



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

عنوان البحث

(( تكامل مفهومي أساس الاستحقاق والأساس النقدي وانعكاسه على التقارير المالية ))

❖ آيات حيدر نصيف

❖ امير علي حمد

❖ اميرة كريم مويل

❖ امير حازم عبيد

اشراف الدكتور

أ.م.د. جاسم محمد حسين

٢٠٢٤ م

١٤٤٥ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ ۗ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ)

الزمر (٩)

## الإهداء

إلى من أفضلها على نفسي، ولم لا؛ فلقد ضحت من أجلي ولم تدخر جهدًا في سبيل إسعادي على الدوام (أمي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة فلم يبخل علي طيلة حياته والذي العزيز.

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة.

أقدم لكم هذا البحث، وأتمنى أن يحوز على رضاكم.

الصفحة	المحتويات
أ	العنوان
ب	الآية الكريمة
ت	الاهداء
ث	قائمة المحتويات / الجداول
ج	المستخلص
١	المقدمة العامة
٤-١	المبحث الاول
٢	اولاً : منهجية البحث / اهداف البحث / أهمية البحث
٣	فرضية البحث
٤-٣	ثانياً : بعض الدراسات السابقة
٩-٥	المبحث الثاني / الاساس النقدي
٥	اولاً : مفهوم الاساس النقدي
٦	ثانياً : أهمية الاساس النقدي
٧	ثالثاً : مزايا وعيوب الاساس النقدي
٨-٧	رابعاً : مأخذ وعيوب الأساس النقدي
٩-٨	خامساً : معايير الأساس النقدي
١٤-١٠	المبحث الثالث : اساس الاستحقاق
١٠	اولاً : مفهوم اساس الاستحقاق
١١	ثانياً : أهمية اساس الاستحقاق
١١	ثالثاً : مزايا وعيوب اساس الاستحقاق
١٢	رابعاً : معايير أساس الاستحقاق
١٣	خامساً : تأثير الاسس المحاسبية على القوائم المالية
١٤-١٣	عناصر القوائم المالية وفق أسس المحاسبة الحكومية المختلفة
١٦-١٥	الاستنتاجات والتوصيات
١٧	المصادر العربية
١٨	المراجع باللغة الإنكليزية

## المستخلص

اجرت العديد من الدول في جميع انحاء العالم في اواخر التسعينات و اوائل العقد الاول من القرن الحادي والعشرين , اصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام , وذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الاساس النقدي والتركيز على المحاسبة الجديدة القائمة على اساس الاستحقاق . والتي جذبت اهتماماً واسعاً على المستوى الدولي .

وفي هذا الاطار يهدف البحث الى تقديم لمحة عامة عن المبادرات تبني الاساس النقدي واساس الاستحقاق والتحديات التي واجهها خلال فترة التنفيذ , اضافة الى تأثير هذا التنفيذ على القوائم المالية الصادرة في القطاع العام , وبوجه عام لخصت الورقة الى التحول الى اساس الاستحقاق هو الخيار الصحيح حيث انه يقدم نظرة اكثر دقة للواقع المالي للوحدة الاقتصادية .

## Abstract

In the late 1990s and early 2000s many- countries around the world undertook comprehensive reforms to their accounting systems in the public sector moving away from traditional cash based accounting and focusing on the new accrual based- accounting. Which have attracted wide international attention. In this view the aim is aims to provide an overview of initiatives adopting cash basis and due mutual and the challenges they faced during the implementation period.

In addition to the impact of this implementation on the financial statement issued in the public sector and in general the paper concluded that switching to the accrual basis is the correct option as it provides a more accurate view of the financial reality of the economic unit.

## المقدمة

هناك اساسين محاسبيين هما : الاساس النقدي واساس الاستحقاق يمكن الاختيار من بينها النظام المحاسبي لمعالجة البيانات المحاسبية , والتي تكون من نتائج التقارير والقوائم المالية المختلفة والتي تمثل مصدرا رئيسيا ومهما من مصادر المعلومات المحاسبية , فالأنظمة المحاسبية تركز بصفة عامة على اسس محاسبية معينة لأثبات العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات بهدف استخلاص قياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة و واضحة

حيث يستخدم اساس الاستحقاق من قبل المنشأة الهادفة للربح ( القطاع الخاص ) نظراً لأنه اكثر ملائمة في اظهار نتيجة اعمال المنشأة ووضعها المالي , اما الاساس النقدي والذي يعتبر الاكثر سهولة في التطبيق من اساس الاستحقاق فيستخدم من قبل بعض المنشأة غير الهادفة للربح والقطاع الحكومي ( القطاع العام )

يقوم اساس الاستحقاق على الاعتراف بالإيرادات الخاصة بكل فترة عند تحقق الايراد وبغض النظر عن المبلغ النقدي المقبوض من الايراد . وحسب اساس الاستحقاق يتحقق الايراد عند عملية بيع البضاعة او تقديم الخدمة . اما المصاريف فيعترف بها عند استفادة المنشأة من الخدمة وبغض النظر عن المبلغ النقدي المدفوع عن المصروف .

اما اساس النقدي فيتم بموجبه الاعتراف بالإيرادات في الفترة التي تقبض الايرادات فيها نقدا , اما المصاريف فيعترف بها الفترة التي تدفع فيها نقدا .

<http://egyaccountant.blogspot.com>

# المبحث الاول

## منهجية البحث ودراسات سابقة

### اولاً :- منهجية البحث

### ثانياً:- دراسات سابقة

#### منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث تكمن في ايجاد صياغة المشكلة في التعريف

هل هناك انعكاس لتكامل مفهومي اساس الاستحقاق والاساس النقدي على التقارير المالية . وما مدى انعكاس التكامل لمفهوم اساس الاستحقاق والاساس النقدي وتأثيرها على التقارير المالية .

ثانياً : اهمية البحث

تتجسد أهمية البحث في الاحاطة بمحددات اية معلومة محاسبية معدة طبقاً لمفاهيم أساسها استحقاق مؤجلات , او تخصيصات , او تقديرات , فضلاً عن تحليل وعرض اهمية ودور تكامل تلك المعلومة مع معلومة تعد طبقاً للأساس النقدي وبما يجعلهما مكملتان لبعضهما البعض .

ثالثاً : هدف البحث

يسعى البحث لبيان اهمية التكامل بين اساس الاستحقاق والاساس النقدي وانعكاسه على التقارير المالية من خلال الاتي :

- ١- بيان مفهوم ومزايا وعيوب الاساس النقدي .
- ٢- بيان مفهوم ومزايا وعيوب اساس الاستحقاق .
- ٣- تسليط الضوء على الانعكاسات التي تنتج عن استخدام الاساس النقدي في اعداد المعلومات المحاسبية .
- ٤- اهمية استخدام وتطبيق الاساس المحاسبي النقدي في النظام المحاسبي .
- ٥- بيان دور التكامل بين اساسي الاستحقاق والنقدي وانعكاسه على التقارير المالية .

## رابعاً: فرضية البحث

ينعكس التكامل بين اساس الاستحقاق والاساس النقدي على جودة التقارير المالية وتقدم معلومات محاسبية مفيدة مركزة ودقيقة لغرض اتخاذ قرار يحقق هدف خاص او عام لتعزيز المسائلة .

## ثانياً :دراسات سابقة

١. قام ( Ahmed & Al-Kake, ٢٠١٩ )

بدراسة توضح دور التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام في إقليم كردستان العراق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم وضع استبانة تضمنت (١٢) سؤالاً وزعت على (١٢٠) أكاديميا في إقليم كردستان العراق. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام يوفر معلومات مناسبة ومصداقية، وفهم أكثر، وقابلية للمقارنة، وتكون أكثر واقعية، وتتوافق مع نماذج القرار، كما قدمت الدراسة عدداً من التوصيات، بما في ذلك الحاجة إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من قبل حكومة إقليم كردستان العراق.

٢ كما قام ( Ismaili et al., ٢٠٢١ )

بدراسة أهمية التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتنفيذها بالقطاع العام في كوسوفو. وقد تم استخدام المنهج الوصفي، حيث صممت استبانة وزعت على عينة من (١٠٠) مسئول من منظمات ومؤسسات الموازنة وأعضاء المؤسسات المملوكة ملكية عامة والجمعيات المهنية. وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق الإصلاح في ظل المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق يسهم بشكل كبير في تحسين عملية اتخاذ القرار واستخدام الأموال العامة. كما أنه يسهم في بناء ثقة الجمهور في المعلومات المتعلقة بالوضع الاقتصادي والمالي المستدام، ويساعد على ضمان الكشف عن المعلومات المالية بشكل أفضل، وتحسين المساءلة والشفافية، وتحسين الإدارة المالية، وتحسين المعلومات المالية العامة للبلد والجهات المانحة، وتحسين المساعدة التقنية الدولية. وقد أوصت الدراسة برفع مستوى الوعي سياسياً وإدارياً من خلال إظهار فوائد الإصلاح، وأيضاً بتدريب وتأهيل المسؤولين والمحاسبين المهنيين في القطاع العام، والشروع في إدخال تغييرات على التشريعات واعتماد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأفضل الممارسات، وبتكليف المؤسسة المناسبة بواجب تحديد وتسجيل وتقييم الأصول بجميع أنواعها، من العقارات إلى الأشياء الثمينة، مع طلب الدعم من مختلف المؤسسات المالية.

### ٣. دراسة التيمي و جمعة

بعنوان تقويم جودة الربحية المشتقة و المعتدة على قائمة التدفقات النقدية و مشكلة هذه الدراسة هي بيان سبب الاختلاف في عنصر الربح المتأتي من الأنشطة التشغيلية ضمن قائمة التدفقات النقدية . و هدفت الدراسة الى توضيح جانب الاستحقاق و جانب الاساس النقدي لبيان الاختلاف في عنصر الربح في الأنشطة التشغيلية و اظهرت استنتاجات المستندة على الاساس النقدي الى انخفاض جميع النسب و ظهورها بشكل سالب ما عدا نسبة كفاية التدفقات النقدية ، و استخدام النسب المستندة على جدول حسابات النتائج و النسب المالية المستندة على قائمة التدفقات النقدية يعد اداة هامة لتقويم النسب المالية لجودة الارباح .

ان العديد من الدراسات و الابحاث التي تم الاطلاع عليها و منها الدراسات السابقة يغلب عليها دراسة النظام المحاسبي الحكومي ككل و كيفية تطويره ، و التوصية بتطبيق اساس محاسبي غير الأساس النقدي كأحد الطرق لمعالجة النظام المحاسبي الحكومي .

### ٤. وتناول (Sadiyah & Yuhertiana, ٢٠٢١)

تحديد أفضل أساس محاسبي الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام بإندونيسيا. وقد استخدمت الدراسة أسلوباً نوعياً من خلال دراسة الأدبيات. وقد خلصت الدراسة إلى أن الأساس النقدي معروف بتسجيله البسيط، بينما أساس الاستحقاق هو الأفضل، ويمكن أن تلعب المساءلة دوراً مهماً للغاية في منع المؤسسات من إساءة استخدام المرافق والموازنات العامة. كما أن التغييرات في المحاسبة المبنية على الأساس النقدي إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق تعني التغييرات في إصلاح السجلات المحاسبية

في إندونيسيا.

## المبحث الثاني

### مدخل مفاهيمي عن الاساس النقدي

اولاً: مفهوم الاساس النقدي

ثانياً : اهمية الاساس النقدي

ثالثاً : مزايا و عيوب الاساس النقدي

رابعاً: معايير الاساس النقدي

#### اولاً : مفهوم الاساس النقدي

الاساس المحاسبي النقدي يعني تسجيل المعاملات فقط عندما يتم استلام او دفع النقدية , فهو يقوم ببساطة بإثبات المعاملات المالية النقدية لحظة وقوعها ، فيتم تسجيل الإيرادات عند قبضها ، و تسجيل النفقات عند صرفها ، بغض النظر عن الفترة المالية التي تخصها ، و هو هنا يركز على توقيت قياس تسجيل الإيرادات النفقات ، كما يستثنى المعاملات المالية غير النقدية من التسجيل. و من خلال التتبع للأسس المحاسبية المختلفة من الناحية التاريخية فإن الأساس النقدي " يعتبر من اقدم الاسس التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية و قياس نتائج النشاط الحكومي "، و نلاحظ في الواقع العملي ان كثيراً من البلديات تقوم بعمل حملات لجباية مستحققاتها على السكان و ذلك من خلال حملات تخفيض بنسب متفاوتة ، و تقوم بتحصيل مبالغ كبيرة ومعظم هذه الاموال تخص سنوات سابقة ، ولكنها حسب الاساس النقدي تحمل بها الفترة المالية الحالية ، فالإساس النقدي هنا يقوم على اعتبار واقعة الدفع ( القبض ) او التحصيل النقدي اساس القياس و التسجيل المحاسبي للإيرادات و النفقات ، وذلك بصرف النظر سواء كانت هذه الإيرادات و النفقات تخص فترة سابقة لهذه الفترة او لاحقة لها . ( هاللي ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٥ ) .

و فيما يتعلق بمعالجة الاساس النقدي للحقوق و الالتزامات فقد ذكر بأن الأساس النقدي لا " يتطرق لأية حقوق او التزامات تنشأ خلال السنة ، و النقدية بموجب هذا الأساس هي المبالغ التي يحتفظ بها في الوحدة الحكومية ، و لا يعترف بالمدينين او الدائنين او المخزون او المستحقات او المبالغ المدفوعة أو المقبوضات مقدما " . ( احمر ، ٢٠٠٣ ، ص ١٣٨ ) .

و يتبين من تطبيق الأساس النقدي انه لا يترتب على تطبيقه اي حقوق او التزامات نتيجة الدفع مقدما ( مصاريف مدفوعة مقدما ) او التأخير في دفع أو تحصيل قيمة الخدمات أو السلع المستخدمة ، و عليه فانه لا يظهر في قائمة المركز المالي ايه مقدمات او مستحقات نتيجة اتباع الاساس النقدي .

ويلاحظ على الاساس النقدي ما يلي :

- يتم تسجيل كل من الايرادات و المصروفات في السجلات عند تمام عملية التحصيل الفعلي للإيرادات أو السداد الفعلي للمصروفات و ليس في تاريخ نشأة الالتزام الخاص بأي منهما .
- يتم تسجيل الايرادات و المصروفات النقدية دون غيرها من العمليات المالية .
- ان العبرة بوقت التحصيل او الصرف و ليس بوقت الاستحقاق أي بصرف النظر عن ان هذه الإيرادات او المصروفات تخص السنة الجارية او تخص السنة الجارية او تخص فترات زمنية سابقة او لاحقة .
- يعني ذلك ايضا ان الحسابات الفعلية التي يتم على أساسها اعداد الحساب الختامي للإدارة المالية ما هي الاسجلات خاصة بالمقبوضات و المدفوعات التي تمت خلال السنة
- يترتب على اتباع هذا الاساس ان تلغي اعتمادات النفقات التي لم تصرف أثناء السنة المالية و ينظر امر نتيجتها من جديد في الموازنة الجديدة للسنة المقبلة . كما ان عدم اعتراف الاساس النقدي بالمدينين او الدائنين و المبالغ المدفوعة مقدما من البلديات و كذلك المستحقات عليها أثر على عدم ظهورها كعناصر ضمن القوائم المالية كقائمة المركز المالي و قائمة الحساب الختامي . ( سرايا ، و المنيجي ، ١٩٨٦ ، ص ٣٨ ) .

#### ثانيا : اهمية الاساس النقدي

١. يتم الاعتراف بالإيراد حينما يتم قبض قيمتها من الغير ، وكذلك يتم الاعتراف بالمصروفات بمجرد دفعها الى الغير سواء كانت تلك الايرادات او المصروفات تخص الفترة الحالية ام لا تخصها .
٢. يعترف بما يؤثر فعليا على النقدية من الايرادات او المصروفات للوحده المحاسبية او الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة واثباتها لحظة القبض النقدي للإيراد أو الدفع النقدي للمصروف .
٣. يعترف بالإيرادات عند تحصيلها ويعترف بالمصاريف عند دفعها . إن صافي الدخل في الأساس النقدي هو الفرق بين التحصيلات والمدفوعات النقدية .
٤. لا يتناسب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً حيث أنه من الممكن استخدام قائمة التدفقات النقدية عوضاً عنه .

hp : //www.business&ions.com/٢٠١٨/٠١/Accounting - measurement - Accrual - Basis Cash - Basis - Modified - Cash - Basis.html ? m = ١

## ثالثاً : مزايا و عيوب الاساس النقدي

### مزايا الاساس النقدي

و يتمتع الاساس النقدي من حيث التطبيق والنتائج المترتبة على تطبيقه مجموعة من المزايا يمكن ايضاحها كما يلي :

- ١ . الوضوح و سهولة الفهم و التطبيق من قبل المحاسبين
- ٢ . تمكن من اقبال الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية .
- ٣ . تمكن الادارة الحكومية من الربط بين الإيرادات العامة و النفقات العامة بحيث تستطيع تنفيذ سياسة الاعتماد على الذات .
- ٤ . تظهر الموقف النقدي للخرينة العامة للدولة بشكل دقيق و واضح .
- ٥ . تعتبر واقعية ، حيث لا يحتاج تطبيقها الى استخدام عوامل التقدير الشخصي .

و هناك مزايا تتعلق بالمخرجات من المعلومات و التقارير و التي تنتج عن تطبيق الاساس النقدي في النظام المالي .

- ٦ . توفير المعلومات و البيانات اللازمة لبيان حركة السيولة النقدية بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية ، و تطابق النتائج المحاسبية من الوضع الحقيقي للسيولة النقدية الامر الذي يساعد أيضا في عمليات التخطيط المالي و يسهل الادارة المالية للنشاط الحكومي .

## رابعاً : مأخذ و عيوب الاساس النقدي

- ١ . صعوبة اجراء المقارنات بين البلديات المختلفة من ناحية ، و اجراء المقارنة بين بيانات البلدية نفسها عبر الفترات الزمنية المختلفة ، و يرجع ذلك إلى تداخل أنشطة السنوات المالية ببعض و تحميل كل سنة مالية بنفقات تمت في سنوات مالية أخرى أو حرمان بعض السنوات من بعض موارد و اضافتها لموارد السنة التي يتم فيها التحصيل الفعلي ، و هذا ما يترك اثره في درجة الاعتماد على هذه البيانات في عملية التخطيط و اعداد الموازنات للفترات المستقبلية ، فقد يتم انجاز جزء كبير الحجم في سنة معينة و لكن يتم الصرف في السنة التالية .

و يذكر ( عثمان ، وسرايا ، ١٩٩٥ ، ص ٥٨ ) عيوب اخرى للأساس النقدي منها

- ١ . لا يسجل النظام كل الاحداث المالية التي تقع و يقتصر الاثبات على الموارد و المصروفات النقدية ، كما انه يتيح فرصة التلاعب في حجم الإيرادات و النفقات عن طريق التباطؤ أو الاسراع في عمليات التحصيل او السداد .

٢. لا يصلح هذا الأساس الا لتوفير البيانات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف التقليدية و المحددة لنظام المحاسبة الحكومية ، و يعني ذلك انه لا يوفر البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الانشطة والبرامج الحكومية و تحديد وحدة الانجاز او وحدة الخدمة المؤدية لأغراض قياس الاداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة للوحدات الادارية الحكومية و قياس فعالية البرامج الحكومية طويلة الاجل و هذه الاهداف التي يجب ان يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث .

و يمكن اضافة العيب الذي أورده ( هلاي ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٦ ) فيما يتعلق ب

٣. يتناقض فرض الدورية ومبدأ المقابلة، و ذلك عند اجراء القياس المحاسبي حيث النفقات التي لم يتم انفاقها خلال السنة المالية تلغي و تعاد الى خزينة الدولة وبالتالي يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو سنوات مالية سابقة

كما و يمكن اضافة عيوب اخرى ( وزارة المالية الكويتية ، ٢٠٠٦ ) وهي كالتالي

٤. لايمكن إجراء المقارنات بين الحسابات نتيجة النشاط خلال حياة الوحدة الاقتصادية

٥. صعوبة تحليل الحسابات للوحدة الاقتصادية.

٦. صعوبة قياس نتيجة نشاط وكلفة المنشأة .

٧. صعوبة قياس كفاءة الأداء للوحدة الاقتصادية .

### خامساً: معايير الاساس النقدي :

١. من حيث الفهم بسيط و لكنه غير مألوف لمعظم الناس .

٢. من حيث التعامل معه يسهل التعامل معه نسبياً .

٣. من حيث الشمول معلومات حول النقدية فقط.

٤. من حيث فائدته في ادارة التدفقات النقدية يوفر المعلومات الاساسية فقط .
٥. من حيث ادارة الاصول غير المالية لا يوفر المعلومات .
٦. من حيث امكانية المقارنة تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض .
٧. من حيث استدامة السياسة المالية فائدة محدودة جدا .
٨. من حيث المصدقية محدود .
٩. كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية محدود .
١٠. حيث المسألة محدود .
١١. كرادع للاحتيال و الفساد محدود .
١٢. من حيث التنفيذ تكلفة عالية لنظم المعلومات .
١٣. من حيث الاستمرار في العمل قليل من المهارة المطلوبة من قبل المحاسبين و لكن مع زيادة الطلب على موظفين العمل
١٤. كأساس لتسعير المنتجات و الخدمات محدود .

## المبحث الثالث

### ماهية اساس الاستحقاق

اولا : - مفهوم اساس الاستحقاق

ثانيا : - اهمية اساس الاستحقاق

ثالثاً : - مزايا و عيوب أساس الاستحقاق

رابعاً : - معايير اساس الاستحقاق

خامساً : - تأثير الاسس المحاسبية على القوائم المالية

اولا : مفهوم اساس الاستحقاق اساس الاستحقاق

يختلف عن الأساس النقدي في اثبات النفقات و الإيرادات فهو يقوم على اساس تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات و إيرادات دون النظر الى وقت الدفع او التحصيل ، و يترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات و الإيرادات الحقيقية التي تخص الفترة المحاسبية ، وفي نفس الوقت استبعاد النفقات و الإيرادات التي يتم انفاقها و تحصيلها و تخص فترات مالية سابقة او لاحقة .

و بناء على تطبيق اساس الاستحقاق يتم الاعتراف بآثار العمليات و الاحداث الاخرى عند حدوثها ( وليس عند استلام او دفع النقد أو ما يعادل النقد ) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية و الابلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها ، العناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل اساس الاستحقاق هي الموجودات و المطلوبات و صافي الموجودات / حقوق الملكية والإيرادات و المصروفات "

وهناك توجه على مستوى المنظمات و الجمعيات المهنية للانتقال الى تطبيق اساس الاستحقاق في النظام المحاسبي لما يتمتع به من مزايا عديدة منها انه يتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات و فرض استثمار المنشأة ، حيث يستلزم اتباع هذا الاجراء تسويات جردية للنفقات و الإيرادات لإضافة العناصر المستحقة و استبعاد العناصر المقدمة ، بالإضافة لذلك يستلزم اجراء الجرد الفعلي للمخازن و الخزائن والاصول الثابتة و المتداولة الأخرى لتحديد مدى المستنفذ منها خلال السنة المالية . ( هلاي ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٥ ) .

## ثانياً: أهمية اساس الاستحقاق

١. يتم الاعتراف بالإيراد في الفترة التي يتم فيها بيع البضاعة أو تقديم الخدمة للغير سواء تم قبض قيمتها من العميل ام لم تقبض ، ويتم الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة الحالية سواء تم دفعها ام لم تدفع .
٢. يعتمد على اثبات الحقوق والمطلوبات لحظة نشوؤها بغض النظر عن قبضها ان كانت ايرادا او دفعها ان كانت مصروفاً ولذلك نجد أثرها اسرع في الحسابات الخاصة بالوحدة المحاسبية من طريقة الاثبات في الأساس النقدي .
٣. يستخدم عملية التسوية للاعتراف بالإيرادات والمصاريف عند تحققها بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو السداد .
٤. أساس الاستحقاق يساعد على قياس أفضل لنتيجة الأعمال كما يساعد على المقارنة بين القوائم المالية لمختلف الشركات .

١٢ hp s : //www.business&ions.com/٢٠١٨/٠١/Accounting - measurement - Accrual - Basis - Cash Basis - Modified - Cash - Basis.html ? m = ١

## ثالثاً: مزايا و عيوب اساس الاستحقاق

### أ/ مزايا اساس الاستحقاق

يتمتع اساس الاستحقاق بعدة مزايا في معظمها علاج للعيوب التي يتصف به الاساس النقدي ومن هذه المزايا ما أورده ( الزفين ، ٢٠٠٦ ، ص ٨ ) ضمن مشروع التحول الى اساس الاستحقاق المحاسبي :

١. يتيح امكانية إدارة التوقعات المالية و التدفقات المالية و اعداد الموازنات بفعالية اكبر . و يمكن اضافة ما ذكره ( عثمان ، و سرايا ، ١٩٩٥ ، ص : ص ٥٩-٥٨ )
  ٢. يتفق هذا الاساس مع الاصول العلمية المحاسبية حيث يتميز بالدقة و العدالة فالسنة المالية شخصية مستقلة ، و بالتالي تؤخذ في الاعتبار اي مستحقات او مقدمات بالنسبة لكل من الايرادات و المصروفات
  ٣. اتباع هذا الاساس يساعد في تحديد حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤدات خاصة في ظل الانظمة الحديثة للموازنة كموازنة البرامج و الاداء ، و كذلك يساعد على الرقابة على الانشطة و تقييم ادائها ، و يعتبر ذلك من اهم مميزاتاها .
- وقد ذكر ( بدوي ، و عباس ، ٢٠٠٣ ، ص ٥٧ ) ان من مزايا اساس الاستحقاق انه :

٤ . يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط و فرض الرقابة عليه و تسهيل اجراء المقارنات الزمنية على مستوى الوحدة الادارية ذاتها أو بين الوحدات الادارية المختلفة لأغراض قياس الكفاية ، و ذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها بغض النظر عن واقعة التحصيل او السداد النقدي الفعلي لها . كما و يمكن اضافة ما ذكره ( بريكماند ، ١٩٩٩ ، ص ص ٩٢-٩١٠ )

#### ب/ عيوب اساس الاستحقاق :

- ١ . يحتاج تطبيقه الى نظام محاسبي معقد و مكلف في اعداده و تشغيله عما هو مطبق في الاساس النقدي ، حيث يحتاج الى عدد كبير من العاملين و الى كفاءات محاسبية قد لا تتوفر في دول كثيرة . ( عثمان ، و سرايا ، ١٩٩٥ )
- ٢ . سوء تحميل النفقات و الإيرادات للسنة المالية ، فقد تلجأ اليه الادارة الحكومية لتضخيم قيمة المصاريف المستحقة ، و بالتالي زيادة قدرتها الانفاقية في السنة اللاحقة ، او تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة و غير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات . اضافة الى عيب آخر يتعلق بالمركز النقدي و هو ( احمر و ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٧ ) انه : يتيح المجال للمحاسبة الإبداعية في التلاعب بالحسابات في خسارة او ربح الوحدة الاقتصادية .

#### رابعاً : معايير اساس الاستحقاق :

- ١ . من حيث الفهم معقد و لكنه أكثر اعتياديا لمعظم الناس .
- ٢ . من حيث التعامل به من السهل التعامل معه ، وفقا لمعايير التدقيق و المحاسبة .
- ٣ . من حيث الشمول يتضمن معلومات عن النقدية و كذلك معلومات اضافية .
- ٤ . من حيث فائدته في ادارة التدفقات النقدية يقدم معلومات حول النقدية والالتزامات .
- ٥ . من حيث ادارة الأصول غير المالية يوفر معلومات حول كافة الأصول .
- ٦ . من حيث امكانية المقارنة الدول تستخدم معايير محاسبية مختلفة عن المحاسبة على اساس الاستحقاق و التي لا تتفق مع بعضها البعض .
- ٧ . من حيث قياس استدامة السياسة المالية مفيد و لكن يجب ان يستكمل مع معلومات اضافية .
- ٨ . من حيث المصدقية أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف الدائنين و وسائل الاعلام .
- ٩ . كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية جيد عندما يستخدم جنبا الى جنب مع المعلومات النقدية

https:// www.business&lions.com/٢٠١٨/٠١/Accounts measurement – Accrual – // Basis – Cash – Basis – Modified – Cash Basis.html ? m = ١

## خامساً:- تأثير الاسس المحاسبية على القوائم المالية .

سوف نوضح في هذا الفصل ان هناك اربعة اسس محاسبية للقياس و هي الاساس النقدي و الاساس النقدي المعدل و اساس الاستحقاق المعدل و اساس الاستحقاق الكامل ، حيث ان اهمية الاساس المحاسبي المستخدم نابعة من اهمية النظام المحاسبي المؤمل الوصول اليه ، حيث انه لوجود نظام محاسبي قوي و سليم يحتاج اساس محاسبي قادر على بناء هذا النظام .

## عناصر القوائم المالية وفق أسس المحاسبة الحكومية المختلفة .

الاساس المحاسبي	عناصر القوائم المالية
الاساس النقدي	<ul style="list-style-type: none"> <li>● المتحصلات النقدية</li> <li>● المدفوعات النقدية</li> <li>● رصيد النقدية</li> </ul>
الاساس النقدي المعدل	<ul style="list-style-type: none"> <li>● المتحصلات النقدية + المستحقات خلال فترة محددة من تاريخ التقرير</li> <li>● المدفوعات النقدية+ المستحقات خلال فترة محددة من تاريخ التقرير</li> <li>● رصيد النقدية وشبه النقدية</li> </ul>
اساس الاستحقاق	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الايرادات</li> <li>● المصروفات (من ضمنها الاندثار )</li> <li>● الموجودات ( مالية وغير مالية ملموسة وغير ملموسة )</li> <li>● صافي الموجودات</li> </ul>
اساس المعدل الاستحقاق	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الايرادات</li> <li>● النفقات</li> <li>● الموجودات المالية</li> <li>● المطلوبات</li> <li>● صافي الموارد المالية</li> </ul>

يوضع الجدول السابق محاور القياس و الاساس المحاسبي الملائم له و القوائم المالية التغيرات في الارصدة النقدية و الاساس الذي يلائمه و الاساس النقدي و عناصر القوائم المالية الصادرة عن تبنيه المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية و الارصدة النقدية ، و هو اساس غير كامل حيث انه يستثني جوانب اقتصادية و موارد مالية هامة في النظام المحاسبي و لا يظهر الصورة العادلة للوضع المالي و الاقتصادي ، اساس الاستحقاق الكامل و المعدل من فضلها في عرض البيانات بطريقة عادلة و بشكل ادق و اصدق من حيث اظهار الأصول المالية و الخصوم والايرادات و النفقات .

و من خلال عرض مزايا و عيوب الاسس المحاسبية و مقارنتها مع محاور القياس المحاسبي ، تبين بأن الاساس النقدي يتوافق مع تدفق الموارد المالية الجارية و اساس الاستحقاق يتوافق مع محور تدفق الموارد الاقتصادية

و هناك علاقة قوية ما بين نوعية التقارير الصادرة في النظام المحاسبي و طبيعة الاساس المحاسبي المستخدم حيث ان اساس الاستحقاق يستطيع ان يوفر جميع انواع التقارير المطلوبة .

اساس الاستحقاق يستطيع تحقيق اهداف التقارير المالية و التي من أهمها :

تخصيص المصادر و استخدام الموارد المالية ، و القدرة على تمويل الانشطة و مواجهة المطلوبات والالتزامات ، و الوضع المالي والتغييرات فيه ، و الاداء المالي حول تكاليف الخدمات.

ان توجه الانظمة المحاسبية نحو اساس الاستحقاق هو التوجه الافضل لادارة المال العام . حيث يتجلى ذلك في الدول التي تطبق الواقع الاقتصادي المزدهر للدول التي تطبق اساس الاستحقاق ، و لكن في حقيقة الأمر اساس الاستحقاق يستطيع أن يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة بطريقة تزيد من قدرة اصحاب القرار على اتخاذ القرارات بطريقة تؤدي لتحسين الوضع الاقتصادي ، بعكس الاساس النقدي الذي يعبر بطريقة عن الوضع النقدي للدولة فقط مما يؤثر على جودة القرار الاقتصادي .

و يمكن الاستنتاج ان اساس الاستحقاق الكامل هو افضل اساس حيث ان الاساس المحاسبي يتبنى الاساس النقدي و هذا ما يفسر محدودية المعلومات و البيانات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ، و قد اثبتت محدودية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي من خلال محاولة الحصول على معلومات محاسبية حول التقارير المالية فلم تجد الدراسة التقارير المالية الملائمة أو المناسبة و ذلك يعزى الى عدم قدرة النظام المحاسبي المعد وفق الأساس النقدي على معالجة البيانات الموجودة و اخراجها بما يلائم المطلوب منها و لذلك كان الزاما تغيير الاساس المحاسبي المستخدم في اعداد التقارير المالية ليتناسب مع اهداف التقارير المالية المنشودة

## الاستنتاجات والتوصيات

### اولا : الاستنتاجات

من ابرز الاستنتاجات التي توصلت اليها دراسة الأساس النقدي وي اساس الاستحقاق و اثرها على القوائم المالية ما يلي :

- ١ . فيما يتعلق بالأساس النقدي للعمل المحاسبي فانه لم يعد يناسب العمل المحاسبي.
- ٢ . اظهر غالبية الباحثين رغبتهم في استبدال الأساس النقدي بأساس الاستحقاق او ايجاد دليل حسابات ليتلائم ومطلبات مبدا الاستحقاق في القطاع العام .
- ٣ . هناك مظاهر ضعف للمعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي منها :
  - ان المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي الذي لا يطبق أساس النقدي لا تعتبر ملائمة لاستخدامها في مجال الرقابة المالية بصورة فعالة .
  - أن الاساس النقدي في النظام المحاسبي لا يسهل الحصول على التقارير الاستثنائية بصورة كبيرة.
  - ان المعلومات المحاسبية لا تساعد متخذي القرارات على اختلاف فئاتها في اتخاذ القرارات .
- ٤ . هناك مظاهر إيجابية تتصف بها المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي منها :
  - تبين من الدراسة انه يتم عرض المعلومات المحاسبية بطريقة مناسبة و مرتبة تساعد مستخدميها على فهمها بسهولة
  - المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي واضحة و خالية من التشويه .
- ٥ . التقارير و القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المعد وفق اساس الاستحقاق الكامل لها القدرة على تلبية احتياجات الجهات التشريعية و التنفيذية و الرقابية للقيام بالمهام الموكلة اليها من خلال تمكين المستخدمين من خلال التحليل المالي .

## ثانيا : التوصيات

### وفي ضوء النتائج اوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها :

- ١ . ضرورة تبني تطبيق اساس محاسبي غير الأساس النقدي و ليكن اساس النقدي المعدل كمرحلة اولى و يتم تطبيقه بصورة تدريجية و محدودة و من تم الانتقال الى اساس الاستحقاق و ينعكس هذا التأثير بصورة ايجابية على المعلومات المحاسبية من الجوانب التالية :
  - يعكس النفقات و الايرادات بصورة أكثر واقعية .
  - يساهم في تحديد تكلفة الخدمات بصورة أكثر دقة .
  - المساعدة في تحقيق الرقابة بصورة أكبر .
  - يساهم في اعداد الموازنات و تقدير بنود نفقاتها و ايراداتها بفعالية اكبر .
- ٢ . ضرورة ان يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير و القوائم المالية و التي تلبي حاجات متخذي القرارات من المعلومات المالية و غير المالية و يجب الا تكتفي بأعداد التقارير النمطية و الروتينية تلبية لحاجات الجهات المختلفة الأخرى.
- ٣ . ضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات بكافة أنواعها فالقرارات المتخذة على اسس علمية و معلومات و بدائل افضل بكثير من تلك التي تتخذ ارتجالا .
- ٤ . ضرورة نشر التقارير المالية كاملة للجمهور بحيث تكون كاملة للجمهور بحيث تكون مرفق بها الايضاحات و التفسيرات و ذلك بعد تطبيق الاساس الجديد حتى تتم عملية المحاسبة بشكل تام و بكامل الافصاح مما يحقق الاهداف المنشودة من تطبيق الأساس الجديد خاصة تحقيق العدالة من توزيع تكاليف الخدمات العامة .

## المصادر العربية

١. احمر و ، اسماعيل حسن ، المحاسبة في الأساس النقدي و الالتزامات ، جامعة الحسين بن طلال ، ٢٠٠٣ .
٢. التميمي عباس حميد يحيى ، وجر استقلال جمعة ( دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية ) مجلة الادارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد خمسة و تسعون ، سنة ٢٠١٣ .
٣. الزفين ، ثاني ، مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي ، ٢٠٠٦ ، عمان ، صفحة ٤٢ .
٤. بدوي ، محمد ، ونصر ، عبد الوهاب ، الأساس الاستحقاق المحاسبي ، الإسكندرية ، دار الجامعة جديد ، ٢٠٠٣ ص ٥٧ .
٥. بريمكاند ، المحاسبة الحكومية الفعالة و الأساس النقدي و انعكاسه على قرارات التقارير المالية ، ترجمة حسن باحص ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية ، ١٩٩٩ .
٦. حجازي ، حسام ، ( ١٩٩٩ ) ، مفهوم الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين ، طبعة الرابعة ، عمان .
٧. عثمان ، الأميرة ، و سرايا ، محمد ، المحاسبة في وحدات الحكومية و المنشآت المالية و الأساس النقدي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٥ ، ص ٥٨ .
٨. هلال ، محمد ، مفهوم الأساس النقدي و أساس الاستحقاق و انعكاسه . تقارير المالية ، طبعة الاولى ، عمان دار صفاء للنشر و التوزيع ٢٠٠٢ .
٩. سرايا و المنحجي ، المحاسبة في وحدات الحكومية و المنشآت المالية و الأساس النقدي الدار الجامعية الإسكندرية ١٩٨٦ ص ٣٨

## المقالات

- ١ ( ) النشرة الإخبارية لبرنامج التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي ، العدد الأول ، سبتمبر ٢٠١٦ ، على الموقع الرسمي لوزارة المالية في الإمارات العربية المتحدة .
- ٢ ( ) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبعة ٢٠٠٧ ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، ص ٩٠٦ .
- ٣ ( ) وزارة المالية الكويتية ، الدليل المالي و المحاسبي في العراق ، ٢٠١٣ .

## المراجع باللغة الأجنبية

١. Ahmed, D. M., & Al-Kake, F. (٢٠١٩), Application of accrual basis in the public.Sector and its role in providing useful information exploratory

Study of a sample of academic specialists in the Kurdistan Region of Iraq. Qalaa Zanist Journal, ٤(١), pp: ١٠١٢-١٠٤٩.

٢. Ismaili , A. , Ismajli , H. , & Vokshi , N. (٢٠٢١). The importance and challenges of implementing IPSAS accrual basis to the public sector. The case of Kosovo. Accounting, ٧(٥), pp: ١١٠٩-١١١٨.

٣. Sadiyah, D. I., & Yuhertiana, I. (٢٠٢١). Changes in the Recording of Cash- Based Accounting Methods to Accrual Base. International Journal of Community Service & Engagement, ٢(٢), pp: ٢٤-٣١

٤. Rossona Guerra de Sousa et al . , Accrual Basis accounting in the Brazilian public Sector ; Empirical research on the Usefulness of accounting information , R. cont . fin . USP . . v.٢٤ , n.٦٣ , ٢٠١٣ , p٢٢١

مصادر الموقع الالكتروني :

١. [http://www.alazhar.edu.ps/arabic/He/archive/masterstd.asp?st\\_dno=٢٠١٢٢٤٣٨](http://www.alazhar.edu.ps/arabic/He/archive/masterstd.asp?st_dno=٢٠١٢٢٤٣٨)
٢. [http://www.business&lions.com/٠١/٢٠١٨/Accountn\\_g-measurement-Accrual-Basis-Cash-Basis-Modified-Cash-Basis.html?M=١](http://www.business&lions.com/٠١/٢٠١٨/Accountn_g-measurement-Accrual-Basis-Cash-Basis-Modified-Cash-Basis.html?M=١)
٣. [https://www.business&lions.com/٢٠١٨/٠١/Accounts\\_measurement-Accrual-Basis-Cash-Basis-Modified-Cash-Basis.html?m=١](https://www.business&lions.com/٢٠١٨/٠١/Accounts_measurement-Accrual-Basis-Cash-Basis-Modified-Cash-Basis.html?m=١)