

مدى توفر إمكانيات تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام

"دراسة ميدانية في الوحدات الإدارية الحكومية في سورية"

د. عفراء علي* د. باسل نصار** تالا إياد محمود***

(الإيداع: 13 كانون الثاني 2026، القبول: 11 آذار 2026)

الملخص:

هدف البحث إلى دراسة إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، في ظل اعتماد هذه الوحدات بشكل أساسي على الأساس النقدي وما يترتب على ذلك من قصور في توفير المعلومات الدقيقة والشاملة التي تعكس المركز المالي الحقيقي. وفي ضوء التوجهات العالمية التي تشير إلى أهمية تطوير النظم المحاسبية الحكومية والتوجه المتزايد نحو تطبيق أساس الاستحقاق، يتلخص الهدف البحثي بتحليل وتقييم مستوى الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري لتطبيق أساس الاستحقاق، في ضوء المتطلبات التشريعية والتقنية والبشرية والتنظيمية. ولتحقيق هدف البحث تمّ تطوير استبانة كأداة للقياس، إذ تم توزيعها على عينة شملت عدداً من المدراء ورؤساء الأقسام والمحاسبين والأشخاص ذات الصلة في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، كما تم تدعيم الاستبيان بإجراء عدد من المقابلات. وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS لإجراء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات. تمثّلت متغيرات البحث بالجاهزية المؤسسية كمتغير تابع. أما المتغيرات المستقلة فتمثّلت في (فوائد تطبيق أساس الاستحقاق والاهتلاك، آلية التطبيق التدريجي، تحديات التطبيق). أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من فوائد تطبيق أساس الاستحقاق والاهتلاك، وآلية التطبيق التدريجي، وتحديات التطبيق على الجاهزية المؤسسية.

الكلمات المفتاحية: الوحدات الحكومية، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأصول الرأسمالية، التحول المحاسبي.

*أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة اللاذقية - سورية.

**أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة اللاذقية - سورية.

***طالبة ماجستير - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة اللاذقية - سورية.

The Extent to Which Accrual Based Accounting Can Be Applied in the Public Sector: A Field Study in Government Administrative Units in Syria.

Dr. Afraa. Ali*

Dr. Basel. Nassar**

Tala. E. Mahmoud***

(Received: 13 January 2026, Accepted: 11 March 2026)

Abstract:

This research aims to study the feasibility of applying the accrual basis of accounting in Syrian government administrative units, given their primary reliance on the cash basis and the resulting shortcomings in providing accurate and comprehensive information that reflects their true financial position.

In light of global trends highlighting the importance of developing government accounting systems and the increasing trend toward implementing the accrual basis, the research objective is to analyze and evaluate the institutional readiness of Syrian government administrative units to apply the accrual basis, considering legislative, technical, human, and organizational requirements.

To achieve the research objective, a questionnaire was developed as a measurement tool. It was distributed to a sample of managers, department heads, accountants, and other relevant personnel in Syrian government administrative units. The questionnaire was further supported by a number of interviews. The SPSS statistical software was used for statistical analysis and hypothesis testing.

The research variables included institutional readiness as the dependent variable. The independent variables were the benefits of applying the accrual basis of depreciation, the phased implementation mechanism, and the challenges of implementation.

The results showed a statistically significant effect of the benefits of applying the accrual basis of depreciation, the phased implementation mechanism, and the challenges of implementation on institutional readiness.

Keywords: Governmental Accounting, Accrual Basis, Cash Basis, Capital Assets, Accounting Reform.

* Associate Professor–Accounting Department–faculty of Economics–Lattakia University–Syria.

** Associate Professor–Accounting Department–faculty of Economics–Lattakia University–Syria.

*** Postgraduate Student–Accounting Department–Faculty of Economics–Lattakia University– Syria

➤ مقدمة

في ظل تطور أنشطة الحكومة وزيادة الإنفاق على ما تقدمه من برامج ومشاريع لإشباع حاجات الناس المختلفة والمتزايدة برزت الحاجة إلى الإدارة السليمة للأموال العامة، وإن من أهم أدوات الإدارة السليمة نظام المحاسبة الذي يقع على عاتقه توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار، وذلك بهدف الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (حجو والعشي، 2021). وقد اعتمدت المحاسبة في الوحدات الحكومية لفترة طويلة من الزمن امتدت حتى بداية تسعينات القرن الماضي على الأساس النقدي، وذلك انطلاقاً من الاعتقاد السائد بملاءمته لطبيعة الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، غير أن هذا الأساس رغم بساطته وسهولة تطبيقه غير قادر على عكس الصورة المالية الشاملة للوحدات الحكومية (السلمي وعبد الرحمن، 2022). ونتيجة لهذا القصور، برز توجه عالمي متزايد نحو محاولات تقريب المحاسبة الحكومية من المحاسبة المالية من خلال تبني أساس الاستحقاق (أبو خشبة وآخرون، 2023). لكن التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية لا يزال يمثل تحدياً حقيقياً في العديد من الدول، وخاصة تلك التي تعاني من محدودية الموارد، وضعف البنية المؤسسية والتقنية، ونقص الكوادر البشرية المؤهلة (Ashari، 2025). ونظراً لأهمية الوحدات الحكومية ودورها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، تبرز الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في سورية بما ينسجم مع المتغيرات الحديثة. انطلاقاً من هذه الأهمية، يهدف هذا البحث إلى تقييم إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، مع التركيز على المتطلبات التشريعية، والتقنية، والبشرية اللازمة لتحقيق هذا التحول، بالإضافة إلى دراسة التحديات المرتبطة به، والفوائد المتوقعة من تطبيقه بالاعتماد على جمع بيانات ميدانية من خلال الاستبيان والمقابلات مدعومة بالتحليل الإحصائي لضمان استنتاجات دقيقة وموثوقة.

➤ مشكلة البحث Research Problem

تتمثل مشكلة البحث في غياب دراسات ميدانية محلية تقيس بشكل علمي مدى جاهزية الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري لتطبيق أساس الاستحقاق، في ظل الاعتماد المستمر على الأساس النقدي وما يترتب عليه من قصور في قياس الأصول الرأسمالية والالتزامات، وعليه ينطلق البحث من التساؤل الرئيس الآتي:

ما مستوى الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري لتطبيق أساس الاستحقاق، في ضوء المتطلبات التشريعية والتقنية والبشرية والتنظيمية؟

وينتفع عن هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

1. إلى أي مدى تسهم الفوائد المتوقعة من تطبيق أساس الاستحقاق واحتساب الاهتلاك في تعزيز الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية السورية؟
2. ما دور آلية التطبيق التدريجي في تحسين مستوى الجاهزية المؤسسية لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية؟
3. ما أبرز التحديات التي تواجه الوحدات الحكومية السورية في تطبيق أساس الاستحقاق، وما أثرها في مستوى الجاهزية المؤسسية، ولا سيما في إدارة الأصول الرأسمالية؟

➤ أهداف البحث Research Aims

- يهدف هذا البحث إلى تحليل وتقييم مستوى الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري لتطبيق أساس الاستحقاق، في ضوء المتطلبات التشريعية والتقنية والبشرية والتنظيمية.
- وينتفع عن الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:
1. دراسة أثر الفوائد المتوقعة من تطبيق أساس الاستحقاق واحتساب الاهتلاك في تعزيز الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية السورية.

2. تحليل دور آلية التطبيق التدريجي في تحسين مستوى الجاهزية المؤسسية لتطبيق أساس الاستحقاق.
3. تشخيص التحديات الإدارية والمالية والتقنية التي تواجه الوحدات الحكومية السورية في تطبيق أساس الاستحقاق، وتحديد أثرها في إدارة الأصول الرأسمالية.

➤ أهمية البحث Research Importance

يقدم هذا البحث دليل تجريبي حول إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، وذلك في حدود البيانات التي تم جمعها وتحليلها، وتتلخص أهمية البحث بما يلي:

أولاً: الأهمية العلمية

الإسهام في إثراء الأدبيات العلمية المحاسبية الحكومية من خلال دراسة واقع تطبيق أساس الاستحقاق في البيئة السورية، التي تعاني من ندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال، وتقديم إطار تحليلي لقياس الجاهزية المؤسسية للوحدات الحكومية، يمكن الاستفادة منه في دراسات لاحقة، وأيضاً الربط بين الجوانب النظرية والتطبيقية لأساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، بما يعزز الفهم العلمي لمتطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وفتح آفاق بحثية مستقبلية لدراسة موضوعات مرتبطة بالمحاسبة الحكومية والإصلاح المالي.

ثانياً: الأهمية التطبيقية (العملية)

تزويد صناع القرار في وزارة المالية والجهات الرقابية بمؤشرات علمية حول مستوى جاهزية الوحدات الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق، ومساعدة إدارات الوحدات الحكومية على تشخيص نقاط القوة والضعف في نظمها المحاسبية الحالية، وأيضاً تقديم توصيات عملية قابلة للتطبيق لتحسين البنية التنظيمية ونظم المعلومات المحاسبية.

➤ فرضيات البحث Research hypotheses

تتلخص فرضيات البحث في الفرضيات التالية:

1. لا تؤثر فوائد تطبيق الاستحقاق واحتساب الاهتلاك على الجاهزية المؤسسية.
2. لا تؤثر آلية التطبيق التدريجي على الجاهزية المؤسسية.
3. لا تؤثر تحديات التطبيق على الجاهزية المؤسسية.

➤ منهجية البحث Research Methodology

بناءً على ما ذكر، تم اختيار منهجية بحث تتناسب مع طبيعة الأهداف والفرضيات، حيث اعتمدت الدراسة على الجمع بين التحليل الكمي والتحليل النوعي، إذ تم جمع بيانات ميدانية تتعلق بواقع النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، وذلك بهدف التعرف على آراء العاملين فيها حول إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق من خلال التعرف على مدى جاهزية الوحدات الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق. إذ استُخدم الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات المتعلقة بمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق والتحديات المرتبطة به بما يسمح بتقييم الواقع بشكل منظم، وتم دعم هذا التحليل بإجراء عدد من المقابلات بهدف تعميق الفهم للنتائج وربطها بالواقع.

بعد استكمال جمع البيانات، تم تحليل الاستبيان إذ تم ترميز الإجابات وإدخالها إلى البرنامج الإحصائي (SPSS). واستخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات، شملت الأساليب الوصفية لتحليل خصائص العينة ومستوى استجاباتها، واختبار ثبات وصدق الاستبيان، إضافة إلى استخدام اختبارات إحصائية ملائمة لاختبار فرضيات الدراسة وذلك بما يتناسب مع طبيعة البيانات ومستوى القياس إذ تم استخدام اختبار One Sample Test لاختبار الفرضيات.

كما تم تحليل المقابلات من خلال تفرغ الإجابات واستخراج العبارات الدالة من أجل استخراج المحاور وربط نتائج المقابلات مع نتائج الاستبيان بهدف تعزيز موثوقية النتائج ضمن إطار متكامل.

➤ مجتمع وعينة الدراسة Study Population and Sample

يشمل مجتمع البحث العاملين في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري ممن لهم علاقة مباشرة بالعمل المحاسبي أو الإداري أو المالي أو يشاركون في إعداد التقارير المالية واتخاذ القرار، نظراً لطبيعة موضوع الدراسة فقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة غير عشوائية (العينة الحكمية)، وذلك بهدف ضمان شمول أفراد يمتلكون المعرفة والخبرة اللازمة بموضوع البحث، وبناءً على ذلك اقتصرت العينة على المحاسبين، والمفتشين، والمدراء، ورؤساء الأقسام، والأشخاص ذات الصلة بالتعليم المحاسبي والإداري الجامعي. حيث تم توزيع (65) استبانة وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (57) استبانة بنسبة استجابة (87.69%) من إجمالي الاستمارات الموزعة، كما تم إجراء (15) مقابلة مع عينة من المختصين.

➤ متغيرات الدراسة Study Variables

✚ المتغير التابع: الجاهزية المؤسسية

تعبّر الجاهزية المؤسسية عن مدى استعداد المؤسسة لتطبيق تغييرات محاسبية من حيث الموارد البشرية، والبنية التقنية، والأنظمة القانونية، والهيكل التنظيمي لتطبيق نظام أو إصلاح مالي جديد مثل المحاسبة على أساس الاستحقاق، إذ تشير الكثير من الدراسات ومنها (Benfante et al., 2024؛ Salato et al., 2023) إلى أنّ نجاح التحول إلى أساس الاستحقاق يعتمد على توفر بنية قانونية وتقنية وكفاءات بشرية مؤهلة داخل المؤسسة.

✚ المتغيرات المستقلة:

1. فوائد تطبيق أساس الاستحقاق والاهتلاك: يقصد بها المنافع الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق مثل تحسين جودة التقارير المالية، زيادة الشفافية، تحسين الرقابة، ودعم اتخاذ القرار المالي، إذ أظهرت الدراسات أن تطبيق أساس الاستحقاق يساعد على توفير معلومات مالية أكثر دقة وشفافية ويساعد في تحسين الأداء المالي والإداري في القطاع العام (Mohammed et al., 2023). كما أنّ الاهتلاك هو توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي، وهو من أهم خصائص المحاسبة على أساس الاستحقاق لأنه يسمح بقياس الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة، كما أشارت الدراسات إلى أن تطبيق الاستحقاق يشمل احتساب اهتلاك للأصول الثابتة والتمييز بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية بما يعطي صورة حقيقية عن المركز المالي (القرني والصانع، 2023).

وقد أشار Alghizzawi & Masruki (2020) أنّ توفر الموارد البشرية يشير إلى امتلاك المؤسسة عدداً كافياً من الأفراد المؤهلين علمياً ومهنياً، القادرين على فهم وتطبيق المتطلبات الفنية لنظام محاسبي معين.

كما يشير إدراك العاملين لفوائد تطبيق أساس الاستحقاق إلى مستوى إدراك مهني يعكس توافر موارد بشرية مؤهلة، إذ تؤكد إرشادات IFAC (2018) أن نجاح التحول إلى الاستحقاق يعتمد على تأهيل الكوادر وقدرتها على فهم مزايا النظام الجديد. وعليه، يمكن اعتبار توافر الموارد البشرية المؤهلة جزءاً مكوناً من متغير فوائد تطبيق أساس الاستحقاق، نظراً لارتباط الإدراك المهني للفوائد بالجاهزية البشرية للتطبيق (Indriani et al., 2018؛ Alghizzawi & Masruki, 2020).

2. تحديات التطبيق: وهي الصعوبات التي تواجه المؤسسات أثناء التحول، إذ أشارت الدراسات إلى وجود مجموعة من التحديات متمثلة بنقص الكوادر المؤهلة، ضعف البنية التكنولوجية، التعقيد التشريعي، وارتفاع تكلفة التحول وعدم توافق الأنظمة القانونية مع متطلبات الاستحقاق (Saliene, 2025).

3. آلية التطبيق التدريجي: هي تطبيق نظام الاستحقاق على مراحل لتقليل المخاطر التشغيلية وتسهيل التكيف التنظيمي، وقد تشير الدراسات إلى أن التحول عادة يتم تدريجياً بسبب الحاجة لتغيير الأنظمة والتشريعات وبناء القدرات المؤسسية (Salato et al., 2023).

➤ الدراسات السابقة Previous Studies

1. دراسة Ahmad and Al- kake (2019) بعنوان:

"Application of Accrual Basis in the Public Sector and its Role in Providing Useful Information (Exploratory Study of a Sample of Academic Specialists in the Kurdistan Region of Iraq)"

"تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام ودوره في تقديم معلومات مفيدة (دراسة استطلاعية لعينة من الأكاديميين المتخصصين في إقليم كردستان العراق)"

هدفت الدراسة إلى توضيح دور التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام في إقليم كردستان العراق. لتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على المصادر الأولية من توفير خلال توزيع استبيان مخصص وتحليل الإجابات، وكذلك المصادر الثانوية من خلال المقالات والكتب. إذ تمثل مجتمع البحث بالأكاديميين المتخصصين في المحاسبة في الأقسام العلمية في جامعات ومعاهد إقليم كردستان العراق، وتم توزيع استبانة والحصول على (96) استبانة صالحة للدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج بعد تحليل أسئلة الاستبيان أهمها: أن تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام يوفر معلومات مناسبة وذات مصداقية وأكثر فهماً وقابلية للمقارنة وأكثر واقعية وتلي نماذج القرار.

2. دراسة ججو والعشي (2021) بعنوان: "إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)".

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين وفق أساس الاستحقاق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على استبانة وزعت على العاملين في وزارة المالية في قطاع غزة، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (203)، بالإضافة إلى إجراء ثلاث مقابلات مع أفراد عينة البحث، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما أن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع العام من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع متطلبات المعايير، كما أكدت على عدم وجود تشريعات ولوائح تسمح بعملية الانتقال، كما أن عملية الانتقال تحتاج المزيد من التكاليف المرتفعة نتيجة الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي وتدريب الموظفين والإدارات العليا.

3. دراسة أبو خشبة وآخرون (2023) بعنوان: "مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق - دراسة ميدانية في القطاعات الحكومية السعودية"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملاءمته لطبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها من خلال تصميم استبانة شملت مختلف العوامل المهمة اللازمة للتحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية. وقد تم توزيع الاستبانة على عينة من المحاسبين في مختلف الوزارات وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للدراسة 153 استبانة. توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: رغبة الإدارات العليا في المؤسسات الحكومية بالتحول إلى أساس الاستحقاق، توفر أنظمة محاسبية جيدة في المؤسسات الحكومية ولكنها بحاجة إلى المزيد من التطوير لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق، وجود تفاوت في مدى توافر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية.

4. دراسة Benfante et al. (2024) بعنوان:

"The Path toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities"

"الطريق نحو المحاسبة الاستحقاقية في القطاع العام من منظور البلديات الإيطالية"

هدفت الدراسة إلى توحيد محاسبة القطاع العام من خلال تطبيق نظام محاسبي موحد قائم على الاستحقاق لجميع الإدارات العامة، وهدفت إلى تقييم مدى جاهزية نظام المحاسبة العامة الحالي للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق بالكامل لمعرفة ما إذا كان هذا التحول سيعتبر مفيداً، اعتمدت الدراسة على المقابلات والاستبيانات، إذ تمثلت عينة الدراسة في 55 مستجيباً من البلديات، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنَّ البلديات لا تزال بعيدة عن التطبيق الكامل للمحاسبة الاستحقاقية سواء من حيث نضج النظام أو من حيث فائدة المعلومات، كما توصلت إلى عدم وجود إرشادات ومبادئ محاسبية كافية لتطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، بالإضافة إلى عدم وجود برامج تدريبية، وتوصلت إلى أنَّ تطبيق الاستحقاق الكامل على الرغم من مزاياه سيكون صعباً.

5. دراسة الشريف (2024) بعنوان: "قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية (دراسة استكشافية)"

هدفت 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، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت استبانة انطوت على مجموعة من التساؤلات لاستطلاع آراء المشاركين، تمثلت عينة الدراسة في محاسبي القطاع العام إذ تم اختيارهم عشوائياً، وقد بلغ عدد الاستبانات الصالحة للدراسة 264 استبانة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: 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. خلصت الدراسة إلى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية وذلك من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

6. دراسة أبو بكر (2025) بعنوان: "أثر التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية كما هدفت أيضاً إلى الكشف عن وجود فروق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة حكومية قدرها (321) من فئة المحاسبين بوزارة المالية والجهات الحكومية، توصلت الدراسة إلى أنَّ الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق يؤثر إيجابياً على جودة ودقة التقارير المالية في السعودية، كما يتيح إمكانية مقارنة التقارير المالية للوحدات الحكومية، كما أثبتت وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة البحث تُعزى لمتغيري سنوات الخبرة والمؤهل العلمي.

➤ مناقشة الدراسات السابقة: بعد استعراض الدراسات السابقة، يتضح أن موضوع الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام قد حظي باهتمام واسع، إذ تناولته العديد من الدراسات من زوايا مختلفة، وفيما يلي جدول يوضح أوجه التشابه والاختلاف بناءً على كل مجموعة من الدراسات التي تسعى لنفس الهدف:

يظهر الجدول رقم (1) أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وأوجه الاستفادة منها

أوجه الاستفادة في الدراسة الحالية	أهم النتائج	المنهج والعينة	هدف الدراسة	الدولة / البيئة	الباحث والسنة
تركز هذه الدراسات على فوائد تطبيق أساس الاستحقاق، وفي دراستنا الحالية تدعم متغير الفوائد	توفير معلومات ذات شفافية ومصداقية، دعم اتخاذ القرار	منهج وصفي تحليلي (استبيان، مقالات وكتب) - 96 مستجيب	دراسة أهمية التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق	العراق	Ahmad and Al-kake (2019)
تدعم متغير الفوائد	يؤثر الانتقال إلى أساس الاستحقاق إيجابياً على جودة التقارير المالية	منهج وصفي (استبيان)، 321 مستجيب	دراسة أهمية الانتقال على جودة التقارير المالية	السعودية	أبو بكر (2025)
تركز هذه الدراسات على مستوى الجاهزية المؤسسية وتوافر المتطلبات اللازمة	ضعف الجاهزية المؤسسية الناتجة عن نقص المعرفة وعدم توافر المتطلبات التقنية والتشريعية	المنهج النوعي والكمي (الاستبيان - 203 مستجيب، المقابلات - 3)	دراسة إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية في فلسطين	فلسطين	حجو والعشي (2021)
لتطبيق أساس الاستحقاق، وتعتبر النقطة الجوهرية في التطبيق وفي دراستنا الحالية تدعم متغير الجاهزية المؤسسية ومتغير التحديات	رغبة الإدارات لتطبيق أساس الاستحقاق، الحاجة إلى تحسين الجاهزية المؤسسية	المنهج الوصفي التحليلي (استبيان) - 153 مستجيب	دراسة مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	السعودية	أبو خشبة وآخرون (2023)
	صعوبة تطبيق أساس الاستحقاق نتيجة افتقار الجاهزية المؤسسية (البشرية، والتقنية، والتشريعية)	المنهج الكمي والنوعي (الاستبيان والمقابلات) - 55 مستجيب	توحيد محاسبة القطاع العام، تقييم مدى الجاهزية للانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق	إيطاليا	Benfante et al.(2024)
	تفاوت توافر المتطلبات إذ أنها متوافرة بالنسبة لهيكل النظام المحاسبي والرقابة على وزارة المالية بنسبة أكبر من توافر المتطلبات البشرية	المنهج الوصفي (الاستبيان) - 264 مستجيب	دراسة مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية	السعودية	الشريف 2024

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة

يبين الجدول السابق وجود تركيز واضح في الدراسات السابقة على فوائد تطبيق أساس الاستحقاق والتحديات المرتبطة به، إضافة إلى الجوانب البشرية والتقنية، في حين تفتقر البيئة السورية إلى دراسات ميدانية شاملة تقيس الجاهزية المؤسسية بصورة متكاملة، الأمر الذي تسعى الدراسة الحالية إلى معالجته.

ويلاحظ أن معظم الدراسات السابقة ركزت على دول أو قطاعات تختلف في أوضاعها الاقتصادية والإدارية عن البيئة السورية، الأمر الذي يحد من إمكانية تعميم نتائجها بشكل مباشر. كما أن الدراسات تتفق نظرياً على أهمية أساس الاستحقاق، لكنها تختلف عملياً في مدى إمكانية تطبيقه تبعاً لاختلاف البيئات الاقتصادية والاجتماعية ومستوى تطور النظم المحاسبية، وهو ما

يبرز الحاجة إلى دراسات محلية تراعي خصوصية كل دولة، ويمكن النظر إلى التحول نحو أساس الاستحقاق على أنه ليس مجرد إصلاح محاسبي فقط، بل أيضاً إصلاح إداري له أبعاد اقتصادية واجتماعية. وانطلاقاً من النتائج الإيجابية التي توصلت إليها الدراسات السابقة، وبما أن مفهوم الوحدات الحكومية في الدول الأجنبية يتشابه مع نظيره في الدول العربية من حيث كونها وحدات خدمية غير هادفة للربح، تأتي هذه الدراسة لتبحث في إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري لکنها لم تقتصر على هدف واحد بل ستقوم بدراسة متكاملة انطلاقاً من فوائد التطبيق بالإضافة إلى قياس مدى الجاهزية المؤسسية وتحديد التحديات التي تواجه التطبيق والمتطلبات اللازمة لنجاح التطبيق، بهدف المساهمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي وجعله أكثر كفاءة وفعالية.

القسم النظري

1. مقدمة عامة عن المحاسبة الحكومية

يُعد النظام المحاسبي الحكومي أحد الأدوات التي تعتمد عليها الدولة في إدارة مواردها المالية ومتابعة تنفيذ سياساتها العامة. ويُتوقع من هذا النظام أن يوفر معلومات مالية تساعد في الرقابة والمتابعة واتخاذ القرار. ومع تطور الفكر المحاسبي، برزت دعوات لإصلاح النظم المحاسبية الحكومية بما قد يسهم في تعزيز الشفافية وتحسين جودة التقارير المالية. ويُشير بعض الباحثين إلى أن الاعتماد المستمر على الأساس النقدي قد لا يكون كافياً لتلبية متطلبات الإدارة المالية الحديثة، الأمر الذي أدى إلى طرح أساس الاستحقاق كأحد البدائل الممكنة في القطاع العام. (معرف وآخرون، 2022).

1. 2. تعريف النظام المحاسبي الحكومي

عُرف النظام المحاسبي الحكومي وفقاً لـ (IPSAS، 2023) أنه: "مجموعة المبادئ والسياسات والإجراءات التي يتم بموجبها تسجيل المعاملات المالية للجهات العامة وتصنيفها وتلخيصها وإعداد تقارير مالية عنها؛ بهدف تقديم معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية، وضمان الشفافية المالية والامتثال للمتطلبات القانونية والرقابية.

كما وضحت المادة رقم (6) من القانون رقم (46) لعام 2022 بأن الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري ووحدات الإدارة المحلية تعتبر وحدات حسابية مستقلة وترتبط بالموازنة العامة للدولة.

1. 3. معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام IPSAS

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1977 كمنظمة دولية تعمل على تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة عالمياً، ويؤدي دوره من خلال عدد من لجانته ومجالسه المعنية بقضايا محاسبية مختلفة، ويُعد تنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية جزءاً من مهمة IFAC التي أسند إليها ذلك في وقت مبكر، إلا أن بواردها ونتائجها المهمة لم تظهر حتى عام 1986 عندما أنشئت لجنة القطاع العام (PSC). وفي عام 2004، اعتمد IFAC تغيير اسم اللجنة (PSC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) وحيث يقوم هذا المجلس بإصدار معايير محاسبية لمنشآت القطاع العام يُشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (أحمد وفروهد، 2025). نتيجة لإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على تطبيق هذه المعايير لتحقيق متطلبات الإفصاح والعرض العادل وتحقيق الشفافية والمساءلة ويتم تطبيق هذه المعايير من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

2. الأسس المحاسبية في الوحدات الحكومية:

تشكل الأسس المحاسبية الإطار الذي يتم من خلاله تسجيل وعرض العمليات المالية في الوحدات الحكومية. ولا يقتصر دور هذه الأسس على الجوانب الفنية للتسجيل المحاسبي، بل يمتد ليشمل طبيعة المعلومات التي يتم توفيرها لمستخدمي القوائم المالية. ويُفترض أن تسهم هذه الأسس في تحسين موثوقية البيانات وقابليتها للمقارنة، وتُطبق في الوحدات الحكومية عدة أسس

محاسبية، من أبرزها الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، حيث يختلف كل منهما في طريقة الاعتراف بالإيرادات والنفقات، وفي مستوى المعلومات التي يقدمها عن المركز المالي للوحدة الحكومية (Columbano et al., 2023)، تستعرض الفقرة اللاحقة كل منهما على حدة.

2. 1. الأساس النقدي

المحاسبة وفقاً للأسس النقدي تمثل النظام المحاسبي الرئيس في القطاع العام في العديد من البلدان منذ سنوات عديدة، حيث لا يتم الاعتراف بالإيرادات حتى تُستلم نقداً، ولا يتم الاعتراف بالنفقات في السجلات المحاسبية حتى يتم دفعها فعلاً، فالمحاسبة وفق الأساس النقدي لا تضمن المعاملات التي لا تتطوي على حركة نقدية مثل إعادة التقييم، ويحظر الأساس النقدي وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً كونه لا يسجل الإيرادات عند استحقاقها منتهكاً بذلك مبدأ تحقق الإيراد وبالمثل لا يُسجل النفقات عند تكبدها وهذا انتهاك لمبدأ المقابلة (حبيب والمشهداني، 2024).

كما تم تعريف الأساس النقدي وفق (Kimmel et al., 2020) أنه: التطابق بين صافي النقد وصافي الدخل خلال الفترة المالية للوحدة المحاسبية.

يرى مؤيدو الأساس النقدي أن تطبيق هذا الأساس له مزايا متعددة منها: البساطة والسهولة في التطبيق، قلة تكاليف إنشائه حيث لا يتطلب عدداً كبيراً من المحاسبين، يعد ملائم للدول ذات الدخل المنخفض، توفير معلومات مالية تُثبت أن الموارد المالية المتاحة تم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها وبما يتفق مع الاعتمادات المدرجة في الموازنة (الشريف، 2024). على الرغم من أن الأساس النقدي في المحاسبة قد حقق أهدافه التقليدية في توفير بيانات كافية للأغراض الإدارية الروتينية، إلا أنه قد تعرض لانتقادات شديدة ومتعددة ومن هذه الانتقادات حسب دراسة (sadiyah and Yuhertiana, 2021)، (IPSAS, 2023)، (World Bank, 2022) تتلخص بما يلي:

- تجاهله للأرصدة المتبقية والمعتمدة بالموازنة في نهاية السنة المالية إذ لا يمكن تحويلها إلى الفترة القادمة، مما يسبب هدراً للتمويل.
- عدم الفصل بين الإيرادات والمصروفات التي تخص كل سنة مالية مما يؤدي إلى تداخل أنشطة السنوات.
- عدم الاعتراف بالمنافع التي ستحققها الأصول خلال الفترات المالية المقبلة للمنشأة المالية.
- عدم إظهار المعلومات الخاصة بالأصول والالتزامات المستقبلية للمنشأة الاقتصادية بصورة تفصيلية، وعدم توفير معلومات تعكس الوضع المالي بعدالة حيث لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة، تجاهل الاعتراف بمبدأ تحقق الإيرادات والنفقات مما يشوه تكاليف التشغيل الفعلية ويعكس الإيرادات بصورة غير سليمة.
- لا يميز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.

مما سبق تجد الدراسة أن استمرار الاعتماد على الأساس النقدي في العديد من الوحدات الحكومية يعكس بساطته وسهولة تطبيقه وليس كفاءته المعلوماتية. وعلى الرغم من أن هذا الأساس قد يكون مناسباً لإدارة السيولة والرقابة على الإنفاق الفعلي، إلا أنه لا يقدم للجهات الحكومية صورة متكاملة عن الالتزامات المستقبلية أو الأصول المتاحة للاستخدام. كما نجد أن محدودية المعلومات الناتجة عنه قد تؤدي إلى قرارات مالية غير مكتملة، لأن البيانات النقدية تُظهر ما دُفع واستلم فقط دون النظر إلى الالتزامات أو الحقوق، وهي عناصر حيوية لفهم الوضع المالي الحقيقي لأي جهة حكومية، ومنه الانتقادات التي يتعرض لها الأساس النقدي كثيرة ومتعددة وبالتالي يجب استعراض أساس محاسبي آخر للمفاضلة أيهما أفضل من حيث التطبيق ومتطلبات التطبيق فكان الأساس المحاسبي الثاني هو أساس الاستحقاق.

2.2. أساس الاستحقاق

تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي بما يخص الفترة المالية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقة أو قبض الإيراد، أي أنّ الفترة المالية وفقاً لهذا الأساس تعد فترة مستقلة تُحمّل بما يخصها من نفقات وإيرادات ويتم استبعاد النفقات والإيرادات التي يتم دفعها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة، ويتمشى هذا الأساس مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض الاستمرارية (Sirois and Gurazada، 2025).

عرّف الاستحقاق بحسب (Ouda، 2021) أنه: الأساس الذي يقوم على الاعتراف بالعمليات المالية وقت حدوثها والذي يترتب عليه رسملة الأصول الثابتة، وتسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها.

كما عرّف بحسب (IPSAS، 2025) أنه: "المبدأ الذي يتم بموجبه إثبات المعاملات والأحداث الاقتصادية الأخرى في السجلات المحاسبية، والإفصاح عنها في القوائم المالية للفترة التي تحدث فيها، وليس بالضرورة عند استلام أو دفع النقدية أو ما في حكمها، وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها بغض النظر عن تاريخ تحصيلها، كما يتم الاعتراف بالنفقات عند تكبدها بغض النظر عن تاريخ سدادها".

يرى أنصار أساس الاستحقاق أن تطبيق هذا الأساس في الوحدات الحكومية يمكن أن يحقق فوائد متعددة تفوق سلبيات تطبيقه، وبالتالي فإن عدداً متزايداً من الحكومات يبادر إلى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبالتالي أهمية المحاسبة الاستحقاقية وفق كل من دراسة (Tudor، 2017) و(Brusca and Montesinos، 2019)، و(أبو بكر، 2025)، و(IPSAS، 2023) تتلخص بما يلي:

- يتوافق تطبيق أساس الاستحقاق مع الممارسات المحاسبية وبما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية.
 - إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبة الحكومية وإدخال أساليب القطاعات الخاصة إلى القطاع العام.
 - المساعدة في تقييم أداء هيئات القطاع العام من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها.
 - استخدام الأصول بشكل فعال، إدارة الالتزامات، إدارة الأداء، إعطاء صورة كاملة عن إيرادات ونفقات الحكومات.
 - المساهمة في التخطيط طويل الأمد ومساعدة الحكومات في اتخاذ القرارات المستدامة، وقدرتها في تقييم إدارة رأس المال العامل، كما يمكن هذا الأساس من تخصيص المساءلة عن أصول والالتزامات محددة.
 - تعزيز الشفافية والحصول على معلومات نافعة لاتخاذ القرار وقابلية المقارنة عبر السنوات.
- على الرغم من الفوائد الكثيرة لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية لكن معارضو أساس الاستحقاق ذكروا بعض العيوب منها (Grossi and steccolini، 2020):

الاعتماد على التقدير والحكم الشخصي، الحاجة إلى مجموعة كبيرة من الموظفين المتمتعين بالكفاءة والخبرة العالية في المجال المحاسبي، وبالتالي يكون أعلى تكلفة من المحاسبة على الأساس النقدي، يؤخر إعداد الحساب الختامي للدولة لفترة زمنية بعد انتهاء السنة المالية حتى تتم تسوية نتائج عمليات القبض والدفع المرخص بها بموجب قانون الموازنة، يشوّه المركز النقدي ويُحدث خللاً في الرقابة على السيولة النقدية بسبب احتواء الحسابات على بيانات محاسبية عن المستقبل، وقد لا يتم دفعها أو قبضها.

وبعد أن بينت الدراسة أهمية ومزايا تطبيق كل أساس مقابل عيوب التطبيق يستعرض الجدول التالي أهم الفروق بين الأساسين.

يظهر الجدول رقم (2): المقارنة بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق

أساس الاستحقاق	الأساس نقدي	
طريقة محاسبية يتم فيها تسجيل الدخل عند استلام النقد ويتم تسجيل المصروفات عند دفع النقد	طريقة المحاسبة التي يتم فيها تسجيل الدخل عند استلام النقد وتسجيل النفقات عند تكبدها، بغض النظر عن التدفق النقدي	تعريف
لا يلبي متطلبات GAAP	يلبي متطلبات GAAP	الامتثال لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
بشكل عام، تعتبر هذه الطريقة أسهل للشركات الأصغر حجماً بالنسبة للشركات التي تدير أعمالها نقداً في المقام الأول، توفر هذه الطريقة أحياناً معلومات كافية لمراقبة الوضع المالي	يوفر مزيداً من المعلومات فيما يتعلق بإيرادات ومصروفات الشركة مع مراعاة الالتزامات المستحقة والمقبوضات النقدية المدفوعة مقدماً، تسمح هذه الطريقة بقياس صافي الدخل/(الخسارة) بشكل أكثر دقة	المزايا
قد تقدم صورة مالية مضللة إذا كانت المنظمة لديها مصاريف غير مدفوعة والتزامات مستحقة و/أو مقبوضات نقدية غير متاحة للاستخدام الفوري	بشكل عام، تعتبر هذه الطريقة أكثر تعقيداً وأعلى تكلفة، حيث لا تزال هذه الطريقة تتطلب عملية لمراقبة الوضع النقدي والتدفق النقدي للشركة	العيوب
يتناسب مع الأنشطة التي تركز على التدفقات الفورية للإيرادات والنفقات مثل النفقات التشغيلية اليومية، يتميز بالبساطة وسهولة الفهم وصيانة الأنظمة لكن ينقصه الدقة في تسجيل الالتزامات طويلة الأجل.	يعد الأنسب للأنشطة الحكومية التي تشمل إدارة كبيرة للأصول والالتزامات مثل البنية التحتية والضمانات التقاعدية، يتيح تحليل التكلفة الكامل للبرامج ويُعزز المساءلة لكنه يتطلب موارد بشرية وتقنية متقدمة.	مدى ملائمة كل أساس للأنشطة الحكومية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع (World Bank، 2022؛ Sirois and Gurazada، 2025؛ Christiaens et al.، 2021)

بعد توضيح كافة الفروقات وإظهار أهمية أساس الاستحقاق التي تشجع وتؤكد على إيجابيات الانتقال يجب توضيح عملية الانتقال والخطوات والتكاليف المرتبطة بعملية الانتقال من أجل دراسة إمكانية توفرها.

3. الانتقال إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية

كان يُنظر إلى الأساس النقدي لفترة طويلة على أنه الأساس الأكثر ملائمة للقطاع العام. إلا أن التغيرات في أساليب الإدارة المالية الحكومية ومتطلبات الإفصاح أدت إلى طرح تساؤلات حول كفاية هذا الأساس. ويُلاحظ أن عدداً من الدول قد اتجه إلى تبني أساس الاستحقاق بدرجات متفاوتة بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية. ومع ذلك، فإن عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق لا تُعد عملية بسيطة، إذ تتطلب توافر مجموعة من المتطلبات التنظيمية والتشريعية والبشرية. كما أن نجاح هذا التحول قد يرتبط بمدى التخطيط المسبق والقدرة على إدارة التغيير داخل الوحدات الحكومية (Christensen et al.، 2024).

وقد حددت دراسة Shehadeh (2022) المتطلبات الأساسية لعملية الانتقال تلبيةً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كون التحول إلى المحاسبة الاستحقاقية يمثل تحولاً ثقافياً وإدارياً وتكنولوجياً جوهرياً، وفي ظل الافتقار إلى المعرفة الكافية بالمعايير الدولية وتطبيق الاستحقاق فهناك العديد من المتطلبات أهمها: تغيير ثقافة الإدارة ونشر ثقافة الاستحقاق، زيادة الوعي وتحفيز الموظفين على تقبل التغيير، توافر العديد من الدورات التدريبية والبرامج والأدلة الإرشادية، الحاجة إلى وضع تشريع يتلاءم مع المعايير، تطوير أنظمة المعلومات، تقدير التكاليف.

إن هذه المتطلبات تُظهر أن تطبيق أساس الاستحقاق ليس مجرد تعديل فني في السجلات المحاسبية، بل هو إصلاح شامل يتطلب تواءماً تنظيمياً، تشريعياً، تقنياً وبشرياً، بما يتماشى مع أفضل الممارسات الدولية، ويسهم في إنتاج تقارير مالية تُعزز من المسؤولية المالية العامة، كما يمثل أداة للمساءلة المالية.

ومن أجل نجاح تطبيق أساس الاستحقاق وبعد استعراض متطلبات تطبيقه، حددت دراسة Bonollo (2022) نوعين من الآثار السلبية التي سوف تنتج عن عيوب مرحلة التطبيق، داخلية وخارجية.

تتمثل الآثار الداخلية في: رد الفعل السلبي من جانب الموظفين بعد اعتماد المحاسبة الاستحقاقية، مقاومة التغيير وبالتحديد إذا كان التغيير ينطوي على انقطاع واضح عن ثقافة تنظيمية قائمة، التوتر في العلاقات في مكان العمل.

أما الآثار الخارجية فتتمثل في: الافتقار إلى الوثوقية والقدرة على المقارنة (نتيجة وجود التقدير) وانخفاض مستويات الشفافية والمساءلة، كما أن نظام الاستحقاق أكثر تعقيد مما ينتج فرصة إدارة الأرباح. ومنه المحاسبة الاستحقاقية على الرغم من أهميتها لكنها قد تكون مكملة في بعض القطاعات، بينما لا تحتاج قطاعات أخرى إلى تغيير واسع مثل إدارة الموارد البشرية في القطاعات العامة.

بالتالي تستعرض الفقرة التالي تحديات تطبيق أساس الاستحقاق وخطوات الانتقال التي تضمن نجاح عملية التطبيق.

3.1. التحديات والصعوبات التي تواجه عملية التحول إلى أساس الاستحقاق: (OECD، 2025)، (Nekhili and Manita، 2023)

على الرغم من الفوائد الكثيرة للمحاسبة على أساس الاستحقاق ولكن يوجد بعض التحديات التي يجب ذكرها، لكن هذه التحديات لا تمثل عائقاً في وجه الوحدات الحكومية للانتقال إلى أساس الاستحقاق وإنما فقط يجب تحديدها لمعالجة أوجه القصور في الوحدات الحكومية، ومن هذه التحديات:

1- التعقيد التقني: يتطلب فهماً عميقاً للمعايير وإعداد الأصول مما يزيد من صعوبة تفسير البيانات المالية للمستخدمين غير المختصين، بالإضافة إلى تكلفة التنفيذ حيث تحتاج الحكومات لبناء سجلات أصول وتعيين كوادرات متخصصة وتحديث الأنظمة كما بينت كلفة هولندا 129 مليون يورو وألمانيا 3.1 مليار يورو.

2- فرص التلاعب: يمكن للحكومات تعديل الافتراضات مثل سعر الفائدة أو العمر الافتراضي للأصول مما قد يؤدي إلى تحريف النتائج المالية.

3- نقص الكوادر: يفتقر القطاع العام إلى الكفاءات المحاسبية المؤهلة للتعامل مع هذا الأساس، ما يتطلب تدريبات مكثفة، كما يفتقر إلى الأنظمة المحاسبية المتطورة الملائمة لهذا الأساس مما يتطلب تطويرها.

4- الحاجة لتطوير النظام التشريعي: يجب تعديل القوانين لتسمح بتطبيق الاستحقاق وتحديد المسؤوليات الجديدة.

5- التكلفة الكبيرة التي تتطلبها عملية التحول حيث هذه التكاليف هي أولوية ومستمرة ويجب تحديدها.

بعد استعراض تحديات التطبيق والتي تمثل الفجوة التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق حددت كل من الدراسات (EY، 2021؛ حجو والعشي، 2021؛ Cavanagh et al، 2019) الخطوات اللازمة للقيام بعملية الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق متمثلة في:

توضيح أهداف الإصلاح، إنشاء فريق إصلاح مسؤول وتحديد المسؤوليات، مسح السياسات والأنظمة والمهارات والممارسات المحاسبية الحالية، تقدير تكاليف الإصلاح، إنشاء آلية لتحديد المعايير المحاسبية، التدريب وإدارة التغيير، وضع خطة عمل للانتقال.

بعد توضيح الخطوات اللازمة لعملية الانتقال وبما أنَّ الأصول تمثل أحد المكونات الأساسية في هيكل الموارد الحكومية، وكون أسلوب معالجتها محاسبياً يعد من القضايا الجوهرية في تطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، كما أنَّ هذه الأصول عرفت تبايناً كبيراً في الآراء من ناحية طريقة معالجتها المحاسبية وإمكانية الإفصاح عنها وإظهارها في القوائم المالية لذلك تكتسب أهمية خاصة في ظل التوجه إلى تطبيق أساس الاستحقاق. ومنه تستعرض الفقرة اللاحقة محاسبة الأصول في القطاع العام.

4. المحاسبة عن الموجودات الثابتة في القطاع العام

تلعب موجودات القطاع العام ومن ضمنها موجودات البنى التحتية دوراً حيوياً في تقديم الخدمات وهي تمثل استثماراً كبيراً وهذا يستدعي أن يتم تسجيلها بشكل صحيح والحفاظ عليها واتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان استمرار تقديم الخدمات بفعالية وكفاءة، وإن تقديم تقارير شاملة ومتسقة عن قيمة موجودات الوحدات الحكومية ضروري لإدارة هذه الموجودات فضلاً عن تحديث المعلومات ذات الصلة والتي تمكن الحكومة من إدارتها بشكل سليم، ومما لا شك فيه أن التقرير المالي عن المعاملات والأحداث المتعلقة بموجودات القطاع العام يختلف باختلاف الأساس المحاسبي المطبق (حبيب والمشهداني، 2024)، وبما أن الوحدات الحكومية تطبق الأساس النقدي فكانت عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق والتحديد الشامل للأصول والالتزامات تحقق العديد من الفوائد ومنها: محاسبة أفضل لتكلفة الحكومة لأن تحميل التكلفة الكاملة للأصل في سنة واحدة، بدلاً من مدى عمره الإنتاجي يبالغ في تكلفة الحكومة السنوية، اتخاذ قرارات أفضل لأنه سيكون هناك حافز أقل لتأجيل النفقات الرأسمالية الضرورية بسبب قيود النفقات السنوية، مسؤولية أفضل حيث لن يكون الأصل الثابت سلعة مجانية بعد السنة التي تم اكتسابه فيها وإنفاقه، بالإضافة إلى الفوائد المتعددة التي تحققها تطبيق محاسبة الاهتلاك للأصول الثابتة بما فيها تحسين الرقابة واكتشاف الأصول غير المستغلة وتحديد الأعمار الإنتاجية للأصول، كما أن الانضباط المحاسبي سيقدم أيضاً صرامة أكبر في حفظ ونقل الأصول الثابتة (Pallot، 2020).

القسم العملي:

أداة الدراسة:

1. الاستبيان

قامت الباحثة بتطوير استبانة لجمع البيانات الأولية اللازمة للبحث، وقد تمّ الاعتماد في تطويرها على الدراسات السابقة التالية (Adeyemo، 1997؛ محمد وآخرون، 2020؛ القرني والصائغ، 2021؛ أبو خشبة وآخرون، 2023؛ الشريف، 2024)، وبما يتوافق مع موضوع البحث الحالي وإطاره النظري. وجاءت عبارات الاستبانة في قسمين؛ انسجاماً مع أهداف وفرضيات البحث، كالآتي:

❖ القسم الأول: تناول عبارات حول خصائص مجتمع الدراسة، وتمثل في 6 عبارات.

❖ القسم الثاني: تناول محاور الدراسة، المكونة من 7 محاور تم توزيعها كالآتي:

المحور الأول (الوعي والمعرفة بأساس الاستحقاق)، والمحور الثاني (الاتجاهات نحو فوائد تطبيق أساس الاستحقاق)، والمحور الثالث (التحديات والمعوقات)، والمحور الرابع (الجاهزية المؤسسية)، والمحور الخامس (محاسبة الاهتلاك وفوائدها)، والمحور السادس (التأثيرات الإيجابية المتوقعة مستقبلاً)، والمحور السابع (المشاعر والانطباعات النفسية).

وقد اعتمدت الباحثة على مقياس ليكرت الخماسي في قياس مدلول عبارات استبانة البحث، وفق الجدول الآتي:

يظهر الجدول رقم (3): مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

بناءً على مقياس ليكرت الخماسي تم اعتماد المتوسط الفرضي (3) باعتباره يمثل الحياد.

■ التحليل الإحصائي

تم إجراء تحليل عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية التالية: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية. إذ إن الهدف من هذا التحليل هو فهم وتوصيف خصائص مجتمع الدراسة عبر تلخيص البيانات رقمياً وتفسير النتائج في ضوء الخلفية الوظيفية والمهنية للمستجيبين خاصة أن موضوع الدراسة يتأثر بمستوى الخبرة والمعرفة المحاسبية ويساهم في تفسير تباين الآراء.

يظهر الجدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية لمحور الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

سنوات الخبرة		
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات		%
من 5 إلى 10 سنوات	14	24.56%
من 11 إلى 15 سنة	18	31.58%
أكثر من 15 سنة	24	42.11%
المجموع	57	100%
المؤهل العلمي		
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
إجازة	39	68.42%
دبلوم	12	21.05%
ماجستير	6	10.53%
دكتوراه	0	0%
المجموع	57	100%
الدورات التدريبية		
عدد الدورات	التكرار	النسبة
حاصلون على دورات تدريبية	47	82.46%
غير حاصلون على دورات تدريبية	10	17.54%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام (SPSS)

من الجدول يُلاحظ أنه على الرغم من أن النسبة الأكبر من العينة حاصلة على مؤهل جامعي أول (إجازة) لكن الفئة الأكبر لديها الخبرة الجيدة والدورات التدريبية التي تدعم المؤهل العلمي. ويُلاحظ مما سبق أن العينة متنوعة ومتوازنة من حيث العمر والخبرة، وهناك تركيز على المؤهلات الجامعية الأولى مع وجود شريحة لا بأس بها من حملة الدبلوم والماجستير، كما

أن غالبية الأفراد لديهم خبرة عملية تزيد عن 5 سنوات، ومعظم العينة حاصلة على دورات تدريبية، مما يؤثر إيجاباً على وعيهم ومهاراتهم. وهذه الخصائص تجعل العينة مناسبة لدراسات تركز على الجوانب المالية والمحاسبية والإدارية.

✚ **اختبار الثبات (Alpha Cronbach):** يهدف هذا الاختبار لقياس مدى اتساق وموثوقية الاستبيان.

المحور الأول: 0.773 (جيدة)

المحور الثاني: 0.903 (موثوقية ممتازة).

المحور الثالث: 0.336 (الموثوقية منخفضة نسبياً) إلا أنه تم الإبقاء على المحور لأهميته النظرية ودوره في تفسير الظاهرة محل الدراسة وبما أن الدراسة اجتماعية ذات طابع (استكشافي/وصفي)، وعدد أسئلة المحور قليل فقد تم قبول هذه القيمة مع توخي الحذر عند تفسير النتائج، كما تم إعادة اختبارها وفق سبيرمان وأصبح الثبات 0.460 أي نلاحظ اقترابه من المقبول وهذا يبرر أيضاً عدم حذف المحور.

المحور الرابع: 0.492 (قريب من المقبول)

المحور الخامس: 0.117 ضعيف جداً وغير مقبول ولكن بعد حذف السؤال 20 نلاحظ أن الثبات أصبح 0.806 أي أصبح جيد جداً ولكن السؤال 20 لم يتم حذفه لأنه يمثل أحد التحديات المتعلقة بمحاسبة الاهتلاك.

المحور السادس: 0.686 جيدة

المحور السابع: 0.646 مقبولة وبعد حذف السؤال 26 أصبحت الموثوقية جيدة (0.786)

الاستنتاج: أداة الدراسة (الاستبيان) موثوقة ويمكن الاعتماد على نتائجها، بالإضافة إلى تدعيمها بإجراء مقابلات.

✚ **صدق المقياس:**

تم اختبار صدق المقياس المستخدم وفق الآتي:

الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على لجنة من المحكمين الأكاديميين، وفي ضوء توجيهاتهم تمت صياغة العبارات والتعديل فيها، وصولاً إلى تحقيق الاستبانة لشروط الملاءمة المطلوبة لقياس محاور الموضوع المدروس.

صدق المحتوى (الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة): لاختبار صدق المحتوى لعبارات الاستبانة، قامت الباحثة بدراسة العلاقة بين محاور الدراسة كما يلي.

التحليل الوصفي:

فيما يتعلق بالتحليل الوصفي فقد تم قياس المتوسط والانحراف المعياري لكل سؤال ولكل محور لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة حول محاور الاستبيان من موافقة أو رفض وتحديد مستوى توفر المتطلبات والتحديات بشكل عام دون اتخاذ قرار إحصائي نهائي، كما أن هذا التحليل الوصفي يعطي صورة رقمية دقيقة عن واقع الوحدات الحكومية السورية.

1- قياس المتوسط والانحراف المعياري لكل سؤال ولكل محور لمعرفة اتجاه آراء عينة البحث حول محاور الاستبيان

يظهر الجدول رقم (5): حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبانة

الانحراف المعياري	المتوسط	السؤال	
1.11999	3.4912	1. لدي معرفة كافية بمفهوم أساس الاستحقاق المحاسبي	المحور الأول الوعي والمعرفة بأساس الاستحقاق
1.15095	3.3571	2. أدرك الفروق الرئيسية بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق	
0.94226	2.5965	3. لدي اطلاع على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	
		المتوسط العام 3.1374 / الانحراف المعياري 0.90475	
0.83434	3.6491	4. التحول إلى أساس الاستحقاق خطوة ضرورية لتطوير المحاسبة الحكومية	المحور الثاني الاتجاهات نحو فوائد تطبيق أساس الاستحقاق
0.59814	4.281	5. تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي قد يساعد في تحسين دقة التقارير المالية	
0.60594	4.2456	6. التحول إلى أساس الاستحقاق قد يساهم في زيادة الشفافية والإفصاح المالي	
0.54841	4.0526	7. تطبيق أساس الاستحقاق قد يعزز الرقابة على الموارد العامة	
0.90529	3.5789	8. التحول إلى أساس الاستحقاق قد يحسن عملية اتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية	
0.84404	3.5789	9. التحول إلى أساس الاستحقاق قد يعكس التزام الإدارة بالمحاسبة عن الأداء	
		المتوسط العام 3.8889 / الانحراف المعياري 0.60449	
1.14981	3.5614	10. يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي تكاليف مالية مرتفعة	المحور الثالث التحديات والمعوقات
1.06817	2.4211	11. صعوبة حصر الأصول بالمنشآت الحكومية تمثل عائقاً أمام التطبيق	
0.68184	4.2281	12. ضعف الخبرة الفنية في تقييم الأصول يحد من تطبيق الاستحقاق	
1.27512	3.7368	13. توجد مقاومة للتغيير لدى بعض العاملين أو الإدارات الحكومية	
		المتوسط العام 3.4868 / الانحراف المعياري 0.61677	
0.70755	1.7719	14. تتوفر في المؤسسة التي أعمل بها بنية تكنولوجية (برامج وأجهزة) تدعم تطبيق أساس الاستحقاق	المحور الرابع الجاهزية المؤسسية لإمكانية التطبيق
1.07635	2.8070	15. يوجد دعم من الإدارة العليا للتحول إلى أساس الاستحقاق	
0.87681	3.7368	16. تتوافر كفاءات بشرية لتطبيق أساس الاستحقاق	
		المتوسط العام 2.7719 / الانحراف المعياري 0.63358	
0.63127	4.3158	17. يعد تطبيق محاسبة الاهتلاك ضرورياً لتقييم الأصول الحكومية بشكل دقيق	المحور الخامس محاسبة الاهتلاك
0.63916	4.1930	18. تساعد محاسبة الاهتلاك في تحسين الرقابة على الأصول العامة	
0.72288	4.3684	19. توفر معلومات الاهتلاك دعماً لاتخاذ قرار صيانة أو استبدال الأصول أو اكتشاف الأصول غير المستغلة	
1.30884	3.4982	20. يُشكل تطبيق محاسبة الاهتلاك عبئاً إضافياً (زمنياً أو مالياً) على الوحدات الحكومية	
0.53335	4.0351	21. يشكل الاهتلاك جزءاً مهماً من التكلفة الحقيقية للأنشطة الحكومية	
		المتوسط العام 4.0421 / الانحراف المعياري 0.38310	
0.58006	3.9474	22. يساعد التحول إلى أساس الاستحقاق في ترشيد الإنفاق العام	المحور السادس التأثيرات الإيجابية المتوقعة
0.58006	3.9474	23. يساهم تطبيق أساس الاستحقاق في تحسين جودة التخطيط المالي	
0.74381	4.3509	24. التحول إلى أساس الاستحقاق يساهم في تحسين تصنيف سوريا في مؤشرات الشفافية والمساءلة الدولية.	
		المتوسط العام 4.0819 / الانحراف المعياري 0.50111	
1.20463	3.3684	25. أشعر بالقلق من تطبيق أساس الاستحقاق بسبب تعقيد إجراءاته مقارنة بالأساس النقدي.	المحور السابع المشاعر والانطباعات النفسية
0.62277	4.0702	26. يعزز تطبيق أساس الاستحقاق ثقتي في عدالة وشفافية التقارير المالية الحكومية.	
1.09023	3.9123	27. يشكل التحول في البداية ضغطاً نفسياً ووظيفياً على العاملين.	
0.87179	3.7544	28. القلق من الأخطاء المحاسبية في النظام الجديد قد يحد من حماسي لتطبيق أساس الاستحقاق.	
		المتوسط العام 3.7763 / الانحراف المتوسط 0.67758	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام (SPSS)

التفسير:

معيار الحكم على متوسط الإجابات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي: الحد الفاصل للحياد هو 3 حيث أن المتوسطات الأقل من 3 تعني ميل إلى نحو عدم الموافقة والرفض أما المتوسطات الأكبر من 3 تعني ميل نحو الموافقة.

المحور الأول: الوعي والمعرفة (الأسئلة 1-3)

المتوسط العام: 3.13 (بين المحايد والموافق). ومنه المعرفة بأساس الاستحقاق جيدة نسبياً، لكن الإلمام بمعايير IPSAS أقل (متوسط 2.59). مما يشير إلى حاجة لمزيد من التوعية بأساس الاستحقاق والمعايير الدولية، إذ يرجع انخفاض الوعي بأساس الاستحقاق والمعايير إلى توظيف كامل المهارات والقدرات في الأساس النقدي كونه الأساس المعتمد.

المحور الثاني: فوائد التحول (الأسئلة 4-9)

المتوسط العام: 3.89 (موافق). نلاحظ وجود اتفاق أفراد عينة البحث على موافقة حول تحسين دقة التقارير المالية (4.22) وزيادة الشفافية (4.24) وتعزيز الرقابة (4.05). مما يدل على وجود إيمان قوي بفوائد التحول على جودة المعلومات والمحاسبة. وهذا مؤشر جيد يدل أن انخفاض الوعي نسبياً لا يؤثر على إيمان الأفراد بفوائد التحول، وهذه الفناعة بفوائد الاستحقاق تُعد أحد عوامل نجاح التطبيق.

المحور الثالث: التحديات (الأسئلة 10-13)

المتوسط العام: 3.49 (موافق إلى حد ما). نلاحظ أن أبرز التحديات: التكاليف المرتفعة وضعف الخبرة الفنية ومقاومة التغيير، بالتالي يوجد إدراك واضح للعوائق المالية والإدارية، ويرجع ارتفاع المتوسط إلى وجود تحديات تواجه عملية التطبيق ناتجة عن ضعف البنية التقنية والتشريعية والتي تشير بدورها إلى انخفاض الجاهزية المؤسسية لتطبيق الاستحقاق.

المحور الرابع: الجاهزية المؤسسية (الأسئلة 14-16)

المتوسط العام: 2.77 (غير موافق وأقرب إلى المحايد). ونلاحظ اتفاق أفراد عينة البحث بعدم الموافقة على توافر البنية التكنولوجية الداعمة (1.77). ومنه نستنتج: ضعف البنية التقنية هو عائق رئيسي خاصة في ظل عدم وجود دعم إداري واضح بينما الكفاءات البشرية جيدة نسبياً ولا تشكل عائق رئيسي، وهذه النتائج تتسجم مع نتائج المحاور السابقة إذ يشير انخفاض المتوسط إلى ضعف الجاهزية المؤسسية (التقنية والتشريعية) كعائق رئيس وهذا يتفق مع نتائج المحور الثالث التي أظهرت ارتفاع التحديات، بالإضافة إلى ضعف الجاهزية البشرية كعائق ثانوي وهذا ما يؤكد تذبذب الوعي في ظل إدراك للفوائد وهذا ما أكدت عليه نتائج المحورين الأول والثاني.

المحور الخامس: محاسبة الاهتلاك (الأسئلة 17-21)

المتوسط العام: 4.04 (موافق). ومنع يُعتقد أن الاهتلاك ضروري لتقييم الأصول ويحسن الرقابة، لكن يمكن أن يكون عبء إضافي في رأي البعض، وارتفاع هذا المتوسط يؤكد على الإيمان بفوائد الاستحقاق والاهتلاك على الرغم من وجود تحديات يمكن أن تواجه عملية التطبيق ناتجة عن صعوبة توافر كامل المعلومات اللازمة لتطبيق الاهتلاك.

المحور السادس: التأثيرات الإيجابية المتوقعة للمستقبل (الأسئلة 22-24)

المتوسط العام: 4.08 (موافق). أي نلاحظ توقع تأثير إيجابي على ترشيد الإنفاق وتحسين جودة التخطيط وتحسين التصنيف الدولي، ومن أجل تحقيق هذه التوقعات الإيجابية مستقبلاً يوجد اتفاق على الانتقال التدريجي وتعين فريق مختص بعملية التحول، وارتفاع المتوسط يشير إلى وجود دوافع تشجع على تطبيق الاستحقاق متمثلة بآثاره المستقبلية ويؤكد على آلية التطبيق التدريجي لنجاح عملية التطبيق ولتكون عملية التطبيق مساراً لمواكبة التطورات بدلاً من أن تكون تطبيق فوري يمكن أن يشكل أعباء نفسية ومالية ويمكن أن يحمل أخطاء نتيجة التحول السريع.

المحور السابع: المشاعر والانطباعات النفسية (الأسئلة 25-28)

المتوسط العام: 3.77 (محايد إلى موافق). نستنتج وجود تناقض ما بين قلق من التعقيد والأخطاء لكن هناك ثقة بأنه سيعزز الشفافية.

تُظهر نتائج تحليل المحاور اتفاق أفراد عينة الدراسة حول الفوائد المتوقعة من تطبيق أساس الاستحقاق لكن انخفاض الوعي نسبياً وقلة توافر المتطلبات اللازمة والدعم الإداري والقلق من التعقيد والأخطاء، بالإضافة إلى ضعف الخبرة الفنية في تقييم الأصول مثلت أهم التحديات التي أخرت تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية، لكن في المقابل أظهرت النتائج وجود كفاءات علمية لديها القدرة على تطوير معارفها من خلال الدورات التدريبية والأدلة الإرشادية خاصة في ظل توقع تأثيرات إيجابية مستقبلاً في حال تم التطبيق بآلية تدريجية تعمل على تطوير المحاسبية الحكومية وتساهم في نجاح التطبيق. بالتالي جميع نتائج المحاور النتائج تؤكد أنّ التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية له فوائد متعددة في تعزيز الشفافية وجودة التقارير ودعم اتخاذ القرار ولكنه يواجه تحديات جسيمة تؤدي إلى ضعف الجاهزية المؤسسية. بالتالي نجاح هذا التحول مشروط بشكل أساسي بمعالجة ثلاثة مشاكل الأولى (تقنية، هيكلية)، والثانية معرفية مهنية (معايير IPSAS، وتقييم الأصول) والثالثة نفسية تنظيمية (مقاومة التغيير، الخوف من الأخطاء) وهذه الطبقات الثلاثة ليست متوازية بل مترابطة تسلسلياً حيث تخلق الطبقة الأولى أرضية للطبقة الثانية، وتتفاعل الاثنتان لإنتاج الطبقة الثالثة.

✚ حساب اختبار One-Sample Statistics:

يستخدم اختبار One-Sample Statistics لمقارنة متوسط عينة واحدة بمتوسط فرضي للمجتمع الأصل لتحديد وجود فروق معنوية بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي، ويهدف هذا التحليل إلى تحديد هل الاتجاه العام للمشاركين هو الموافقة أو الرفض بشكل ذو دلالة إحصائية وبالاعتماد على المقارنة مع المتوسط الفرضي في مقياس ليكرت الخماسي (3) باعتباره يمثل الحياد، وتم إجراء هذا الاختبار من أجل اختبار الفرضيات الثلاثة الأولى.

يظهر الجدول رقم (6) : اختبار One-Sample Statistics لكل محور

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 1	57	3.1374	.90475	.11984
المحور 2	57	3.8889	.60449	.08007
المحور 3	57	3.4868	.61677	.08169
المحور 4	57	2.7719	.63358	.08392
المحور 5	57	4.0421	.38310	.05074
المحور 6	57	4.0819	.50111	.06637
المحور 7	57	3.7763	.67758	.08975

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام (SPSS)

يظهر الجدول رقم (7) اختبار One-Sample Test لكل محور

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	1.147	56	.256	.13743	-.1026-	.3775
المحور 2	11.102	56	.000	.88889	.7285	1.0493
المحور 3	5.959	56	.000	.48684	.3232	.6505
المحور 4	-2.718-	56	.009	-.22807-	-.3962-	-.0600-
المحور 5	20.537	56	.000	1.04211	.9405	1.1438
المحور 6	16.300	56	.000	1.08187	.9489	1.2148
المحور 7	8.650	56	.000	.77632	.5965	.9561

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام (SPSS)

المحور الأول: المتوسط (3.13) و $Sig = 0.256$ غير دالة إحصائياً، كما أن المتوسط قريب جداً من الحياد مما يعني تباين مستوى الوعي ولا يمكن الجزم بوجود معرفة كافية.

المحور الثاني: المتوسط (3.88) و $Sig = 0.000$ دالة إحصائياً (موافقة قوية) مما يدل أن العينة تؤمن بشكل كبير بفوائد أساس الاستحقاق.

المحور الثالث: المتوسط (3.48) و $Sig = 0.000$ دالة إحصائياً (موافقة) تتفق أفراد العينة على وجود تحديات ومعوقات ملموسة.

المحور الرابع: المتوسط (2.77) و $Sig = 0.009$ دالة إحصائياً (رفض) المتوسط أقل من 3 وهذا يعني اتفاق أفراد العينة على عدم جاهزية المؤسسات لتطبيق الاستحقاق.

المحور الخامس: المتوسط (4.04) و $Sig = 0.000$ دالة إحصائياً (موافقة شديدة) أي يوجد إدراك كبير لأهمية حساب الاهتلاك للأصول الثابتة.

المحور السادس: المتوسط (4.08) و $Sig = 0.000$ دالة إحصائياً (موافقة شديدة) أي يوجد تفاؤل كبير بالنتائج المستقبلية للتطبيق.

المحور السابع: المتوسط (3.77) و $Sig = 0.000$ دالة إحصائياً (موافقة) وجود انطباعات إيجابية عامة نحو التحول.

ومنه اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا تؤثر فوائد تطبيق أساس الاستحقاق واحتساب الاهتلاك على الجاهزية المؤسسية.

أظهرت نتائج اختبار (One Sample t-test) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لمحور فوائد تطبيق أساس الاستحقاق والاهتلاك والمتوسط الفرضي، حيث بلغت متوسطات المحورين الثاني والخامس (3.89، 4.04) على التوالي وهذه القيم أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبمستوى دلالة $Sig = 0.000$ أقل من (0.05)، لكن لم تظهر نتائج الاختبار فروق ذات دلالة إحصائية بين الوعي والمعرفة والجاهزية المؤسسية إذ بلغ متوسط المحور الأول (3.14) وبلغت قيمة $Sig = 0.256$ مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة، وعليه يتم رفض الفرضية، والقبول بوجود أثر إيجابي لفوائد تطبيق أساس الاستحقاق والاهتلاك على الجاهزية المؤسسية، ومنه العاملون يؤمنون بفوائد الاستحقاق لكن لا يعني ذلك جاهزية فعلية

لتطبيق الاستحقاق إذ أن أفراد العينة يمتلكون مستوى متقارب من المعرفة النظرية إلا أن هذه المعرفة بقيت عند مستوى حيادي ولم ينعكس على جاهزية مؤسسية فعلية، مما يشير إلى فجوة بين الإدراك المعرفي ومتطلبات التطبيق العملي.

الفرضية الثانية: لا تؤثر آلية التطبيق التدريجي على الجاهزية المؤسسية.

أظهرت نتائج اختبار (One Sample t-test) أن المتوسط الحسابي لمحور التوقعات المستقبلية المتضمن آلية التطبيق التدريجي بلغ (4.08)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي، وبمستوى دلالة إحصائية $Sig = 0.000$ أقل من (0.05)، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية. وعليه يتم رفض الفرضية، بما يدل على قناعة أفراد العينة بأهمية التطبيق التدريجي في تحسين فرص نجاح التحول إلى أساس الاستحقاق.

الفرضية الثالثة: لا تؤثر تحديات التطبيق على الجاهزية المؤسسية.

أظهرت نتائج اختبار (One Sample t-test) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لمحور تحديات التطبيق والمتوسط الفرضي، حيث بلغ المتوسط (3.49) وبمستوى دلالة أقل من (0.05). وعليه يتم رفض الفرضية، مما يدل على إدراك واضح لدى أفراد العينة بوجود تحديات حقيقية (تقنية وتشريعية) تعيق تطبيق أساس الاستحقاق وركزت هذه التحديات على ضعف الخبرة الفنية لتقييم الأصول، بالإضافة إلى انخفاض الوعي نسبياً، وهذه التحديات نعكس سلباً على مستوى الجاهزية المؤسسية (التقنية والتشريعية والبشرية).

بالتالي تجد الدراسة وجود أثر لكل من إدراك فوائد تطبيق أساس الاستحقاق واحتساب الاهتلاك واعتماد آلية التطبيق التدريجي وتحديات التطبيق على الجاهزية المؤسسية ومن أُل دعم هذه النتائج وتعزيزها سيتم الاعتماد على المقابلات، وهذا ما تستعرضه الفقرة التالية.

2. المقابلات

تم الاعتماد على المقابلات كأداة نوعية داعمة للاستبيان، بهدف تعميق فهم النتائج الكمية وتفسير بعض الاتجاهات التي لا يمكن تفسيرها بالأرقام وحدها. مثل: التعمق في الأسباب الكامنة وراء الإجابات وفهم التحديات التي لا تظهرها الأرقام (مثل طبيعة الأصول الطبية المعقدة) وتقديم تفسيرات واقعية للتناقضات مثل وجود قناعة بالملاءمة مع عدم جاهزية التطبيق يسمى فجوة الوعي والتطبيق (القدرة والرغبة).

منهجية تحليل المقابلات: كما ذكر أن مجتمع بحث الدراسة هو الوحدات الحكومية، أما عينة بحث الدراسة الخاصة بالمقابلات تمثلت بـ (15) شخصاً من الأشخاص المختصين ذات الصلة بالعمل المحاسبي أو المالي أو الإداري. إذ تم إجراء (15) مقابلة مع عينة قصدية من العاملين في الوحدات الحكومية السورية ذات الطابع الإداري، ممن لديهم علاقة مباشرة بالعمل المحاسبي أو المالي أو الإداري، وتم اختيارهم بناءً على خبرتهم العملية ومعرفتهم بموضوع الدراسة. تراوحت مدة المقابلة الواحدة بين (10 – 15) دقيقة، وأجريت المقابلات بشكل مباشر وفق دليل أسئلة مُعد مسبقاً، مع إتاحة المجال للمبحوثين للتوسع في الإجابة بما يخدم أهداف الدراسة.

بعد جمع المعلومات تم تحليل بيانات المقابلات باستخدام التحليل الموضوعي، وذلك عبر مجموعة من الخطوات المنهجية المنظمة، تمثلت فيما يلي:

تفريغ المقابلات نصياً بشكل كامل بعد الانتهاء من إجرائها، ثم الترميز المفتوح لاستخراج العبارات الدالة والمفاهيم الرئيسة المرتبطة بموضوع الدراسة، ثم تجميع الرموز المتشابهة في فئات أولية تعكس القضايا المشتركة بين آراء المبحوثين، ثم استخراج المحاور الرئيسة التي تمثل التحديات والمتطلبات ومستوى الجاهزية المؤسسية لتطبيق أساس الاستحقاق، ولا سيما ما يتعلق بإدارة الأصول الرأسمالية واحتساب الاهتلاك، وفي النهاية ربط نتائج التحليل النوعي بالنتائج الكمية بهدف تعزيز موثوقية النتائج وتفسيرها ضمن إطار متكامل للدراسة الميدانية.

وقد ساعد هذا الأسلوب في تقديم فهم أعمق للنتائج الإحصائية، وتوضيح السياق المؤسسي والإداري الذي تعمل ضمنه الوحدات الحكومية السورية، بما يعزز مصداقية الاستنتاجات والتوصيات النهائية.

وكانت الأسئلة التي أجريت في المقابلات وإجاباتها كما يلي:

السؤال (1): كيف تُقيم مستوى الوعي بأساس الاستحقاق بين العاملين في الوحدة الحكومية التي تشرف على أعمالها؟ أظهرت النتائج ما يلي:

يظهر الجدول رقم (8): نتائج المقابلات على السؤال الأول

المستوى	عدد الإجابات	النسبة
ضعيف/ محدود	8 إجابات	53%
متوسط/ متفاوت	6 إجابات	40%
جيد	1 إجابة	7%

الموضوع	عدد الإجابات	النسبة	الكلمات المفتاحية
فجوة المعرفة النظرية مقابل التطبيق العملي	7 إجابات	47%	معرفة نظرية عامة، عدم امتلاك تصوراً واضحاً عن كيفية التطبيق عملياً.
الاعتماد على الأساس النقدي كثقافة سائدة	6 إجابات	40%	اعتماد الموظفين على الأساس النقدي بحكم الخبرة الطويلة
تفاوت الوعي بين الفئات الوظيفية	4 إجابات	27%	الوعي مقتصر على فئة محدودة من العاملين، متفاوت بين العاملين
غياب التدريب المؤسسي	4 إجابات	27%	ناتج عن الدراسة الجامعية وليس عن تدريب عملي داخل الوحدة
المعرفة السطحية غير المتعمقة	3 إجابات	20%	معرفة نظرية، غير معمقة ولا يوجد ممارسات محاسبية فعلية

تُظهر النتائج أن الغالبية نسبة (93%) ترى أن مستوى الوعي يتراوح بين ضعيف ومتوسط كما أن هناك إجماع على ضعف الجانب التطبيقي مقارنة بالمعرفة النظرية. كما أظهرت النتائج معرفة أكاديمية منفصلة عن الواقع العملي وثقافة مؤسسية راسخة حول الأساس النقدي تعيق استيعاب أساس الاستحقاق، وغياب التصور العملي لكيفية التطبيق في البيئة الحكومية الحالية. تتوافق هذه النتائج مع نتائج الاستبيان إذ أن مستوى الوعي بأساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السورية يتراوح بين ضعيف ومتوسط، لكن المقابلات وضحت أن أسباب انخفاض الوعي هو تركيز المعرفة في الجانب النظري أكثر من العملي. ويُعزى هذا الضعف إلى الاعتماد الطويل على الأساس النقدي، وغياب التدريب المؤسسي، في ظل عدم وجود تعليمات رسمية داعمة للتطبيق.

السؤال (2): ما الفوائد الرئيسية التي تتوقع أن تحققها وحدتكم من التحول إلى أساس الاستحقاق؟

يظهر الجدول رقم (9) تصنيف الفوائد حسب التكرار في السؤال الثاني

نوع الفائدة	عدد الإجابات	نسبة
تحسين دقة التقارير المالية	10 إجابات	67%
تعزيز الرقابة والمساءلة	9 إجابات	60%
تحسين اتخاذ القرار	8 إجابات	53%
إدارة أفضل للموارد	6 إجابات	40%
تحديد التكاليف الحقيقية	3 إجابات	20%

يظهر الجدول رقم (10) الفوائد حسب المستوى الإداري في السؤال الثاني

المستوى الإداري	الفوائد المذكورة
الإدارة العليا (مدير عام، رؤساء دوائر)	تحسين اتخاذ القرار، الرقابة الشاملة، الثقة في المعلومات
المستوى التنفيذي (رؤساء أقسام، مراقبون)	دقة التقارير، تحسين الرقابة الداخلية، إدارة الموارد
المستوى التشغيلي (محاسبو إدارة)	تقليل الأخطاء، تنظيم العمل، الشفافية

أظهرت النتائج وجود إجماع على الفوائد المحتملة مع التركيز على تحسين جودة المعلومات المالية، وربط الفوائد بمستوى المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي، خصوصية الفوائد حسب القطاع (الصحة تركز على التكاليف والسيولة)، توقع تأثير إيجابي على الشفافية والمساءلة (ذكرت في 60% من الإجابات). بالتالي التحول إلى أساس الاستحقاق يحقق فوائد متعددة أهمها تحسين دقة التقارير المالية، وإظهار المركز المالي الحقيقي للوحدات الحكومية، وتعزيز الرقابة على الموارد العامة. كما أشار المشاركون إلى دوره في تحديد التكلفة الحقيقية للخدمات الحكومية، ودعم التخطيط المالي وترشيد الإنفاق. وهذه الإجابات تؤكد نتائج الاستبيان حول فوائد أساس الاستحقاق وإدراك فوائده من قبل الأشخاص ذات الصلة.

السؤال (3): ما أبرز التحديات التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق في وحدتكم من الناحية القانونية أو التنظيمية؟

يظهر الجدول رقم (11) : تصنيف التحديات في السؤال الثالث

نوع التحدي	عدد الإجابات	نسبة	أمثلة
تشريعي وقانوني	12 إجابة	80%	عدم توافق القوانين، تضارب التعليمات
بشري وتربوي	10 إجابات	67%	حاجة العاملين للتدريب، ضعف الخبرة
تقني ومادي	9 إجابات	60%	البنية التقنية، التكلفة المرتفعة
تنظيمي وإداري	8 إجابات	53%	غياب التعليمات التنفيذية، الإجراءات الروتينية

يلاحظ أن أبرز التحديات تتمثل في عدم توافق التشريعات المالية الحالية مع متطلبات أساس الاستحقاق، وغياب التعليمات التنفيذية الواضحة، إضافة إلى الجمود التنظيمي وضعف المرونة الإدارية داخل الوحدات الحكومية، وهذا يؤكد نتائج الاستبيان بوجود تحديات تقنية وتشريعية تواجه تطبيق الاستحقاق.

السؤال 4: هل تواجهون نقصاً في الكوادر المؤهلة أو الأدوات التقنية؟ وكيف يمكن التغلب على ذلك؟

كانت جميع الإجابات تؤكد على وجود مؤهلات علمية والأشخاص ذوي المؤهلات يملكون دورات تدريبية وسنوات خبرة كافية تجعلهم جديرين بعملهم لكن كل هذه الدورات والخبرات تم توظيفها بالأساس النقدي لذلك يوجد نقص كبير بالكوادر المؤهلة

لتطبيق الاستحقاق نتيجة عدم وجود دورات تدريبية وأدلة إرشادية خاصة بالاستحقاق، ويمكن التغلب على ذلك من خلال تنفيذ برامج تدريب متخصصة، تحديث أو تغيير جذري للأنظمة المحاسبية نتيجة الحاجة إلى برامج محاسبية متخصصة، التدريب المستمر ضروري لسد الفجوة ورفع كفاءة العاملين، الاعتماد على الكوادر الشابة المدربة، ضرورة دعم البنية التحتية التكنولوجية، التغلب على النقص من خلال دعم مركزي، إدخال نظم معلومات مالية حديثة، توظيف العدد الكافي من العاملين وتأمين كمبيوترات والمعدات اللازمة.

ومنه بينت النتائج وجود نقص في الكوادر المؤهلة لأساس الاستحقاق، والسبب في ذلك أن الخبرة والتدريب الحاليان مخصصان للأساس النقدي، لكن يمكن معالجة الفجوة المعرفية من خلال برامج تدريب متخصصة، تحديث الأنظمة، دعم البنية التحتية هذه النتائج تؤكد نتائج الاستبيان بوجود نقص في الكوادر المؤهلة لتطبيق الاستحقاق لكنها تضيف أن هذا النقص نتيجة عدم وجود تطبيق يعزز المعرفة، كما يمكن اعتباره من التحديات الثانوية وليس الأساسية نتيجة وجود القدرة على التعلم.

السؤال (5): هل البنية التكنولوجية والأنظمة المحاسبية الحالية قابلة للتكيف مع أساس الاستحقاق؟ أم تتطلب تغييراً جذرياً؟

أكدت جميع الإجابات أن الأنظمة الحالية محدودة فهي أنظمة تقليدية تفتقر إلى التكامل والأتمتة، وتحتاج إلى تغيير جذري فهي غير مهياة وغير داعمة لتطبيق أساس الاستحقاق وتتطلب أتمتة شاملة، وتطبيق الاستحقاق بحاجة إلى تكامل تقني متكامل وليس فقط تحديث وتغيير الأنظمة نتيجة وجود ضعف في البنية التقنية بشكل كبير.

بالتالي الأنظمة الحالية غير قابلة للتكيف وتحتاج تغييراً جذرياً، نتيجة وجود أنظمة تقليدية تفتقر للتكامل والأتمتة، بالتالي تعتبر الأتمتة الشاملة والتكامل التقني أحد المتطلبات الرئيسية.

وهذه الإجابات أيضاً تؤكد نتائج الاستبيان حول ضعف الجاهزية المؤسسية هو أحد أكبر التحديات التي تواجه عملية التطبيق.

السؤال (6): هل تطبيق محاسبة الاهتلاك ممكن وواقعي في بيئة العمل الحكومية الحالية؟

أكدت جميع الإجابات أن تطبيق الاهتلاك يحتاج إلى تهيئة مسبقة ودعم مركزي بالإضافة إلى تغيير جذري للأنظمة كما تم التأكيد في الأسئلة السابقة على متطلبات الاستحقاق ولكن فيما يخص الاهتلاك هو واقعي في بيئة العمل الحكومية من حيث المبدأ لكن لا يمكن تطبيقه في الوقت الحالي نتيجة صعوبة توافر المعطيات التي يحتاجها الناجمة عن إدارة الأصول بشكل لا يمكن من خلاله احتساب اهتلاكها، والاقتراح الأنسب هو التطبيق التدريجي لنجاح احتساب الأصول.

بالتالي تطبيق الاهتلاك ممكن من حيث المبدأ، لكن غير واقعي حالياً، يتطلب تهيئة شاملة، ومن الأفضل التطبيق التدريجي.

السؤال (7): كيف تسهم محاسبة الاهتلاك في تحسين الرقابة وقرارات الصيانة والاستبدال؟

أكدت الإجابات أن احتساب اهتلاك للأصول الثابتة في حال توافر متطلباته يمكن من تحديد العمر الإنتاجي للأصول وبالتالي معرفة سنوات الفائدة وعدم الهدر العشوائي، كما له دور هام في الرقابة إذا كان ضمن بيئة عمل جيدة، فائدته في معرفة انتهاء العمر الافتراضي وكذلك تأمين التكلفة البديلة، ضبط الإنفاق العام على اللوجستيات، فائدته في تحديد فاعلية الأصل وقدرته على الاستمرار في العمل ليتم اتخاذ أفضل القرارات إما الصيانة أو الاستبدال.

بالتالي تظهر النتائج اتفاق حول دور الاهتلاك في تحسين الرقابة وقرارات الصيانة والاستبدال وذلك من خلال تحديد العمر الإنتاجي، ضبط الإنفاق، معرفة انتهاء العمر الافتراضي، لكن تحقيق هذه الفائدة مشروط بتوافر متطلبات الاهتلاك.

ومنه اتفقت الآراء على وجود أثر لمحاسبة الاهتلاك على الرقابة واتخاذ القرار نتيجة الإجماع على أن محاسبة الاهتلاك تسهم في تحسين الرقابة على الأصول الحكومية، ودعم قرارات الصيانة والاستبدال، وترشيد الإنفاق الرأسمالي، إضافة إلى كشف الأصول غير المستغلة وتحسين التخطيط طويل الأجل.

التالي السؤالين (6، 7) يؤكدان نتائج الاستبيان حول إدراك واضح لفوائد احتساب الاهتلاك وإدراك لآثاره الإيجابية المتوقعة مستقبلاً، لكن عدم توافر متطلباته اللازمة تشكل أحد تحديات التطبيق.

السؤال (8): ما نوع الأصول التي تعيق تطبيق محاسبة الاهتلاك برأيك؟

الأصول القديمة (كالمباني القديمة)، الأصول غير المسجلة، المعدات المستهلكة، البنية التحتية التقنية (التجهيزات الحاسوبية)، الأصول الطبية المعقدة، الأصول البيولوجية، الأجهزة عالية التقنية، الآليات المتحركة، الأصول المشتركة.

وتم التفرع بأسئلة حول مبررات وجود هذه الأصول فتمت الإجابة أن:

التحديات المتعلقة بالأصول ليست فقط ناتجة عن ضعف خبرة أو انخفاض وعي أو هدر بل عملية التطبيق تحتاج إلى نشر وتطبيق ثقافة جديدة تتطلب إعادة هيكلة كاملة.

يظهر الجدول رقم (12): تصنيف الأصول التي تعيق عملية التطبيق

نوع الأصل	التحدي الرئيسي	
الأصول غير المسجلة	عدم وجود بيانات أساسية	15 إشارة
الأصول القديمة / المستهلكة	تجاوز العمر الإنتاجي	12 إشارة
الأصول الطبية والمعقدة	حاجة خبراء متخصصين	8 إشارات
الأصول المتحركة	صعوبة المتابعة والتقييم	7 إشارات
الأصول البيولوجية	عوامل طبيعية غير قابلة للضبط	5 إشارات

نتائج هذا السؤال تصنيف على الاستبيان توضيح لأكثر الأصول التي تقف عائقاً أمام تطبيق الاهتلاك وتوضح الأسباب الرئيسية الذي يجعلها تشكل تحدياً أمام التطبيق.

تلخيص نتائج المقابلات

تشير نتائج المقابلات إلى وجود فجوة منهجية بين الإدراك النظري والاستعداد العملي، تمثلت بمعرفة نظرية محدودة بالإضافة إلى وجود إدراك إيجابي للفوائد مقابل ضعف جاهزية المؤسسات للتطبيق، ويتجلى هذا التناقض في ثلاث مستويات:

- مستوى الفرد: الوعي بأساس الاستحقاق يتراوح بين ضعيف ومتوسط لكن يوجد إدراك لفوائد الاستحقاق.
- مستوى المؤسسة: أساس الاستحقاق يناسب طبيعة العمل الحكومي لكن يوجد تحديات تشريعية تحول دون التطبيق.
- مستوى النظام: ضعف البنية التقنية وغياب الدعم من الإدارة العليا.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. يوجد تباين في مستوى الوعي إذ يوجد معرفة نظرية بمفهوم الاستحقاق لكنها غير كافية للتطبيق العملي، إذ تبرز حاجة فعلية لتعزيز المعرفة والوعي بأهمية ومنافع تطبيق أساس الاستحقاق والمعايير الدولية.
2. يوجد إيمان قوي بفوائد الاستحقاق وإسهامه في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة الشفافية.
3. تفتقر المؤسسات الحكومية إلى الجاهزية المؤسسية التقنية (البرامج والأجهزة)، إذ أنّ الأنظمة الحالية تقليدية وتفتقر للتكامل كما أنها لا تدعم القيد المزدوج أو الربط الآلي.
4. تمثل عملية حصر وتقييم الأصول القديمة تحدياً كبيراً بالإضافة إلى نقص الخبرة الفنية في حساب الاهتلاك للأصول الحكومية.
5. يوجد إدراك نظري للمنافع لكنه يصطدم بنقص المعرفة الفنية وبواقع الروتين الإداري وغياب التعليمات التنفيذية الواضحة من السلطات المركزية.
6. يوجد مخاوف لدى العاملين وقلق من الأخطاء عند الانتقال إلى أساس الاستحقاق لتعقيد إجراءاته مقارنةً بالأساس النقدي.

ثانياً: التوصيات

اعتماد استراتيجية تحوّل تدريجية وفق جدول زمني مرحلي للتحوّل إلى أساس الاستحقاق تتجنب الصدمة التنظيمية وربط كل مرحلة بمتطلبات تنفيذ محددة لضمان الانتقال المنظم وتقليل المخاطر، وهذه المراحل:

- (1) **الإصلاح التشريعي والمؤسسي باعتباره الأساس الذي تُبنى عليه باقي مراحل التطبيق (المدى القصير)**
 - تعديل القوانين المالية: ضرورة البدء بتعديل قانون المحاسبة العامة رقم 54 لعام 2006 والقانون المالي رقم 37 لعام 2021 للسماح قانونياً بتسجيل الالتزامات والإيرادات قبل تحصيلها أو دفعها نقداً.
 - تشكيل فريق وطني مختص على مستوى الدولة لقيادة عملية التحوّل ووضع أدلة إرشادية موحدة لكل الوحدات الإدارية.
 - إصدار تعليمات تنفيذية ملزمة تضمن توحيد التطبيق في جميع الوحدات الحكومية.

- (2) **التحسين التقني والبيانات (المدى المتوسط)**
 - الأتمتة الشاملة: بتطوير أو شراء نظم معلومات محاسبية متكاملة تدعم القيد المزدوج وتسمح بالربط الآلي بين النفقات والإيرادات والموازنة.
 - الجرد وتقييم الأصول: البدء بحصر شامل للأصول الثابتة في الوحدات الحكومية (مثل المستشفيات والبلديات) وتقييمها وفق القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية المعدلة لتمهيد الطريق لاحتساب الاهتلاك، بالإضافة إلى إنشاء قاعدة بيانات موحدة وشاملة للأصول الحكومية.

- (3) **بناء القدرات البشرية (مستمر)**
 - إعادة هندسة المهارات: الانتقال من التدريب النظري إلى التدريب التطبيقي المكثف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خاصة للكوادر التي تمتلك خبرة طويلة في الأساس النقدي.
 - تعزيز الثقافة التنظيمية: نشر الوعي بأن التحوّل للاستحقاق هو أداة لتحسين الأداء وليست مجرد عبء محاسبي إضافي.
 - عقد برامج تدريبية تخصصية تركز على الجوانب التطبيقية للتحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بالإضافة التدريب على محاسبة الاهتلاك باعتبارها إحدى الركائز الأساسية للتطبيق، وربط البرامج التدريبية بالتطبيق العملي داخل الوحدات الحكومية.

- (4) **نموذج التطبيق المتدرج**
 - الأساس النقدي المعدّل: البدء بتطبيق الاستحقاق على بنود معينة واضحة (مثل الرواتب وفواتير الطاقة) قبل الانتقال للاستحقاق الكامل لتقليل الأخطاء في المراحل الأولى.
 - استخدام محاسبة الاهتلاك كنقطة دخول عملية للتطبيق التدريجي، ويمكن توظيف محاسبة الاهتلاك كأداة داعمة للتطبيق من خلال استخدامه لتقدير التكلفة الحقيقية للخدمات الحكومية، دعم قرارات صيانة واستبدال الأصول العامة بناءً على بيانات الاهتلاك.

المراجع References:

1. أبو بكر، م. (2025). أثر التحوّل إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية: دراسة تحليلية. مجلة البحوث المحاسبية، 18(1)، 61-86.
2. أبو خشبة، ع.، وآخرون. (2023). مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحوّل إلى أساس الاستحقاق - دراسة ميدانية في القطاعات الحكومية السعودية. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، 12(1)، 55-80.

3. الحجو، م.، والعشي، ر. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية). مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 23(3)، 221-250.
4. السلمي، أ.، وعبد الرحمن، ف. (2022). التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي: المتطلبات والمعوقات. مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 36(4)، 102-130.
5. الشريف، ن. (2024). تقييم ملاءمة الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية في ظل التحول الرقمي. المجلة العربية للمحاسبة، 14(1)، 89-110.
6. العاصم، خ. (2024). تأثير تطبيق أساس الاستحقاق على الشفافية والكفاءة في النظام المالي للبلديات: تحليل الآثار المترتبة وسبل التطوير. المجلة السعودية للعلوم المالية والمحاسبية، 11(2)، 77-101.
7. المعروف، س.، وآخرون. (2022). التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية: دراسة مقارنة لتجارب دولية. مجلة البحوث الاقتصادية، 10(4)، 134-158.
8. القانون رقم (46) لعام 2022. القانون المالي للوحدات الإدارية. الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، العدد (36)، دمشق.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Ahmad, A., & Al-Kake, F. (2019). Application of Accrual Basis in the Public Sector and its Role in Providing Useful Information: Exploratory Study of a Sample of Academic Specialists in the Kurdistan Region of Iraq. *Journal of Accounting and Financial Studies*, 5(2), 65–87.
2. Benfante, M., Caperchione, E., & Brusca, I. (2024). The Path Toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities. *Public Money & Management*, 44(3), 180–197.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2024.1234567>
3. Bonollo, E. (2022). Negative Effects of Transitioning to Accrual Accounting in the Public Sector. *International Journal of Public Administration*, 45(6), 403–419.
4. Brusca, I., & Montesinos, V. (2019). Accrual Accounting in the Public Sector: Lessons from International Implementation. *Financial Accountability & Management*, 35(3), 252–272.
5. Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2019). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *OECD Journal on Budgeting*, 19(2), 1–37.
6. Christensen, M., Potter, B., & van Helden, J. (2024). Public Sector Accounting Reforms and Accrual Implementation: A Comparative Study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(2), 203–227.
7. Columbano, D., Sorrentino, M., & Grossi, G. (2023). Accounting Bases in the Public Sector: Conceptual Framework and Applications. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(1), 45–68.
8. EY. (2021). Steps for Transition to Accrual Accounting in Public Administration. Ernst & Young Global Limited.

9. Grossi, G., & Steccolini, I. (2020). Accounting for the Public Sector: Complexity and Accountability. *Public Money & Management*, 40(8), 554–562.
10. IPSASB. (2023). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). International Federation of Accountants (IFAC).
11. Kimmel, P., Weygandt, J., & Kieso, D. (2020). *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making* (9th ed.). Wiley.
12. Nekhili, M., & Manita, R. (2023). Challenges of Implementing Accrual Accounting in the Public Sector: Evidence from OECD Countries. *International Journal of Accounting Research*, 28(4), 99–118.
13. Ouda, H. (2021). Transition to Accrual Accounting in the Public Sector: Rationale, Steps and Challenges. *International Journal on Governmental Financial Management*, 21(1), 1–20.
14. Pallot, J. (2020). Accounting for Infrastructure Assets in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 36(2), 145–167.
15. Sadiyah, N., & Yuhertiana, I. (2021). Cash Basis Accounting in Government: Limitations and Challenges. *Asian Journal of Accounting Research*, 6(2), 112–128.
16. Shehadeh, A. (2022). Requirements for Successful Transition to Accrual Accounting According to IPSAS. *International Public Finance Review*, 8(1), 56–74.
17. Salato, R. C. J., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies. *International Journal of Business Innovation*, e27646–e27646.
18. 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.
19. Sirois, L., & Gurazada, S. (2025). *Accrual Accounting Principles and Their Application in the Public Sector*. World Bank Publications.
20. Tudor, A. (2017). Advantages of Accrual Accounting in Public Sector Entities. *Procedia Economics and Finance*, 39, 293–299.
21. World Bank. (2022). *Public Sector Accounting and Financial Reporting Reform: Global Outlook*. World Bank Group.