



**Tikrit Journal of Administrative  
and Economic Sciences**  
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The effect of using the accrual basis on the complementary relationship  
between the general budget and the government accounting system: An  
applied study on a sample of academics and professionals at the  
University of Mosul**

**Hala Farooq Yahya ALtaee\*, Ali Mal Allah Abdullah**  
college of Administration and Economics/University of Mosul

**Keywords:**

Budget, accrual basis,  
government accounting system.

**ARTICLE INFO**

**Article history:**

Received 30 Sep. 2023  
Accepted 13 Nov. 2023  
Available online 31 Dec. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



**\*Corresponding author:**

**Hala Farooq Yahya ALtaee**

college of Administration and Economics,  
University of Mosul



**Abstract:** The research aims to demonstrate the effect of using the accrual basis on the methods of preparing and implementing the state's general budget. Also, it aims to show the effect of using the accrual basis on the efficiency and effectiveness of the public sector accounting system, and the impact of using the accrual basis on the integrative relationship between the general budget and the public sector accounting system.

The descriptive approach was used to cover the theoretical side of the study by using books, articles, and theses related to the study. For the practical side of the study, the analytical approach was used to analyse the results of the questionnaire that was distributed to the study community, represented by accountants and academics at the University of Mosul.

The research concluded with a set of conclusions. The most important of which is that the use of the accrual basis does not affect the relationship between the general budget and the public sector accounting system. whoever the clear relationship between the components of the accounting system, especially the reports and the general budget reports, may be affected. Therefore, the adoption of the accrual basis requires a restructuring of reports that show the relationship between the accounting system and the general budget. It should also include a statement comparing the planned budget data with the actual result but the comparison which should be on the same basis used in preparing the budget .

It also included a set of recommendations. The most important of which is that the current Iraqi public sector accounting system must be adapted to the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) in line with the requirements of the economic and political environment in Iraq. Also, to activate the role of the state's general budget in allocating public resources, preparing the state's general budget on the basis of Results would be useful to achieve economic and social goals and reduce waste in the use of public money.

## تأثير استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي: دراسة تطبيقية على عينة من أكاديمي ومهنيين جامعة الموصل

علي مال الله عبدالله

حلا فاروق يحيى

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل

### المستخلص

يهدف البحث إلى بيان تأثير استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي. من خلال بيان تأثير استخدام أساس الاستحقاق على أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وعلى كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي، وبني البحث على ثلاث فرضيات مفادها أن استخدام أساس الاستحقاق يسهم في زيادة وفاعلية الموازنة العامة للدولة في تخطيط ورقابة استخدام الموارد العامة في تقديم الخدمات العامة وتنفيذ البرامج الحكومية. وإن استخدام أساس الاستحقاق يسهم في زيادة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي في توفير معلومات تسهم رقابة أداء الوحدات الحكومية. وإن استخدام أساس الاستحقاق يؤثر على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي.

وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها لا يؤثر استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي بشكل عام خاصة عن اعتماده في النظامين أي اعتماده في النظام المحاسبي ونظام إعداد الموازنة. ولكن العلاقة البيئية بين مقومات النظام المحاسبي ولاسيما التقارير وتقارير الموازنة العامة قد تتأثر؛ ولذا فإن اعتماد أساس الاستحقاق يتطلب إعادة هيكلة التقارير التي تظهر العلاقة بين النظام المحاسبي والموازنة العامة كما ينبغي أن تتضمن كشف مقارنة بيانات الموازنة المخططة مع الفعلية. لمقارنة بيانات الموازنة العامة المخططة على مستوى الوحدة الحكومية ونتائج تنفيذها، التي ينبغي اجرائها على وفق نفس الأساس المستخدم في إعداد الموازنة.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنة، أساس الاستحقاق، النظام المحاسبي الحكومي.

### المقدمة

لا شك أن تقدم المحاسبة في أي دولة مرهون بتطور النظم المحاسبية القائمة وتدعيمها بنظم أخرى غير متوافرة فيها، وبالرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان أسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا أنه كان من أبطئها تطوراً. وقد تنبته الدول المتقدمة إلى أهمية المحاسبة وفق أساس الاستحقاق لمعالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي وتطوير أساليب إعداد الموازنة العامة وابتكرت العديد من النظم المناسبة لاستيعاب ما يرد من معلومات وعززت هذه النظم بأنواع متطورة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطورة من التي تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزيلها من جذورها. ولكن الصورة مختلفة في الدول النامية إذ اتجهت معظم هذه الدول إلى تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تامين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية. ومع ظهور الاتجاهات حديثة في المحاسبة في الوحدات الحكومية أصدر مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام 42 معياراً محاسبياً تسهم في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي كنظام معلومات. وقد حث المجلس الحكومات على تبني هذه المعايير من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي. ويحاول المجلس تسهيل الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية

في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير؛ إذ تمنح الأحكام الانتقالية، عند وجودها، المنشأة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الاستحقاق. وعلى هذا الأساس قسم البحث على أربعة مباحث المبحث الأول منهجية الدراسة والمبحث الثاني الجانب النظري والمفاهيمي والمبحث الثالث الجانب العملي والرابع الاستنتاجات والمقترحات.

### المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

#### أولاً. الإطار المنهجي:

❖ **مشكلة البحث:** تمثلت مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

- ما هو تأثير اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي على العلاقة التكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة؟

ويتفرع من السؤال المذكور آنفاً الأسئلة الآتية:

1. ما هو تأثير اعتماد أساس الاستحقاق على النظام المحاسبي الحكومي؟
2. ما هو تأثير اعتماد أساس الاستحقاق على الموازنة العامة للدولة؟
3. هل يمكن إعداد الموازنة العامة بأساس يختلف عن الأساس المحاسبي المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي؟

❖ **أهمية البحث:** تنبع أهمية البحث من خلال:

1. أهمية الموازنة العامة للدولة بعدها الوسيلة التي تحقق الحكومة من خلالها أهداف برامجها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
2. أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال اعتماد أساس الاستحقاق بما يمكن من تطبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية.
3. أهمية العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي في تخطيط ورقابة استخدام الموارد العامة في تقديم الخدمات وتنفيذ البرامج الحكومية.

❖ **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى:

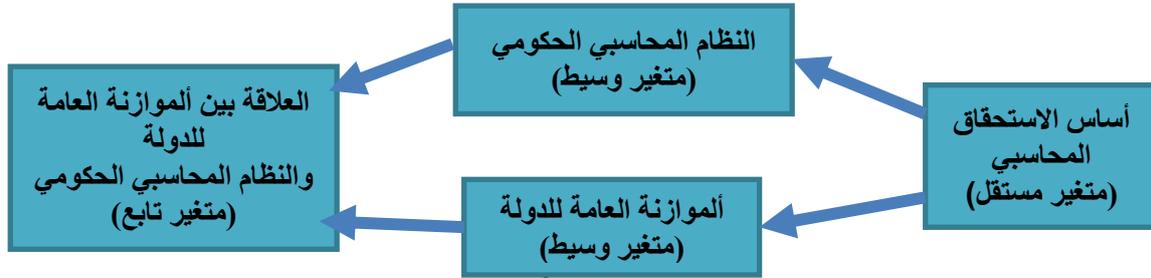
1. بيان تأثير استخدام أساس الاستحقاق على أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.
2. بيان تأثير استخدام أساس الاستحقاق على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي.
3. بيان تأثير استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي.

❖ **فرضية البحث:** يستند البحث على الفرضيات الآتية:

1. يُسهم استخدام أساس الاستحقاق في زيادة وفاعلية الموازنة العامة للدولة في تخطيط ورقابة استخدام الموارد العامة في تقديم الخدمات العامة وتنفيذ البرامج الحكومية.
2. يُسهم استخدام أساس الاستحقاق في زيادة وفاعلية الموازنة النظام المحاسبي الحكومي في توفير معلومات تُسهم رقابة أداء الوحدات الحكومية.
3. يؤثر استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي.

❖ **منهج البحث:** لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته فرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري من الدراسة من خلال الاستعانة بالكتب والمراجع العلمية والرسائل والأطاريح الجامعية التي تناولت موضوع الدراسة. فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية

- (الانترنت). أما الجانب العملي فتم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على مجتمع الدراسة والمتمثلة بالمحاسبين والأكاديميين في جامعة الموصل.
- ❖ **تعريف بمجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من عينة من المحاسبين المهنيين والأكاديميين في جامعة الموصل في محافظة نينوى، إذ تم اختبار مجتمع الدراسة وذلك لارتباط موضوع الدراسة بهم بشكل مباشر وإمكانية استخدامه في تنفيذ المهام التي يكلفون بها مستقبلاً.
- ❖ **أنموذج البحث:** يعرض الشكل الآتي أنموذج البحث الذي يوضح متغيرات البحث والعلاقة بينها.



الشكل (1): أنموذج البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

ثانياً. **مراجعة بعض الدراسات السابقة:** هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي ويمكن عرضها كما يأتي:

1. **دراسة (جاسم، علي نعيم، 2014):** أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح دراسة تطبيقية في جامعة المثنى.

توفير معلومات أساسية لازمة للتخطيط وإعداد البرامج وتحقيق الرقابة الإدارية الفاعلة وكما تهدف إلى توفير الافصاح الكافي وقد استخدمت الدراسة المنهج العلمي والاستقرائي وكانت عينة الدراسة هي الحسابات المالية في جامعة المثنى في العراق، إن الأساس النقدي لا يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية للجهات المستفيدة، وكذلك لا يحقق الأساس النقدي الرقابة الإدارية الفاعلة وكما يضعف الأساس النقدي عملية متابعة البرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية.

2. **دراسة كامل (2017):** تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs ودليل إحصاءات مالية الحكومة GFSM في الموازنة العامة للعراق.

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق من خلال دراسة وتحليل تجارب بعض الدول التي اعتمدت أو التي لا تزال في مرحلة التحول لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) وتحليل تلك التجارب كمحاولة للإفادة منها، وتحليل ومناقشة أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)، ويساعد اعتماد (IPSASs) وفق أساس الاستحقاق المحاسبي على توفير معلومات فعّلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة وتعزيز رقابة الأداء المالي الحكومي عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق، في حين بينت نتائج آراء عينة البحث أن اعتماد دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) لا يؤثر في الموازنة العامة في العراق.

3. دراسة جابي، امينة، (2017): أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة.

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن مبادرات تبني أساس الاستحقاق في هاتين الدولتين، وتتبع أهمية الدراسة إلى التجارب التي أجرتها العديد من دول العالم والاستفادة من هذه التجارب التي أدت إلى إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، وذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي والتركيز على المحاسبة الجديدة القائمة على أساس الاستحقاق، إذ تعد تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة من التجارب الرائدة في هذا المجال التي جذبت عناية واسعة على الصعيد الدولي، فضلاً عن تأثير هذا التنفيذ على القوائم المالية الصادرة في القطاع العام. ما يميز البحث عن الدراسات السابقة: يتميز بالبحث عن الدراسات السابقة من خلال دراسة وتحليل العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي وبيان مدى تأثير هذه العلاقة باعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي

**المبحث الثاني: العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي**  
أولاً. تعريف الموازنة العامة للدولة: وضعت تعريفات عدة للموازنة العامة، فقد عرفت بطرائق وأشكال متعددة ومن وجهات نظر مختلفة إلا أنه بالرغم من اختلاف وتعدد هذه التعريفات في تحديد مفهوم الموازنة تبقى متشابهة إلى حد ما من حيث الجوهر والمضمون.

إن اصطلاح الموازنة يعني أصلاً حقيبة النقود أو الحقيبة العامة التي تستخدم وعاء لإيرادات الدولة ونفقاتها وقد أطلق اصطلاح الموازنة هذا في بريطانيا على الحقيبة الجدية التي يحمل فيها وزير المالية الوثائق التي تتضمن حاجات الحكومة من النفقات وتمويلها التي تقدم إلى السلطة التشريعية لاعتمادها للموافقة عليها (الزويني، 2006: 113).

إن اصطلاح الموازنة يعني أصلاً حقيبة النقود أو الحقيبة العامة التي تستخدم وعاء لإيرادات الدولة ونفقاتها وقد أطلق اصطلاح الموازنة هذا في بريطانيا على الحقيبة الجدية التي يحمل فيها وزير المالية الوثائق التي تتضمن حاجات الحكومة من النفقات وتمويلها التي تقدم إلى السلطة التشريعية لاعتمادها للموافقة عليها (الزويني، 2006: 113).

وتم تعريفها وفق قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 المعدل في الفقرة (4) من القسم الثاني، الموازنة هي "برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات العينية للحكومة". (هاشم، 2014: 63).

ويرى الباحثان الموازنة بأنها: الخطة المالية التي تأتي بها الدولة لتنظيم النفقات والإيرادات المتوقعة لسنة مالية قادمة وتتضمن الموازنة كافة الاستثمارات والرواتب وتمويلات المشاريع التي ستدفعها الوزارات وجميع ما هو متوقع الحصول عليه من رسوم على الخدمات والضرائب، لذلك فإنها توصف بأنها الأداة المثالية لضبط نفقات وإيرادات الدولة وإدارتها وتحتاج الموازنة موافقة السلطة التشريعية بعد الانتهاء من إعدادها من الحكومة وتعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة.

**ثانياً. خصائص الموازنة العامة للدولة:** تتمثل خصائص الموازنة بالآتي (الطائي، 2019: 43):

1. تقديرية احتمالية: إنها تقديرات للمستقبل لا يمكن الجزم في إمكانية حصولها من عدمه، كذلك مطلوب توخي الدقة في تقديراتها إلى أقصى درجة ممكنة.
2. الموافقة على الموازنة: أي إن إعداد الحكومة للموازنة لا يكسبها الصفة الرسمية إلا بعد تصديق البرلمان عليها والسماح للحكومة بتطبيقها والعمل بها وفق القانون.

3. الموازنة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجتمع: تضع الدولة خطة اقتصادية شاملة، ومن ثم تقرر إلى جانبها السياسات والبرامج لتحقيق الأهداف التي وردت في الخطة الشاملة.
4. الموازنة عمل إداري ومالي: تتطلب الموازنة الاتحادية مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية، تتخذها السلطة التنفيذية، حتى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية للدولة.
- رابعاً. مفهوم النظام المحاسبي الحكومي:** يعرف النظام المحاسبي بأنه النظام الذي يحكم جانب التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة وإعداد البيانات الشهرية والسنوية ويضع القواعد التي تحكم الأداء وفقاً للقواعد والأنظمة والتعليمات، كما يحدد إجراءات التسجيل والترحيل وتبويب عمليات الصرف والقبض وفق ما تحدده القواعد المحاسبية الدولية والمحلية (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، 2013: 5).
- ويعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه "مجموعة العناصر والأساليب الفنية التي تستخدم في تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط المتابعة وتقويم الأداء". (الموسوي، 2016: 22).
- في حين عرفه آخرون بأنه مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس المحاسبية المختصة بالجانب الحكومي التي يمكن من خلالها فرض الرقابة على إيرادات الدولة واستخداماتها ويجري ذلك ضمن حدود القوانين الصادرة من السلطات التشريعية. (السعدي، 2015: 33) أو هو عبارة عن مجموعة من النظم الفرعية التي تترابط فيما بينها لتحقيق الأهداف المرسومة والمتخصصة بالأنظمة غير الهادفة إلى الربح ذات الطابع الحكومي. (صالح، 2012: 146) كما عرف بأنه مجموعة من القواعد التي تكون صادرة على وفق قانون معين تلتزم بها الوحدات الحكومية في تنفيذ وانجاز الموازنة العامة للدولة، ويكون تبويبها على وفق دليل العمليات المالية الحكومي وتخضع هذه العمليات الى الرقابة والسيطرة عليها (اسماعيل و عدس، 2010: 44-45).
- ومما سبق نلاحظ وجود علاقة قوية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة. إذ يوفر النظام المحاسبي الحكومي معلومات التغذية الراجعة من أجل ترشيد قرارات إعداد الموازنة العامة للدولة وبذلك يؤدي دوراً بالغ الأهمية في تقييم الوحدات الحكومية، كما إنه يعد من أدوات الإدارة المالية بما يوفره من البيانات الضرورية لرسم السياسات والتحليل وتنفيذ خطط الدولة المالية وكذلك توفير معلومات عن مشروعية الإنفاق والتحصيل.
- ومن جانب آخر فالموازنة بعدها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل تقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال المدة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي إذ إن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية. كما إن اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج. فضلاً عن ذلك يستعمل النظام المحاسبي الحكومي المسميات المصطلحات وأسس التبويب ونظم الترميز نفسها المستخدمة في الموازنة العامة للدولة (ارديني، 2015: 33).
- يُعدُّ النظام المحاسبي الحكومي الأداة الرئيسة والوحيدة لتنفيذ الموازنة بل هو الركيزة التي تستند عليها الموازنة في مراحلها المختلفة في التحضير للإعداد والتنفيذ والمراقبة. إذ تتصف العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة متداخلة ومتزامنة.

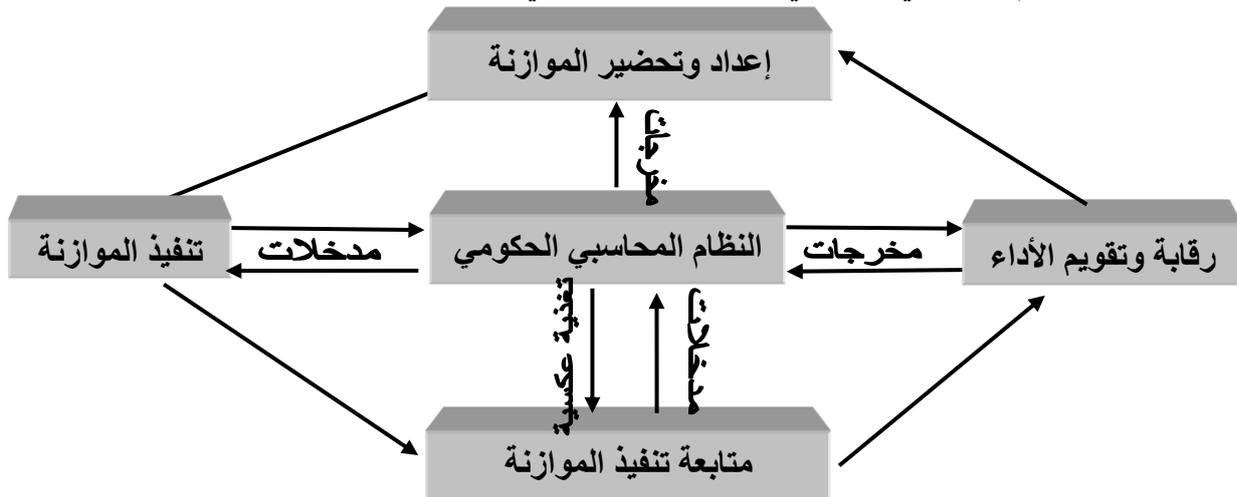
وبعد التوسع الكبير في واجبات الدولة وما يترتب عليه من زيادة النفقات التي تنفقها فضلاً عن تنوع مصادر الموارد وكبر حجمها لذلك صار من الضروري وجود نظام محاسبي يسيطر على أسس التصرف بتلك الأموال لتنفيذ الخدمات والبرامج ويعد أداة السلطة التنفيذية في تجهيز البيانات والمعلومات المحاسبية عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية لتوفير المعلومات الضرورية لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها إذ من غير الممكن أن تكون هناك موازنة عامة سليمة بدون نظام محاسبي سليم والعكس صحيح (احمرو، 2003: 57).

لذا فإن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة هي علاقة تكاملية تبرز في كل مرحلة من مراحل اعداد الموازنة وكما يأتي:

❖ **مرحلة الإعداد والتحضير والاعتماد:** وما يسبق ذلك من عمليات التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات، فيمكن الاعتماد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات الفعلية في السنوات المالية الماضية وعن المدّة المنقضية للسنة الحالية، وما يوفره أيضاً من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج، ومن تقارير مقارنة بين الفعلي والمخطط وتحديد الانحرافات والملاحظات عن المشاكل والمعوقات والمخالفات التي رافقت إنجازات الوحدة الماضية (احمرو، 2003: 57).

❖ **مرحلة التنفيذ والمتابعة:** يهتم النظام المحاسبي الحكومي بإثبات وتسجيل العمليات التي تحدث في الوحدة التي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مخطط بموازنتها، أمّا في مجال متابعة التنفيذ فيوفر هذا النظام بيانات ومعلومات تفيد في إجراء الرقابة على الاعتمادات للتأكد من أن التصرف بها يجري وفق الصلاحيات والتعليمات المشرعة لها (الشيخلي، 2007: 69).

❖ **مرحلة الرقابة وتقويم الأداء:** يوفر النظام المحاسبي الحكومي البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الحساب الختامي للدولة، والمعلومات الأخرى اللازمة لتقويم كفاية وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة بالموازنة. ويعد الحساب الختامي الوثيقة التي تعتمد عليها الأجهزة المركزية والرقابية في الدولة لعمليات الرقابة وتقويم الأداء. (السندي، 2021: 169). ويمكن توضيح العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي من خلال الشكل الآتي:



الشكل (2): علاقة النظام المحاسبي الحكومي بالموازنة العامة للدولة

المصدر: (مال الله، 2004: 21).

وبناء على ما سبق فإن الموازنة العامة تعد بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي بمثابة حجر الزاوية أو المحور الأساس، فهي تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره.

إن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من حيث أسس تخطيطها وإعدادها وتنفيذها الذي سينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية.

### المبحث الثالث: استخدام أساس الاستحقاق بالمحاسبة الحكومية

تأثير أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي: هناك أسس عدة محاسبية يمكن أن تسير عليها في النظام المحاسبي، ويتوقف اختيار أي منها على طبيعة البيانات المطلوب الحصول عليها تلبية لحاجات الإدارة والرقابة المحاسبية، ومدى تقدم التطبيقات المحاسبية في الدولة ومستوى كفاية وقدرة الأفراد المعهود إليهم بالأعمال المالية والحسابية. والأساس المحاسبي أحد المكونات الرئيسية لأي نظام محاسبي ويقصد بالأساس المحاسبي المعيار الذي بموجبه يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية للمشروع. تتبع الوحدات الحكومية أسساً محاسبية مختلفة يمكن بيانها بسلسلة طرفها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل. ويوضح الجدول الآتي مقارنة بين الأسس الأربعة.

الجدول (1): الأسس المحاسبية

الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق
تسجل النفقات والإيرادات وقت استلام أو دفع النقدية فعلياً.	يعترف هذا الأساس بالإيرادات والنفقات عند استلام أو دفع حتى مدة محددة بعد نهاية السنة.	يستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق غير انه لا يعترف ببعض العناصر من الأصول (مثل الأصول الثابتة) ومن الخصوم.	تسجل كافة العمليات والأحداث الاقتصادية عندما تتحقق بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقدية.
نفقات / إيرادات الانفاق / التحصيل.	بعض الأصول وبعض الخصوم النقدية / إنفاق. تحصيل.	بعض الأصول والخصوم النقدية يتبع للدورة المحاسبية وفقاً للحدث.	الأصول / الخصوم يتبع للدورة المحاسبية وفقاً للحدث.

من اعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر:

جابي، أمينة وملياني، حكيم (2017)، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة الحكومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2: 137.

وقد كان الأساس النقدي هو المعتمد في المحاسبة الحكومية في أغلب دول العالم إذ تتم المقارنة بين الإيرادات النقدية والمصروفات النقدية دون النظر إلى واقعة الاستحقاق.

يعد أساس الاستحقاق أكثر الأسس المحاسبية كفاءة على تحقيق أهداف القوائم المالية وكما موضح في الجدول رقم (2). لذلك اتجهت العديد من الدول ومنها دول الاتحاد الأوروبي وعدد من الدول الآسيوية والأفريقية فضلاً عن استراليا ونيوزلندا إلى اعتماد أساس الاستحقاق للإبلاغ المالي الحكومي من خلال تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام الصادر عن IFACIPSASB (السندي، 2021: 38).

الجدول (2): دور الأسس المحاسبية في تحقيق أهداف القوائم المالية على مستوى الوحدات الحكومية

الهدف	الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق
بيان مدى الامتثال لتعليمات تنفيذ الموازنة العامة المعتمدة قانونياً في الحصول على الموارد المالية.	يوفر معلومات ملائمة	يوفر معلومات ملائمة	يوفر معلومات ملائمة	يوفر معلومات ملائمة
بيان مدى الامتثال للمتطلبات القانونية والتعاقدية المعتمدة في تخصيص وأنفاق الموارد المالية.	يوفر معلومات محدودة	يوفر معلومات محدودة	يوفر معلومات ملائمة	يوفر معلومات ملائمة
توفير معلومات حول تقييم قدرات الوحدات الحكومية على تلبية متطلباتها النقدية اللازمة لتنفيذ أنشطتها	يوفر معلومات محدودة	يوفر معلومات محدودة	يوفر معلومات ملائمة	يوفر معلومات ملائمة
توفير معلومات لتقييم قدرات الوحدات الحكومية على الوفاء بالتزاماتها وتعهداتها	يوفر معلومات عن الالتزامات والتعهدات الحالية	يوفر معلومات عن الالتزامات والتعهدات الحالية	يوفر معلومات عن الالتزامات والتعهدات قصيرة الأجل	يوفر معلومات ملائمة
توفير معلومات حول الوضع المالي للوحدات الحكومية	معلومات عن الموجودات والمطلوبات النقدية	معلومات عن الموجودات والمطلوبات النقدية	معلومات عن الموجودات والمطلوبات قصيرة الأجل	يوفر معلومات ملائمة
توفير معلومات لتقييم أداء للوحدات الحكومية ورقابة تكاليف خدماتها وكفاءتها وفعاليتها	لا يوفر معلومات	لا يوفر معلومات	يوفر معلومات محدودة	يوفر معلومات ملائمة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على السندي علي مال الله (2021) تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs ودوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PEFA نموذج مقترح 39.

### المبحث الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

يتناول المبحث دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين العاملين في جامعة الموصل لبيان تأثير اعتماد أساس الاستحقاق على العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي.

**وصف عينة البحث ومتغيرات الدراسة وتشخيصها.**

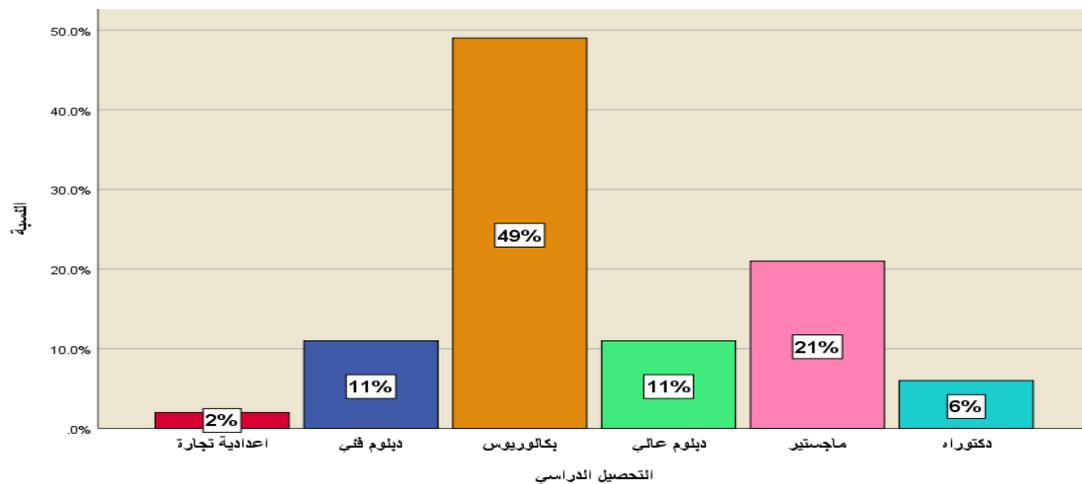
أولاً. **وصف عينة البحث (الأفراد المبحوثين):** تضمن الدراسة عينة من المحاسبين العاملين في جامعة الموصل من أكاديميين ومهنيين إذ تم توزيع (230) تم استرداد (200) منها وفيما يأتي تحليل لخصائص أفراد العينة.

اتسمت عينة الدراسة وفقاً للبيانات التي قدمها أفرادها من خلال إجاباتهم عن الجزء الأول (المعلومات العامة) من استمارة الاستبيان وكما يأتي:

الجدول (3): معلومات عامة عن المحاسبين

النسبة	العدد	المتغيرات	
2%	4	اعدادية تجارة	التحصيل الدراسي
11%	22	دبلوم فني	
49%	98	بكالوريوس	
11%	22	دبلوم عالي	
21%	42	ماجستير	
6%	12	دكتوراه	
72%	144	محاسبة	التخصص العلمي
22%	44	تخصصات ادارة واقتصاد عدا المحاسبة	
6%	12	تخصصات اخرى	
53%	106	محاسب	الوظيفة الحالية
15%	30	مدقق	
24%	48	مدير حسابات	
6%	12	مدير تدقيق	
2%	4	اخرى	
7%	14	اقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخدمة
23%	46	5-10 سنوات	
32.5%	65	11-15 سنة	
13%	26	16-20 سنة	
11%	22	21-25 سنة	
13.5%	27	26 سنة فأكثر	
72%	144	المحاسبين المهنيين	صنف المحاسبين
28%	56	المحاسبين الاكاديميين	

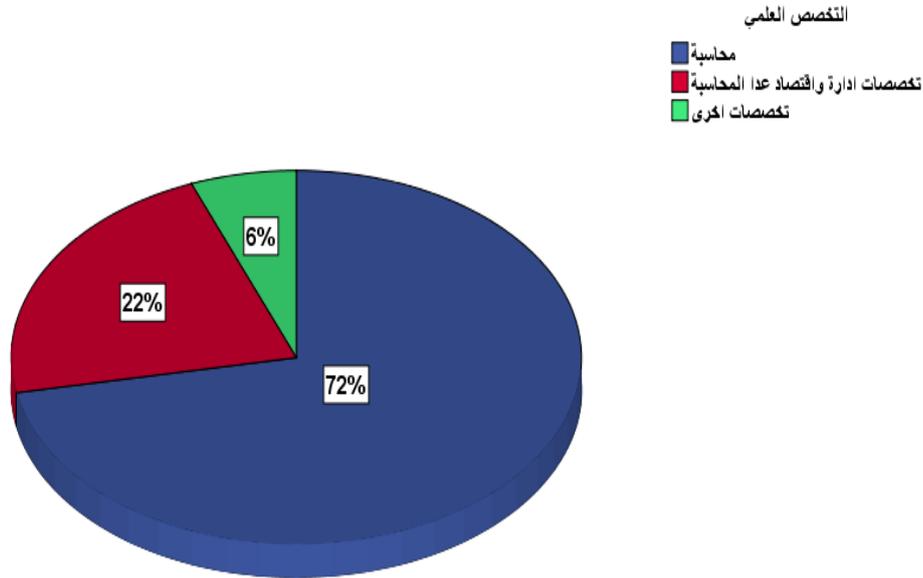
1. **التحصيل الدراسي:** يوضح الشكل رقم (3) أن نسبة عينة الدراسة الذين يحملون شهادة البكالوريوس بلغ (49%) وهم الفئة الغالبة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه والماجستير والدبلوم العالي (38%) وهم في المرتبة الثانية، أما بالنسبة لحاملي شهادة الدبلوم الفني والإعدادية فقد بلغت نسبتهم (13%)، وبذلك نستنتج أن عينة الدراسة بشكل عام هم من أصحاب كفاءات علمية جيدة.



الشكل (3): توزيع الأفراد المبحوثين حسب التحصيل الدراسي

المصدر: إعداد الباحثان.

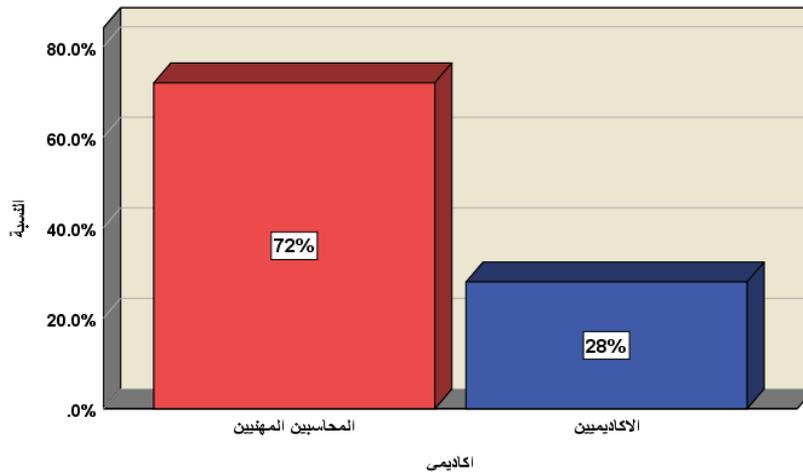
2. **التخصص العلمي:** يوضح الشكل رقم (4) والخاص بنسب تخصص الأفراد المبحوثين أن نسبة الأفراد الذين تخصصهم العلمي (محاسب) بلغ (72%)، أما نسبة الأفراد الذين يمتلكون تخصصات أخرى فقد بلغ (28%).



الشكل (4): الخاص بنسب تخصص الأفراد المبحوثين

المصدر: إعداد الباحثان

3. **الصفة:** يتضح من الشكل رقم (5) أن نسبة أفراد العينة من المحاسبين المهنيين بلغت (72%) أما النسبة المتبقية والمتمثلة بالمحاسبين الأكاديميين فقد بلغت نسبتهم (28%).



الشكل (5): توزيع الأفراد المبحوثين أكاديميين ومهنيين

المصدر: إعداد الباحثان.

ثانياً. وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها: تم استخدام البرامج الجاهزة (SPSS V26) للاستدلال على النسب المئوية، التكرارات، الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، معامل الاختلاف ونسب الاستجابة فضلاً عن دراسة علاقات الارتباط والأثر واختبار الفروض الإحصائية بين المتغيرات قيد الدراسة، علماً بأن عدد الاستمارات الموزعة هو (230) وإن الاستمارات الصالحة كانت (200)، ونتائج التحليل كما موضح في الفقرات الآتية:

**1. وصف متغير أساس الاستحقاق وتشخيصه:**

الجدول (4): المعدل العام والتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لمتغير أساس الاستحقاق

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز السؤال	اسم المتغير	
				لا اتفق بشدة (1)		لا اتفق (2)		اتفق إلى حد ما (3)		اتفق (4)		اتفق بشدة (5)				
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد			
76.90	26.09	1.00	3.85	4.00	8	6.50	13	15.50	31	49.00	98	25.00	50	X1	أساس الاستحقاق	
74.80	28.27	1.06	3.74	5.00	10	5.50	11	25.50	51	38.50	77	25.50	51	X2		
75.90	26.19	0.99	3.80	2.00	4	8.50	17	24.00	48	39.00	78	26.50	53	X3		
79.10	26.13	1.03	3.96	2.00	4	8.50	17	18.00	36	35.00	70	36.50	73	X4		
77.40	26.33	1.02	3.87	2.50	5	7.50	15	21.50	43	37.50	75	31.00	62	X5		
77.80	26.88	1.05	3.89	2.50	5	7.00	14	24.50	49	31.00	62	35.00	70	X6		
74.40	28.54	1.06	3.72	4.00	8	10.50	21	18.50	37	43.50	87	23.50	47	X7		
76.00	27.03	1.03	3.80	2.50	5	9.50	19	21.00	42	39.50	79	27.50	55	X8		
76.54	26.93	1.03	3.83	3.06		7.94		21.06		39.13		28.81		المعدل العام		
				11.00				21.06				67.94				المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان

يشير الجدول رقم (4) إلى أن متغير أساس الاستحقاق تمثل بالأسئلة الفرعية (X1-X8)، وبنسبة اتفاق بلغت (67.94%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي والبالغة (3.83) وانحراف معياري قدره (1.03).

**2. وصف متغير الموازنة العامة للدولة وتشخيصه:**

الجدول (5): المعدل العام والتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لمتغير الموازنة العامة للدولة

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	اسم المتغير	
				لا اتفق تماماً (1)		لا اتفق (2)		محايد (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)				
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد			
78.00	25.32	0.99	3.90	3.50	7	3.00	6	24.00	48	39.00	78	30.50	61	Y11	الموازنة العامة للدولة	
78.90	25.44	1.00	3.95	3.00	6	3.50	7	24.50	49	34.00	68	35.00	70	Y12		
79.00	23.23	0.92	3.95	0.00	0	8.50	17	19.00	38	41.50	83	31.00	62	Y13		
73.80	29.31	1.08	3.69	3.00	6	12.50	25	23.00	46	35.50	71	26.00	52	Y14		
73.30	23.09	0.85	3.67	1.50	3	7.50	15	26.50	53	52.00	104	12.50	25	Y15		
73.50	27.94	1.03	3.68	1.00	2	15.00	30	23.00	46	37.50	75	23.50	47	16Y		
84.40	21.74	0.92	4.22	0.00	0	5.50	11	16.00	32	29.50	59	49.00	98	17Y		
77.27	25.15	0.97	3.86	1.71		7.93		22.29		38.43		29.64		المعدل العام		
				9.64				22.29				68.07				المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان.

يشير الجدول (5) إلى أن متغير الموازنة العامة للدولة تمثلت بالأسئلة الفرعية (Y11-Y17)، وبنسبة اتفاق بلغت (68.07%) وذلك بدلالة قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.86) وبانحراف معياري قدره (0.97).

3. وصف متغير النظام المحاسبي الحكومي وتشخيصه:

الجدول (6): المعدل العام والتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لمتغير النظام المحاسبي الحكومي

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	أسم المتغير
				لا اتفق تماماً (1)		لا اتفق (2)		محايد (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)			
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
79.30	25.83	1.02	3.97	2.50	5	6.50	13	19.50	39	35.00	70	36.50	73	Y21	النظام المحاسبي الحكومي
75.60	26.28	0.99	3.78	1.50	3	10.00	20	23.50	47	39.00	78	26.00	52	Y22	
75.30	29.41	1.11	3.77	6.00	12	6.00	12	21.50	43	38.50	77	28.00	56	Y23	
74.80	29.02	1.09	3.74	4.50	9	9.00	18	21.00	42	39.00	78	26.50	53	Y24	
73.50	24.84	0.91	3.68	2.00	4	7.50	15	28.50	57	45.00	90	17.00	34	Y25	
74.50	27.57	1.03	3.73	3.00	6	8.00	16	28.00	56	35.50	71	25.50	51	Y26	
75.20	26.56	1.00	3.76	3.00	6	7.00	14	25.50	51	40.00	80	24.50	49	Y27	
75.46	27.07	1.02	3.77	3.21		7.71		23.93		38.86		26.29		المعدل العام	
				10.93				23.93		65.14					المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان.

يشير الجدول رقم (6) إلى أن متغير النظام المحاسبي الحكومي تمثلت بالأسئلة الفرعية (Y21-Y27)، وبنسبة اتفاق بلغت (65.14%) وذلك بدلالة قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.77) وبانحراف معياري قدره (1.02).

4. وصف متغير العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي وتشخيصه:

الجدول (7): المعدل العام والتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لمتغير العلاقة التكاملية بين المتغيرات الثلاثة

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	أسم المتغير
				لا اتفق تماماً (1)		لا اتفق (2)		محايد (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)			
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
74.10	23.87	0.88	3.71	0.50	1	6.50	13	35.50	71	37.00	74	20.50	41	Y3_1	العلاقة التكاملية بين المتغيرات الثلاثة
72.70	26.76	0.97	3.64	2.50	5	8.50	17	31.50	63	38.00	76	19.50	39	Y3_2	
72.50	28.40	1.03	3.63	2.00	4	13.00	26	27.50	55	35.50	71	22.00	44	Y3_3	
73.30	24.36	0.89	3.67	0.50	1	9.00	18	32.00	64	40.50	81	18.00	36	Y3_4	
74.50	26.22	0.98	3.73	1.50	3	9.50	19	27.50	55	38.00	76	23.50	47	Y3_5	
74.50	25.95	0.97	3.73	1.50	3	9.00	18	28.00	56	38.50	77	23.00	46	Y3_6	
74.30	25.51	0.95	3.72	2.00	4	8.00	16	27.00	54	42.50	85	20.50	41	Y3_7	
75.70	26.34	1.00	3.79	1.00	2	11.50	23	22.00	44	39.00	78	26.50	53	Y3_8	
76.30	23.81	0.91	3.82	0.00	0	9.50	19	23.50	47	43.00	86	24.00	48	Y3_9	
73.80	27.76	1.02	3.69	2.00	4	12.50	25	23.00	46	39.50	79	23.00	46	Y3_10	
75.10	26.76	1.01	3.76	2.00	4	9.00	18	26.50	53	36.50	73	26.00	52	Y3_11	
74.25	25.98	0.96	3.71	1.55		10.60		30.40		42.80		24.65		المعدل العام	
				12.15				30.40		67.45					المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان.

يشير الجدول رقم (7) إلى أن متغير (العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي) تمثل بالأسئلة الفرعية (Y3\_1-Y3\_11)، وبنسبة اتفاق بلغت (67.45%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي والبالغة (3.71) وبانحراف معياري قدره (0.96).  
**قياس ثبات الاستبانة Reliability test:** لقياس ثبات أداة القياس للأبعاد مجتمعة قمنا باستخدام معامل الفا الطبقي الذي أشار إليه (Feldt & Brennan, 1989) الذي صنف قيم معامل الثبات إلى ثلاثة مستويات، فالقيم الأكثر من (70%) تُعدُّ عالية المستوى، والقيم التي تكون ما بين (40%-70%) تُعدُّ متوسطة المستوى، في حين تكون منخفضة إذا قلت قيمة معامل الثبات عن (40%)، ويبين الجدول رقم (8) نتائج اختبار معامل كرونباخ الفا لكل بُعد ومعامل الفا الطبقي للأبعاد مجتمعة، في المؤسسة المبحوثة.

الجدول (8): قياس الثبات لأبعاد الدراسة منفردة وبشكل كلي

المتغيرات	العبارات	معامل كرونباخ الفا لكل بُعد $\alpha_i$	معامل الفا الطبقي للأبعاد مجتمعة $\alpha_{st.}$ (المتغير)
أساس الاستحقاق	X1-X8	0.89	0.92
الموازنة العامة للدولة	Y11-X17	0.87	
النظام المحاسبي الحكومي	Y21-Y27	0.86	
العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي	Y3_1-Y3_11	0.89	

المصدر: من إعداد الباحثان.

من ملاحظة النتائج في الجدول رقم (8) نجد أن قيمة معامل ألفا الطبقي بلغ (0.92) وهي أكبر من (70%) وهذا يدل على قوة الثبات لمتغيرات الدراسة والاستمارة بشكل عام.  
**الاتساق الداخلي للمتغيرات المدروسة:** يعرف الاتساق الداخلي (Internal Consistency) بأنه الترابط بين الأسئلة داخل البعد الواحد، ويتم قياس الاتساق الداخلي من خلال متوسط معاملات الارتباط (المطلقة) بين أزواج الارتباطات للأسئلة داخل البعد الواحد، وتشير المصادر أنه إذا كانت قيمة هذا المتوسط أكبر من أو يساوي (0.3) فهذا يدل على وجود اتساق داخلي، والجدول رقم (9) يبين نتائج اختبار الاتساق الداخلي لكل من المتغيرات المدروسة وكما يأتي:

الجدول (9): قيم الاتساق الداخلي على مستوى المتغيرات المدروسة

Inter-Item Correlations					
N of Items	Variance	Maximum	Minimum	Mean	
8	0.006	0.677	0.392	0.519	أساس الاستحقاق
7	0.019	0.740	0.304	0.490	الموازنة العامة للدولة
7	0.010	0.685	0.325	0.464	النظام المحاسبي الحكومي
11	0.011	0.670	0.218	0.435	العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي

المصدر: من إعداد الباحثان.

**اختبار التوزيع الطبيعي:** تم استخدام الاختبار الإحصائي (Shapiro-Wilk) للكشف عن مدى مطابقة التوزيع الاحتمالي والخاص بالمتغيرات المدروسة للتوزيع الطبيعي وكما هو موضح في الجدول رقم (7)، علماً إن عدم تحقق هذا الفرض الإحصائي من شأنه تشويه النتائج ويستدعي الأمر تطبيق طرائق لا تتأثر بعدم تحقق هذا الفرض، والفرضية المستخدمة لاختبار ذلك هي كما يأتي:

**فرضية العدم:** المتغير يتوزع توزيعاً طبيعياً.

**الفرضية البديلة:** المتغير لا يتوزع توزيعاً طبيعياً.

الجدول (10): قيم معيار (Shapiro-Wilk) لفحص التوزيع الطبيعي للمتغيرات المدروسة

Tests of Normality			الوصف	النوع
Shapiro-Wilk				
Sig.	df	Statistic		
0.000	200	0.147	أساس الاستحقاق	المتغيرات
0.000	200	0.139	الموازنة العامة للدولة	
0.000	200	0.169	النظام المحاسبي الحكومي	

المصدر: من إعداد الباحثان.

من ملاحظة نتائج الجدول رقم (10) نجد أن جميع القيم الاحتمالية (P-value) الخاصة بالمتغيرات قيد الدراسة اقل من (0.05) وهذا دليل على أنها لا تتبع التوزيع الاحتمالي الطبيعي.

**قياس علاقة الارتباط بين المتغيرات المدروسة:** يستخدم معامل الارتباط (Pearson Correlation) لمعرفة اتجاه وقوة وطبيعة العلاقة بين أي متغيرين، إذ نستدل على اتجاه العلاقة من حيث كونها علاقة (طردية ام عكسية) من خلال اشارة قيمة معامل الارتباط، أما بالنسبة لقوة العلاقة فنستدل عليها من خلال قرب قيمة معامل الارتباط من القيمة (±1) إذ إنه كلما اقتربت هذه القيمة من الواحد الصحيح فهذا دليل على قوة العلاقة بين هذين المتغيرين، وأخيراً وبالنسبة لطبيعة العلاقة (معنوية العلاقة) بين أي متغيرين يستدل عليها من خلال ملاحظة القيمة الاحتمالية (P-value) المرافقة لقيمة معامل الارتباط، وتشير الدراسات إلى أنه إذا كانت هذه القيمة اقل من (0.05) فهذا دليل على معنوية العلاقة بين المتغيرين، والجدول رقم (10) يبين نتائج تحليل علاقة الارتباط بين المتغيرات المدروسة.

الجدول (11) قيم معامل الارتباط بين المتغيرات المدروسة

P-value	قيمة الارتباط	البعد الثاني	اتجاه العلاقة	البعد الأول
0.000	0.634	الموازنة العامة للدولة	<-->	أساس الاستحقاق
0.000	0.849	النظام المحاسبي الحكومي	<-->	أساس الاستحقاق
0.000	0.618	النظام المحاسبي الحكومي	<-->	الموازنة العامة للدولة

المصدر: من إعداد الباحثان.

**تحليل الأثر:**

أ. تحليل أثر أساس الاستحقاق في الموازنة العامة للدولة:

الجدول (12): تحليل أثر أساس الاستحقاق في الموازنة العامة للدولة

تحليل الانحدار						
Regression analysis						
المتغير المعتمد / الموازنة العامة للدولة						
المعنوية P-value	قيمة (t <sub>Cal</sub> ) المحسوبة	معامل التحديد R- squared	تحليل التباين ANOVA	الخطأ المعياري للمعاملات	المعاملات Coefficients	المتغير المستقل
			F <sub>Cal</sub> (P-value)	S <sub>e</sub> (B)	B	
0.000	5.335	0.696	452.597	0.084	0.450	(Constant)
0.000	21.274		(0.000)	0.036	0.776	أساس الاستحقاق

المصدر: من إعداد الباحثان.

الجدول (12) يبين نتائج تحليل أثر أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي وكما يلي:  
تشير نتيجة تحليل التباين (ANOVA) أن نموذج أثر أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي  
الحكومي معنوي وذلك بدلالة القيمة الاحتمالية (p-value) التي ظهرت مساوية إلى (0.000) وهي  
أقل من (0.05).

ب. تحليل أثر أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي:

الجدول (13): تحليل أثر أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي

تحليل الانحدار						
Regression analysis						
المتغير المعتمد / النظام المحاسبي الحكومي						
المعنوية P-value	قيمة (t <sub>Cal</sub> ) المحسوبة	معامل التحديد R- squared	تحليل التباين ANOVA	الخطأ المعياري للمعاملات	المعاملات Coefficients	المتغير المستقل
			F <sub>Cal</sub> (P-value)	S <sub>e</sub> (B)	B	
0.000	5.450	0.721	510.841	0.083	0.454	(Constant)
0.000	22.602		(0.000)	0.036	0.816	أساس الاستحقاق

المصدر: من إعداد الباحثان.

الجدول رقم (13) يبين نتائج تحليل أثر أساس الاستحقاق في العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق  
والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي وكما يأتي:  
1. تشير نتيجة تحليل التباين (ANOVA) أن نموذج أثر أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي  
الحكومي معنوي وذلك بدلالة القيمة الاحتمالية (p-value) التي ظهرت مساوية إلى (0.000) وهي  
أقل من (0.05).

تحليل أثر أساس الاستحقاق في (العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام  
المحاسبي الحكومي):

الجدول (14): تحليل أثر أساس الاستحقاق في العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي

تحليل الانحدار Regression analysis						
المتغير المعتمد / العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي						
المتغير المستقل	المعاملات Coefficients	الخطأ المعياري للمعاملات S <sub>e</sub> (B)	تحليل التباين ANOVA F <sub>Cal</sub> (P-value)	معامل التحديد R- squared	قيمة (t <sub>Cal</sub> ) المحسوبة	المعنوية P-value
(Constant)	0.761	0.081	397.823	0.668	9.350	0.000
أساس الاستحقاق	0.703	0.035	(0.000)		19.945	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان.

سابعاً. اختبار الفروق في الآراء بين كل من المهنيين والأكاديميين: قبل إجراء اختبار الفروق بين كل من المهنيين والأكاديميين حول مدى أهمية كل متغير، لابد من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي كل عينة داخل المتغير وكما هو موضح في الجدول رقم (15) الآتي:

الجدول (15): اختبار التوزيع الطبيعي لكل من المحاسبين المهنيين والمحاسبين الأكاديميين لمتغيرات الدراسة

Tests of Normality			النوع	المتغيرات
Kolmogorov-Smirnov				
Sig.	df	Statistic		
.001	144	.099	المحاسبين المهنيين	أساس الاستحقاق
.058	56	.116	المحاسبين الأكاديميين	
.000	144	.115	المحاسبين المهنيين	الموازنة العامة للدولة
.006	56	.143	المحاسبين الأكاديميين	
.001	144	.103	المحاسبين المهنيين	النظام المحاسبي الحكومي
.022	56	.128	المحاسبين الأكاديميين	
.021	144	.081	المحاسبين المهنيين	العلاقة التكاملية بين أساس الاستحقاق والموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي
.000	56	.187	المحاسبين الأكاديميين	

المصدر: من إعداد الباحثان

من ملاحظة نتائج الجدول رقم (15) نجد العينتين المتمثلتين بكل من المحاسبين المهنيين والمحاسبين الأكاديميين لا تتبعان التوزيع الطبيعي في كل متغير من المتغيرات المدروسة لذا سيتم الاعتماد على أحد الطرائق اللامعلمية والمتمثلة باختبار (Mann-Whitney U Test) عوضاً عن الاختبار المعلمي (Independent-Samples t test)، وذلك لفحص الفروق بين كل من العينتين المستقلتين (المحاسبين المهنيين) و(المحاسبين الأكاديميين) وكما هو موضح في الجدول رقم (16) الآتي:

نتائج اختبار (Mann-Whitney U Test) للمقارنة بين عينتي المحاسبين المهنيين والمحاسبين الأكاديميين لكل متغير من المتغيرات المدروسة

Hypothesis Test Summary						
القرار	P-value	قيمة الاختبار	نوع الاختبار	قيمة متوسط الرتب		البعد او المتغير
رفض فرضية العدم	0	6150	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	85.79	المحاسبين المهنيين	أساس الاستحقاق
				138.33	المحاسبين الأكاديميين	
رفض فرضية العدم	0	6257		85.05	المحاسبين المهنيين	الموازنة العامة للدولة
				140.23	المحاسبين الأكاديميين	
رفض فرضية العدم	0	6225.5		85.27	المحاسبين المهنيين	النظام المحاسبي الحكومي
				139.67	المحاسبين الأكاديميين	
رفض فرضية العدم	0	6335.5		84.5	المحاسبين المهنيين	العلاقة التكاملية بين المتغيرات الثلاثة
				141.63	المحاسبين الأكاديميين	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050

### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

1. تُعدُّ الموازنة العامة بمثابة حجر الزاوية بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي أو المحور الأساس، فهي تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره.
2. إن استخدام أساس الاستحقاق يُسهم في توفير معايير ملائمة لتقييم اقتصادية أداء الوحدات الحكومية إذ يوفر مدخلات وبيانات دقيقة عن تكاليف الخدمات المقدمة بما يسهم في كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة.
3. لا يؤثر استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي بشكل عام خاصة عن اعتماده في النظامين أي اعتماده في النظام المحاسبي ونظام إعداد الموازنة. ولكن العلاقة البينة بين مقومات النظام المحاسبي ولاسيما التقارير وتقارير الموازنة العامة قد تتأثر؛ ولذا فإنَّ اعتماد أساس الاستحقاق يتطلب إعادة هيكلة التقارير التي تظهر العلاقة بين النظام المحاسبي والموازنة العامة كما ينبغي أن تتضمن كشف مقارنة بيانات الموازنة المخططة مع الفعلية. لمقارنة بيانات الموازنة العامة المخططة على مستوى الوحدة الحكومية ونتائج تنفيذها، التي ينبغي اجرائها على وفق نفس الأساس المستخدم في إعداد الموازنة.
4. إن اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ينتج بيانات تساعد في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

5. هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين كل من (أساس الاستحقاق) و(الموازنة العامة للدولة) و(النظام المحاسبي الحكومي).
6. هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين (الموازنة العامة للدولة) و(النظام المحاسبي الحكومي).
7. هناك أثر طردي ومعنوي لأساس الاستحقاق في الموازنة العامة للدولة وفي النظام المحاسبي الحكومي.
8. هناك فروق معنوية بين كل من المحاسبين المهنيين والمحاسبين الأكاديميين في اتجاهات آرائهم حول كل من (أساس الاستحقاق، الموازنة العامة للدولة، النظام المحاسبي الحكومي والعلاقة التكاملية بين المتغيرات الثلاثة)؛ إذ نلاحظ أن المحاسبين الأكاديميين كانت مستويات توجههم أعلى من توجهات المحاسبين المهنيين.

**ثانياً. التوصيات:** بناء على الاستنتاجات توصي الباحثة بما يأتي:

1. تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق من خلال اعتماد منهجية الموازنة على أساس النتائج لتفعيل دور الموازنة العامة للدولة في تخصيص الموارد العامة بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ويحد من الهدر والضياع في استخدام المال العام.
2. اعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي العراقي؛ لأنَّ البقاء على اعتماد الأساس النقدي المحاسبي يعيق توفير متطلبات تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق؛ إذ يعد استخدام أساس الاستحقاق مطلب أساسي لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. لزيادة كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية
3. العمل على تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS) وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق.

#### المصادر

##### أ. الوثائق الرسمية:

1. الدليل المالي والمحاسبي في العراق وزارة المالية العراقية، 2013.

##### ب. الرسائل الجامعية:

1. إرديني، طه أحمد حسن، (2015)، ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) و(GFSM)، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
2. الزويني، خديجة جمعة مطر، (2006)، الخصخصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
3. السعدي، عبد الكريم فارس عبد الأمير، (2015)، تطوير إعداد الموازنات الحكومية باستعمال الموازنة الصفوية، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، العراق.
4. السندي علي مال الله، (2021)، تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs ودوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PEFA نموذج مقترح 39، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
5. الشيلخي، اشواق عبد الرحمن عبدالوهاب، (2008)، مدى فاعلية نظام التخطيط\_ البرمجة\_ الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

6. صالح، عبد الهادي سلمان، (2012)، إطار مقترح لتطوير لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. الطائي، زهراء محمود حامد، (2019)، دور آليات الحوكمة في تفعيل الرقابة على الموازنة في الجامعات/أنموذج مقترح للتطبيق في جامعة الموصل، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
8. عبدالله، علي مال الله، (2004)، تصميم نظام معلومات محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
9. كامل، رؤى مصطفى، (2017)، تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs ودليل احصاءات مالية الحكومة GFSM في الموازنة العامة للعراق"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
10. الموسوي، دنيا محسن خلف، (2016)، دور نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" في تعزيز الرقابة على أداء الوحدات الممولة مركزياً—دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
11. هاشم، حسام حسن، (2014)، المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وأثرها في الموازنة الاتحادية (الاعداد-التنفيذ)، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- ج. الدوريات والبحوث:**
1. جابي، أمينة ومليني، حكيم (2017)، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة الحكومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2: 137 وزنم.
2. جاسم، علي نعيم، (2014)، أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، دراسة تطبيقية في جامعة المثنى، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 16، العدد 13، العراق.
- د. الكتب:**
1. احمر، إسماعيل حسين، (2003)، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان \_الأردن.
2. إسماعيل، خليل إسماعيل وعدس، نائل حسن، (2010)، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان \_الأردن.