياً. وتتشابه هذه الدراسة مع ما تم عرضه من دراسات في هدفها العام، والمتمثل في الكشف عن مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام، كما تتشابه مع بعضها في مجتمعها وعينتها، والمنهج الإحصائي المتبع في تحليل البيانات. إلا أن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة في محورين جوهريين يمثلان فجوة بحثية تحاول هذه الدراسة الإسهام في تغطيتها وهما: الهدف من الدراسة؛ إذ تسعى هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية وهو ما لم تتطرق له أي من الدراسات السابقة التي تم عرضها، وكذلك بيئة التطبيق، فقد تم تطبيق هذه الدراسة على العاملين في الإدارات المالية في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وعلى الرغم من هذين الاختلافين، إلا أن الدراسات السابقة قد شكلت مصدراً غنياً للمعلومات؛ فقد أفادت هذه الدراسة في تكوين تصور شامل لموضوعها، وبناء إطارها النظري، وكذلك اختيار المنهج الملائم، وتصميم أداة الدراسة، ومقارنة تحليل بياناتها مع ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج.

المنهج

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وللإجابة عن أسئلتها، استُخدم المنهج الوصفي التحليلي، والذي يُعدُّ مدخلاً ملائماً لتشخيص الظواهر الإنسانية وبالأخص في المنشآت المعاصرة؛ فهو يركز على وصف الظاهرة محل الدراسة كما هي في الواقع ويصفها وصفاً دقيقاً، كما يعبر عنها كماً وكيفاً، ويتعرّف مكوناتها والعوامل التي تتحكم فيها، ومن ثم استخلاص النتائج وتعميمها.

المشاركون

يتكون المجتمع الأساسي لهذه الدراسة من جميع المحاسبين في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية. أما المشاركون، فنظراً لكبر حجم مجتمع

الدراسة وانتشاره الجغرافي على مستوى مناطق المملكة ومدنها، ومراعاة لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة فقد تم الاعتماد على أسلوب المعاينة العشوائية المنتظمة، وذلك بغرض تمثيل المحاسبين في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية بما يتوافق مع نسبة توافرهم في مجتمع الدراسة. وتم توزيع 368 استبانة على المشاركين من العاملين بالإدارات المالية في بعض الوزارات، وتم استرجاع 281 استبانة، وتمثل نسبة 76.4% من الاستبانات الموزعة. وبعد مراجعة الاستبانات المسترجعة مراجعة دقيقة، تم استبعاد 17 استبانة لعدم اكتمال بياناتها، ومن ثم عدم صلاحيتها للتحليل، ليصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 264 استبانة، أي ما نسبته 94% من الاستبانات المسترجعة. وجدول 1 يوضح موقف توزيع الاستبانة على المشاركين.

جدول 1

موقف توزيع الاستبانة على المشاركين

عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	عدد الاستبانات المستبعدة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الموزعة	الجهة
57	4	61	84	وزارة التعليم.
71	7	78	92	وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان.
41	2	43	67	وزارة البيئة والمياه والزراعة.
35	1	36	46	وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية.
26	3	29	38	وزارة الصحة.
34	0	34	41	وزارة المالية.
264	17	281	368	المجموع

يتضح من جدول 1 عدد المتغيرات الرئيسة لوصف المشاركين، وتشمل: الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، والتي لها مؤشرات دلالية على نتائج هذه الدراسة؛ فتعكس هذه المتغيرات الخلفية العلمية والعملية للمشاركين في الدراسة، وتفصيل ذلك في جدول 2.

جدول 2

الخصائص الديموغرافية للمشاركين

المتغير	مستوى المتغير	ن	%
الجنس	ذكر	207	78.4
	أنثى	57	21.6
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	118	44.7
	بكالوريوس فأعلى	146	55.3
سنوات الخبرة	أقل من (5) سنوات	49	18.6
	من (5) إلى (10) سنوات	89	33.7
	أكثر من (10) سنوات	126	47.7
	مدير إدارة مالية	11	4.2
المسمى الوظيفي	رئيس قسم حسابات	48	18.2
	محاسب	205	77.6

يتضح من جدول 2 أن غالبية المشاركين من الذكور؛ إذ يبلغ عددهم 207 أفراد، يمثلون ما نسبته 78.4% من أعداد المشاركين الكلية، في حين بلغ عدد المشاركات 57 فرداً، ويمثلن 21.6% من العدد الكلي، ويرجع ذلك إلى طبيعة العمل في الإدارات المالية في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ إذ يُفضل العنصر الرجالي لأن طبيعة وظائف المحاسبة قد تتطلب البقاء في مقر العمل لساعات قد تمتد إلى ما بعد ساعات العمل الرسمية. ويتضح كذلك أن غالبية المشاركين؛ هم من حملة البكالوريوس فأعلى؛ إذ بلغ عددهم 146 فرداً، ويمثلون 55.3% من المشاركين؛ مما يدل على أن معظمهم على مستوى عالٍ من الإدراك لما يطرح عليهم من أسئلة، ويتضح كذلك أن المشاركين الذين تجاوزت عدد سنوات خبرتهم 10 سنوات وأكثر؛ وهم 126 فرداً، يمثلون 47.7% من المشاركين؛ مما يدل على أن معظمهم لديهم خبرة عملية تمكنهم من فهم ما اشتملت عليه الاستبانة من أسئلة. وأن هناك 205 أفراد مساهم الوظيفي محاسب، ويدل ذلك على أن غالبية المشاركين في الدراسة من المحاسبين، ومن ثم

هم على اطلاع أكثر من غيرهم على مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام.

مقياس الدراسة

صممت الاستبانة بهدف قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة من دراسات وأبحاث سابقة (أبو ريذة ومزياني، 2021؛ البقمي وآخرون، 2022؛ بوكفوسة، 2022؛ محمد، 2022؛ مسعود، 2020؛ Ismaili et al., 2021). وتكونت الاستبانة في صورتها النهائية من قسمين، هما:

- القسم الأول: اشتمل على بياناتهم الأولية، والمتمثلة في: الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي.
- القسم الثاني: اشتمل على 34 فقرة تمثل ثلاثة محاور أساسية لتوافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية وهي:
 - المحور الأول: مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر المحاسبين في تلك المنشآت، ويشتمل على 12 فقرة. ويجب هذا المحور عن السؤال الأول للدراسة.
 - المحور الثاني: مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر المحاسبين في تلك المنشآت، ويشتمل على 9 فقرات. ويجب هذا المحور عن السؤال الثاني للدراسة.
 - المحور الثالث: مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة

العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر المحاسبين في تلك المنشآت، ويشتمل على 13 فقرة. ويجب هذا المحور عن السؤال الثالث للدراسة.

وتتم الإجابة عن فقرات الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الرباعي (موافق بشدة = 4، موافق = 3، غير موافق = 2 غير موافق بشدة = 1). ولتحديد طول فئات مقياس ليكرت (الرباعي)، تم حساب المدى بطرح الحد الأعلى من الحد الأدنى (4-1=3)، ثم قُسم على أكبر قيمة في المقياس (3÷4=0.74)، وبعد ذلك أُضيفت هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي 1؛ لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة؛ وصار طول الفئات كما يوضحه جدول 3.

جدول 3

تقسيم مقياس ليكرت الرباعي (حدود متوسطات الاستجابات)

حدود الفئة	الفئة
4.00	موافق بشدة
3.24	موافق
2.49	غير موافق
1.74	غير موافق بشدة

الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

عُرِضت الاستبانة في صورتها الأولية على أربعة من المحكمين في تخصص المحاسبة في الجامعات السعودية ممن هم في رتبة أستاذ وأستاذ مشارك، وتم الأخذ بملاحظاتهم من حيث الحذف والإضافة والتعديل في فقرات الاستبانة، وفي ضوء المقترحات المقدمة تمت صياغة الاستبانة في صورتها النهائية.

صدق الاتساق الداخلي

تم قياس الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة؛ وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وجدول 4 يوضح ذلك.

جدول 4

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات الاستبانة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

المحور	معامل ارتباط بيرسون
توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته.	* 0.853
توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين.	* 0.658
توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل الرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة.	* 0.609
جميع المحاور	* 0.714

يتضح من جدول 4، أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؛ وعليه تعد فقرات الاستبانة صادقة لما وُضعت لقياسه.

ثبات الاستبانة

تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحور توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته 0.748، ولمحور توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين 0.819، ولمحور توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل الرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة 0.694 وجميع هذه القيم مقبولة. وبناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن القول إن الاستبانة صادقة لما وُضعت لقياسه، كما أنها ثابتة بدرجة عالية، وتعدُّ بذلك أداة مناسبة وفعالة لاستخدامها في هذه الدراسة، وبثقة كبيرة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تفرغ بيانات الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences الإصدار 26، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية: النسب المئوية والتكرارات، والمتوسطات الحسابية، معامل ثبات ألفا كرونباخ، ومعامل ارتباط بيرسون، واختبار كولمجروف-سمرنوف.

نتائج الدراسة وتفسيرها

قبل الإجابة عن أسئلة الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كولمنجروف-سمرنوف للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وجدول 5 يوضح ذلك.

جدول 5

اختبار التوزيع الطبيعي (Sample-K S)

المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته.	12	0.702	1.478
توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين.	9	0.587	1.541
توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل الرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة.	13	0.712	1.617
جميع المحاور	34	0.543	1.533

يتضح من جدول 5 أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمة Z الجدولية (1.28)، ومستوى الدلالة أكبر من 0.05؛ مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بيانات الاستبانة والتوزيع الطبيعي. وبعد أن تم التأكد من أن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، تمت الإجابة عن أسئلة الدراسة من خلال تحليل بياناتها ومناقشة النتائج على النحو الآتي:

نتائج السؤال الأول

نص على: "ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؟". تمت الإجابة عن هذا السؤال من خلال قياس فقرات المحور الأول من القسم الثاني للاستبانة، وجدول 6 يوضح ذلك.

جدول 6

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
1	7	وجود نظام محاسبي محوسب يتلاءم وتطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي.	3.81	0.487	0.014	كبيرة جداً
2	4	تزويد الإدارات المالية بدليل معايير ومفاهيم المحاسبة في القطاع العام ذات الصلة بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.79	0.542	0.037	كبيرة جداً
3	11	تزويد الإدارات المالية بدليل السياسات والإرشادات المحاسبية ذات الصلة بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.77	0.634	0.019	كبيرة جداً
4	5	وجود أدلة إرشادية توضح كيفية استخدام النظام المحاسبي المطبق.	3.62	0.741	0.034	كبيرة جداً
5	8	توافر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة ومعدات لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.47	0.759	0.021	كبيرة جداً
6	3	توافر المرونة اللازمة في النظام المحاسبي المطبق والقابلية لتطويرها.	3.28	0.684	0.003	كبيرة جداً
7	9	توافر الحماية اللازمة للنظام المحاسبي المطبق من الاختراق.	3.26	0.597	0.023	كبيرة جداً
8	6	إمكانية الاعتماد على النظام المحاسبي المطبق في إنتاج وتوصيل معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	3.17	0.634	0.008	كبيرة جداً
9	10	يسهم النظام المحاسبي المطبق في تبادل المعلومات بين إداراتها المختلفة، وبين الجهة والأجهزة الرقابية الأخرى.	2.89	0.583	0.005	كبيرة جداً
10	12	مناسبة الربط الإلكتروني وكفايته للنظام المحاسبي المطبق مع وزارة المالية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.46	0.547	0.009	منخفضة

تابع / جدول 6

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
11	1	النظام المحاسبي المطبق يُمكن من تسجيل الأصول، وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها.	2.31	0.641	0.020	منخفضة
12	2	النظام المحاسبي المطبق يُمكن من تسجيل الالتزامات، وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها.	2.23	0.571	0.031	منخفضة
		الدرجة الكلية لجميع الفقرات	3.09	0.643	0.034	كبيرة

يتضح من جدول 6 أن إجابات المشاركين على فقرات توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته، في منشآت القطاع العام في المملكة العربية، جاءت متفاوتة من حيث درجة موافقتهم على فقرات المحور؛ فقد راوحت بين (كبيرة جداً، كبيرة، منخفضة)، وبمتوسطات حسابية راوحت بين 3.81 و2.23، وبانحرافات معيارية راوحت بين 0.759 و0.487. جاءت الفقرة رقم 7، ومضمونها: "وجود نظام محاسبي محوسب يتلاءم وتطبيق نظام الاستحقاق المحاسبي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3.81، وبانحراف معياري 0.487، وقد يرجع ذلك إلى أن الأنظمة المحاسبية في جميع منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية هي أنظمة محوسبة، كما أنها تدعم تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، كما حصلت الفقرة 2 ومضمونها: "النظام المحاسبي المطبق يُمكن من تسجيل الالتزامات وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها، وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.23، وبانحراف معياري 0.571. وجاءت الدرجة الكلية للمحور بمتوسط حسابي بلغ 3.09، وانحراف معياري 0.643، وبدرجة موافقة كبيرة. وجاءت موافقة المشاركين على هذا المحور في المرتبة الثانية بين محاور متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة

العربية السعودية، وربما يعود السبب في ذلك إلى اهتمام الجهات المعنية في المملكة ومن ضمنها وزارة المالية بتطوير النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة الاتجاه السائد بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، من خلال إنشاء مركز الاستحقاق المحاسبي، وهو مركز مختص بعملية التحول. مما سبق يمكن القول إن السؤال الأول من أسئلة الدراسة قد أُجيب عنه. وبمقارنة نتيجة هذا المحور مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج ذات علاقة بمتغير بنية النظام المحاسبي وهيكله نجد أنها تتفق مع نتيجة دراسة كل من محمد (2022)، وفي الوقت نفسه تختلف مع نتيجة دراسة كل من: (أحمد ومحمد، 2023؛ مسعود، 2023؛ Ismaili et al., 2021؛ Elmezughi & Wakil, 2018)

نتائج السؤال الثاني

نص على: "ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين في النظام المحاسبي المطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؟". أُجيب عن هذا السؤال من خلال قياس فقرات المحور الثاني من القسم الثاني للاستبانة، وجدول 7 يوضح ذلك.

جدول 7

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
1	3	توافر بيئة داعمة للمحاسبين من قبل إدارات منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.70	0.627	0.036	منخفضة
2	5	توافر البرامج التدريبية للمحاسبين في مجال تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.68	0.519	0.003	منخفضة
3	2	توافر المعرفة الكافية لدى المحاسبين بطريقة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.67	0.487	0.025	منخفضة

تابع / جدول 7

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بالمحاسبين مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
4	7	تقبل المحاسبين للتحويل للعمل على أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.43	0.549	0.017	منخفضة
5	9	توافر المعرفة الكافية لدى المحاسبين بطريقة تسجيل المعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.	2.41	0.492	0.043	منخفضة
6	8	توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	2.11	0.637	0.022	منخفضة
7	6	توافر الوعي الكافي لدى المحاسبين بأهمية التحويل إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	1.69	0.430	0.018	منخفضة جداً
8	1	توافر العدد الكافي من المحاسبين الذين يحملون مؤهل بكالوريوس محاسبة فأعلى.	1.54	0.631	0.006	منخفضة جداً
9	4	توافر المعرفة الكافية لدى المحاسبين بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).	1.42	0.537	0.023	منخفضة جداً
		الدرجة الكلية لجميع الفقرات	1.94	0.526	0.020	منخفضة

يتضح من جدول 7 أن إجابات المشاركين عن فقرات توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بالمحاسبين، في منشآت القطاع العام في المملكة العربية، جاءت متقاربة من حيث درجة موافقتهم على فقرات المحور؛ إذ راوحت بين منخفضة ومنخفضة جداً، وبمتوسطات حسابية راوحت بين 2.70 و1.42، وبانحرافات معيارية راوحت بين 0.637 و0.430. وجاءت الفقرة رقم 3، ومضمونها "توافر بيئة داعمة للمحاسبين من قبل إدارات منشآت القطاع العام لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 2.70، وبانحراف

معياري 0.627، كما جاءت الفقرة رقم 5، ومضمونها: "توافر البرامج التدريبية للمحاسبين في مجال تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 2.68، وبانحراف معياري 0.519، وقد يكون ذلك بسبب عدم سعي منشآت القطاع العام الحثيث إلى تعزيز قدرات المحاسبين، وتنمية مهاراتهم عن طريق التدريب، وذلك على الرغم مما تبذله الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في هذا الخصوص، وحصلت الفقرة رقم 4 ومضمونها: "توافر المعرفة الكافية لدى المحاسبين بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 1.42، وبانحراف معياري 0.537، وربما يعود ذلك إلى أن الخريجين الذين يحملون مؤهل بكالوريوس فأعلى غالباً ما يلتحقون بالعمل كمحاسبين في منشآت القطاع الخاص، وتدل نسبة المحاسبين الذين يحملون مؤهل دبلوم فأقل من المشاركين على ذلك؛ إذ بلغت نسبتهم 44.7% من العدد الإجمالي للمشاركين. وجاءت الدرجة الكلية للمحور بمتوسط حسابي بلغ 1.94، وانحراف معياري 0.526، وبدرجة موافقة منخفضة. وجاءت موافقة المشاركين على هذا المحور في المرتبة الثالثة بين محاور متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وقد يعود ذلك إلى وجود بعض التحديات ذات الصلة بالموارد البشرية تتعلق بالتأهيل العلمي والمهني، وثقافة المحاسبين القائمة على تطبيق الأساس النقدي. مما سبق يمكن القول إن السؤال الثاني من أسئلة الدراسة قد أوجب عنه. وبمقارنة نتيجة هذا المحور مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج ذات علاقة بمتغير المحاسبين نجدها تتفق مع نتيجة دراسة كل من: (مسعود، 2020؛ Elmezughi & Wakil، 2018؛ Ismaili et al.، 2021؛ Jaafar & Yusof، 2018)، وفي الوقت نفسه تختلف مع نتيجة دراسة كل من: (أبو ريذة ومزياني، 2021؛ والبقمي وآخرون، 2022، وحجو والعشي، 2021).

نتائج السؤال الثالث

نص على: "ما مدى توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة في النظام المحاسبي المُطبق في منشآت القطاع العام لتطبيق أساس

الاستحقاق المحاسبي؟". أُجيب عن هذا السؤال من خلال قياس فقرات المحور الثالث من القسم الثاني للاستبانة، وجدول 8 يوضح ذلك.

جدول 8

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
1	5	قيام وزارة المالية بتوفير الإمكانيات المادية والفنية اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.93	0.453	0.001	كبيرة جداً
2	11	وجود ربط إلكتروني بين وزارة المالية وبين النظام المحاسبي المطبق وبما يكفل تطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي.	3.88	0.594	0.025	كبيرة جداً
3	3	تأهيل وزارة المالية للمحاسبين من خلال تدريبهم على كيفية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.81	0.627	0.007	كبيرة جداً
4	7	قيام وزارة المالية بعقد ورش عمل وندوات متخصصة تعزز من أهمية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.76	0.519	0.016	كبيرة جداً
5	2	تقديم وزارة المالية الدعم اللازم من خلال مركز التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي.	3.65	0.714	0.027	كبيرة جداً
6	6	اهتمام منشآت القطاع العام بالأنظمة واللوائح التي تنظم عملية التحول إلى أساس الاستحقاق.	3.59	0.483	0.014	كبيرة جداً
7	12	وجود أنظمة بمنشآت القطاع العام تحدد الأدوار والمسؤوليات بين الأطراف ذات العلاقة.	3.47	0.529	0.008	كبيرة جداً

تابع / جدول 8

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توافر المتطلبات ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية.

الرتبة	رقم الفقرة	مضمون الفقرة	م	ع	ل	درجة الموافقة
8	8	وجود فصل بين المهام والأنشطة ضمن المستويات المختلفة في منشآت القطاع العام.	3.37	0.634	0.017	كبيرة جداً
9	1	وجود فرق عمل خاصة بالتحول من النظام المحاسبي النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام.	3.26	0.639	0.009	كبيرة جداً
10	10	وجود جدول زمني يوضح مراحل التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي.	3.21	0.473	0.042	كبيرة
11	13	وجود تدابير وإجراءات ومعايير بمنشآت القطاع العام تضمن جودة مخرجات التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي.	3.19	0.524	0.006	كبيرة
12	4	تقوم الإدارات في منشآت القطاع العام وبالتنسيق مع وزارة المالية بتحديد المخاطر المتوقعة للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي.	3.14	0.690	0.028	كبيرة
13	9	وجود جهات استشارية خارجية لمنشآت القطاع العام تدعم عملية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.	3.10	0.523	0.001	كبيرة
		الدرجة الكلية لجميع الفقرات	3.38	0.543	0.037	كبيرة جداً

يتضح من جدول 8 أن إجابات المشاركين على فقرات توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة، في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، جاءت متفاوتة من حيث درجة موافقتهم على فقرات المحور، إذ راوحت بين كبيرة جداً وكبيرة، وبمتوسطات حسابية راوحت بين 3.93 و3.10، وبانحرافات معيارية راوحت بين 0.714 و0.453. وجاءت

الفقرة رقم 5، ومضمونها " قيام وزارة المالية بتوفير الإمكانيات المادية والفنية اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3.93، وبانحراف معياري 0.453، ويمكن تفسير ذلك بأن تبني وزارة المالية التحول إلى أساس الاستحقاق، لمواكبة التطورات في مجال المالية العامة، جعلها تخطو خطوات جادة في توفير الدعم والإمكانيات الفنية اللازمة لتطبيقه. وحصلت الفقرة 9 ومضمونها: " وجود جهات استشارية خارجية لمنشآت القطاع العام تدعم عملية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي " على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.10، وبانحراف معياري 0.523، وقد يعود السبب إلى أن الجهة الاستشارية الوحيدة لمنشآت القطاع هي مركز الاستحقاق المحاسبي التابع لوزارة المالية، ولا توجد جهات استشارية خلفه. وجاءت موافقة المشاركين على هذا المحور في المرتبة الأولى بين محاور متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية، ويرجع ذلك إلى الجهود التي بذلتها وزارة المالية، والجهات الرقابية الأخرى كونها الجهة المنوط بها تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والإشراف والرقابة على منشآت القطاع العام للتأكد من سلامة التطبيق. مما سبق يمكن القول إن السؤال الثالث من أسئلة الدراسة قد أُجيب عنه. وبمقارنة نتيجة هذا المحور مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج ذات علاقة بالرقابة والقوانين والتشريعات نجدها تتفق مع نتيجة دراسة أبو ريذة ومزياني (2021)، وتختلف عن نتيجة دراسة حجو والعشي (2021)؛ ودراسة Ismaili et al. (2021).

خلاصة النتائج

بناء على تحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج وهي:

- 1 - تتوافر في النظام المحاسبي الحكومي المطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بهيكل النظام المحاسبي وبنيته بدرجة (كبيرة)، من وجهة نظر المشاركين في الدراسة؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات المشاركين عن محور توافر المتطلبات ذات العلاقة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته المطبق 3.09، وبانحراف معياري بلغ 0.643.

- 2 - تتوافر في النظام المحاسبي الحكومي المُطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بالمحاسبين بدرجة (منخفضة)، من وجهة نظر المشاركين؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات المشاركين على محور توافر المتطلبات ذات العلاقة بالمحاسبين 1.94، وانحراف معياري بلغ 0.526.
- 3 - تتوافر في النظام المحاسبي الحكومي المُطبق في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ذات الصلة بالرقابة المالية لوزارة المالية والحوكمة بدرجة كبيرة جداً، من وجهة نظر المشاركين؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات المشاركين على محور توافر المتطلبات ذات العلاقة بهيكل النظام المحاسبي الحكومي وبنيته المطبق 3.38، وانحراف معياري بلغ 0.543.

محددات الدراسة

هناك بعض المحددات لهذه الدراسة، وقد تحد من تعميم نتائجها، ويتمثل ذلك في اعتمادها على أسلوب المعاينة الإحصائية نظراً للانتشار الجغرافي لمنشآت القطاع العام على مستوى مناطق المملكة العربية السعودية ومدنها، وكذلك مدى الاستجابة من الفئة المستهدفة من المحاسبين في منشآت القطاع العام السعودية لتعبئة استمارة الاستبانة الموزعة عليهم، وتسليم بعضهم استمارة الاستبانة وهي غير مكتملة البيانات، وهذا ما أدى إلى استبعادها من الاستبانات الصالحة للتحليل.

التوصيات

- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج توصي الدراسة بالآتي:
- 1 - ضرورة فتح المجال لتوظيف كوادر بشرية مؤهلة علمياً ومهنياً في تخصصات المحاسبة المختلفة في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية.
 - 2 - عقد شراكات ذكية مع مؤسسات التعليم العالي والهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في المملكة العربية السعودية لتأهيل المحاسبين في منشآت القطاع العام.

- 3 - تطوير النظام المحاسبي في منشآت القطاع العام بما يتفق مع معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 4 - وضع جدول زمني واضح المعالم من حيث تحديد المسؤوليات والجهة المسؤولة لتنفيذ مراحل مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية.
- 5 - تحفيز المحاسبين في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية من خلال تشجيعهم على الالتحاق بالدراسة الجامعية أو الدراسة المهنية للحصول على الزمالات المهنية.
- 6 - رفع درجة الوعي لدى المحاسبين بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

المراجع

- أبو خشبة، عبد العال بن هاشم، والوردات، يوسف علي، والعتيبي، نايف إبراهيم. (2023). مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، 7(2)، 1-45.
- أبو ريذة، ماهر، وأبو مزياني، نور الدين. (2021). مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، 8(1)، 1-27.
- أحمد، عبدالرزاق، ومحمد، براق. (2023). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع بالجزائر. *مجلة دفاتر اقتصادية*، 14(1)، 1-21.
- امعرف، سعاد عياش علي، وشعيتير، فتحية جبريل، وزوبي، أكرم علي. (2022). إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. *مجلة آفاق اقتصادية*، 8(15)، 93-117.
<https://afaq.elmergib.edu.ly/index.php/afaq/article/view/33>
- باعجاجة، سالم سعيد سالم. (2023). التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في الجهات الحكومية. *مجلة المحاسبة*، 24(64)، 1-15.

البقمي، سلطان عايض، والنمري، محمد، والسبيعي، نورة محمد. (2022). تقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجامعات السعودية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)-دراسة ميدانية على جامعة أم القرى. مجلة رماح للبحوث والدراسات، 72 (2)، 1-40.

بوكفوسة، أمحمد. (2022). متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" وفق أساس الاستحقاق المحاسبي: دراسة حالة الجزائر. مجلة المالية والأسواق، 9 (2)، 488-505.

جابي، أمينة هناء، ومليانى، حكيم. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 10 (2)، 1-18.

حجو، محمد معروف، والعشي محمد مروان. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 29 (4)، 1-34.

الخرابشة، فارس ارشيد، والوشاح، محمود عبدالفتاح، وكلبونة، أحمد يوسف، وشاهين، لونا محمد عزمي. (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28 (2)، 187-208.

دمدوم، زكريا، وميرغني، وليد، وعامر، الحاج. (2021). مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS - الواقع والتحديات. مجلة العلوم الإنسانية، 21 (1)، 1-19.

السلمي، شعلة عوض الله أحمد، وعبدالرحمن، نجلاء إبراهيم. (2022). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية: دراسة ميدانية. المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، 24، 227-270.

سلوم، حسن عبدالكريم. (2001). الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق. دار ابن الأثير للطباعة والنشر.

عبدالكريم، بو لعجول. (2022). دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة أحمد دراية.

- محمد، الحسن أبو القاسم علي. (2022). استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، وأثره على التقارير المالية (دراسة تطبيقية على بلديات منطقة وادي الشاطئ). *مجلة أصالة*، 6، 504-528.
- مسعود، بو خالفي. (2020). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام *IPSAS* [رسالة دكتوراه غير منشورة] جامعة غرداية.
- مسعود، بو خالفي، وهواري، معراج. (2017). تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية -دراسة تحليلية. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، 31(2)، 49-56.
- ميلود، عبود. (2020). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر-دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة أدرار.
- الهويل، سعد محمد. (2019). *المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية*. مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة.
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2021). دليل المدربين، مقدمة لمعايير المحاسبة في القطاع العام.
- وزارة المالية. (2019). مشروع دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية لتطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. www.mof.gov.sa.
- Allen, R., Hemming, R., & Potter, B. H. (2013). *The international handbook of public financial management*. Palgrave Macmillan.
- Bellanca, S., Cultrera, L., & Vermeylen, G. (2015). Analysis of public accounting systems in the European Union. *Research in World Economy*, 6(3), 23-35.
- De Sousa, R. G., De Vasconcelos, A. F., 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), 219-230.
- 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), 1-16.

- Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. B. (2021). The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo. *Accounting*, 7, 1109–1118. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.2.028>
- Jaafar, H. & Yusof, N., S. (2018). The Implementation of accrual-based accounting in Malaysian public sector: Opportunities and challenges. *International Business Education Journal*, 11(1), 1-14.
- Kimmel, P. D., Weygandt, J., & Kieso, D., E. (2018). *Accounting: Tools for business decision making*. John Wiley & Sons.
- Obara, L. C., & Efeeloo, N. (2017). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and governmental financial reporting in Nigeria- An empirical investigation. *Journal of Advances in Social Science and Humanities*, 3(1), 1-10. <https://doi.org/10.15520/jassh301184>
- Ouda, H. A., G. (2021). *Practice-relevant accrual accounting for the public sector*. Palgrave Macmillan.
- Perry, G., E. (2008). *Fiscal Policy, stabilization, and growth: Prudence or abstinence?* World Bank Publications.
- Sa'diyah, D., & Yuhertiana, I. (2021). Changes in the recording of cash based accounting methods to accrual base. *International Journal of Community Service and Engagement*, 2(2), 24-31. <https://doi.org/10.47747/ijcse.v2i2.248>
- Stickney, C. P., Weil, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2010). *Financial accounting: An introduction to concepts, methods, & uses*. (13th ed.). Cengage.
- Tiron, T. A., & Alexandra, M. (2006). Cash versus accrual accounting in public sector. *Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica*, <https://ssrn.com/abstract=906813>
- Wan, Z. N. (2005). The major impacts of change from cash to accrual accounting in the public sectors. *Gading journal for social sciences*, 9(02), 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.

د. جعفر عثمان الشريف، أستاذ مشارك، قسم إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة المجمعة. دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2008، الاهتمامات البحثية: معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، المحاسبة المتقدمة، ومراجعة الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.
j.abdelaziz@mu.edu.sa

للاستشهاد:

الشريف، جعفر عثمان. (2024). قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية. *مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية*، 50(195)، 91-124.
<https://doi.org/10.34120/jgaps.v50i195.3139>

To cite:

Al-Sharif, J. O. (2024). Measurement availability requirements to applying accounting accrual basis in Saudi public sector entities: An exploratory study. *Journal of the Gulf and Arabian Peninsula Studies*, 50(195), 91-124.
<https://doi.org/10.34120/jgaps.v50i195.3139>