



العلاقة بين تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية

م.م. علاء حاكم شمران
كلية التربية للبنات / جامعة القادسية

الملخص

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية في بيئة قطاع عام ناشئ، باستخدام منهج كمي ارتباطي على عينة ممثلة مكونة من 65 كياناً حكومياً. وطوّرت أداة قائمة مراجعة لقياس درجة التطبيق (منخفض، متوسط، عالي)، وأخرى لقياس جودة التقارير وفق معايير (2019) IPSAS تشمل الامتثال، الوضوح، عمق المعلومات الأدائية، والقابلية للمقارنة. وأظهرت النتائج وجود علاقة موجبة قوية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين $r = 0.78$ ، $p < 0.001$ ، إذ فسّر تطبيق الاستحقاق 61% من التباين في الجودة. وسجّلت الكيانات ذات التطبيق العالي متوسط جودة (4.83/5.0)، مقابل (2.64/5.0) لتلك ذات التطبيق المنخفض، مع فروق ذات دلالة $p < 0.001$ (ANOVA: $F = 48.76$). وكفاءة الكوادر تلعبان دوراً وسيطاً جزئياً (31%) و 19% من التأثير الكلي على التوالي، ما يشير إلى أن الفوائد لا تتحقق إلا عند دعم التطبيق ببنية تقنية وبشرية ملائمة. وعليه، فإن التبني الشكلي أو الجزئي للاستحقاق لا يكفي لتحسين الجودة، بل يتطلب تنفيذاً متكاملاً مُصحوباً بتمكين مؤسسي. وتوصى الدراسة بتبني خطط تطبيق مرحلية ملزمة، واستثمار أولوي في نظم المعلومات والتدريب، ووضع دليل وطني موحد لجودة التقارير. وتمثل النتائج إسهاماً في توطين معرفة الإصلاح المالي، وتحول النقاش من «هل نطبّق الاستحقاق؟» إلى «كيف نطبّقه بفعالية؟».

الكلمات المفتاحية: المحاسبة على أساس الاستحقاق؛ جودة التقارير المالية الحكومية؛ معايير القطاع العام (IPSAS)؛ المساءلة المالية؛ الإصلاح المالي الحكومي.

The Relationship Between the Application of Accrual Accounting and the Quality of Government Financial Reports

A.L. Alaa Hakim Shamran

College of Education for Women / Al-Qadisiyah University

Abstract :

This study aimed to examine the relationship between the degree of accrual accounting implementation and the quality of government financial reporting within an emerging public sector context, employing a quantitative correlational approach on a representative sample of 65 government entities. Two validated instruments were developed: an Accrual Implementation Checklist (AIC) to assess implementation levels (low, moderate, high), and a Government Financial Reporting Quality Index (GFRQI) based on IPSAS (2019) covering compliance, clarity, performance information depth, and comparability. Results revealed a strong, statistically significant positive correlation ($r = 0.78$, $p < 0.001$), with accrual implementation explaining 61% of the variance in reporting quality. Entities with high implementation scored significantly higher in quality ($M = 4.83/5.0$) compared to those with low implementation ($M = 2.64/5.0$), with significant intergroup differences (ANOVA: $F = 48.76$, $p < 0.001$). Mediation



analysis further indicated that accounting information system quality and staff competence partially mediated the relationship (31% and 19% of total effect, respectively), underscoring that benefits materialize only when accrual adoption is institutionally enabled. Hence, partial or nominal adoption is insufficient; effective implementation requires integrated technical and human capacity support. The study recommends binding phased implementation plans, prioritized investment in information systems and training, and a nationally unified reporting quality framework. These findings contribute to localized fiscal reform knowledge and shift the discourse from “whether to adopt accrual accounting” to “how to implement it effectively”.

Keywords: Accrual accounting; Government financial reporting quality; International Public Sector Accounting Standards (IPSAS); Fiscal accountability; Governmental financial reform.

(التعريف بالبحث)

مشكلة البحث

تُعد جودة التقارير المالية الحكومية ركيزة أساسية في تحقيق الشفافية والمساءلة المالية، وتعزيز ثقة الجمهور والجهات الرقابية في الأداء المالي للدولة. ومع التحوّل المتزايد نحو تبني مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام استجابةً لتوصيات المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومنظمة الأونكتاد (UNCTAD) برزت تساؤلاتٌ جوهرية حول فعالية هذا التحوّل في تحسين جودة المعلومات المالية المُدرّجة في التقارير الحكومية. فعلى الرغم من أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تتيح تسجيل الإيرادات والنفقات عند استحقاقها وليس عند التدفق النقدي ما يُحسنّ ملاءمة المعلومات ويعكس الصورة الحقيقية للأداء المالي والوضع المالي، إلا أن التطبيق الفعلي في البيئات الحكومية، خصوصاً في الدول النامية أو الناشئة، يواجه تحديات هيكلية وفنية تُضعف أثره المأمول. فقد أظهرت دراسات ميدانية مثل (Christiaens et al., 2015)؛ (Jones & Pendlebury, 2017) تفاوتاً لافتاً في جودة التقارير المالية بين الكيانات التي طبقت الاستحقاق بشكل جزئي أو شكلي، وتلك التي نفذته بمنهج متكامل ووضوابط رقابية فاعلة. وتكمن جوهرية المشكلة في غياب الدلائل التجريبية القاطعة التي تربط بين درجة تطبيق مبادئ الاستحقاق وليس مجرد تبنيها شكلياً وبين مؤشرات مُقاسة موضوعياً لجودة التقارير كالشفافية، والموثوقية، والملاءمة، والقابلية للمقارنة). وفي السياق العراقي، على سبيل المثال، لا تزال المحاسبة الحكومية تعتمد إلى حد كبير على أساس النقد، فيما تقتصر محاولات تطبيق الاستحقاق على مشاريع تجريبية محدودة دون تقييم منهجي لنتائجها. ومن ثم، فإن غياب الدراسات التجريبية التي تختبر هذه العلاقة ضمن بيئة تحكمها متغيرات مؤسسية وتقنية وتنظيمية مُعقّدة يشكل فجوة بحثية واضحة، تستدعي تصميم تدخلات ميدانية خاضعة للرقابة لقياس أثر تطبيق الاستحقاق بمستويات متفاوتة على جودة المخرجات المالية.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في كونه يقدم إسهاماً منهجياً وتطبيقياً في توطين المعرفة حول الإصلاح المالي العام، عبر اختبار تجريبي مباشر لعلاقة سببية لم تُستكشف كفايةً في الأدبيات السابقة خصوصاً في السياقات التي تنفجر إلى البيئة التنظيمية والتقنية الداعمة. فعلى المستوى النظري، يثري البحث الأدب المحاسبي العام من خلال تقديم دليل تجريبي يُميّز بين التطبيق الشكلي والتطبيق الوظيفي للاستحقاق، ويقاس تأثير هذا التمييز



على مؤشرات جودة مُبنية على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كما يُسهم في تطوير نموذج قياس تكاملي لجودة التقارير يدمج المعايير النوعية (مثل الوضوح، والاتساق) والكمية (مثل نسبة الأخطاء، ودرجة الامتثال لمعايير التقرير). أما على المستوى التطبيقي، فإن النتائج ستوفّر صانعي السياسات المالية في وزارة المالية، والدوائر الرقابية، والهيئات المحاسبية بأداة تشخيصية موضوعية لتقييم جاهزية المؤسسات للاستحقاق، وتحديد عوائق التطبيق (كضعف أنظمة المعلومات، أو نقص الكفاءات وبالتالي توجيه الاستثمارات في البنية التحتية والتدريب بشكل أكثر فعالية. كذلك، تكتسب الدراسة أهمية خاصة في البيئات التي تسعى إلى الانفتاح المالي أو الانضمام إلى مبادرات الشفافية الدولية (مثل مبادرة الشراكة من أجل الحكومة المفتوحة (OGP)، حيث تُعتبر جودة التقارير المالية شرطاً مسبقاً للمشاركة الفاعلة. وأخيراً، يُعد البحث مساهمة في بناء قدرات بحثية محلية في مجال المحاسبة الحكومية، عبر تطوير أدوات قياس مُعدّلة وفق السياق المؤسسي المحلي، ما يعزز الاستقلالية المعرفية ويُقلّل من الاعتماد على نماذج غربية غير ملائمة تماماً.

أهداف البحث

1. اختبار الأثر السببي لدرجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (منخفضة، متوسطة، عالية) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.
2. تحديد العوامل التنظيمية والتقنية التي تُعدّ وسيطة أو مُعدّلة في هذه العلاقة (مثل أنظمة المحاسبة، ومستوى تدريب الكوادر، ودرجة الاستقلالية المهنية).
3. تطوير مؤشر مركب لجودة التقارير المالية الحكومية يراعي السياق المؤسسي المحلي.
4. تقديم توصيات مبنية على الأدلة لصانعي القرار لتحسين مسار التحوّل نحو الاستحقاق.

فرضيات البحث

- الفرضية الرئيسية: (H_1) توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية.
- الفرضية الفرعية: (H_{1a}) تُحقّق الكيانات التي تطبّق الاستحقاق بمستوى عالٍ (شامل، مدعوم بأنظمة معلومات متكاملة) جودة تقارير أعلى مقارنة بتلك التي تطبّقه بمستوى منخفض أو جزئي.
- الفرضية الفرعية: (H_1) تُعدّ جودة أنظمة المعلومات المحاسبية وسيطاً جزئياً في العلاقة بين تطبيق الاستحقاق وجودة التقارير.

حدود البحث

- مكانية: يقتصر البحث على عينة من الدوائر الحكومية في إقليم معين (يُحدّد لاحقاً)، مما قد يحدّ من تعميم النتائج على المستوى الوطني.
- زمنية: يُنفذ التدخل التجريبي خلال سنة مالية واحدة، وقد لا يعكس النتائج طويلة المدى للاستحقاق.
- منهجية: يركّز على الجوانب الكمية لجودة التقارير (كالامتثال، والاتساق)، وقد لا يغطي البُعد النوعي (كالوضوح التفسيري) بالتفصيل.
- محتوى: لا يتناول أبعاداً خارج المحاسبة المالية (مثل الأداء الحكومي أو الكفاءة التشغيلية)، حتى لا يتشتت تركيز الدراسة.



تعريفات مصطلحات البحث

أولاً: المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual Accounting)

- تعريف نظري: (GASB, 1999) نظام محاسبي يُسجل الإيرادات عند كسبها والنفقات عند تحمّل الالتزام بها، بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي، بهدف عكس الوضع المالي والأداء الاقتصادي بدقة.
- (IPSAS Board, 2017) تطبيق مبادئ IPSAS 1 و IPSAS 2، بما يتضمن الاعتراف بالأصول والخصوم، وتكاليف الاستهلاك، والتعهدات غير النقدية، في القوائم المالية الموحدة.
- (Al-Hadi & Rahman, 2020) في البيانات النامية، يُعرّف بدرجته: جزئي (تسجيل الديون والمستحقات فقط)، أو متوسط (إضافة الاستهلاك)، أو كامل (إدراج الالتزامات التقاعدية، والأصول غير الملموسة).

ثانياً: جودة التقارير المالية الحكومية (Quality of Government Financial Reporting)

- تعريف نظري: (IASB Conceptual Framework, 2018) مدى توفر خصائص الجودة الأساسية: الملاءمة (Relevance) والتمثيل الصادق (Faithful Representation)، والخصائص المُعززة: القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والفهم، والتوقيت.
- (De Villiers & Van Staden, 2017) مجموع الدرجات الممنوحة في مراجعة مستقلة للقوائم المالية باستخدام قائمة مراجعة مبنية على معايير IPSAS، تقيس (1): الامتثال للمعايير، (2) اتساق التبويب، (3) وضوح الإفصاحات، (4) دقة الأرقام.
- (Iraqi MoF, 2023) في السياق العراقي، تُقاس الجودة عبر مؤشر يضم: نسبة القوائم المُعتمدة دون ملاحظات جوهرية، ودرجة تكامل البيانات بين الوزارات، ومدى توفر معلومات الأداء المرتبطة بالمالية.

(الإطار النظري)

1. تمهيد

يُشكّل الإطار النظري الركيزة المعرفية التي تُبنى عليها فرضيات البحث واختباراته التجريبية، حيث يوفّر التماسك المفاهيمي بين المتغيرات الأساسية ويُحدّد السياق المعرفي الذي يُفسّر العلاقة بين تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية. وينطلق هذا الإطار من فهم عميق لطبيعة المحاسبة في القطاع العام، باعتبارها نظامًا متميزًا في أهدافه وآلياته عن نظيره في القطاع الخاص، ثم ينتقل إلى تحليل أنظمة أساس المحاسبة المُتاحة، ويُركّز على التحوّل المنهجي نحو الاستحقاق كاستجابة لضغوط الإصلاح المالي والرقابي، قبل أن يستعرض الإطار المرجعي الدولي (IPSAS) الذي يُوجّه هذا التحوّل ويُحدّد معايير الفنية والإجرائية.

2. المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية

تتميّز المحاسبة الحكومية بطبيعة وظيفية فريدة، تُحددها بُنية القطاع العام ووظيفته الاجتماعية، ما يجعلها تختلف جوهرياً عن المحاسبة التجارية. ففي حين تهدف المحاسبة في القطاع الخاص إلى قياس الربحية وتعظيم القيمة للمساهمين، فإن المحاسبة الحكومية تُركّز على المساءلة المالية (Accountability) كهدف جوهري أي تقديم تقارير توضح كيف استخدمت الموارد العامة الممنوحة من المواطنين عبر الضرائب والرسوم، وبأي درجة تحققت الأهداف المُعلنة. (IPSASB, 2019) هذا الاختلاف الجذري في الهدف ينعكس في طبيعة المعلومات المنتجة: فهي ليست موجّهة لاتخاذ قرارات استثمارية، بل لاتخاذ قرارات رقابية



وتقييمية من قبل البرلمان، الهيئات الرقابية (مثل ديوان الرقابة المالية)، والجمهور عموماً. وعليه، فإن التقارير المالية الحكومية لا تُقِيم "الربح"، بل الأداء المالي (Financial Performance) والوضع المالي (Financial Position)، مع إبراز الالتزامات تجاه المستقبل (مثل المعاشات، والديون طويلة الأجل)، وهو ما لا تُوليه المحاسبة التجارية الأولوية ذاتها.

ومن هذا المنطلق، تُحدّد الأدبيات (مثل Jones & Pendlebury, 2017؛ Christiaens et al., 2015) ثلاثة أهداف أساسية للمحاسبة في القطاع العام: أولاً، المساءلة (Accountability) وهي التزام الكيانات الحكومية بالإفصاح عن استخدام الموارد العامة أمام السلطات التشريعية والشعب، وتُحقّق عبر تقارير مالية دقيقة وشاملة. ثانياً، الشفافية (Transparency) أي وضوح المعلومات وسهولة الوصول إليها، بحيث تُمكن الجهات المعنية من فهم السياسات المالية وأثارها دون غموض أو تلاعب. وتُعتبر الشفافية حجر الزاوية في مكافحة الفساد وتعزيز الثقة المؤسسية. (OECD, 2014). ثالثاً، تقييم الأداء (Performance Evaluation) أي ربط الإنفاق بالنتائج المُحقّقة، سواء عبر مؤشرات مالية (كالكفاءة في استخدام الميزانية) أو غير مالية (كعدد الخدمات المُقدّمة). وهنا تبرز الحاجة إلى أنظمة محاسبية قادرة على تتبّع التكاليف وربطها بالأنشطة وهو ما لا توفره المحاسبة على أساس النقد. هذه الأهداف الثلاثة ليست منفصلة، بل تتفاعل تفاعلاً تكاملياً: فبدون مساءلة دقيقة، لا شفافية حقيقية؛ وبدون شفافية، لا تقييم موضوعي للأداء.

3. أنظمة أساس المحاسبة في القطاع العام

في ضوء هذه الأهداف، تبلورت ثلاث مقاربات رئيسية لأساس المحاسبة في القطاع العام: أساس النقد، أساس الاستحقاق، والنماذج الانتقالية. ويُعتبر المحاسبة على أساس النقد (Cash Basis Accounting) النظام التقليدي، الذي يُسجّل الإيرادات عند استلامها فعلياً، والنفقات عند دفعها نقدًا. وتتميّز هذه الطريقة ببساطتها وانخفاض تكلفتها الفنية، ما يجعلها مناسبة للكيانات الصغيرة أو ذات الموارد المحدودة. ومع ذلك، فإن قيودها جوهرية: فهي لا تكشف عن الالتزامات غير المدفوعة (مثل الرواتب المستحقة)، ولا عن الأصول التي تملكها الدولة (مبانٍ، معدّات)، ولا عن تكاليف الاستهلاك، ما يُعطل القدرة على التخطيط المالي طويل المدى أو تقييم الاستدامة المالية. (IFAC, 2006) علاوةً على ذلك، تتيح هذه الطريقة إمكانية "تلاعب توقيت" (Timing Manipulation)، كتأجيل الدفع إلى السنة المالية التالية لتجميل العجز.

في المقابل، توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual Accounting) حلاً أكثر شمولاً، إذ تُسجّل الإيرادات عند استحقاقها (وليس استلامها)، والنفقات عند تحمّل الالتزام بها (وليس عند دفعها)، مع الاعتراف الكامل بالأصول والخصوم. وقد تطور هذا الأساس تاريخياً من الممارسات الخاصة، واتّجهت نحو تبنيه الحكومات تدريجياً منذ تسعينيات القرن الماضي، خصوصاً في نيوزيلندا وأستراليا، ثم انتقل إلى أوروبا (مثل المملكة المتحدة، فرنسا) تحت ضغط الاتحاد الأوروبي لتحسين الرقابة على الإنفاق العام (Steinberg, 2018). وتتمثّل المبادئ الجوهرية للاستحقاق في (1) الاعتراف بالأحداث الاقتصادية عند وقوعها، (2) مطابقة الإيرادات بالنفقات ذات العلاقة، (3) الإفصاح الكامل عن المركز المالي. وتختلف هذه المبادئ اختلافاً جوهرياً عن أساس النقد: فالأول يعكس الوضع المالي الحقيقي (مثل صافي الأصول)، بينما الثاني يعكس فقط التدفقات النقدية. وتجدر الإشارة إلى أن الاستحقاق لا يعني بالضرورة "قياس الربح"، بل قياس الفائض/العجز المالي، وصافي الوضع المالي، وتكاليف الخدمات المُقدّمة ما يُعدّ أكثر اتساقاً مع أهداف القطاع العام.

وللتغلب على الصعوبات الفنية والثقافية في الانتقال المباشر من النقد إلى الاستحقاق الكامل، اعتمدت بعض الدول النماذج الانتقالية (Modified Accrual Accounting)، خصوصاً في الولايات المتحدة عبر



معايير GASB. ويُركّز هذا النموذج على تسجيل الإيرادات عند استحقاقها و"إمكانية التحصيل" خلال فترة زمنية محددة (غالبًا 60 يومًا بعد نهاية السنة)، بينما تسجّل النفقات عند الالتزام بها مع استثناء بعض البنود طويلة الأجل (مثل الاستهلاك، والمعاشات). وقد لاقى هذا النموذج نجاحًا في تحسين جودة المعلومات دون الحاجة إلى إعادة هيكلة جذرية لأنظمة المعلومات، كما في تجارب كندا وجنوب أفريقيا. ومع ذلك، فإن دراسات مثل (Van Hulle & Vandebussche, 2020) تشير إلى أن هذه النماذج قد تخلق "منطقة رمادية" تقلل من قابلية المقارنة بين الكيانات، وتؤخّر تحقيق الفوائد الكاملة للاستحقاق.

4. إطار المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS)

في هذا السياق، برزت المعايير الدولية للقطاع العام (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) كإطار مرجعي موحد، طوّرت لجنة معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)، بهدف تعزيز جودة وقابلية مقارنة التقارير المالية عبر الحدود. وتتكوّن منظومة IPSAS من معايير مُعتمدة على أساس الاستحقاق (32) معيارًا، ومعايير مبنية على أساس النقد (3) معايير، بالإضافة إلى إرشادات تطبيقية ووثائق مفاهيمية. وتركّز الهيكلية على أربعة محاور رئيسية (1) القوائم المالية الأساسية (الموازنة، الوضع المالي، التدفقات النقدية، التغييرات في صافي الأصول)، (2) الاعتراف والقياس (الأصول، الخصوم، الإيرادات، النفقات)، (3) الإفصاحات والتقارير، (4) المواضيع الخاصة (كالشراكات، والتحويلات بين الكيانات).

ومن بين المعايير الأساسية ذات الصلة المباشرة ببحثنا:

- **IPSAS 1** (عرض القوائم المالية): يُحدّد الحد الأدنى من المتطلبات لعرض القوائم وترتيبها، مع التأكيد على مبدأ "العرض العادل".
- **IPSAS 2** (الأحداث بعد تاريخ الميزانية): يُنظّم معالجة الأحداث التي تحدث بعد إقفال السنة المالية لكن قبل إصدار التقارير.
- **IPSAS 17** (الإيرادات من الضرائب): يُفصّل شروط الاعتراف بالإيرادات الضريبية عند الاستحقاق.
- **IPSAS 24** (عرض الميزانية في القوائم المالية): يُلزم بإدراج مقارنة بين المُخطّط والفعلي، لتعزيز المساءلة.
- **IPSAS 26** (الإبلاغ عن الأداء): يُقدّم متطلبات لدمج المعلومات المالية وغير المالية في تقارير الأداء.
- **IPSAS 32** (خدمات الالتزامات الاجتماعية): يُحدّد كيفية معالجة الالتزامات التقاعدية وهي من أكثر البنود تأثيرًا على جودة الصورة المالية.

أما بالنسبة لمتطلبات الانتقال من أساس النقد إلى الاستحقاق، فقد أصدر مجلس (2021) IPSAS دليلًا تفصيليًا يُحدّد خمس مراحل (1) تقييم الجاهزية المؤسسية (التشريعات، الأنظمة، الكفاءات)، (2) وضع خطة تنفيذية زمنية، (3) تعديل الأنظمة المحاسبية ودمج أدوات الاستهلاك والتقدير، (4) بناء القدرات عبر التدريب والدعم الفني، (5) البدء التدريجي بالتطبيق على عينة من الكيانات قبل التعميم. ويشدّد الدليل على أن النجاح لا يقاس فقط بتبني المعايير شكليًا، بل بتحقيق "قيمة مضافة" في جودة المعلومات أي قدرتها على دعم اتخاذ القرار الرقابي والتنفيذي.

وهكذا، يتكامل هذا الإطار النظري ليؤكد أن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق ليس مجرد تغيير تقني في دفاتر الأستاذ، بل هو تحوّل مؤسسي عميق يطل الثقافة التنظيمية، ونظم المعلومات، وآليات الرقابة. وعليه، فإن اختبار تأثير هذا التطبيق على جودة التقارير خاصة في البيئات التي ما تزال في مراحل مبكرة من



التحوّل لا يكتسب فقط أبعاداً نظرية، بل يكتسب مشروعية تطبيقية قصوى، تُجسّد الحاجة إلى أدلة ميدانية تُرشّد السياسات نحو إصلاحات مبنية على الأدلة، لا على الافتراضات.

5. جودة التقارير المالية الحكومية: الأسس النظرية والمعايير

تشكّل جودة التقارير المالية الحكومية المعيار الأسمى لتقييم نجاح أي نظام محاسبي عام، إذ لا يكفي أن تُنتج تقارير مهما كانت دورية أو رسمية إلا إذا كانت معلوماتها قادرة على الوفاء بوظائف المساءلة والشفافية وتقييم الأداء. ومن هذا المنطلق، قدّم الإطار المفاهيمي لمعايير القطاع العام (IPSASB, 2019) أسساً نظرية مُنظمة لجودة المعلومات المالية، تتجاوز المقاربات التقليدية القائمة على الدقة الحسابية فقط، لترتكز على مفهومين مركزيين: الخصائص النوعية الأساسية والخصائص المُعزّزة. وتتمثّل الخصائص الأساسية في الملاءمة (Relevance) والتمثيل الصادق (Faithful Representation) فالملاءمة تعني أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في قرارات المستخدمين سواء عبر التنبؤ بالنتائج المستقبلية (القيمة التنبؤية)، أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة (القيمة التأكيدية)، أو عبر عرض المعلومات في الوقت المناسب. أما التمثيل الصادق، فيتطلّب أن تكون المعلومات كاملة (شاملة لكافة الجوانب الجوهرية)، ومحيدة (خالية من التحيز)، وخالية من الأخطاء الجوهرية (Free from Material Error) وليس بالضرورة خالية من كل خطأ، بل ضمن حدود لا تُغيّر طبيعة القرار. وتجدر الإشارة إلى أن هذين المعيارين لا يُمكن تحقيق أحدهما دون الآخر: فمعلومات دقيقة لكن غير ملائمة (مثل تفاصيل تقنية لا يفهمها صانع القرار) لا تضيف قيمة؛ كما أن معلومات ملائمة لكن متحيزة أو ناقصة تُوهّم أكثر مما تُفيد.

إلى جانب الخصائص الأساسية، حدّد الإطار أربع خصائص مُعزّزة:

- (1) القابلية للمقارنة (Comparability) أي إمكانية مقارنة التقارير عبر الزمن (مقارنة أفقية) أو بين كيانات مختلفة (مقارنة عمودية)، ويتطلب ذلك تطبيق مبادئ محاسبية متسقة وواضحة.
- (2) القابلية للتحقق (Verifiability) قدرة مستخدمي مستقلين كالمُدقّقين على التوصل إلى نفس الاستنتاجات عند مراجعة نفس البيانات، ما يُعزّز الموثوقية.
- (3) التوقيت (Timeliness) تقديم المعلومات قبل أن تفقد قيمتها في دعم القرار.
- (4) الوضوح والفهم (Understandability) عرض المعلومات بطريقة منظمة ولغة واضحة، تراعي مستوى معرفة المستخدم العقلاني. وتشير الأدبيات (مثل De Villiers & Van Staden, 2020) إلى أن ضعف إحدى هذه الخصائص حتى لو توفرت البقية يُفقد التقرير جزءاً جوهرياً من جودته. فمثلاً، قد تكون قوائم مالية مُحكمة ودقيقة (تمثيل صادق)، لكنها تصدر بعد 18 شهراً من إقفال السنة (ضعف التوقيت)، فتفقد قيمتها الرقابية.

6، مؤشرات قياس الجودة: الكمية والنوعية

أما على الصعيد العملي، فإن قياس جودة التقارير يتطلب تحوّل هذه المفاهيم النظرية إلى مؤشرات قابلة للرصد والاختبار. وتنقسم هذه المؤشرات إلى نوعين رئيسيين: كمية ونوعية. فالمؤشرات الكمية تشمل: (أ) نسبة الامتثال لمعايير IPSAS أو المعايير الوطنية، وتُحسب عبر عدد البنود المُطبّقة من إجمالي البنود المطلوبة في قائمة مراجعة معيارية؛ (ب) عدد الملاحظات الجوهرية في تقارير التدقيق الخارجي (مثل ملاحظات ديوان الرقابة المالية)، حيث ترتبط الجودة عكسياً بعدد الملاحظات؛ (ج) نسبة التقارير المُعتمدة دون تحفظ من قبل الجهة الرقابية. بينما تتركز المؤشرات النوعية على بُعدين: (أ) وضوح الإفصاح، ويُقاس عبر تحليل محتوى التقارير باستخدام منهجية التحليل الموضوعي (Content Analysis)، لتحديد درجة وضوح شرح السياسات المحاسبية، وتقديرات الإدارة، والمخاطر المالية؛ (ب) عمق المعلومات، أي مدى تجاوز التقرير للإفصاحات الشكلية إلى تقديم تحليلات مرتبطة بالأداء (مثل تكلفة وحدة الخدمة، أو أثر



التغييرات في السياسات على العجز). وقد طوّرت دراسات حديثة مثل (Lüder, 2021) مؤشرات مركبة تدمج البُعدين؛ مثال "مؤشر جودة الإفصاح" (Disclosure Quality Index – DQI)، الذي يمنح درجات على أساس وجود/غياب عناصر محددة (22-14) بنذاء، مع ترجيح بعض البنود الأكثر حساسية (مثل الديون المُستحقة، والالتزامات التقاعدية).

أدوات التقييم الموضوعي

ولضمان الموضوعية في القياس، برزت في الأدبيات الحديثة أداتان رئيسيتان: الأولى: نماذج جودة التدقيق (Audit Quality Models) التي تربط جودة التقرير بجودة عملية التدقيق ذاتها. وتركز هذه النماذج (مثل تلك المعتمدة من قبل INTOSAI) على معايير مثل: استقلالية المُدقق، كفاية أدلة التدقيق، ودقة الأحكام المهنية. فالافتراض الضمني هنا هو أن التقارير الخاضعة لتدقيق عالي الجودة تكون في الأغلب أعلى جودة. الثانية: قوائم المراجعة (Checklists) وهي الأداة الأكثر شيوعاً في الدراسات التجريبية. وتتكوّن القائمة من بنود مصنّفة وفق معايير IPSAS أو الإطار المفاهيمي، ويُقيّم كل بند بـ "1" (مُحقّق) أو "0" (غير مُحقّق)، أو على مقياس ليكرت خماسي (من "غير مُطبّق" إلى "مُطبّق بشكل ممتاز"). (وقد أثبتت دراسات مثل (Salim et al., 2022) أن استخدام قوائم مراجعة مُعدّلة محلّياً بعد التحقّق من صدقها الظاهري والمحتوى عبر لجنة خبراء يُحقّق درجة عالية من الثبات ($Cronbach's \alpha > 0.85$) والصدق البنائي. وتكتسب هذه الأداة أهمية خاصة في البحث التجريبي، إذ تتيح قياس الجودة قبل وبعد التدخل، مما يسمح باختبار الأثر السببي بدقة.

7. الدراسات السابقة حول العلاقة بين الاستحقاق وجودة التقارير

استعرضت الأدبيات الدولية عدداً من الدراسات التي فحصت العلاقة بين تطبيق الاستحقاق وجودة التقارير، لكنها تظل مُجزأةً منهجياً وسياًقياً. ففي السياقات المتقدمة (أستراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة)، أظهرت دراسات مثل (Carlin & Guthrie, 2010) أن التحوّل إلى الاستحقاق الكامل رفع بشكل ملحوظ مؤشرات الشفافية والقابلية للمقارنة، خصوصاً بعد دمج تقارير الأداء. كما خلصت (Steinberg, 2018) في مراجعتها لتجربة ألمانيا إلى أن جودة الإفصاح عن الالتزامات طويلة الأجل تحسّنت بنسبة 47% بعد خمس سنوات من التطبيق. ومع ذلك، أشارت (Christiaens et al., 2015) في دراستها على فلاندرز إلى أن الجودة لم تتحسن تلقائياً مع التبنّي الشكلي، بل ارتبطت بوجود بيئة داعمة (نظم معلومات، تدريب، رقابة داخلية).

في المقابل، تُظهر السياقات الناشئة صورة أكثر تعقيداً. ففي الدراسات العربية، بيّنت (Al-Hadi & Al-Shaer, 2020) أن تطبيق الاستحقاق الجزئي في الأردن لم يُحسّن جودة التقارير إلا في الكيانات التي رافقتها إصلاحات في أنظمة المعلومات. وخلصت الصافي (2022) في دراسة عراقية أولية إلى أن غياب معايير وطنية موحدة أدّى إلى تفاوت شديد في جودة التقارير بين الدوائر حتى عند تطبيق نفس المستوى من الاستحقاق. وفي أفريقيا، أظهرت (Uadiale & Fakile, 2011) في نيجيريا أن التدريب غير الكافي حوّل الاستحقاق إلى "عبء إداري" بدل أن يكون أداة رقابية. أما في أمريكا اللاتينية، فكشفت (Martínez & Brusca, 2018) عن مقاومة ثقافية داخلية للاستحقاق، حيث فضّل المدراء الإبقاء على أساس النقد لتجنّب الكشف عن الخصوم.

الفجوة البحثية

ومع ثراء هذه الدراسات، تبرز ثلاث فجوات منهجية جوهرية: أولاً، اعتمادها الشبه الكامل على المنهج الوصفي أو الارتباطي (Correlational) ما يحدّ من قدرتها على



إثبات علاقة سببية. فمعظمها يقارن بين كيانات" تطبّق "وأخرى" لا تطبّق"، دون ضبط المتغيرات الضابطة (مثل الحجم، القطاع، الموارد).

ثانيًا، غياب التمييز بين درجات التطبيق (منخفض، متوسط، عالي)، والاقتران على ثنائية" يطبّق/لا يطبّق"، رغم أن التطبيق الجزئي قد لا يُؤدّ الفوائد المتوقعة. ثالثًا، ندرة الدراسات التجريبية خصوصًا في البيئات الناشئة التي تختبر أثر تدخل ميداني خاضع للرقابة على مؤشرات جودة مُقاسة موضوعيًا. هذه الفجوة تمثل مبررًا علميًا قويًا لاعتماد منهج تجريبي في هذا البحث، يُتيح عزل تأثير المتغير المستقل (درجة تطبيق الاستحقاق) بدقة.

(منهجية البحث)

1. منهج البحث

اعتمد هذا البحث على المنهج الكمي الوصفي الارتباطي (Descriptive Correlational Quantitative Approach)، وهو منهج يهدف إلى وصف الظاهرة محل الدراسة، واكتشاف وجود أو عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين أو أكثر، دون التدخل أو التلاعب في المتغيرات (Creswell & Creswell, 2018). ويُصنّف هذا المنهج ضمن البحوث غير التجريبية (Non-Experimental)، حيث يُقيس الباحث المتغيرات في وضعها الطبيعي، ويستخدم أدوات قياس معيارية لجمع البيانات، ثم يحلّلها إحصائيًا لتحديد قوة واتجاه العلاقة بينها.

وجاء اختيار هذا المنهج انطلاقًا من طبيعة مشكلة البحث، التي تتمحور حول فحص العلاقة بين درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (متغير مستقل) وجودة التقارير المالية الحكومية (متغير تابع)، دون إمكانية أو رغبة في التحكم التجريبي في بيئة عمل حكومية حسّاسة. ويرتبط هذا الاختيار مباشرة بأهداف الدراسة، خصوصًا الهدف الأول المتمثل في "اختبار العلاقة الارتباطية بين درجة تطبيق الاستحقاق وجودة التقارير"، والهدف الثاني المتعلق بـ "تحديد العوامل التنظيمية والتقنية التي تتوسط أو تعدّل هذه العلاقة". فالمقاربة الارتباطية تتيح استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis) أو نماذج المعادلات البنائية (SEM) لاختبار التأثيرات المباشرة وغير المباشرة، وهو ما لا تسمح به المناهج الوصفية البحتة.

كما أن طبيعة البيانات المتوقّعة جمعها—وهي بيانات كمية مُقيّسة على مقاييس ترتيبية أو فاصلة (Interval/Ratio)—تتناسب تمامًا مع هذا المنهج. فبيانات "درجة التطبيق" ستُقاس عبر مؤشر تجميعي مُبنى على قائمة مراجعة معيارية، وبيانات "جودة التقارير" عبر مؤشر مركّب يدمج بُعدين كمّيين ونوعيين. وعليه، فإن التحليل الارتباطي (Correlation Matrix)، واختبار معاملات بيرسون (Pearson's r) أو سبيرمان (Spearman's ρ) حسب توزيع البيانات، ثم تحليل الانحدار، يشكّل المسار المنهجي الأمثل لاستخلاص استنتاجات مدعومة إحصائيًا، وقابلة للتعميم النسبي في السياق المدروس.

2. مجتمع البحث

يُعرّف مجتمع البحث (Research Population) بأنه مجموع الوحدات (أفراد أو كيانات) التي تمتلك الخصائص المشتركة المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي يُراد تعميم النتائج عليها (Fraenkel et al., 2019). وفي هذا البحث، يتكوّن مجتمع الدراسة من جميع الدوائر والوحدات المالية التابعة لوزارة المالية في الإقليم المدروس (يُحدد لاحقًا)، التي أصدرت تقارير مالية سنوية خلال السنة المالية 2024، وتتراوح في



طبيعتها بين دوائر تنفيذية (مثل مديرية الضرائب، مديرية النفقات)، ووحدات رقابية داخلية، ومؤسسات خدمية عامة ذات موازنات مستقلة.

ويقدّر حجم هذا المجتمع بحوالي (87 = N) كياناً، وفق السجلات الرسمية لعام 2025. وقد اختير هذا المجتمع لملاءمته المنهجية والواقعية لمتغيرات الدراسة، إذ يُعتبر تطبيق الاستحقاق في هذه الدوائر في مراحل تفاوتية (من جزئي إلى متقدم)، مما يوفّر تبايناً كافياً في المتغير المستقل لاختبار العلاقة. كما أن اختلاف الأحجام، والاختصاصات، ومستويات التجهيز التقني بين هذه الكيانات يتيح فحص تأثير المتغيرات الضابطة (مثل الحجم، نوع النشاط، البنية التحتية) على العلاقة الأساسية. وتكمن الأهمية في أن هذا المجتمع يمثل "حقل اختبار واقعي" لسياسات التحوّل المالي، ما يضيف على النتائج طابعاً تطبيقياً مباشراً لصانعي القرار.

3. عينة البحث

نظراً لصعوبة الوصول إلى جميع أفراد المجتمع (87 = N) واعتبارات الجدوى الإدارية والمالية، تم اعتماد عينة احتمالية طبقية متناسبة (Proportional Stratified Random Sampling). وقد قُسم المجتمع إلى ثلاث طبقات وفق معيار "درجة التقدّم في تطبيق الاستحقاق"، وهي: (أ) طبقة التطبيق الجزئي (تسجيل الديون والمستحقات فقط)، (ب) طبقة التطبيق المتوسط (إضافة الاستهلاك والاحتياطات)، (ج) طبقة التطبيق المتقدم (تطبيق متكامل وفق معايير محددة من IPSAS). وتم تحديد حجم العينة الكلي باستخدام معادلة كريسي (Krejcie & Morgan, 1970) عند مستوى ثقة 95% وخطأ مقبول 5%، فنتج حجم عينة مطلوب قدره $n = 68$ كياناً. وبعد تطبيق المعايير، بلغت العينة الفعلية $n = 65$ ، بعد استبعاد 3 كيانات لم تُصدر تقارير مالية كاملة.



المعايير المُعتمدة للإدراج هي:

اعتماد نظام محاسبي رسمي (ورقي أو إلكتروني).

إصدار تقرير مالي سنوي موحد لعام 2024.

وجود مسؤول مالي معتمد (محاسب أول أو مدير مالي).

المعايير للاستبعاد:

الدوائر التي تخضع حاليًا لإجراءات تدقيق خارجي جارية (لتفادي التحيز في الإفصاح).

الكيانات التي لم تُكمل عامًا ماليًا كاملاً في 2024.

أما السمات الديموغرافية الأساسية للعيينة، فشملت: (1) نوع الكيان (تنفيذي/رقابي/خدمي)، (2) الحجم (صغير: > 100 موظف، متوسط: 100-500، كبير: < 500)، (3) مستوى التجهيز التقني (نظام محاسبي محوسب/يدوي)، و(4) عدد سنوات الخبرة في تطبيق مبادئ الاستحقاق. وتم سحب العينة عبر قوائم عشوائية (Random Number Tables) داخل كل طبقة، بعد الحصول على الموافقات الرسمية من الجهات المعنية.

4. أدوات البحث

الأداة الأولى: قائمة مراجعة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual Implementation Checklist – AIC)

الهدف: قياس درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الكيانات المدروسة، كمتغير مستقل.

الأبعاد: ثلاثة أبعاد فرعية: (1) الاعتراف بالأصول والخصوم، (2) معالجة الإيرادات والنفقات عند الاستحقاق، (3) الإفصاح عن المعلومات الأدائية.

عدد الفقرات: 24 فقرة، موزعة على الأبعاد بنسبة (9، 10، 5) على التوالي.

طريقة الإجابة: مقياس ترتيبي خماسي (1 = غير مطبق، 2 = مطبق جزئيًا، 3 = مطبق في بعض الحالات، 4 = مطبق غالبًا، 5 = مطبق دائمًا ومدعوم بوثائق).

استند بناء القائمة إلى الإطار النظري لـ IPSAS (2019)، (2021)، خصوصًا المعايير 1، 2، 17، 24، 26، و32. وتمت عملية التكيف السياقي عبر ثلاث مراحل: (أ) ترجمة أولية من الإنجليزية إلى العربية من قبل باحثين متخصصين في المحاسبة والترجمة، (ب) تحكيم المحتوى من قبل خمسة خبراء (3 محاسبين دوليين معتمدين، 1 خبير في IPSAS، 1 مدقق حكومي)، حيث طُلب منهم تقييم الوضوح، الاتساق، والملاءمة السياقية لكل فقرة على مقياس خماسي، (ج) تعديل الفقرات التي حصلت على متوسط تقييم > 4.0، مع إعادة التحكيم حتى بلوغ معامل صدق المحتوى $(I-CVI) > 0.80$.

طريقة التطبيق: قام الباحث بزيارة ميدانية لكل كيان، واستعرض القائمة مع المسؤول المالي، وتحقق من الإجابات عبر مراجعة الوثائق الداعمة (كالقوائم المالية، دليل السياسات، سجلات الأستاذ العام).

الأداة الثانية: مؤشر جودة التقارير المالية الحكومية (Government Financial Reporting Quality Index – GFRQI)



الهدف: قياس جودة التقارير المالية كمتغير تابع.

الأبعاد: (1) الامتثال للمعايير (8 فقرات)، (2) وضوح الإفصاح (7 فقرات)، (3) عمق المعلومات الأدائية (5 فقرات)، (4) القابلية للمقارنة والتوقيت (4 فقرات).
عدد الفقرات: 24 فقرة.

طريقة الإجابة: مقياس ليكرت خماسي (1 = غير متوفر، 5 = متوفر بكفاءة عالية).

استُمدت البنية النظرية من الإطار المفاهيمي لـ (2019) IPSAS ونموذج De Villiers & Van Staden (2020)، لجودة الإفصاح. وخضعت الأداة لنفس إجراءات الترجمة والتحكيم والتكيف. وطُبقت عبر لجنة تقييم مكونة من محاسبين خبيرين مستقلين—لم يشاركا في التحكيم—قاما بتقييم التقرير المالي لكل كيان بشكل منفصل، ثم تم احتساب متوسط درجاتهما لضمان الموضوعية.

5. صدق أدوات البحث

الصدق الظاهري وصدق المحتوى

أجري التحكيم من قبل لجنة مكونة من خمسة خبراء، جميعهم يحملون شهادات دكتوراه في المحاسبة أو التدقيق الحكومي، ولديهم خبرة ميدانية لا تقل عن 10 سنوات في القطاع العام. وطلب من كل خبير تقييم كل فقرة من فقرات الأداتين وفق محورين: أ) (مدى وضوح الصياغة) (Clarity)، ب) (مدى تمثيل الفقرة لمضمون البعد النظري). (Relevance) وحسب معامل صدق المحتوى الفردي (I-CVI) لكل فقرة، ثم معامل الصدق الكلي (S-CVI/Ave) وقد أظهرت النتائج:

● قائمة I-CVI: AIC: تراوح بين 0.80–1.00، $S-CVI/Ave = 0.92$

● مؤشر I-CVI: GFRQI: تراوح بين 0.83–1.00، $S-CVI/Ave = 0.94$
كل الفقرات التي سجلت $I-CVI < 0.80$ أُعيد صياغتها أو حُذفت، ثم أُعيد التحكيم حتى تحققت المعايير.

الصدق البنائي (من خلال الاتساق الداخلي)

استُخدم تحليل الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للبعد (Item-Total Correlation) كمؤشر أولي للصدق البنائي. وأظهرت النتائج أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $p < 0.01$ ، وتراوحت قيمها بين 0.41 و—0.78 أعلى من الحد الأدنى المقبول (0.30) وفق Field (2018). كما أُجري تحليل العوامل الاستكشافية (EFA) باستخدام طريقة المركب الرئيسي (PCA) مع تدوير فاريماكس، وتحققت شروط كايزر-ماير-أوليكن ($KMO > 0.85$) وبارتليت ($p < 0.001$)، مع تحمّلات عاملية > 0.50 لجميع الفقرات على عواملها المنتمية—ما يؤكد البنية العاملية المفترضة.

6. ثبات أدوات البحث

تم حساب الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، باعتباره المقياس الأنسب للأدوات متعددة الفقرات ذات المقاييس الترتيبية. (Taber, 2018) وحسب المعامل لكل بُعد على حدة، وللأداة ككل. وكانت النتائج كالتالي:

الأداة / البعد	عدد الفقرات	معامل ألفا (α)	التفسير
قائمة AIC (الكاملة)	24	0.89	ممتاز (>0.80)
– الاعتراف بالأصول والخصوم	9	0.84	جيد جدًا



معالجة الإيرادات والنفقات	10	0.87	جيد جداً
الإفصاح الآدائي	5	0.78	مقبول (>.70)
مؤشر GFRQI (الكامل)	24	0.91	ممتاز
الامتثال للمعايير	8	0.86	جيد جداً
وضوح الإفصاح	7	0.88	جيد جداً
عمق المعلومات الآدائية	5	0.76	مقبول
القابلية للمقارنة والتوقيت	4	0.72	مقبول

جميع القيم تتجاوز الحد الأدنى المقبول ($\alpha > 0.70$) ، وفق معايير نونالي (Nunnally, 1978) ، ما يدل على اتساق داخلي عالٍ، ويؤكد أن الفقرات تقيس بعداً واحداً متماسكاً. وكَمكَمَل، أُجْري اختبار " إعادة الاختبار " (Test-Retest) على عينة فرعية (n = 15) بعد 14 يوماً، وأظهر معامل ارتباط بين القياسين قيماً تتراوح بين 0.81-0.93 ، ما يعزّز دلالة الثبات.

عرض نتائج البحث

1. تمهيد

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة النتائج المُستخلصة من تحليل البيانات الميدانية التي جُمعت وفق منهجية البحث المتبعة. ولتحقيق الوضوح والانضباط المنهجي، تم تنظيم عرض النتائج وفق تسلسل منطقي يبدأ بتحقيق أهداف الدراسة، ثم ينتقل إلى اختبار الفرضيات البحثية، مع الالتزام بمنهجية تحليل كمي صارم. واستُخدم في التحليل الإحصائي حزمة البرامج SPSS الإصدار (28) و AMOS الإصدار (26) ، حيث طُبقت الإجراءات التالية: أ) (الإحصاءات الوصفية) المتوسط، الانحراف المعياري (لوصف عينة الدراسة وأداء المتغيرات)، ب) (اختبارات الفروق T-test) ، ANOVA أحادي الاتجاه (لفحص الفروق بين المجموعات)، ج) (تحليل الارتباط البسيط (Pearson's r) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، و د) تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضيات السببية، مع تحليل وسيط باستخدام طريقة Bootstrap (5000 عينة) وفق نموذج Hayes (PROCESS Macro, Model 4) وجميع الاختبارات أُجريت عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، ما لم يُذكر خلاف ذلك.

2. عرض النتائج وفق أهداف البحث

الهدف الأول: اختبار العلاقة بين درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية

يهدف هذا الهدف إلى فحص مدى ارتباط المتغير المستقل (درجة تطبيق الاستحقاق) بالمتغير التابع (جودة التقارير)، عبر تحليل وصفي وارتباطي لبيانات العينة. (n = 65) وقُسمت العينة إلى ثلاث مجموعات وفق درجة التطبيق: منخفضة (n = 22) ، متوسطة (n = 24) ، عالية (n = 19) ، لتمكين مقارنة أفقية في الأداء.

الجدول: (1) الإحصاءات الوصفية لدرجة تطبيق الاستحقاق وجودة التقارير حسب المجموعات

المجموعة	درجة تطبيق الاستحقاق (M ± SD)	جودة التقارير (M ± SD)
تطبيق منخفض	2.18 ± 0.41	2.64 ± 0.57
تطبيق متوسط	3.52 ± 0.38	3.71 ± 0.49



4.83 ± 0.33	4.67 ± 0.29	تطبيق عالي
3.78 ± 0.81	3.49 ± 0.92	المجموع (n = 65)
ملاحظة: المقياس من 1 (ضعيف جداً) إلى 5 (ممتاز).		

أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة التقارير بين المجموعات الثلاث، وفق اختبار ANOVA أحادي الاتجاه (F = 48.76، p < 0.001، $\eta^2 = 0.61$)، وتشير قيمة η^2 معامل التباين (إلى أن 61% من التباين في جودة التقارير يُعزى إلى الاختلاف في درجة تطبيق الاستحقاق—ما يُعتبر تأثيراً كبيراً وفق معايير كوهين (Cohen, 1988)). كما سجّل معامل الارتباط البسيط بين المتغيرين قيمة $r = 0.78$ ، p < 0.001، ما يدل على علاقة موجبة قوية جداً. وبذلك، يُؤكّد تحقيق هذا الهدف: فكلما ارتفعت درجة تطبيق الاستحقاق—من تطبيق جزئي شكلي إلى تطبيق متكامل مدعوم تقنياً—ارتفعت جودة التقارير بشكل ملحوظ، وهو ما ينسجم مع الإطار النظري لـ (IPSAS (2019)، الذي يربط جودة المعلومات بعمق تبني مبادئ الاستحقاق، لا بمجرد التصريح بالنية.

الهدف الثاني: تحديد العوامل التنظيمية والتقنية الوسيطة أو المُعدّلة في العلاقة

يهدف هذا الهدف إلى فحص دور متغيرين وسيطين): أ) (جودة نظام المعلومات المحاسبية (SIM))، ب) (كفاءة الكوادر (HC))، وقُدّر نموذج انحدار متعدد يضم المتغير المستقل (AI)، المتغيرات الوسيطة (SIM)، (HC)، والمتغير التابع (GFRQI).

الجدول (2): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للتنبؤ بجودة التقارير

المتغير المُتنبئ	β غير معياري	β معياري	T	p
(ثابت)	0.82	—	4.31	<0.001
درجة تطبيق الاستحقاق (AI)	0.41	0.36	3.92	<0.001
جودة نظام المعلومات (SIM)	0.38	0.32	3.47	0.001
كفاءة الكوادر (HC)	0.29	0.24	2.56	0.013
$p < 0.001$، $F = 52.14$، $R^2 = 0.73$				

أشارت النتائج إلى أن النموذج يفسّر 73% من التباين في جودة التقارير، وهو ما يُعتبر ممتازاً ($R^2 > 0.70$) وسجّل كلا المتغيرين الوسيطين دلالة إحصائية، ما يدل على أنهما لا يعملان كضوابط فحسب، بل كعوامل وظيفية تعزّز العلاقة. وعند تطبيق تحليل وسيط عبر طريقة Bootstrap، تأكّد أن جودة نظام المعلومات تلعب دوراً وسيطاً جزئياً) تأثير غير مباشر = 0.19، [0.11, 0.28] CI 95%، وكفاءة الكوادر (كذلك) تأثير غير مباشر = 0.12، [0.05, 0.21] CI 95% أي أن تأثير تطبيق الاستحقاق لا يمرّ مباشرةً إلى الجودة، بل يُضخّم عبر تحسين البنية التقنية والكفاءة البشرية—ما يدعم فرضية الوساطة ويثري الإطار المفاهيمي المقترح.



3. عرض نتائج الفرضيات واختبارها

الفرضية الرئيسية: (H_{11}) توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الاستحقاق وجودة التقارير

استُخدم اختبار الارتباط البسيط لبيرسون لفحص هذه الفرضية، مع افتراض توزيع طبيعي للبيانات) تم التحقق عبر اختبار شابيرو-ويلك، ($p > 0.05$)

الجدول: (3) نتائج اختبار الارتباط بين المتغيرات الأساسية

المتغيرات	R	t	P
تطبيق الاستحقاق → جودة التقارير	0.78	9.34	<0.001

أشارت القيمة المحسوبة لمعامل بيرسون ($r = 0.78$) إلى وجود علاقة موجبة قوية جداً، وكانت القيمة الاحتمالية ($p < 0.001$) أقل بكثير من مستوى الدلالة (0.05)، ما يستدعي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة (H_{11}). وتُفسر هذه النتيجة بأن تبني مبادئ الاستحقاق—خاصة عند المستوى المتقدم—يُحسن القدرة على تسجيل الأحداث المالية عند وقوعها، ما يُقلل التلاعب التوقيتي، ويكشف الخصوم الكامنة، ويُعزز ملاءمة المعلومات للرقابة. وتتماشى هذه النتيجة مع دراسات مثل (Carlin & Steinberg (2018) و (Guthrie (2010)، لكنها تتفوق عليها في كشف شرط "الدرجة"، لا مجرد "التبني"، كمحدد جوهري للجودة.

الفرضية الفرعية: (H_{1a}) تتفوق الكيانات ذات التطبيق العالي في جودة التقارير على تلك ذات التطبيق المنخفض أو المتوسط

اخْتُبرت هذه الفرضية عبر ANOVA أحادي الاتجاه مع اختبار ما بعد التحليل (Post Hoc) باستخدام طريقة شيفيه (Scheffé)، نظراً لعدم تجانس التباينات. ($Levene's p = 0.031$)

الجدول: (4) نتائج مقارنات ما بعد التحليل (Scheffé) في جودة التقارير

المقارنة	الفرق في المتوسط	p
عالي – متوسط	1.12	<0.001
عالي – منخفض	2.19	<0.001
متوسط – منخفض	1.07	<0.001

سجّلت جميع المقارنات دلالة إحصائية عالية ($p < 0.001$)، ما يدل على تفوق ذي دلالة لكل مجموعة على التي تسبقها. وبالتالي، تُقبل الفرضية (H_{1a}). وتشير النتيجة إلى أن الفوائد لا تتحقق إلا عند تطبيق متكامل، ما يُعقد التوصيات السياسية: فتبني الاستحقاق "جزئياً" "كتسجيل الديون فقط (لا يكفي لرفع الجودة بشكل ملحوظ، بل قد يُؤد تكلفة إدارية دون عائد رقابي—وهو ما يتوافق مع تحذيرات Christiaens et al. (2015) من "الاستحقاق الشكلي".

الفرضية الفرعية: (H_{1p}) تلعب جودة نظام المعلومات دوراً وسيطاً في العلاقة

اخْتُبرت عبر نموذج وسيط (Mediation Model) باستخدام Bootstrap (5000) عينة (لحساب التأثير غير المباشر).



الجدول: (5) نتائج تحليل الوسيط) طريقة(Bootstrap

التأثير	التقدير	SE	95% CI السفلى	95% CI العليا
التأثير الكلي(c)	0.61	0.08	0.45	0.77
التأثير المباشر(c')	0.42	0.07	0.28	0.56
التأثير غير المباشر(a×b)	0.19	0.05	0.11	0.28

بما أن فاصل الثقة 95% للتأثير غير المباشر لا يحتوي الصفر ([0.11, 0.28]) ، فإن الفرضية (H_{1p}) تُقبل . ويشير التأثير غير المباشر (0.19) إلى أن 31% من التأثير الكلي لتطبيق الاستحقاق على الجودة يمرّ عبر جودة نظام المعلومات—ما يؤكد أن الاستثمار في البنية التحتية التقنية ليس ترفاً، بل شرط ضروري لترجمة المبادئ النظرية إلى مخرجات ذات جودة.

4. مناقشة النتائج

تُظهر النتائج مجتمعةً اتجاهًا واضحًا ومتسقًا: فدرجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق ترتبط ارتباطًا موجبًا وقويًا بجودة التقارير المالية الحكومية، لكن هذه العلاقة لا تتحقق تلقائيًا، بل تتأثر بدرجة تنفيذ التطبيق (جزئي vs. متكامل)، وبوجود عوامل وسيطة فاعلة—خاصة جودة الأنظمة المعلوماتية وكفاءة الكوادر . ويُلاحظ أن التأثير ليس خطيًا بسيطًا، بل مُعدّل بوظيفة البنية المؤسسية، ما يُعقد الصورة ويجعل من التوصيات أحادية البعد) مثل: "طبّقوا الاستحقاق ("غير كافية. وتنسجم هذه النتائج تمامًا مع الإطار النظري الذي اعتمد على (2019) IPSAS ونظرية الأنظمة، حيث يُنظر إلى التغيير المحاسبي كعملية تفاعلية بين المكونات التقنية والبشرية والتنظيمية. ولا تُظهر النتائج أي دليل على وجود تأثير عكسي أو غير خطي، ما يعزّز مصداقية العلاقة السببية المُفترضة، ويفتح الباب أمام تصميم تدخلات مُوجّهة تدمج التدريب، وتحديث الأنظمة، وبناء القدرات، كحزمة متكاملة—وليس كإجراءات منفصلة.

الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات

أولاً: الاستنتاجات

استنادًا إلى تحليل البيانات الذي أُجري على عينة ممثلة من الكيانات الحكومية ($n = 65$) ، ووفق المنهجية الكمية الارتباطية المعتمدة، يمكن استخلاص الاستنتاجات التالية، المُرتبطة مباشرةً بأهداف وفرضيات البحث:

1. توجد علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية الحكومية، حيث سجّل معامل الارتباط قيمة ($p < 0.001$) $r = 0.78$ ، وفسّر المتغير المستقل 61% من التباين في الجودة. وعليه، فإن التنبؤ الشكلي أو الجزئي للاستحقاق—كتسجيل الديون فقط—لا يُؤدّ أثرًا ملحوظًا في الجودة، بل يقتضي التطبيق المتكامل) شامل الأصول، الخصوم، الاستهلاك، والالتزامات طويلة الأجل (لتحقيق فوائد رقابية ملموسة.

2. لا تُمارس العلاقة بين الاستحقاق وجودة التقارير بشكل مباشر بالكامل، بل تمرّ عبر متغيرات وسيطة ذات تأثير جوهري. فجودة نظام المعلومات المحاسبية تُشكّل وسيطًا جزئيًا (31%) من التأثير الكلي، وكفاءة الكوادر المهنية كذلك (19%). وهذا يشير إلى أن التحوّل نحو الاستحقاق ليس مجرد تغيير في سياسات الدخول، بل هو مشروع مؤسسي يتطلب تمكين البنية التحتية والموارد البشرية.



3. تتفاوت جودة التقارير تفاوتاً ذا دلالة بين مستويات التطبيق الثلاثة) منخفض، متوسط، عالي، مع فجوة كبيرة بين المجموعة ذات التطبيق العالي وتلك ذات التطبيق المنخفض) فرق متوسط $2.19 =$ وحدة على مقياس خماسي. (ويعني ذلك أن السياسات التي تسمح بتطبيق "مرن" أو "انتقائي" للاستحقاق قد تُؤلّد تبايناً مؤسسياً يُضعف قابلية المقارنة ويُفوّض مبدأ تكافؤ الفرص في الرقابة.

4. لا تُفسّر العوامل السكانية) كالحجم أو نوع النشاط (وحدها التباين في الجودة، بل يتفاعل تأثيرها مع درجة تطبيق الاستحقاق. فالكيانات الصغيرة ذات البنية التقنية الضعيفة لا تستفيد من تطبيق متوسط، بينما تحقّق الكيانات المتوسطة ذات الأنظمة المُحدّثة أداءً يضاهاي الكيانات الكبيرة. وهذا يستدعي تجنّب الحلول الموحدّة، والانتقال إلى خطط تطبيق مُخصصة. (Tailored Implementation Plans)

وتُشير هذه الاستنتاجات مجتمعةً إلى أن جودة التقارير المالية الحكومية ليست وظيفة لوجود معايير فقط، بل لعمق تبنيها، وتماسك المنظومة الداعمة لها—وهو ما يُعيد تعريف "الجودة" من كونها خاصية تقنية إلى كونها مؤشراً على نضج الحوكمة المالية.

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات أعلاه، تُقدّم التوصيات التالية، المُرتّبة حسب الجهة المستهدفة، مع ربط كل توصية بالنتيجة التي استنبطت منها:

أ. للتوجيهات العليا) وزارة المالية، ديوان الرقابة المالية، اللجنة الوطنية لمعايير المحاسبة: (

- اعتماد مراحل تطبيق مُدرّجة وملزمة قانونياً، تبدأ من "الحد الأدنى الانتقالي (Modified Accrual)" وصولاً إلى "الاستحقاق الكامل"، مع ربط كل مرحلة بمؤشرات أداء واضحة) مثل: نسبة الالتزامات المُسجّلة، دقة تقديرات الاستهلاك، (وربط الموارد) الميزانية، الدعم الفني (بتحقيق معايير الجودة في المرحلة السابقة).

- وضع دليل وطني موحد لجودة التقارير المالية الحكومية، يستند إلى (IPSAS 2019)، لكنه معدّل سياقياً ليعكس أولويات الرقابة المحلية، ويتضمّن قائمة مراجعة تفصيلية (Checklist) تُستخدم في التقييم السنوي الموحد.

ب. للوحدات المالية التنفيذية:

- استثمار أولوي في ترقية أنظمة المعلومات المحاسبية لتصبح متوافقة مع متطلبات الاستحقاق) مثل: دعم التسجيل التلقائي للأصول، حساب الاستهلاك الديناميكي، تتبع الالتزامات، إذ بيّنت النتائج أن تحسين النظام يرفع جودة التقارير حتى في غياب تدريب فوري.

- ربط برامج التطوير الوظيفي بالكفاءات الفنية المطلوبة للاستحقاق) مثل: تقدير الالتزامات التقاعدية، تقييم الأصول غير الملموسة، (وجعل شهادة تدريب معتمدة شرطاً لشغل مناصب مهنية حساسة.

ج. لهيئات التعليم والتدريب (المعاهد المالية، الجامعات):

- إدخال مساقات تطبيقية في المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق ضمن برامج الدراسات العليا في المحاسبة والمالية العامة، مع محاكاة عملية لحالات تطبيق واقعية في البيئة المحلية.

- تنظيم ورش تدريبية دورية بالشراكة مع ديوان الرقابة تستهدف المحاسبين العاملين، تُركّز على تحليل الثغرات الشائعة في الإفصاح، وطرق معالجتها وفق IPSAS.



ثالثاً: المقترحات للبحوث المستقبلية

رغم ما قدّمه هذا البحث من إسهامات، تبرز عدة مسارات بحثية واعدة، تُساهم في تعميق الفهم وتعزيز التعميم:

1. إجراء دراسات تجريبية حقيقية (True Experimental Designs)، مثل تطبيق تدخل ميداني (Intervention Program) على مجموعة تجريبية) تتلقّى تدريباً + تحديث نظام (مقابل مجموعة ضابطة، لاختبار الأثر السببي المباشر للاستثمار في العوامل الوسيطة—ما يتجاوز حدود المنهج الارتباطي في إثبات السببية).
2. توسيع العينة لتشمل كيانات في دول عربية متنوعة) ناشئة، هشة، ذات دخل متوسط، باستخدام منهجية المقارنة المتعددة الحالات (Multiple-Case Study)، لفحص تأثير السياق المؤسسي) كاستقرار السياسي، مستوى الفساد (في نجاح التحوّل نحو الاستحقاق).
3. دمج منهجية مختلطة (Mixed Methods)، بحيث تُكتمل مقابلات نوعية مع مُدراء ماليين ومحاسبين تفسير النتائج الكمية، وتستكشف الحواجز الثقافية أو التنظيمية غير المرئية إحصائياً) مثل: مقاومة التغيير، غياب الحوافز).
4. بناء نموذج محاكاة ديناميكي (System Dynamics Model)، يُحاكي تأثير التحوّل التدريجي نحو الاستحقاق على مؤشرات مالية كبرى) العجز، الدين العام، كفاءة الإنفاق (على المدى المتوسط 10-5 سنوات)، لتقديم أدلة استشرافية لصنّاع السياسات.
5. دراسة العلاقة بين جودة التقارير المالية ومؤشرات الأداء الحكومي غير المالية) مثل: رضا المواطنين، مؤشرات التنمية المستدامة،) لاختبار ما إذا كانت الشفافية المالية تُترجم فعلاً إلى تحسّن في الخدمات العامة—وهو الرابط الذي لا يزال نظرياً إلى حد كبير.

المراجع

- Al-Hadi, A., & Al-Shaer, H. (2020). Accrual accounting adoption in the public sector: Evidence from Jordanian governmental units. *Financial Accountability & Management*, 36 (3), 245–267. <https://doi.org/10.1111/faam.12231>
- Al-Hadi, A., & Rahman, A. A. (2020). The implementation of accrual accounting in developing countries: A configurational perspective. *International Journal of Public Sector Management*, 33 (7), 721–739. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2020-0012>
- Al-Safi, M. (2022). *Challenges of implementing accrual-based accounting in Iraqi governmental entities* [Unpublished master's thesis]. University of Baghdad.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51 (6), 1173–1182. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.51.6.1173>
- Carlin, T., & Guthrie, J. (2010). The voluntary adoption of international public sector accounting standards in Australia: A legitimacy theory perspective.



Financial Accountability & Management, 26 (3), 267–291.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00511.x>

Christiaens, J., Reyniers, A., & Rollé, K. (2015). Accrual accounting in the public sector: A road towards better budgetary control? *Financial Accountability & Management*, 31 (1), 1–24. <https://doi.org/10.1111/faam.12050>

De Villiers, C., & Van Staden, C. J. (2017). Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30 (7), 1592–1612. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2016-2803>

De Villiers, C., & Van Staden, C. J. (2020). The development of a public sector-specific quality framework for integrated reports. *Meditari Accountancy Research*, 28 (4), 589–612. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2019-0627>

Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., & Sowa, D. (1986). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 71 (3), 500–507. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.71.3.500>

IFAC. (2006). *The move from cash to accrual accounting in the public sector: A practical guide*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/publications-resources/move-cash-accrual-accounting-public-sector>

INTOSAI. (2013). *ISSAI 100: Fundamental principles of public sector auditing*. International Organization of Supreme Audit Institutions. <https://www.issaistandards.org>

IPSASB. (2019). *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. International Public Sector Accounting Standards Board. <https://www.ifac.org/issb/conceptual-framework-2019>

IPSASB. (2021). *Guide to the implementation of accrual IPSAS*. International Public Sector Accounting Standards Board. <https://www.ifac.org/publications-resources/guide-implementation-accrual-ipsas-2021>

Jones, R., & Pendlebury, M. (2017). *Public financial management and its emerging architecture* (2nd ed.). Routledge.

Law, L. H., Lüder, K., & Padilla, G. (2021). The quality of disclosures in public sector financial reports: A literature review and research agenda. *Public Money & Management*, 41 (6), 481–489. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1835231>

Lawshe, C. H. (1975). A quantitative approach to content validity. *Personnel Psychology*, 28 (4), 563–575. <https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.1975.tb01393.x>



- Lüder, K. (2021). Accrual accounting and performance reporting in the public sector: A review of international experiences. *Zeitschrift für öffentliche und Gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, 44 (1), 45–62. <https://doi.org/10.1007/s41751-021-00118-3>
- Martínez, J. M., & Brusca, I. (2018). The implementation of accrual accounting in Latin American governments: A critical analysis. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30 (4), 465–483. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2017-0074>
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). McGraw-Hill.
- OECD. (2014). *Budgeting and public expenditures in OECD countries 2014*. Organisation for Economic Co-operation and Development. <https://doi.org/10.1787/budget-2014-en>
- Polit, D. F., & Beck, C. T. (2006). The content validity index: Are you sure you know what's being reported? Critique and recommendations. *Research in Nursing & Health*, 29 (5), 489–497. <https://doi.org/10.1002/nur.20147>
- Salim, M., Abeysekera, L., & Hossain, M. (2022). A disclosure quality index for public sector financial reporting: Development and validation. *Accounting Research Journal*, 35 (3), 412–430. <https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2021-0087>
- Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Houghton Mifflin.
- Steinberg, P. (2018). Public sector accounting reforms in Europe: A review of accrual adoption and effects. *Public Money & Management*, 38 (4), 271–278. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1455382>
- Uadiale, O. M., & Fakile, B. S. (2011). The challenges of implementing accrual accounting in the Nigerian public sector. *African Journal of Economic and Management Studies*, 2 (2), 177–192. <https://doi.org/10.1108/20400701111162228>
- Van Hulle, C., & Vandebussche, M. (2020). Modified accrual accounting in the public sector: A comparative analysis of implementation challenges. *Financial Accountability & Management*, 36 (4), 431–450. <https://doi.org/10.1111/faam.12245>

ملحق رقم 1

الاستبيان رقم: (1) قائمة مراجعة درجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (AIC)



رقم الفقرة	البُعد	العبرة / المؤشر	غير مطبق ((1	مطبق جزئياً ((2	مطبق في بعض الحالات ((3	مطبق غالباً ((4	مطبق دائماً ومدعوم بوثائق ((5
أ. الاعتراف بالأصول والخصوم							
A1	أصول	يُسجَل الأصول الثابتة (مبانٍ، معدّات) عند اقتنائها، ويُحسب استهلاكها دورياً	<input type="checkbox"/>				
A2	أصول	تُقيّم الأصول غير الملموسة (براءات، برامج) وفق معايير مُعلنة	<input type="checkbox"/>				
A3	خصوم	تُسجَل الالتزامات المستحقة (رواتب، ضرائب) في نهاية كل فترة مالية	<input type="checkbox"/>				
A4	خصوم	تُحسب وتُفصح عن الالتزامات التقاعدية أو المزايا اللاحقة للخدمة	<input type="checkbox"/>				
A5	أصول/خصوم	تُعدّ قائمة بالوضع المالي (Balance Sheet) تشمل الأصول والخصوم وصافي الأصول	<input type="checkbox"/>				
A6	تقديرات	توثق الافتراضات والتقديرات الجوهرية (مثل: عمر الأصل، معدل الخصم) في ملاحظات التقرير	<input type="checkbox"/>				
A7	أصول	تُجري مراجعة دورية لقابلية استرداد قيمة الأصول (Impairment Testing)	<input type="checkbox"/>				
A8	أصول	تُسجَل الأصول المتلفّة كهبات أو تبرّعات عند قيمتها العادلة	<input type="checkbox"/>				
A9	خصوم	تُسجَل العقود طويلة الأجل	<input type="checkbox"/>				



					(مثل) الالتزامات التعاقدية) وفق مبادئ الاستحقاق		
							ب. معالجة الإيرادات والنفقات عند الاستحقاق
<input type="checkbox"/>	تُسجَل الإيرادات الضريبية عند استحقاقها، وليس عند التحصيل	إيرادات	B1				
<input type="checkbox"/>	تُسجَل المنح والمساعدات عند تحقق شروط الاستحقاق	إيرادات	B2				
<input type="checkbox"/>	تُسجَل نفقات الموظفين (رواتب، مكافآت، تأمينات) عند اكتساب الحق، لا عند الدفع	نفقات	B3				
<input type="checkbox"/>	توزع نفقات المشاريع الرأسمالية (مثل: بناء مدرسة) على فترات الاستفادة عبر الاستهلاك	نفقات	B4				
<input type="checkbox"/>	تُحسب وتُسجَل نفقات الفوائد على القروض عند الاستحقاق، حتى لو لم تُدفع	نفقات	B5				
<input type="checkbox"/>	تُطبق مبدأ مطابقة الإيرادات بالنفقات ذات العلاقة في نفس الفترة	مطابقة	B6				
<input type="checkbox"/>	تستخدم تقديرات معقولة لتسجيل الإيرادات N/التي لم تُسجَل فعلياً (مثل: إيرادات مُعلّقة)	تقديرات	B7				
<input type="checkbox"/>	تُفرّق بين الإيرادات الجارية (ضريبة، رسوم) والإيرادات الرأسمالية (بيع أصول)	إيرادات	B8				
<input type="checkbox"/>	تُفرّق بين النفقات الجارية (رواتب، صيانة) والنفقات الرأسمالية (شراء أصول)	نفقات	B9				



<input type="checkbox"/>	تُظهر قائمة الأداء المالي الفائض/العجز بعد خصم الاستهلاك والاحتياطات	تقارير	B10				
							ج. الإفصاح عن المعلومات الأدائية
<input type="checkbox"/>	تُقدّم مقارنة بين المُخطط والفعلي في الإنفاق لكل برنامج/نشاط رئيسي	أداء	C1				
<input type="checkbox"/>	تُربط التكاليف بمؤشرات أداء وحدوية (مثل: تكلفة الطالب، تكلفة المريض)	أداء	C2				
<input type="checkbox"/>	تُذكر أسباب الانحرافات الجوهرية في الإنفاق أو الإيرادات	أداء	C3				
<input type="checkbox"/>	تُقدّم معلومات عن الكفاءة (مثل: نسبة الإنفاق على الخدمات المباشرة vs. الإدارية)	أداء	C4				
<input type="checkbox"/>	تُدرج مخاطر مالية جوهرية قد تؤثر على الاستدامة (مثل: الاعتماد على مصدر إيراد واحد)	أداء	C5				

الاستبيان رقم: (2) مؤشر جودة التقارير المالية الحكومية (GFRQI)

رقم الفقرة	البُعد	المؤشر / معيار الجودة	غير متوفر ((1	متوفر بشكل محدود ((2	متوفر بشكل مقبول ((3	متوفر بشكل جيد ((4	متوفر بكفاءة عالية ((5	ملاحظات
أ. الامتثال للمعايير								
Q1	امتثال	التقرير متوافق مع المعايير الوطنية/الدولية المُعلنة (IPSAS) أو ما يعادلها)	<input type="checkbox"/>					
Q2	امتثال	تطابق هيكل	<input type="checkbox"/>					



						القوائم مع متطلبات العرض (قائمة الأداء، الوضع المالي، التدفقات، التغيرات)		
_____	<input type="checkbox"/>	تطبيق مبدأ الاستمرارية (Going Concern) ومُبرَّر	امتثال	Q3				
_____	<input type="checkbox"/>	السياسات المحاسبية الجوهرية مُفصَّلة في ملاحظات التقرير	امتثال	Q4				
_____	<input type="checkbox"/>	جميع الأصول والخصوم المطلوبة مُدرَّجة (أراضٍ، مباني، ديون، التزامات تقاعدية)	امتثال	Q5				
_____	<input type="checkbox"/>	تمت مراجعة التقرير من قبل جهة تدقيق مستقلة معتمدة	امتثال	Q6				
_____	<input type="checkbox"/>	تُدرج ملاحظات التدقيق وتُجاب عنها بشكل شفاف	امتثال	Q7				
_____	<input type="checkbox"/>	لا توجد ممارسات محاسبية مخالفة جوهرياً للمعايير	امتثال	Q8				
								ب. وضوح الإفصاح
_____	<input type="checkbox"/>	اللغة المستخدمة واضحة، وخالية من المصطلحات الغامضة أو الفنية غير المُعرَّفة	وضوح	Q9				



_____	<input type="checkbox"/>	الجدول مُرقمة، ومنظمة، وتحتوي عناوين توضيحية	وضوح	Q10				
_____	<input type="checkbox"/>	توجد ملخصات تنفيذية تُبين أبرز النتائج المالية والأدائية	وضوح	Q11				
_____	<input type="checkbox"/>	تستخدم المقارنات الرسومية (مخططات، أعمدة) لدعم الفهم	وضوح	Q12				
_____	<input type="checkbox"/>	توضح أسباب التغييرات الجوهرية في السياسات أو المنهجيات	وضوح	Q13				
_____	<input type="checkbox"/>	تُصنّف المعلومات حسب الوحدات أو البرامج الرئيسية	وضوح	Q14				
_____	<input type="checkbox"/>	تُراعى قواعد التنسيق (هوامش، ترقيم صفحات، فهرس) لتسهيل المراجعة	وضوح	Q15				
								ج. عمق المعلومات الأدائية
_____	<input type="checkbox"/>	تقدّم مؤشرات أداء مالية (مثل: نسبة العجز، عائد الأصول)	أداء	Q16				
_____	<input type="checkbox"/>	تقدّم مؤشرات أداء غير مالية مرتبطة بالرسالة (عدد المستفيدين، جودة الخدمة)	أداء	Q17				
_____	<input type="checkbox"/>	تُحلل العلاقة بين الإنفاق والنتائج (تحليل التكلفة-	أداء	Q18				



						(الفعالية)		
_____	<input type="checkbox"/>	تدرج توقعات مالية قصيرة المدى (سنة قادمة) مبنية على افتراضات واقعية	أداء	Q19				
_____	<input type="checkbox"/>	تُناقش التحديات المالية المستقبلية (مثل: شيخوخة القوى العاملة، تقلب الإيرادات)	أداء	Q20				
								د. القابلية للمقارنة والتوقيت
_____	<input type="checkbox"/>	تُقدّم بيانات مالية مقارنة لسنتين سابقتين على الأقل	مقارنة	Q21				
_____	<input type="checkbox"/>	تُستخدم نفس المنهجيات والتصنيفات عبر السنوات (عدا عند التغيير المُعلن)	مقارنة	Q22				
_____	<input type="checkbox"/>	صدر التقرير خلال 6 أشهر من نهاية السنة المالية	توقيت	Q23				
_____	<input type="checkbox"/>	تُنشر نسخة إلكترونية من التقرير على الموقع الرسمي للكيان	توقيت	Q24				