

تقييم جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية المصرية على أساس الاستحقاق المحاسبي

خالد محمد عبد المنعم زكي لبيب

أستاذ المراجعة
كلية التجارة
جامعة القاهرة

علي محمد عبد الحميد الفرماوي

مدرس مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة
جامعة القاهرة

ali_mohamed_elfaramawy@foc.cu.edu.eg

مستخلص البحث

هدف هذا البحث إلى الإسهام في حل مشكلة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل تبني أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمبادئ الإدارة العامة الجديدة (NPM)، وتضييق فجوة المعلومات بين كل من معدي القوائم المالية والمستخدمين، بما يلبي حاجات المستخدمين من المعلومات المالية ويعمل على توليد معان مشتركة (تفاهم) بين المعددين والمستخدمين حول المعلومات المفصّل عنها. ولأغراض تحقيق هدف البحث واختبار فروضه، فلقد قام الباحثين - من خلال نظرية الانتشار Diffusion Theory - بنوعين من الدراسات؛ دراسة نظرية وأخرى ميدانية، حيث تم تطوير إطار محاسبي - من منظور كلي - للإفصاح عن هذه الأصول، يستند هذا الإطار إلى ستة معايير للاعتراف بالأصول الرأسمالية، مع تبويبها داخل قائمة المركز المالي - متى استوفت هذه المعايير - إلى فئات رئيسية وفرعية باعتبارها أصولاً رأسمالية اقتصادية أو مقيدة أو غير مقيدة، أما إذا لم تستوف هذه المعايير، يتم معالجتها كأصول مقيدة، ويتم الإفصاح عنها خارج القوائم المالية وفقاً للإطار المقترح؛ تجنباً لتضليل المستخدمين، وخلص الباحث - من خلال التحليل الإحصائي الوصفي والتحليلي للبيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية - إلى أن الإطار المقترح يمكن أن يساهم في توفير معلومات مالية ذات جودة عن هذه الأصول من وجهة نظر المستخدمين، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم للجدوى (الفائدة) المتوقعة من هذه المعلومات.

الكلمات المفتاحية

الأصول الرأسمالية الحكومية، أساس الاستحقاق المحاسبي، الاعتراف المحاسبي، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي.

تم استلام البحث في ٢٤ يناير ٢٠٢٣، وقبوله للنشر في ١٥ أغسطس ٢٠٢٣.

١. مقدمة:

يُعتبر موضوع تحول المحاسبة الحكومية من اتباع الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أهم الموضوعات التي أثارت مُشكلات متعددة عند التطبيق العملي في العديد من الدول بصفة عامة؛ ذلك أن أحد أهم نتائجها هو الإفصاح عن جميع أصول الوحدات الحكومية والتقارير المحاسبي عنها دورياً (Aversano, & Christiaens, 2014, p. 150)؛ وما يتبعه من إهلاك واختبار للاضمحلال، والاعتراف بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بها. منبع تلك المُشكلات هو اختلاف طبيعة الوحدات الحكومية وخصائصها عن وحدات القطاع الخاص، كذلك السمات المميزة للأصول الحكومية، والتي تصل إلى درجة التفرد وصعوبة الحصر والقياس، وبصفة خاصة تسعى وزارة المالية المصرية إلى إصدار قانون جديد للموازنة والمحاسبة الحكومية بحيث يواكب التطورات العالمية والتوصيات الصادرة من المؤسسات الدولية باتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة؛ وهو ما يتطلب وضع تصور لعملية دمج أصول الدولة في النظم المحاسبية والتقارير عنها.

٢. مشكلة البحث:

تُعتبر المعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية الحكومية من الموضوعات التي أثارت جدلاً واسعاً عند تطبيق الحكومات للمحاسبة على أساس الاستحقاق، وخاصة المعالجة المحاسبية للعناصر الثرائية، والعسكرية، والبنية التحتية؛ ويرجع ذلك إلى اختلاف طبيعة وأهداف كل من الشركات الهادفة للربح والوحدات الحكومية التي لا تهدف للربح؛ وبالتالي فإن تطبيق بعض المعايير المحاسبية لأغراض التقرير المحاسبي في القطاع العام قد يكون صعباً أو مستحيلاً؛ أو قد ينتج عنه معلومات غير ملائمة لكافة فئات المستخدمين، أو معلومات مع تحمل تكاليف تفوق المنافع المنتظرة منها (Woon, et al., 2019, p. 612).

يترتب على ذلك تعدد أنواع المعلومات المفصح عنها، سواء معلومات مالية، أو غير مالية، أو الجمع بين كليهما، واختلاف وسائل الإفصاح المتبعة، سواء الإفصاح داخل القوائم المالية، أو في تقارير منفصلة خارج القوائم المالية، وقد يصل الأمر إلى استبعاد هذه العناصر من القوائم المالية استناداً إلى صعوبة الإفصاح وعوامل أخرى، مثل: اقتصادية التكلفة، وموافقة السلطات التشريعية، وتوفر الخبرات اللازمة لجمع المعلومات وتحليلها؛ ومن ثم فقد حدثت فجوة معلوماتية كبيرة بين المُعدين والمستخدمين بشأن جودة المعلومات المفصح عنها، ومدى ملاءمتها لأغراض المساءلة وترشيد القرارات (Aversano, & Christiaens, 2014؛ Chatterjee, et al., 2017؛ Woon, et al., 2019؛ Ehalaiye, et al., 2021)، هذا بالإضافة إلى صعوبة مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية الحكومية سواء على المستوى القطاعي أو المحلي أو الدولي (Matei, et al., 2017؛ Adam, et al., 2011؛ Agasisti, et al., 2015؛ Alberti, et al., 2016؛ Cavanagh, et al., 2016؛ Kulikova, L., & Goshunova, A., 2019؛ Adam, 2018؛ 2017). وتزداد حدة الفجوة في حالة غياب نصوص دولية توضح المعالجة المحاسبية لنوع محدد من الأصول الرأسمالية العامة؛ مما يترتب عليه قيام المُعدين بالرجوع إلى متطلبات معايير المحاسبة المحلية ونصوص التشريعات لأغراض الإفصاح عن تلك الأصول (Matei, et al., 2017).

في ضوء ما تقدم؛ يتضح أن التقرير العادل والملائم عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يلبي تطلعات أصحاب المصالح من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، وفي الوقت نفسه يوفر معلومات قابلة للمقارنة على المستوى القطاعي والمحلي والدولي - يُعتبر من المُشكلات الجديرة بالبحث والدراسة؛ ومن ثم تكمن مُشكلة البحث في السؤال التالي:

"إلى أي مدى يجب أن يتم الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وقياسها والإفصاح عنها في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق؛ لأغراض تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية، ومحاولة سد الفجوة بين تطلعات كل من المُعدين والمستخدمين؟"

٣. أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من واقع أهمية الجوانب التالية:

- التوجه الدولي نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية، والذي بدأ منذ ثلاثة عقود وحتى الآن، وذلك لتوفير معلومات ذات جودة للمستخدمين لأغراض التخطيط وتقييم الأداء والمساءلة العامة والحوكمة.
- اختلاف خصائص الوحدات الحكومية بشكل كبير عن وحدات القطاع الخاص من حيث هدف الربحية ونوع الملكية والتحكم في طريقة التشغيل والتمويل والخضوع للمساءلة العامة؛ مما يترتب عليه صعوبة تطبيق المبادئ المحاسبية المستخدمة في القطاع الخاص "كنموذج واحد يناسب الكل" وخاصة عند معالجة الأصول الرأسمالية الحكومية.

٤. هدف البحث:

في ضوء مُشكلة البحث التي تم عرضها، فقد سعي الباحث إلى تطوير استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية بغرض توفير معلومات تتناسب مع مستخدمي المعلومات.

٥. منهج البحث:

يتكون منهج البحث من شقين؛ شق نظري يتضمن دراسة وتحليل أهم ما ورد في الدراسات والبحوث المحاسبية المرتبطة بشكل وثيق بالتقرير المحاسبي عن الأصول الرأسمالية الحكومية حتى يمكن تشخيص الوضع الراهن ومُشكلاته وصولاً إلى مقترح محاسبي من منظور كلي للإفصاح عن تلك الأصول. وشق آخر يتضمن دراسة ميدانية من خلال تحليل نتائج قائمة استقصاء، حيث يقوم الباحث بإعدادها وتوزيعها على فئات المستخدمين لأغراض اختبار فروض البحث وتحقيق هدفه.

٦. الإطار النظري للبحث:

لأغراض تحقيق هدف البحث واختبار فروضه، فلقد تم عرض الإطار النظري للبحث على النحو التالي:

٦- ١ ماهية الأصول الرأسمالية الحكومية وخصائصها.

٦- ٢ الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وقياسها في التقارير المالية.

٦- ٣ القضايا الخاصة المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية.

٦- ١ ماهية الأصول الرأسمالية الحكومية وخصائصها:

وفقاً للفقرة رقم ١٣ من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS 17 "العقارات والآلات والمعدات": يمكن تعريف الأصول الرأسمالية بأنها العناصر الملموسة التي يحتفظ بها بغرض استخدامها في: إنتاج، أو توريد السلع والخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة (IPSASB, 2021a, p. 531). يشمل مصطلح الأصول الرأسمالية وفقاً للفقرة رقم ١٩ من معيار المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB 34 "القوائم المالية الأساسية - ومناقشة الإدارة وتحليلها - لحكومات الولايات والحكومات المحلية" كل من: الأراضي، وتحسينات الأراضي، والمعايير، والمباني، وتحسينات المباني، والمركبات، والآلات، والمعدات، والأعمال الفنية، والآثار التاريخية، وأصول البنية التحتية، وجميع العناصر الأخرى الملموسة أو غير الملموسة التي يتم استخدامها في العمليات التشغيلية، ولها أعمار إنتاجية أولية تمتد إلى ما بعد فترة مالية واحدة (GASB, 1999, p. 11).

ولقد عرّف مجلس المحاسبة الحكومية الأمريكية (GASB) Governmental Accounting Standard Board الأصول - في الفقرة رقم ٨ من القائمة الرابعة للمفاهيم GASB 4 "عناصر القوائم المالية" - بأنها موارد ذات طاقة خدمية تسيطر عليها الوحدة (GASB, 2007, p. 3)، كما عرّف مجلس IPSASB الأصول - في الفقرة رقم ٥، ٦ من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS، بأنها موارد تسيطر عليها الوحدة حالياً نتيجة لأحداث سابقة (IPSASB, 2014, p. 51)، ثم عرّف الأصول مرة أخرى في الفقرة رقم ٧ من معيار IPSAS 1 بأنها موارد تسيطر عليها الوحدة نتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة إلى الوحدة (IPSASB, 2021a, p.164). على الرغم أن كلا التعريفين صادران عن المجلس نفسه، غير أن التعريف الوارد بمعيار IPSAS 1 يشير - صراحة - إلى توقع حدوث منافع نقدية أو خدمية مستقبلاً نتيجة السيطرة على الموارد الاقتصادية، وجعل ذلك شرطاً للاعتراف بعنصر ما على أنه أصل. ويرى الباحث أنه من الأفضل أن يقوم المجلس بتعديل تعريفه الأول للأصول في الإطار المفاهيمي ليتسق والتعريف الثاني حتى يكون هناك تكامل وتناسق بين معايير IPSAS وإطارها المفاهيمي.

مما سبق؛ يمكن تعريف الأصول الرأسمالية الحكومية بأنها موارد اقتصادية ملموسة، تسيطر عليها الوحدة الحكومية نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تحصل منها على منافع اقتصادية أو خدمية مستقبلاً؛ وذلك من خلال استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة في توفير السلع والخدمات أو التأجير للغير أو للأغراض الإدارية؛ من هذا التعريف يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص التي تتصف بها الأصول الرأسمالية الحكومية على النحو التالي:

أ. الأصول الرأسمالية تُعتبر موارد اقتصادية ملموسة.

ب. ضرورة السيطرة على الموارد الاقتصادية الملموسة من قبل الوحدة.

ج. الحصول على الموارد الاقتصادية نتيجة أحداث سابقة.

د. تدفق منافع اقتصادية أو إمكانات خدمية نتيجة استخدام الأصول الرأسمالية.

هـ. الاحتفاظ بالموارد الاقتصادية بغرض الاستخدام طويل الأجل.

٦- ٢ الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وقياسها في التقارير المالية:

لأغراض التقرير المالي، لا يتم الاعتراف بأحد العناصر (عقارات أو آلات أو معدات) على أنه أصل رأسمالي إلا إذا استوفى تعريف الأصل الرأسمالي - السابق عرضه - وشرطي الاعتراف الواردين في معيار IPSAS 17 "العقارات والآلات والمعدات". وحتى يتم الاعتراف بأي عنصر من عناصر العقارات والآلات والمعدات على أنه أصل رأسمالي، تنص الفقرة رقم ١٤ من معيار IPSAS 17 على ضرورة تحقق شرطين متلازمين معاً هما: أن يكون من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة

نتيجة حيازة أو تطوير الأصل، وأن تكون هناك وسيلة موثوق بها يمكن من خلالها قياس تكلفتها أو قيمته العادلة (IPSASB, 2021a, p. 531-532). ومن المتوقع أن تنعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية: إما في زيادة الإيرادات أو الخدمات المحتملة، وإما في تخفيض المصروفات المرتبطة بالأصل، مثل تكاليف الصيانة والتشغيل (Pessina, et al., 2020, p. 288).

أيضا تنص الفقرة رقم ٢٠ من معيار IPSAS 16 على الاعتراف بالعقارات الاستثمارية باعتبارها أصولاً رأسمالية عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة إلى الوحدة من هذه العقارات، كذلك عندما يمكن قياس القيمة العادلة لتلك العقارات بموثوقية (IPSASB, 2021a, p. 495)؛ لذلك يجب أن تقوم الوحدة الحكومية بتقييم درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة على أساس البيانات المتاحة عند الاعتراف الأولي.

عادة ما تقوم الوحدة الحكومية بوضع حد أدنى (أو عدة حدود دنيا) للقيمة التي يجب رسملتها؛ تُعرف بحد (أو حدود) الرسملة Capitalization Thresholds، فإذا تجاوز العنصر هذا الحد، فإنه يُعتبر مُهماً ويجب رسملته في القوائم المالية، و يشير حد الرسملة إلى الحد الأدنى لقيمة العنصر الملموس - تحده كل وحدة حكومية حسب ظروفها وفقاً لسياسة الرسملة - الذي يجب الاعتراف به أصلاً رأسمالياً إذا استوفى شروط الاعتراف، وبالتالي، إذا انخفضت قيمة العنصر عن هذا الحد فيتم الاعتراف به مصروفاً إيرادياً في تاريخ الاقتناء (IPSASB, 2011, p. 107). تهدف الحكومات من تحديد حدود للرسملة إلى إيجاد توازن بين رسملة جميع الأصول الرأسمالية الهامة وبين تخفيض تكلفة جمع البيانات وتشغيلها وحفظ السجلات المحاسبية (GASB, 2021, p. 9). ولكن لا يجب أن يكون ذلك التخفيض على حساب الإفصاح عن الأصول الرأسمالية ذات الأهمية النسبية التي تلبي حاجات المستخدمين من المعلومات وتؤثر على قراراتهم، وقد يكون من المناسب أن تضع الحكومات عدة حدود للرسملة تناسب الفئات المختلفة من الأصول الرأسمالية.

بالإضافة إلى ذلك، قد يكون من المناسب لجميع العناصر التي انخفضت قيمتها عن حدود الرسملة والاعتراف بها أصلاً واحداً إذا كانت تعمل معاً كمجموعة أصول لتحقيق هدف محدد، مثل: تجميع كتب المكتبة، وأجهزة الحاسوب وملحقاته، والعناصر الصغيرة من المعدات، وتطبيق معايير الاعتراف على القيمة الإجمالية لكل منها (GASB, 2015b, p. 296؛ GASB, 2021, p. 9؛ GASB, 2021a, p. 532). كذلك، قد ترى الوحدة أنه من المناسب عدم تجميع تلك العناصر، وتسجيل كل منها مصروفاً إيرادياً في تاريخ الاقتناء، مع الاحتفاظ بسجل منفصل يوضح وصفاً لها وأماكن تواجدها؛ بما يسمح بمراقبتها وجردها بشكل مستمر؛ وبالتالي إدارتها بشكل أفضل مع تخفيض مخاطر السرقة وسوء الاستخدام، هذه العناصر مثل: أجهزة DVR، والمساحات الضوئية، وماكينات تصوير الأوراق، والطابعات الورقية، والهواتف المحمولة، ويشار إلى هذه العناصر أحياناً على أنها عناصر محمولة (IPSASB, 2011, p. 108).

تنص الفقرة رقم ١٨ من معيار GASB 34، والفقرات رقم ٢٦ و ٢٧ و ٣٠ من معيار IPSAS 17، والفقرات رقم ٢٦ و ٢٧ و ٢٨ من معيار IPSAS 16 على قياس الأصول الرأسمالية أولاً بالتكلفة التاريخية، على أن تتضمن تلك التكلفة جميع المصروفات التي تم إنفاقها على الأصل إلى أن يتم وضعه في مكانه وتجهيزه للاستخدام، مثل: تكاليف الشحن والنقل وتجهيز الموقع والأثاث المهنية. وإذا كانت الأصول الرأسمالية ناتجة عن عملية غير تبادلية؛ مثل: التبرع أو الهبة، فيتم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها مضافاً إليها الرسوم الإضافية إن وجدت (GASB, 1999, p. 10-11؛ GASB, 2021a, p. 499-538؛ IPSASB, 2021a, p. 499-538).

على الرغم من أن معيار GASB 34 لم ينص على إعادة تقييم الأصول، فإن قائمة المفاهيم GASBCS 6 نصت على ضرورة إعادة تقييم الأصول الرأسمالية إذا كانت المبالغ المُعاد قياسها تعكس الظروف السارية في تاريخ إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتغير مبلغ القياس الأولي للأصل إلى مبلغ يعبر عن قيمته في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويعتبر ذلك المبلغ بمثابة قيمة دفترية جديدة للأصل تم تحديدها دون الرجوع إلى المبالغ التي تم التقرير عنها مسبقاً، ويمكن تحديد القيمة الجديدة للأصل باستخدام عدة أسس، وأياً كان الأساس المستخدم في إعادة التقييم، فيجب أن يراعي أهداف إعداد التقارير المالية والتي تعكس حاجات المستخدمين من المعلومات، وكذلك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (GASB, 2014, p. 4).

على عكس معيار GASB 34، ينص معيار IPSAS 17 في الفقرات رقم ٤٢ و ٤٣ و ٤٤ على قياس الأصول الرأسمالية في التواريخ اللاحقة للقياس الأولي: إما باستخدام نموذج التكلفة، وإما باستخدام نموذج إعادة التقييم (IPSASB, 2021a, p. 538). بينما تنص الفقرة ٤٢ و ٤٤ من معيار IPSAS 16 على قياس العقارات الاستثمارية بالقيمة السوقية العادلة مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم في الفترة نفسها (IPSASB, 2021a, p. 499)، وفي بعض الحالات عندما يكون العقار تحت الإنشاء أو لا يوجد مثيل له في السوق (غير قابل للمقارنة)، فإن الفقرة رقم ٦٢ من معيار IPSAS 16 ترى أن استخدام نموذج التكلفة قد يكون أكثر ملاءمة من نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الاستثماري لاحقاً وتسمح بذلك البديل (IPSASB, 2021a, p. 502-503).

يتبين مما سبق؛ أن أحكام الاعتراف والقياس الأولي الخاصة بكل من العقارات والآلات والمعدات والعقارات الاستثمارية متشابهة تماماً، ولكن عند قياس العقارات الاستثمارية لاحقاً يجب قياسها بالقيمة السوقية العادلة، أما عند قياس الأصول الرأسمالية الأخرى فيمكن استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

٣-٦ القضايا الخاصة المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية:

تتميز بعض عناصر الأصول التي تمتلكها الحكومات بسمات خاصة قد تصل إلى درجة التفرد وعدم وجود مثيل؛ أصول التراث، أو أنها لا تعمل منفردة لتحقيق الأهداف الحكومية، وإنما تعمل من خلال أنظمة أصول فرعية أو شبكات أصول؛ أصول البنية التحتية، بالإضافة إلى المعدات العسكرية التي تُستخدم لأغراض الدفاع عن الوطن. ويعرض الباحث مقارنة بين معايير GASB ومعايير IPSAS فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لأصول التراث، وأصول البنية التحتية، والأصول العسكرية، وذلك على النحو التالي:

٦-٣-١ المحاسبة عن أصول التراث *Heritage Assets*:

توصف بعض الممتلكات بأنها أصول تراثية بسبب أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية، ومن أمثلتها: المباني والأثار التاريخية، والمواقع الأثرية، والمحميات الطبيعية، والأعمال الفنية، ويشير معيار GASB 34 إلى عناصر التراث بمصطلح "الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المشابهة"، وهي تشمل - على سبيل المثال لا الحصر - مجموعات الكتب والمخطوطات النادرة، والخرائط والوثائق والتسجيلات، والأعمال الفنية مثل اللوحات والمنحوتات، والقطع الأثرية والتذكارات والمعارض، والإنشاءات الفريدة أو المهمة تاريخياً. وعلى الرغم من أن عناصر التراث قد توفر منافع اقتصادية أو خدمية مستقبلية للوحدات الحكومية التي تمتلكها، سواء بشكل منفصل عن قيمتها التراثية، مثل: استخدام مبنى تاريخي مقرأ إدارياً، أو استناداً إلى خصائصها التراثية فقط، مثل: عرض القطع الأثرية واللوحات الفنية النادرة في المتاحف والمعارض، فإن الفقرة رقم ٩ من معيار IPSAS 17 لا تلزم الوحدة الحكومية بأن تعترف بعناصر التراث باعتبارها أصولاً رأسمالية، وإنما تسمح برسمتها إذا استوفت تعريف ومعايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الواردة بالمعيار.

بالإضافة إلى ذلك، إذا قررت الوحدة الحكومية رسملة عناصر التراث، فيمكنها أن تختار بين تطبيق متطلبات القياس الواردة في المعيار أو تطبيق قواعد أخرى للقياس (IPSAS, 2021, p.529-530)؛ ومن ثم فهناك من يرى أن هذا المعيار لم يعالج عناصر التراث بالشكل الذي يلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات (Woon, et al., 2019, Aversano, & Christiaens, 2014)؛ مما يهدد مبادئ الحوكمة الرشيدة للأصول التراثية (Biondi, & Lapsley, 2014).

يرى الباحث أن هناك ضرورة لتعديل بعض المفاهيم المحاسبية الواردة بمعيار IPSAS 17 والتي لا تتناسب مع طبيعة أصول التراث وخصائصه، ويؤكد رأي الباحث أجندات العمل التي وضعها مجلس IPSAS والتي تتضمن طرح مسودة العرض رقم ٧٨: العقارات والآلات والمعدات "ED 78: Property, Plant, and Equipment" في أبريل ٢٠٢١ والتي تقترح إضافة خصائص جديدة لأصول التراث بحيث تعكس الصعوبات التي تواجه المقيدين عند الاعتراف بها، كما تقترح عرض معلومات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن أصول التراث التي لم يتم رسملتها (IPSASB, 2021b, p. 4).

بالإضافة إلى ذلك، يجب على الحكومات - وفقاً للفقرة رقم ٢٧ من معيار GASB 34 - القيام برسملة الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المماثلة والإفصاح عنها إذا تم الاحتفاظ بها بوصفها عناصر فردية، وليس ضمن مجموعة؛ وبالتالي لا يجب رسملة المجموعات والإفصاح عنها (بما في ذلك جميع الإضافات إلى تلك المجموعة) سواء تم التبرع بها أو شراؤها إذا كانت المجموعة تستوفي كل الشروط التالية (GASB, 1999, p. 13-14):

- أ. أن يكون محتفظاً بها للعرض العام أو التعليم أو البحوث؛ أي لتقديم خدمات عامة للجمهور، وليس لتحقيق مكاسب مالية.
- ب. يتم حمايتها والاعتناء بها والحفاظ عليها وليست مرهونة للغير.
- ج. تخضع لسياسة تنظيمية تتطلب استخدام العائد الناتج عن بيع عناصر المجموعة للحصول على عناصر مجموعة تراثية أخرى.

تتفق المعالجة المحاسبية السابقة مع المعالجة المحاسبية للأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المماثلة الواردة في الفقرتين رقم ١١ و ٢٠٩ من معيار FASB 116 "المحاسبة عن المساهمات الواردة والصادرة" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٩٣، والفقرة رقم ٣ من معيار FASB 164 "المنظمات غير الهادفة للربح: عمليات الدمج والاستحواذ" الصادر عن مجلس FASB في عام ٢٠٠٩، وذلك قبل تعديل الشرط (ج) لاحقاً في عام ٢٠١٩ بموجب التحديث رقم ٣ لعام ٢٠١٩ الصادر عن مجلس FASB (FASB, 1993, p. 7-57؛ FASB, 2009, p. 8-9)؛ مما يدل على وجود مجالات للتعاون بين المجلسين GASB و FASB المنبثقين عن المؤسسة نفسها FAF.

يتبين مما سبق أن معيار GASB 34 يوضح المعالجة المحاسبية لعناصر التراث بشكل أفضل من معيار IPSAS 17؛ ذلك أن مجلس GASB يسمح برسملة تلك العناصر دون وضع شروط أو قيود عامة - ما عدا الشروط الثلاثة الخاصة بعدم رسملة مجموعات عناصر التراث، في حين أن مجلس IPSAS يضع شرطين للاعتراف بهذه العناصر أصولاً رأسمالية، وهذان الشرطان قد يصعب توفرهما في العديد من عناصر التراث، حتى إذا كان بعض عناصر التراث مستخدماً في تقديم الخدمات الحكومية: مثل استخدام المباني التاريخية مقاراً إدارية لتقديم الخدمات للجمهور. كذلك ينص مجلس GASB على توفير معلومات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن عناصر ومجموعات التراث التي لم يتم رسملتها، مع الإفصاح عن أسباب ذلك، وتوضيح السياسة التي

تتبعها الحكومة للرسملة أو عدم الرسملة، بينما لا ينص مجلس IPSASB على مثل ذلك الإجراء؛ مما يشجع الوحدات الحكومية على استبعاد عناصر التراث من التقارير المالية وعدم الإفصاح عن أي معلومات مرتبطة بها.

٦-٣-٢ المحاسبة عن أصول البنية التحتية *Infrastructure Assets*

وفقاً للفقرة رقم ١٩ من معيار GASB 34؛ تُعرّف أصول البنية التحتية بأنها أصول رأسمالية طويلة الأجل، تكون عادة ساكنة بطبيعتها، ويمكن الحفاظ عليها لفترة زمنية طويلة مقارنةً بمعظم الأصول الرأسمالية الأخرى، ومن أمثلتها: الطرق، والجسور، والأنفاق، وشبكات المياه والصرف الصحي، والسدود، وأعمدة الإنارة، والأرصعة والحواجر (في حالة الحكومات الساحلية)، ولا ينبغي اعتبار المباني من أصول البنية التحتية، باستثناء تلك التي تعد جزءاً ثانوياً من شبكة أصول البنية التحتية (GASB, 1999, p. 11).

تنص الفقرة رقم ٢١ من معيار IPSAS 17 على أن أصول البنية التحتية تستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الواردة بمعيار IPSAS 17؛ لذلك يجب الاعتراف بها وقياسها وفقاً لنصوص هذا المعيار والتي تم عرضها سابقاً (IPSASB, 2021a, p.529). ولكن يلاحظ أن متطلبات العرض والإفصاح الواردة في هذا المعيار قد لا توفر معلومات كافية للمستخدمين لأغراض تقييم كل من: الحالة المادية لأصول البنية التحتية، ومدى انتظام أو تأجيل صيانتها، وهل تتم كما ينبغي وفقاً لممارسات الإدارة الجيدة، والأحكام والافتراضات المتعلقة بتحديد قيمة أصول البنية التحتية، وطرق إهلاكها، والفترة التي يُتوقع أن يكون خلالها كل جزء مهم من أصل البنية التحتية متاحاً للاستخدام، وعدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من كل جزء مهم من الأصل، وتقييم مدى إسهام الإصلاحات والصيانة التي يتم إجراؤها في تحسين قدرة أصول البنية التحتية على توفير المنافع الاقتصادية أو الخدمية المستقبلية.

يرى الباحث أن هناك ضرورة لتعديل بعض المفاهيم المحاسبية الواردة بمعيار IPSAS 17 والتي لا تتناسب مع طبيعة أصول البنية التحتية وخصائصها، ويؤكد رأي الباحث أجنادات العمل التي وضعها مجلس IPSASB والتي تتضمن طرح مسودة العرض رقم ٧٨: العقارات والآلات والمعدات "ED 78: Property, Plant, and Equipment" في أبريل ٢٠٢١ والتي تقترح مراقبة وتقييم الأراضي الواقعة تحت أو فوق أصول البنية التحتية، وتحديد الأجزاء الفردية لأصول البنية التحتية، وقابلية تطبيق المعلومات التي تتضمنها خطط إدارة الأصول عند المحاسبة عن أصول البنية التحتية (IPSASB, 2021b, p. 4-5).

يتطلب معيار GASB 34 رسملة أصول البنية التحتية الحكومية في القوائم المالية الخاصة بالفترة، ويتم قياسها بالتكلفة التاريخية، وهي تتضمن أية نفقات إضافية لازمة لتثبيت الأصل في مكانه؛ وجعله جاهزاً للاستخدام، كما يجب الإفصاح عن أصول البنية التحتية المتبرع بها بقيمتها العادلة المقدرة في تاريخ التبرع بالإضافة إلى المصاريف الإضافية، إن وجدت (GASB, 1999, p. 53).

٦-٣-٣ المحاسبة عن الأصول العسكرية *Military Assets*

تنص الفقرة رقم ٢٠ من معيار IPSAS 17 على أن أنظمة التسليح عادة ما تفي بتعريف الأصول الرأسمالية؛ لذلك يجب الاعتراف بها أصولاً رأسمالية وفقاً لهذا المعيار. وهي تشمل المركبات العسكرية والمعدات الأخرى التي تُستخدم باستمرار في تعزيز الخدمات الدفاعية، وإن كان استخدامها في وقت السلم مقصوراً على ردع الأعداء، ومن أمثلتها: السفن الحربية، والغواصات، والطائرات العسكرية، والدبابات، وحاملات الصواريخ، وقاذفات الصواريخ. قد توفر بعض العناصر الاستخدام الفردي ذاته، مثل أنواع معينة من الصواريخ الباليستية، خدمة ردع مستمرة ضد المعتدين؛ وبالتالي يمكن تصنيفها على أنها أنظمة أسلحة (IPSASB, 2021a, p.529).

قد يتطلب الاعتراف بالأصول العسكرية وقياسها - وفقاً للفقرة السابقة - بذل جهوداً كبيرة استناداً إلى مدى توفر بيانات عنها لدى الوحدات الحكومية؛ حيث يتطلب معيار IPSAS 17 استخدام نموذج التكلفة للقياس الأولي للأصول الرأسمالية، ثم استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأغراض القياس اللاحق، وبغض النظر عن الطريقة المستخدمة، يجب إهلاك الأصل على مدار عمره الإنتاجي المتوقع، بالإضافة إلى اختبار الانخفاض المحتمل في قيمته وقياس خسائر الانخفاض بالطريقة المناسبة؛ مما يجعل عمليات الاعتراف بالممتلكات غير المنقولة وقياسها صعبة وطويلة.

إن المحاسبة عن الأصول العسكرية تُعتبر من القضايا المعقدة من الناحية الفنية. بل والحساسة لكثير من الدول، وتزداد أهميتها مع زيادة الإنفاق العسكري مقارنةً بإجمالي الناتج المحلي للدولة. وبالنظر إلى المعالجة المحاسبية الواردة في معيار IPSAS 17 لتلك الأصول، يتبين أنها لا تتوافق مع العديد من الأصول العسكرية، مثل الأسلحة النووية؛ ومن ثم هناك حاجة للإجابة على عدة أسئلة، أهمها ما يلي: (١) ما أهم فئات الأصول العسكرية؟ (٢) أي من هذه الفئات تُثير قضايا إشكالية فيما يتعلق بتعريف الأصول الرأسمالية والاعتراف والقياس والعرض في القوائم المالية؟ (٣) ما الصعوبات العملية الرئيسية والحساسيات التي قد تنشأ عند الاعتراف بالأصول العسكرية وقياسها؟ وكيف يمكن معالجتها؟ (٤) ما مزايا وعيوب الأساليب الحالية للاعتراف والقياس؟ (٥) هل يجب معالجة كل فئات الأصول العسكرية من خلال المعايير أو الإرشادات المحاسبية، مع مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية والقابلية للمقارنة؟ (EY, 2017, p. 1-3).

يعتقد الباحث أن السؤال الأخير الخاص بتحديد فئات الأصول العسكرية التي يجب معالجتها محاسبياً بوصفها أصولاً رأسمالية في القوائم المالية من أهم القضايا التي يجب حلها قبل البحث في الأساليب المناسبة للاعتراف والقياس؛ حيث إن هناك العديد من الأصول العسكرية التي قد تستغرق وقتاً وجهداً طويلاً في سبيل إيجاد حلول محاسبية توازن بين اعتبارات الأهمية النسبية والسرية والتكلفة والعائد والقابلية للمقارنة، وفي النهاية لا تمس حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية؛ لذلك يجب تحديد أهمية هذه المعلومات بالنسبة للمستخدمين أولاً قبل البحث في المعالجات المحاسبية المناسبة لها وإقرارها.

٧. عرض الدراسات السابقة وتحليلها واستخلاص فروض الدراسة:

يتم في هذا القسم تصنيف وعرض وتحليل وتقييم مجموعة من أهم الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت معالجة الأصول الرأسمالية الحكومية محاسبياً، ثم التعليق عليها واستخلاص فروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١-٧ الدراسات السابقة التي تناولت معالجة الأصول الرأسمالية محاسبياً من منظور كلي:

تناولت هذه الدراسات الأصول الرأسمالية الحكومية بشكل عام، واختلفت أهدافها ونتائجها بحسب اختلاف المشكلات المحاسبية التي بحثت فيها، وهي تتضمن ما يلي:

١. دراسة (Christiaens et al. (2012:

سعت الدراسة لوضع مقترح يوضح كيفية الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، وخلصت إلى أن تصنيف الأصول الرأسمالية الحكومية لا يجب أن يستند إلى الشكل المادي للأصل، ولكن إلى كيفية الحصول عليه من الدولة أو المشرع والغرض من استخدامه؛ فإذا استخدمت هذه الأصول في توفير منافع اقتصادية، وجب إدراجها في قائمة المركز المالي، أما إذا استخدمت تلك الأصول في توفير منافع اجتماعية، فيجب استبعادها من هذه القائمة.

٢. دراسة (International Monetary Fund (2014:

سعت الدراسة إلى وضع تصنيف للأصول الحكومية حتى يمكن مقارنة المعلومات المفصّل عنها، وقامت بتصنيفها إلى أصول مالية، وهي تشمل المطالبات المالية والمعادن المحتفظ بها أصولاً نقدية احتياطية للدولة، وأصولاً غير مالية، والتي اعتبرتها الدراسة مخازن للقيمة، وأصولاً اقتصادية تولد منافع سواء من خلال استخدامها في توليد السلع والخدمات أو من خلال الحصول على عائد من ملكيتها، وهي تشمل الأصول الإنتاجية والأصول غير الإنتاجية للدولة. بالنسبة للأصول الإنتاجية فهي تضم الأصول الثابتة، والمخزون، والمقتنيات الثمينة التي تتضمن الأصول التي تُستخدم مخزناً للقيمة بشكل أساسي وليس لتوليد السلع والخدمات، وتزداد قيمتها مع مرور الزمن ولا تتعرض للاضمحلال، مثل: الذهب غير النقدي واللوحات الفنية والتماثيل، أما الأصول غير الإنتاجية، فهي تشمل الموارد الطبيعية والأصول المجتمعية وتلك الأصول تظهر في المركز المالي، ويتم تقييمها بالقيمة السوقية وفقاً لأسعار السوق الملاحظة للأصل نفسه أو للأصول المشابهة، وإذا تعذر ذلك، يتم تقدير القيمة السوقية باستخدام طريقة القيمة الاستبدالية للأصل مطروحاً منها مُجمّع الإهلاك (الاستهلاك أو النفاد) أو طريقة القيمة الحالية للعوائد المستقبلية.

يرى الباحث أن هذا التصنيف استند إلى شكل الأصل بشكل أكبر من جوهره؛ مما قد يتسبب في استبعاد الكثير من العناصر بسبب صعوبة الاعتراف أو التقييم، وخاصة بالنسبة لعناصر التراث؛ كذلك يؤدي إلى تصنيف الأصول العسكرية طويلة الأجل كلها باعتبارها أصولاً ثابتة سواء في وقت السلم أو الحرب، دون أن يحدد كيفية حصرها أو تقييمها بالشكل الذي يتناسب مع طبيعتها.

٣. دراسة (Agasisti et al. (2015:

سعت الدراسة إلى تقييم مدى التزام الجامعات الإيطالية بتطبيق معايير IPSAS، وخلصت إلى أن الجامعات الحكومية لا تطبق أساس الاستحقاق بالكامل لأغراض المحاسبة وإعداد التقارير المالية؛ ويرجع ذلك إلى عدم ورود نصوص محددة بالمعايير تعالج مسألة الاعتراف والقياس والإفصاح لبعض الأنشطة المرتبطة بها، ومنها الأصول الرأسمالية؛ وبالتالي استخدمت الجامعات معالجات محاسبية بديلة، منها ما يتفق مع أساس الاستحقاق الكامل، ومنها ما يتفق مع الأساس النقدي؛ مما ترتب عليه صعوبة إجراء المقارنات بين التقارير المالية؛ وبالتالي وجود درجة منخفضة من الامتثال لمبادئ المحاسبة الكاملة على أساس الاستحقاق، كذلك خلصت الدراسة إلى أن معايير IPSAS لا تقدم أي مبادئ توجيهية مفصلة يمكن أن تساعد الجامعات في التغلب على مشكلات التقدير والتقييم المعتادة في القطاع العام.

٤. دراسة (Ouda (2015:

اقتُرحت الدراسة منهجاً محاسبياً للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، يتضمن تعديلاً على معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الواردة في نص المعيارين رقم ١٦، و١٧ من معايير IPSAS، لتربط عملية الاعتراف بالأصل بعدم وجود قيود قانونية أو ثقافية أو اجتماعية أو دفاعية أو أمنية أو قومية عند التخلص من الأصل، كذلك إمكانية مقابلة الأصول المعترف بها بالالتزامات لتجنب التضليل. ثم عرضت تصنيفاً جديداً للأصول الرأسمالية الحكومية، يتضمن الأصول الرأسمالية الاقتصادية والأصول الرأسمالية غير المقيدة (يقابلها التزامات) ويجب رسمليتهما في قائمة المركز المالي، والأصول الرأسمالية المقيدة (لا يقابلها التزامات)، وهي تتضمن الأصول التراثية والأصول الدفاعية، وهذه الأصول لا يتم رسمليتها.

٥. دراسة (Cavanagh et al. 2016):

سعت الدراسة إلى تقييم عملية الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، وخلصت إلى أن مسألة الاعتراف بالأصول الحكومية يجب أن تتم وفقاً لمفهوم السيطرة وليس الملكية باعتبارها دليلاً على استخدام الأصل في توليد المنافع أو تحمل المخاطر نتيجة استخدامه. مع تقييم الأصول الرأسمالية أولاً بالتكلفة أو القيمة الحالية إذا كان ذلك ممكناً، ثم استخدام نموذج التكلفة (تكلفة الأصل - مُجمع الإهلاك) أو نموذج إعادة التقييم لقياس الأصل لاحقاً، وترى الدراسة أن معايير IPSAS الحالية لا توفر معالجة محاسبية مناسبة لعناصر التراث والأصول الطبيعية؛ مما يؤثر سلباً على قابلية المعلومات المالية للمقارنة.

٦. دراسة (Ouda 2016):

أضافت الدراسة إلى المنهج المحاسبي الذي اقترحته دراسة (Ouda, 2015) خمس خصائص يجب مراعاتها عند الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، وهي تشمل كلاً من حالة الأصل، ونوع المنافع المتوقعة منه، ومدى إمكانية مقابلة الأصول مع الالتزامات، وأخيراً، مدى وجود/ أو عدم وجود قيود على الأصل؛ سواء كانت قيوداً قانونية أو اجتماعية أو ثقافية أو دفاعية أو أمنية.

٧. دراسة (Matei et al. 2017):

قامت الدراسة بتحليل مقارن للطريقة التي يتم بها تنفيذ بنود معيار IPSAS 17 بموجب لوائح المحاسبة المحلية في الوحدات الحكومية الرومانية، وخلصت إلى أن الحكومة تطبق معظم نصوص المعيار الدولي IPSAS 17، أما بالنسبة لإعادة تقييم الأصول الثابتة المملوكة فإن اللوائح المحلية تنص على أسلوب إلزامي لإعادة تقييم الأراضي والمباني مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات، ولا تسمح بالمعالجة المحاسبية الدولية لفروق إعادة تقييم الأصول الثابتة إلا إذا كانت قابلة للإهلاك فقط. كذلك لا تسمح بتحويل احتياطي إعادة التقييم المتعلق بالأصل الثابت إلى الأرباح المحتجزة إلا بعد إهلاك الأصل بالكامل أو إيقاف تشغيله أو بيعه أو تحويله للغير بدون مقابل. وترى الدراسة أن هذه الاختلافات تؤثر على مقارنة المعلومات المالية بين دول الاتحاد الأوروبي.

٧-٢ الدراسات السابقة التي تناولت معالجة الأصول الرأسمالية محاسبياً من منظور جزئي:

تناولت هذه الدراسات البحثية فئة محددة من فئات الأصول الرأسمالية الحكومية؛ مثل: أصول التراث، والأصول العسكرية، وأصول البنية التحتية، وهي تتضمن ما يلي.

١. دراسة (Adam et al. 2011):

سعت الدراسة إلى التعرف على أوجه الاختلاف في سياسات المحاسبة الحكومية المبنية على أساس الاستحقاق والتي تطبقها كل من ألمانيا وبريطانيا وإيطاليا عند الاعتراف والقياس لأصول البنية التحتية والتراث ومدى اتساقها مع معايير IPSAS، وتأثير ذلك الاختلاف على إمكانية المقارنة، وخلصت الدراسة إلى أن الخيارات التي تتضمنها معايير IPSAS تؤدي إلى صعوبة مقارنة القوائم المالية بين عدة فترات زمنية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ومن أهم تلك الخيارات: (١) تجنب استخدام نموذج إعادة التقييم لأصول البنية التحتية والفنية والتراثية. (٢) تجنب إهلاك الأصول الفنية والتراثية. (٣) استخدام قيم رمزية للتعبير عن الأصول التراثية والفنية وبعض أصول البنية التحتية عندما تكون قيمة الأصل أقل من مُجمع إهلاكه، أو عدم إدراج الأصل في القوائم المالية.

٢. دراسة (Biondi & Lapsley 2014):

سعت الدراسة إلى تحليل وتقييم المعالجة المحاسبية لأصول التراث في بريطانيا، ومن خلال التحليل الوثائقي: خلصت الدراسة إلى أن التقرير المالي عن أصول التراث في بريطانيا لا يزال يمثل مشكلة صعبة محاسبياً؛ ويرجع ذلك إلى عدم وجود تعريف موحد أو متفق عليه لأصول التراث، وعدم وجود تحديد واضح لمفهوم القيمة العامة لأصول التراث، وكيفية قياسها. ويرى واضعو المعايير في بريطانيا أن هناك تحسناً في موضوع المعالجة المحاسبية لأصول التراث، ولكن في الواقع مازالت هناك صعوبات وتحديات باقية لم تحل. وترى الدراسة أنه إذا تم تطبيق المعايير المحاسبية على هذه الفئة من الأصول، فإنه يجب تصميم معالجة خاصة لها في القطاع العام، وهذه المعالجة يجب أن تخرج عن نطاق توفير المعلومات المالية فقط، لتشمل معلومات أخرى نوعية (غير مالية).

٣. دراسة (Ouda 2014):

اقترحت الدراسة إطاراً عملياً لمعالجة الأصول التراثية، يتضمن إضافة معيار جديد للاعتراف بالأصول الرأسمالية، وهو: عدم وجود قيود قانونية أو ثقافية أو اجتماعية تمنع التخلص من الأصل، إلى المعيارين الأصليين الواردين في IPSAS 17، وهما: أن يكون من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة نتيجة حيازة أو تطوير الأصل، وأن تكون هناك وسيلة موثوق فيها يمكن من خلالها قياس تكلفته أو قيمته العادلة؛ وعليه قامت الدراسة بتصنيف الأصول التراثية إلى قسمين: يتضمن القسم الأول الأصول التراثية التي يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات في قائمة المركز المالي، ويجب أن تُرسل في قائمة المركز المالي، في حين تم تخصيص القسم الثاني للأصول التراثية التي لا يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات، وهذه الأصول لا يتم رسملتها.

٤. دراسة (Aversano et al. 2015):

سعت الدراسة إلى تقييم المعالجة المحاسبية لأصول التراث، وخلصت إلى أن معيار IPSAS 17 الدولي الذي يعالج الأصول الثابتة الحكومية لا يتناسب مع سمات التفرد وعدم التكرار التي تتسم بها غالبية تلك الأصول الحكومية؛ مثل: عناصر التراث، ومن خلال دراسة حالتين منفصلتين - الأولى في بريطانيا والأخرى في الولايات المتحدة - تبين أن وجود معيار محدد لمعالجة أصول

التراث لا يؤدي تلقائياً إلى حل المشكلات المحاسبية المرتبطة بها؛ لذلك يجب أن تنسجم المحاسبة في القطاع الحكومي بالابتكار نتيجة لتطبيق أساس الاستحقاق مع وضع الأسس اللازمة التي تدعمه، والتي من أهمها إعادة النظر في الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS وبناء إطار جديد يتناسب مع الخصائص المميزة للوحدات الحكومية ويلبي حاجات المستخدمين من المعلومات.

٥. دراسة (Basnan et al. (2015

سعت الدراسة إلى تحليل الآثار المترتبة على توجه الحكومة الماليزية نحو تطبيق معايير IPSAS، وخلصت إلى ضرورة رسملة جميع الأصول الرأسمالية التي يمكن قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بشكل موثوق وفقاً لمعيار IPSAS 17، ولكن هذا الإجراء يُمثل تحدياً كبيراً للمُعدين عند التطبيق؛ بسبب نقص الخبرات اللازمة والمعلومات المالية المرتبطة بالأصول التراثية، وتعدد وسائل الحصول عليها، كذلك صعوبة الاستناد إلى أسعار السوق فقط عند تقييم تلك الأصول نظراً لقيمها التاريخية أو الثقافية أو الاجتماعية والتي لا يمكن أن تنعكس بالكامل من الناحية المالية على أساس أسعار السوق فقط، كذلك وجود قيود قانونية تمنع التصرف فيها أو التخلص منها، كما أن قيمتها تزداد من وقت لآخر، ويصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي قد يمتد في بعض الحالات لمئات السنين. علاوة على ذلك، تتطلب المحاسبة على أساس الاستحقاق رسملة نفقات الصيانة اللاحقة التي تطيل العمر الإنتاجي للأصل والتي يتم معالجتها حالياً باعتبارها نفقات تشغيلية، ولكن هذا الإجراء يُمثل مشكلة أمام الموظفين المسؤولين عن الإدارة المالية للمتاحف بسبب غياب الخبرة في المحاسبة على أساس الاستحقاق، وكذلك بسبب تنوع مصادر تلك النفقات وإنفاقها بشكل دائم ومستمر. كذلك وفقاً لمعيار IPSAS 17 يجب إنشاء سجل للأصول لأغراض المحاسبة، وهذا يُمثل تحدياً للإدارة؛ حيث إنه لا يوجد حالياً قاعدة بيانات للعناصر التراثية.

٦. دراسة (Ellwood & Greenwood (2016

خلصت الدراسة إلى أن القيم المحاسبية القائمة على التكلفة أو السوق لا تُعتبر متغيراً مناسباً لقياس القيمة الثقافية لعناصر التراث في بريطانيا؛ أي أن قياس القيمة الاقتصادية لا يفسر - أو يتوافق مع - القيمة الثقافية، وقد تكون الممتلكات التراثية ذات قيمة ثقافية مرتفعة نسبياً مقارنة بقيمتها الاقتصادية، ومن الممكن أيضاً أن يترتب على مراعاة القيمة الثقافية للعنصر، مثل: توقيع الرسام على لوحه الفنية، زيادة قيمته الاقتصادية، واستناداً إلى تجربة شروندجر - والتي يشار إليها باسم "قطة شروندجر"، وإلى عدم اليقين لهيسنبرغ، فإن ملاحظة القيمة الاقتصادية لعنصر محاسبي ما يمكن أن تؤدي إلى تغيير في القيمة الثقافية المتصورة. كذلك ترى الدراسة أن التقييم العام للتراث (الجمع بين القيمة الاقتصادية والثقافية) قد تكون أكثر فائدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

٧. دراسة (Weers (2016

سعت الدراسة إلى تقييم الإفصاح المحاسبي عن الأصول العسكرية الأمريكية، وخلصت إلى أن خدمات الدفاع والأمن القومي وما يرتبط بها من إنفاق على الأصول الدفاعية يجب التقرير عنها بشكل غير مالي، وأن ما يهتم المستفيدين هو التأكد من حسن إدارة تلك الأصول من قبل الأشخاص الممثلين لهم، واقترحت الدراسة أن يقوم الكونجرس الأمريكي - بصفته منتخباً من الشعب - بإنشاء صندوق خيري تحول إليه - من خلال سلطة الاعتماد والتخصيص - كافة الموارد التي تخصص لأغراض الدفاع والأمن القومي والتي يتم اعتمادها وتخصيصها سنوياً، مع تعيين أمناء لهذا الصندوق تكون مهمتهم استثمار تلك الموارد في المنشآت والبنية التحتية العسكرية، وكذلك في برامج الدفاع؛ مثل: أنظمة التسليح، والبحوث والتطوير، ونفقات التشغيل، من أجل تحقيق هدف الصندوق في الدفاع الوطني. أما ما يتم عرضه على المستخدمين فيكون في شكل تقارير غير مالية توضح ما تم انجازه في مؤسسة خدمية لا تهدف إلى الربح.

٨. دراسة (Chatterjee et al. (2017

سعت الدراسة إلى تقييم مدى الإفصاح عن أصول البنية التحتية في التقارير المالية السنوية للسلطات المحلية في نيوزيلندا، وخلصت إلى وجود فجوة بين تصورات كل من المستخدمين والمُعدين بشأن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير السنوية للسلطات، وذلك على الرغم من اتفاق الطرفين على أهمية الإفصاح عن تلك المعلومات سنوياً؛ ويرجع ذلك إلى قلق المستخدمين من استخدام مبادئ المحاسبة في القطاع الخاص لأغراض المحاسبة الحكومية، وخاصة عند الاعتراف بأصول البنية التحتية وقياسها والتخلص منها، وعدم وجود متطلبات تشريعية تلزم المُعدين بالإفصاح عن المعلومات التي تلي حاجات المستخدمين، ونقص الموارد اللازمة لإعداد المعلومات الإضافية المطلوبة.

٩. دراسة (Huong Lien (2018

سعت الدراسة إلى تقييم مسألة الاعتراف بعناصر التراث، وخلصت إلى أن العناصر التراثية يجب الاعتراف بها باعتبارها أصولاً في قائمة المركز المالي الحكومية؛ لأنها توفر فوائد اقتصادية مستقبلية في شكل إمكانيات خدمية وليس تدفقات نقدية، وبدونها لا يمكن للوحدة الحكومية المالكة أن تعمل وتقدم خدماتها للجمهور؛ وبالتالي فهي تستوفي تعريف الأصل الوارد في معيار المحاسبة الدولي IPSAS 17 والبريطاني FRS 15، كذلك يجب تقييمها باستخدام طرق موضوعية وموثوقة بها، مع إعادة تقييمها من قبل الخبراء بصفة دورية لتعكس القيمة العادلة لها، مع الاعتراف بأرباح إعادة التقييم أو خسائره؛ ولزيادة الثقة في تلك المعلومات يجب الإفصاح عما إذا كان التقييم قد تم من قبل مثنين خارجيين، واسم المثلث، ومؤهلاته المهنية، والقيود الجوهرية التي أثرت على التقييم، بالإضافة إلى الإفصاح عن تاريخ التقييم، والأساليب المستخدمة في عملية التقييم.

١٠. دراسة (Aversano et al. (2019:

خلصت الدراسة إلى أن المعالجة المحاسبية لعناصر التراث التي نص عليها معيار IPSAS 17 لا تلبي حاجات المستخدمين من المعلومات، الذين يرون أن المعلومات الوصفية لعناصر التراث أكثر أهمية من المعلومات المالية، ومن الحلول المقترحة لمعالجة عناصر التراث في القوائم المالية، أن يتم إدراجها بقيمة رمزية على أن يكون ذلك مصحوباً بمعلومات وصفية إضافية؛ مثل: وصف عناصر التراث، ومصادر تمويل عمليات الاستحواذ عليها، والإجراءات المتبعة للحفاظ على هذه العناصر وصيانتها.

١١. دراسة (Woon et al. (2019:

انتقدت الدراسة قيام الحكومة الأسترالية بمعالجة عناصر التراث محاسبياً في قائمة المركز المالي؛ وذلك لأن عناصر التراث غير متجانسة، ولا يؤدي الإفصاح عنها مالياً إلى تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات لأغراض قياس الكفاءة والمساءلة واتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى وجود شكوك في موثوقية قياسها، واقترحت الدراسة أن يتم معالجة موجودات التراث على أنها موارد يجب الحفاظ عليها وصيانتها ويُتوقع الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى، ولكن من غير المرجح أن يتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلاً؛ وإنما قد يترتب عليها تحمل التزامات نتيجة عمليات الاحتفاظ والترميم والصيانة. أما إذا استخدمت تلك الموجودات في العمليات التشغيلية للوحدات الحكومية؛ فإنه قد يتولد عنها منافع اقتصادية، وبالتالي يجب الاعتراف بها باعتبارها أصولاً رأسمالية في الحسابات الحكومية.

١٢. دراسة (Pessina et al. (2020:

سعت الدراسة إلى تقييم الإفصاح المحاسبي عن عناصر التراث وفقاً لمعيار IPSAS 17، وخلصت إلى أن التقارب الذي حدث بين معايير وممارسات القطاعين الحكومي والخاص لا يزال يؤثر مُشكلات عملية أثناء التطبيق، سواء عند الاعتراف أو القياس أو الإفصاح، وظهرت تلك المشكلات بشكل كبير عند معالجة عناصر التراث؛ مما ترتب عليه استبعاد معظم هذه العناصر من القوائم المالية، حيث إن معيار IPSAS 17 لا يراعي الخصائص المميزة لعناصر التراث، والتي من أهمها: وجود قيود قانونية تمنع بيعه، وعدم إمكانية تعويضه لما له من قيمة تاريخية أو ثقافية، وصعوبة تقدير عمره الإنتاجي، كما أن بعض الأصول تزيد قيمتها مع مرور الزمن حتى لو تدهورت حالتها القائمة. كذلك تُمثل مسألة قياس عنصر التراث معضلة كبيرة لم يحلها المعيار حتى الآن؛ حيث إن بعض الأصول الحكومية ليس لها سوق متداول، كما أن بعضها لا يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق.

١٣. دراسة (Ehalaiye et al. (2021:

خلصت الدراسة - بالتطبيق على نيوزيلاندا - إلى أن قيام الحكومات المحلية بالإفصاح المحاسبي على أساس الاستحقاق عن أصول البنية التحتية سنوياً في القوائم المالية - يساعد المستخدمين في تقييم مستوى ونوع الاستثمارات في تلك الأصول والهدف منها وكيفية تمويلها، وذلك من خلال الربط بين قيم صافي الاستثمارات السنوية في أصول البنية التحتية ومصادر تمويلها المتمثلة غالباً في القروض (الديون) والدخل الضريبي والعوائد المحلية (الدخل)، ولقد تبين أن تلك المجالس تمول استثماراتها في أصول البنية التحتية بشكل كبير من خلال الاقتراض. كذلك تميل إلى الاستثمار بشكل ملحوظ في أصول البنية التحتية المرئية، مثل: الطرق والأراضي والمباني، مقارنة بأصول البنية التحتية غير المرئية، مثل: أنظمة الصرف الصحي؛ وهذا يثبت نظرية الخطر الأخلاقي Moral hazard theory التي تقر بأن الساسة يعطون الأولوية لاستثمارات البنية التحتية التي يمكن أن يراها الناخبون.

٧-٣ التعليق على نتائج الدراسات السابقة واستخلاص فروض الدراسة:

أظهرت الدراسات السابقة أن الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية أصبح يُمثل مشكلة كبيرة بالنسبة للوحدات الحكومية التي تمتلك هذه الأصول، حيث لا يوجد إجماع بين الباحثين أو هيئات وضع المعايير حول الأصول الرأسمالية التي يجب تضمينها في التقارير المالية وأي منها يجب استبعاده منها؛ يرجع ذلك إلى تعدد وتميز فئات الأصول الرأسمالية الحكومية والتي لا يمكن مقارنتها بتلك الأصول الموجودة في القطاع الخاص. وهناك دراسات سابقة (Rowles, 1991؛ Micallef, & Peirson, 1997) تؤيد الإفصاح عن جميع فئات الأصول الرأسمالية بكافة أنواعها في القوائم المالية، وهم يفترضون أن تحديد قيم نقدية لكل الأصول الرأسمالية أمر ضروري للوفاء بالتمثيل الصادق للمعلومات، حتى إذا كانت الأصول الرأسمالية غير قابلة للتصرف؛ وبالتالي يتم توفير معلومات ملائمة للمستخدمين. وترى دراسات أخرى (Pallot, 1990, 1992؛ Carnegie, & Wolnizer, 1995؛ Barton, 1999, 2000؛ Carnegie, & West, 2005؛ Christiaens, et al., 2012؛ Widodo, et al., 2020) أنه من الضروري استبعاد الأصول الرأسمالية غير الاقتصادية من التقارير المالية؛ أي الأصول التراثية والعسكرية، لأن هذه الأصول لا تُسهم - غالباً - في دخول الإيرادات الحكومية، ولكن يتم تشغيلها لتوفير مزايا ثقافية واجتماعية أو للحفاظ على الأمن القومي للبلاد؛ لذلك من المضلل أن يتم رسملتها مع الأصول التي تولد منافع اقتصادية في التقارير المالية. بينما هناك مجموعة ثالثة من الدراسات التي تؤيد الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية طالما يمكن مقابلتها بالالتزامات الحكومية بدون أي قيود تحد من قدرة الوحدة الحكومية على التصرف في هذه الأصول؛ حيث إنه من المضلل أن يتم مطابقتها بالالتزامات إذا لم يكن لها قيم مالية (Ouda, 2014, 2015, 2016).

إن اختلاف آراء الباحثين بشأن المعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية الحكومية ليس بعيداً عن هيئات وضع معايير المحاسبة الحكومية (القطاع العام)، وما زالت هناك نقاط اختلاف بين هذه الجهات فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لبعض الفئات المميزة من الأصول الرأسمالية الحكومية، حيث إن معايير IPSAS الدولية لا تلزم الوحدات الحكومية بالاعتراف بأصول التراث، بمعنى آخر

لم تناقش ما إذا كان يجب رسملة هذه الأصول أو لا، بينما تدعو جهات وضع المعايير في أستراليا ونيوزيلندا جميع الوحدات الحكومية إلى رسملة أصول التراث في القوائم المالية وإهلاكها على أساس أعمارها الإنتاجية المقدرة، وفي المملكة المتحدة يميز معيار FRS 15 الخاص بمعالجة الأصول الثابتة بين أصول التراث التشغيلية والتي يجب رسملتها، وأصول التراث غير التشغيلية والتي لا يتم رسملتها، كما ينص على بدء الرسملة منذ تاريخ إنفاذ المعيار في عام ٢٠٠١؛ وبالتالي فإن هناك أصولاً تراثية مماثلة لم يتم رسملتها بأثر رجعي، بينما يشجع مجلسا معايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الحكومية الحكومات الأمريكية على الرسملة بأثر رجعي للمجموعات الفنية طالما أن تكلفة الرسملة تتجاوز المنافع المتوقعة للمستخدمين، وعلى العكس من ذلك: يتطلب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الفيدرالية من الحكومات الفيدرالية الأمريكية إنفاق النفقات الخاصة بحيازة أصول التراث أو بنائها أو إعادة بنائها أو تحسينها؛ وبالتالي لا يوجد إجماع بين جهات وضع المعايير حول المحاسبة عن كافة فئات الأصول الرأسمالية الحكومية (Ouda, 2021, p. 75-76).

بالإضافة إلى ما سبق، اهتمت معظم الدراسات السابقة بمشكلة الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، دون تناول موضوعات القياس والإفصاح عنها بالقدر الكافي من الاهتمام، ويرى الباحث أن قياس الأصول الرأسمالية الحكومية ما زال يمثل مشكلة كبيرة للمعدين، خاصة عند تبني الحكومات لأساس الاستحقاق المحاسبي وإعداد القوائم المالية الافتتاحية، وذلك لعدم توفر سجلات كافية ومنظمة عن معظم الأصول الرأسمالية التي تمتلكها الوحدات الحكومية؛ وبالتالي صعوبة تحديد تكاليف حيازتها السابقة وأعمارها الإنتاجية المتبقية؛ مما يستلزم وضع الإجراءات اللازمة لتحديد وحصرها تمهيداً لقياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية. كذلك هناك ندرة في الدراسات التي تناولت مقارنة النظم المحاسبية لمعالجة الأصول الرأسمالية الحكومية بين الدول المختلفة، ويعتقد الباحث أن مثل هذه المقارنات - مع الاستعانة بنتائج الدراسات الأكاديمية - قد يوفر مجالاً للاستفادة من الإيجابيات وتلافي السلبيات وصولاً إلى إطار محاسبي مقترح لمعالجة الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور شامل تتم فيه معالجة مسألة الاعتراف والقياس والإفصاح لجميع فئات الأصول الرأسمالية.

استناداً إلى هذه النتائج؛ فإن هناك حاجة لتضييق الفجوة المعلوماتية بين المعدين والمستخدمين من خلال اقتراح إطار محاسبي لمعالجة الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور كلي في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق، على أن يراعى هذا الإطار الفئات المميزة من الأصول الرأسمالية: الأصول التراثية والأصول العسكرية، ويتخلى عن فكرة "نموذج واحد مناسب للجميع" والتي لا تتناسب مع جوهر الأصول الرأسمالية الحكومية من حيث طبيعتها والغرض من استخدامها وتميزها وتفردتها، وبالتالي تم صياغة الفرض البحثي على النحو التالي: "تؤثر المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي - وفقاً للإطار المقترح - تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية".

٨. الإطار المقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية:

تم اقتراح إطاراً شاملاً للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية تمهيداً لإعداد قوائم مالية حكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي، ويشمل هذا المقترح معايير الاعتراف بهذه الأصول، وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها، وذلك على النحو التالي:

٨- ١ معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية:

اقتُرحت دراسة Christiaens et al. (2012) منهجاً شاملاً للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية استناداً إلى وضعها القانوني أو التشريعي وليس فقط إلى نوعها المادي. ويشير المنهج الشامل إلى الاعتراف بالسلع الرأسمالية أصولاً، وإدراجها في الميزانية العمومية إذا كانت مستخدمة في تحقيق المنافع الاقتصادية؛ مثل الأصول الرأسمالية التي تمتلكها منشآت الأعمال؛ لأنها تستوفي معياري الاعتراف الواردين في معايير المحاسبة الحكومية. ولكن لا ينبغي رسملة السلع الرأسمالية التي توفر منافع (سلعاً وخدمات) عامة وإدراجها في الميزانيات العمومية للحكومات؛ لأن وضعها القانوني أو التشريعي يجعلها غير متاحة للبيع في الأسواق المفتوحة، وتقتصر على القطاع الحكومي الذي يتولى مسؤولية صيانتها وحفظها وحمايتها وعدم استخدامها لأغراض تجارية.

أعادت دراسة Christiaens et al. (2012) التأكيد على ضرورة استبعاد الأصول الرأسمالية غير التجارية من الميزانيات العمومية للحكومات؛ مُعلقة ذلك بعدم قدرة هذه الأصول على مقابلة الالتزامات؛ مما يؤثر على حقيقة المراكز المالية للحكومات، ويتفق ذلك مع عدة دراسات بحثية من بينها: (Rentschier & Potter (1996؛ (Barton؛ Carnegie & Wolnizer (1999؛ (Carnegie et al. (2013؛ (West & Carnegie (2010؛ (Carnegie & West (2005؛ (2000؛ لأنه إذا لم يكن للأصل قيمة مالية موثوق بها فإنه من المضلل إدراجه مع الأصول الأخرى التي يمكن مقابلتها بالالتزامات، ولكن على العكس من ذلك، قد يكون الأصل الرأسمالي غير مشابه للأصول الرأسمالية المستخدمة في القطاع الخاص، ومع ذلك يمكن تحديد قيمته بموثوقية، مع وجود قيود قانونية تمنع التصرف فيه؛ مثل حظر بيع أصول التراث، وفي هذه الحالة إذا تم استبعاده من الميزانية العمومية فإن ذلك يتفق مع المنهج الذي اقترحه دراسة Christiaens, et al. (2012) ولكنه يتعارض مع معياري الاعتراف بالأصول الرأسمالية، وإذا تم الاعتراف به لاستيفائه معياري الاعتراف فإن ذلك يُعتبر تضليلاً للإدارة والمستخدمين؛ حيث إن هذا الأصل مفيد ولا يمكن استخدامه في مقابلة الالتزامات، هذا التناقض يجعل الوضع بالنسبة للمعدين أكثر تعقيداً، كما يجعل معايير المحاسبة تبدو كأنها غير مناسبة للتطبيق في الممارسات المحاسبية (Ouda, 2016, p. 33)؛ وبالتالي يجب النظر في إصلاح معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية.

تُعتبر دراسة (Ouda, 2016) من أهم الدراسات التي قامت بإصلاح معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية لتعزيز قدرة الأصول الحكومية على مقابلة الالتزامات؛ وبالتالي تمثيل المركز المالي للجهة الحكومية بصدق وعدالة؛ حيث أضافت الدراسة معيارين جديدين إلى المعيارين القائمين للاعتراف بالأصول الرأسمالية هما: (١) عدم وجود قيود قانونية أو ثقافية/ اجتماعية أو دفاعية/ أمن قومي على التصرف في الأصول، (٢) إمكانية مطابقة الأصول المعترف بها مع الالتزامات لتجنب تضليل الإدارة أو المستخدمين، وبذلك تتمثل معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية في أربعة معايير. ويتفق الباحث مع دراسة (Ouda, 2016)، ويضيف معيارين آخرين للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية؛ يشير المعيار الأول إلى ضرورة سيطرة الوحدة الحكومية على الأصل الرأسمالي دون غيرها من الوحدات الحكومية الأخرى؛ مما يشير إلى قدرتها على الاستفادة من منافع الأصل، ورفض أو تنظيم حصول الجهات الأخرى على تلك المنافع، ويتم ذلك من خلال امتلاك الأصل أو استئجاره بنظام التأجير التمويلي الذي ينتهي بالتملك. بينما ينص المعيار الثاني على استيفاء الأصل الرأسمالي للحد الأدنى للرسملة والذي يجب أن تقوم الحكومة بتحديدده في ضوء التكاليف اللازمة لرسملة الأصول والاحتفاظ بالسجلات والدفاتر اللازمة لمعالجتها محاسبياً باعتبارها أصولاً رأسمالية ومتابعتها والرقابة عليها؛ وبالتالي تتمثل معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية وفقاً للإطار المقترح في ستة معايير على النحو التالي:

- أ. أن يؤدي الأصل إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية للجهة الحكومية.
- ب. إمكانية قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة (الحالية) بطريقة موثوق بها.
- ج. عدم وجود قيود قانونية أو ثقافية أو اجتماعية أو دفاعية أو أمنية قومية تمنع الوحدة الحكومية من التصرف في الأصل.
- د. إمكانية مقابلة الأصل بالالتزامات الجهة الحكومية لتجنب التضليل.
- هـ. أن تتمكن الوحدة الحكومية من السيطرة على الأصل دون غيرها من الوحدات الأخرى.
- و. استيفاء الأصل للحد الأدنى للرسملة.

٨- ٢ قياس الأصول الرأسمالية الحكومية:

يجب استخدام أساس التكلفة التاريخية لأغراض القياس الأولي للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها من خلال معاملات تبادلية نقدية. أما بالنسبة للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها من خلال معاملات تبادلية غير نقدية (مثل: شراء الأصل مقابل أصل عيني أو مجموعة أصول)، أو من خلال معاملات غير تبادلية (مثل: التبرع أو المصادرة) - فيجب قياسها باستخدام أسس القيمة الحالية في تاريخ القياس مع إضافة أي تكاليف أخرى لازمة لجعل الأصل في حالة صالحة للاستخدام. وأياً كانت الطريقة المستخدمة للقياس فيجب أن يعكس مبلغ القياس قيمة الأصل في تاريخ التقرير عنه. ونظراً لطبيعة الأصول الرأسمالية الحكومية وتعدد أنواعها ووسائل الحصول عليها وعدم وجود سجلات سابقة مكتملة أو محدثة توضح المعلومات المالية للأصول الرأسمالية، ولأغراض حصر وتقييم الأصول الرأسمالية والتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - فإنه يُقترح استخدام أساس التكلفة المقدرة Deemed Cost لأغراض القياس الأولي للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها نتيجة المعاملات التبادلية النقدية، وذلك في حالة عدم وجود أدلة موثوق بها تشير إلى التكلفة التاريخية لهذه الأصول.

يُعتبر أساس التكلفة التقديرية مقبولاً لتحديد الأرصدة الافتتاحية للأصول الرأسمالية العامة؛ حيث إنه يوفر تقديرات مقبولة لتحديد تكاليفها التاريخية، ويجب أن تستند التكلفة التقديرية إلى طريقة واحدة أو مجموعة من طرق القياس التالية (FASAB, 2021a, p. 8):

- أ. تكلفة الاستبدال.
- ب. التكلفة التاريخية المقدرة والتي قد تستند إلى: تكلفة الأصول المماثلة في تاريخ الاقتناء، أو التكلفة الحالية المخصصة لأصول مماثلة منذ تاريخ الاقتناء، أو تستند إلى الطرق الأخرى المقبولة التي تتضمن استخدام أحدث تكلفة اقتناء وطرق التقدير المبنية على بيانات الموازنة العامة أو المخصصات المالية أو مستخلصات إنجاز المقاوله وشهادات الدفع أو العقود أو التقارير الأخرى.
- ج. القيمة العادلة.

لأغراض القياس الأحق للأصول الرأسمالية الحكومية - باستثناء العقارات الاستثمارية - يتم استخدام نموذج التكلفة التاريخية أو التقديرية (التكلفة التاريخية أو التقديرية مطروحاً منها مُجمع إهلاك الأصل وخسائر انخفاض القيمة) أو نموذج القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منها مُجمع إهلاك الأصل وخسائر انخفاض القيمة). أما بالنسبة للعقارات الاستثمارية فيتم قياسها لاحقاً بالقيمة السوقية العادلة، إلا إذا كان العقار غير قابل للمقارنة أو كان تحت الإنشاء فيتم قياسه في هذه الحالة بالتكلفة. كما يتم ترحيل مكسب إعادة تقييم الأصل الرأسمالي إلى احتياطي إعادة التقييم بعد رد خسارة الانخفاض في القيمة المعترف بها سابقاً ضمن المصروفات، كما يتم ترحيل الخسارة الناتجة عن إعادة تقييم الأصل إلى احتياطي إعادة التقييم، وإذا زادت الخسارة عن رصيد الاحتياطي، يتم الاعتراف بباقي الخسارة ضمن المصروفات، ويتم تسجيل المكاسب والخسائر المعترف بها في احتياطي إعادة التقييم في قائمة التغير في حقوق الملكية.

٨- ٣ عرض الأصول الرأسمالية الحكومية:

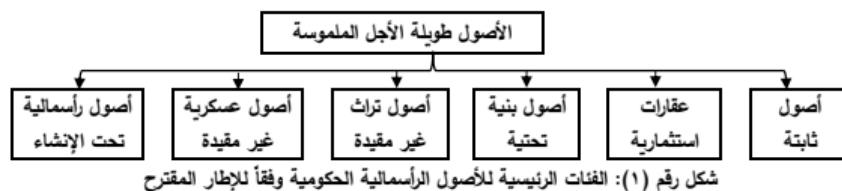
وفقاً للمعايير السنة المقترحة للاعتراف بالأصول الرأسمالية، يمكن تحديد مجموعتان أساسيتان من الأصول الرأسمالية الحكومية. تشمل المجموعة الأولى من الأصول الرأسمالية الحكومية: فئات الأصول الرأسمالية التي يجب رسميتها في قائمة المركز المالي؛ وبالتالي يتم إهلاكها وتحديد الانخفاض في قيمتها، مع تسجيل إيراداتها أو مصروفاتها الجارية في قائمة الأداء المالي، وهي تشمل الأصول الرأسمالية الاقتصادية؛ الأصول الرأسمالية التي تتشابه في الاستخدام مع منشآت الأعمال، والأصول الرأسمالية غير المقيمة؛ الأصول الرأسمالية (التراث والدفاع) التي يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات دون قيود، مثل: القصور الملكية واللوحات الفنية والمباني والمنشآت العسكرية التي يمكن استخدامها في تسوية الالتزامات. بينما تشير المجموعة الثانية إلى الأصول الرأسمالية المقيمة؛ أي التي لا يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات لوجود فيود تمنع التصرف فيها، ويتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مستقل عن قائمة المركز المالي.

بالنسبة لأصول التراث المقيمة، فيُفترض إنشاء صندوق تحت مسمى "صندوق التراث القومي" يتم فيه حصر كافة أصول التراث المقيمة وجردها، مع توفير المعلومات الكمية والوصفية (والمالية إذا كانت متاحة دون جهد) التي توضح مدى تفردها أو الأعداد المتوفرة منها وطبيعتها وكيفية الحصول عليها وأهميتها التاريخية أو الثقافية أو الاجتماعية وموقعها وحالتها المادية وكيفية استخدامها وسياسات الحفظ والحماية والصيانة المتبعة، والوحدات التي تم إضافتها أو نقلها لمواقع أخرى خلال العام، مع إرفاق الصور والمستندات اللازمة للتوثيق، بالإضافة إلى ذلك، يتم تسجيل كافة الإيرادات التي يمكن الحصول عليها من هذه الأصول؛ مثل: أسعار تذاكر دخول المتاحف والمناطق الأثرية، مقابل التأجير للمتاحف الدولية، وكافة المصروفات المرتبطة بصيانة وترميم وحفظ وحماية هذه الأصول، وفي نهاية العام يتم تحديد فائض أو عجز الصندوق والإفصاح عنه في قائمة المركز المالي ضمن الأصول أو الالتزامات حسب نوع الرصيد.

أما بالنسبة لأصول الدفاع (الأصول العسكرية) المقيمة، فيُفترض إنشاء "صندوق الدفاع والأمن القومي" يتم فيه حصر كافة الأصول العسكرية المقيمة وجردها، مع توفير المعلومات الكمية والوصفية (والمالية كلما أمكن ذلك)؛ مثل: الفئات الرئيسية لأصول الدفاع المقيمة كالطائرات، والغواصات، والقطع البحرية، والأسلحة، والفئات الفرعية لكل فئة رئيسية، مثل: الطائرات الحربية، والمروحيات، وطائرات النقل التي تتضمنها فئة الطائرات، بالإضافة إلى حالتها، والوحدات التي تم إضافتها أو استنفادها خلال العام، وعقود الصيانة المؤجلة، مع تسجيل كافة المصروفات المرتبطة بصيانة هذه الأصول وجعلها في حالة صالحة للدفاع أو الردع المستمر، وفي نهاية العام يتم ترحيل المصروفات الجارية المرتبطة بها إلى قائمة الأداء المالي.

نظراً لحساسية الأصول العسكرية المقيمة، فإن نشر معلومات تفصيلية عن "صندوق الدفاع والأمن القومي" المقترح إنشاؤه قد يتسبب في سوء استخدام هذه المعلومات بشكل يضر الأمن القومي أو يزعزع استقرار الدولة، كما أن هذه المعلومات قد لا تهم كل فئات المستخدمين بقدر اهتمامهم بمعرفة مدى جاهزية الدولة واستعدادها للدفاع عن أراضيها وكفاءة إدارة أصولها العسكرية وذلك من مصدر مستقل وآمن وموثوق به، وتشجيعاً للحكومات على مثل هذه الخطوات التي تحافظ على حقوق الأجيال القادمة، يقترح الباحث أن تُعرض المعلومات التفصيلية الخاصة بالصندوق على لجنة الدفاع والأمن القومي التي يشكلها البرلمان (أو لجنة أخرى مستقلة يشكلها مجلس النواب لهذا الغرض)، وتقوم بمناقشتها واعتمادها وإصدار تقرير موجز عنها إلى المستخدمين.

استناداً إلى ما سبق؛ يمكن عرض الأصول الرأسمالية الحكومية في قائمة المركز المالي تحت مظلة الأصول طويلة الأجل الملموسة (أو الأصول غير المالية الملموسة) كما يوضحه الشكل رقم (١).



بعد قيام الباحث بعرض الإطار المقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية، يؤكد الباحث على أن تنفيذ هذا الإطار يعتمد على توفر نوعان من المتطلبات اللازمة لتسهيل عملية الانتقال إلى المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق، هما: المتطلبات التشريعية، والمتطلبات التنظيمية والإدارية. حيث يجب إدخال تعديلات تشريعية على القوانين المرتبطة بالمحاسبة الحكومية الحالية - والتي تتعارض مع المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي - وتعديل لوائحها التنفيذية، بما يضمن عدم الطعن والالتزام بالمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث أن الجانب التشريعي له قوة مطلقة ومرجعية واجبة عند تحديد أية إجراءات تنفيذية لأغراض المحاسبة الحكومية؛ على سبيل المثال: لا يمكن إهلاك الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك دون تعديل كل من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية، والقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الموازنة العامة للدولة.

أيضاً، هناك معوقات كثيرة - سياسية واجتماعية واقتصادية وثقافية وتنظيمية وإدارية - يمكن أن تواجه تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الوحدات الحكومية، مثلها في ذلك مثل أية قواعد أو إجراءات أو تغييرات جديدة. وتعتبر التغييرات التنظيمية والإدارية من أهم المعوقات المرتبطة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي، وتزداد حدة هذه المعوقات عندما تتعلق بالعنصر البشري، ولأغراض التعامل مع هذه المعوقات، يجب أن يشارك جميع العاملين في عملية التطوير، مع تبسيط الإجراءات وسرعة الإنجاز حتى

تزداد فعالية الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، ومن أهم هذه المتطلبات توفير الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرار في المستويات الحكومية المناسبة، ووضع الخطط اللازمة لذلك والتي تتضمن تخصيص الموارد المالية الكافية، وتعيين وتدريب كوادر مؤهلة، ومشاركة جميع العاملين بالوحدات الإدارية الحكومية في عملية التطوير لتجنب مقاومتهم للتغيير، وتصميم النظام المحاسبي الحكومي بصورة تحقق تكامله وقدرته على إنجاز الأهداف الاقتصادية والأهداف المحاسبية معاً.

٩. الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تقييم مدى مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول الرأسمالية الحكومية؛ بما ينعكس على إدراك المستخدمين لحقيقة المركز المالي للحكومة، ويعزز من قدرتهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

٩- ١ فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث ولأغراض تحقيق أهدافه، يمكن صياغة الفرض التالي: "تؤثر المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وينبثق عن هذا الفرض خمسة فروض فرعية على النحو التالي:

- ف ١/١: تؤثر المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية.
- ف ٢/١: تؤثر المحاسبة عن أصول التراث غير المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية.
- ف ٣/١: تؤثر المحاسبة عن الأصول العسكرية غير المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية.
- ف ٤/١: تؤثر المحاسبة عن أصول التراث المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية.
- ف ٥/١: تؤثر المحاسبة عن الأصول العسكرية المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية.

٩- ٢ منهجية الدراسة الميدانية:

ينقسم مجتمع الدراسة إلى فئتين أساسيتين من مستخدمي التقارير المالية الحكومية، هما: فئة المستخدمين الداخليين، وفئة المستخدمين الخارجيين. ويندرج تحت كل فئة رئيسية مجموعة من الفئات الفرعية للمستخدمين على النحو التالي:

- أ. المستخدمين الداخليين للتقارير المالية الحكومية، ممثلين في الموظفين والمحاسبين والمراجعين والمديرين بالقطاع الحكومي الذين ينتمون إلى عدة وزارات وجامعات مصرية، بالإضافة إلى الجهاز المركزي للمحاسبات.
- ب. المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية الحكومية، ممثلين في المحاسبين والمراجعين الذين يزاولون مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكاتب المراجعة والبنوك العاملة في مصر، والمحللين الماليين الذين يزاولون مهنة التحليل المالي الذين ينتمون إلى كبريات شركات تداول الأوراق المالية العاملة في مصر، والأكاديميين والباحثين الذين ينتمون لكبريات الجامعات المصرية، والمستثمرين والدائنين المهتمين بالتقارير المالية الحكومية.

اعتمد الباحث في جمع البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية على إرسال قوائم الاستقصاء إلى ٧٩٠ مستخدم للمعلومات المحاسبية؛ بمسميات وظيفية مختلفة (موظفين بالقطاع الحكومي، ومحاسبين أو مراجعين، وأكاديميين، وباحثين، ومديرين بالقطاع الحكومي، ومستثمرين أو دائنين، ومحللين ماليين)، ومؤهلات علمية متنوعة (بكالوريوس، وماجستير، ودكتوراه)، وخبرات عملية متفاوتة (خبرة أقل من ٥ سنوات، وخبرة تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات، وخبرة تزيد عن ١٠ سنوات)، ولقد تم تسليم ٦٢٥ قائمة بنسبة ردود بلغت ٧٩,١١٪، ثم قام الباحث باستبعاد ٤٢ قائمة؛ لقيام المستقصين منهم باختيار أكثر من إجابة للرد على نفس السؤال، وبهذا يكون عدد القوائم التي تم قبولها وتحليلها إحصائياً قد بلغ ٥٨٣ قائمة بنسبة ردود بلغت ٧٣,٨٪، وهي تُعتبر نسبة معقولة من وجهة نظر الباحث؛ حيث إنها تُغطي الحد الأدنى المطلوب لحجم العينة بمعدل ١,٥١ مرة، وفي ضوء الردود الصحيحة التي تم جمعها، أمكن للباحث توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، والخبرة العملية في العمل كما يوضحه الجدول رقم (١) على النحو التالي:

جدول رقم (١): توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي والخبرة العملية

النسبة	العدد	الخبرة العملية	النسبة	العدد	المؤهل العلمي	النسبة	العدد	المسمى الوظيفي
١٢,٢	٧١	أقل من ٥ سنوات	٥٨,٨	٣٤٣	بكالوريوس	١٣,٢	٧٧	باحث
٤٠,٠	٢٣٣	من ٥ - ١٠ سنوات	٢٣,٣	١٣٩	ماجستير	١١,٠	٩٣	أكاديمي
٤٧,٩	٢٧٩	أكثر من ١٠ سنوات	١٥,٣	٨٩	دكتوراه	١٥,٦	٩١	موظف بالقطاع الحكومي
			٢,٦	١٥	أخرى	١٠,٣	٦٠	مدير بالقطاع الحكومي
						٢٣,٥	١٣٧	محاسب أو مراجع
						١١,٨	٦٩	محلل مالي
						٨,٧	٥١	مستثمر أو دائن
						٠,٩	٥	أخرى
٪١٠٠	٥٨٣	الإجمالي	٪١٠٠	٥٨٣	الإجمالي	٪١٠٠	٥٨٣	الإجمالي

بالإضافة إلى ذلك، تم قياس معنوية العلاقة بين خصائص عينة الدراسة باستخدام اختبار Chi-Square، وتم التأكد من معنويتها وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢): اختبار Chi-Square لقياس معنوية العلاقة بين خصائص عينة الدراسة

الدالة	مستوى المعنوية	Chi-Square	خصائص عينة الدراسة
دالة ***	٠,٠٠٠	٤٨٩,٠٨٢	المسميات الوظيفية * المؤهلات العلمية
دالة ***	٠,٠٠٠	١١٣,٣٣٨	عدد سنوات الخبرة في العمل * المؤهلات العلمية
دالة ***	٠,٠٠٠	١٤١,٠١٩	المسميات الوظيفية * عدد سنوات الخبرة في العمل

يتضح من الجدول رقم (٢) أنه يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين خصائص عينة الدراسة، حيث إن مستوى المعنوية الناتج عن اختبار العلاقة بين كل خاصيتين من خصائص عينة الدراسة أقل من (٠,٠٥)؛ مما يدل على رفض فرض العدم الإحصائي القائل بأنه لا توجد علاقة بين خصائص عينة الدراسة، أو أنهم مستقلين عن بعضهم البعض، وقبول الفرض الإحصائي البديل القائل بأنه توجد علاقة ارتباط بين خصائص عينة الدراسة، أو أنهم غير مستقلين عن بعضهم.

بدأ الباحث بتمهيد قام فيه بتوضيح المصطلحات المحاسبية الواردة فيها؛ بهدف إزالة أي لبس أو غموض قد يتعرضون له عند استيفاء بيانات هذه القائمة والإجابة على ما ورد بها من تساؤلات، ثم قام الباحث بتقسيم قائمة الاستقصاء إلى ثلاثة أقسام، حيث خصص القسم الأول لعرض البيانات الشخصية (البيانات العامة) المتعلقة بالمستقصي منهم، وقد اشتملت على اسم المستقصي منه وجهة عمله (إذا رغب في ذكرهما)، والمسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة في العمل. أما القسم الثاني فقد تم تخصيصه لعرض أسئلة الاستقصاء ذات الارتباط المباشر بموضوع الدراسة، ولأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها؛ قام الباحث بصياغة ستة أسئلة تركز على إدراك المستخدمين لجودة وجدوى (فائدة) الإفصاح عن الفئات المختلفة من الأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً للإطار المقترح، على أن يقوم المستقصي منه بتحديد إجابته من خمس إجابات، هي: موافق جداً، وموافق، ومحيد، وغير موافق، وغير موافق تماماً، على أن تُعطى الإجابات الأوزان التالية: ٥، ٤، ٣، ٢، و ١ على الترتيب. أخيراً، تم تخصيص القسم الثالث من القائمة لتلقي أية ملاحظات أو مقترحات تكون ذات علاقة بموضوع الدراسة.

هذا، ولقد قام الباحث باختبار مدى موضوعية القائمة وسهولة الإجابة عليها، وذلك قبل القيام بتوزيعها على المشاركين في الدراسة، حيث اختبر الباحث القائمة من خلال مجموعة استطلاعية مكونة من اثني عشر مشاركاً؛ وذلك لتقييم القائمة من حيث تكوينها، وصياغتها، وتسلسلها، ومدى تفهم المشاركين للتساؤلات المطروحة عليهم، وتقدير الوقت اللازم لاستيفاء بياناتها، وفي ضوء هذه الخطوة أمكن تعديل القائمة حتى وصلت إلى الشكل الذي استخدمت عليه في الدراسة الميدانية.

٩- ٣ توصيف متغيرات الدراسة:

لأغراض تقييم جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية، تم استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على أساس الأطر التي تم تطويرها بواسطة مجالس وضع المعايير المحاسبية في القطاع العام الدولية IPSASB، والأمريكية GASB، والبريطانية CIPFA، والإطار المشترك لمعايير المحاسبة في القطاع الخاص FASB-IASB؛ والذين يعترفون بمجموعة من الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين حتى تكون ذات فائدة عند اتخاذ القرارات، وباستثناء بعض الاختلافات المحدودة، يتضح أن الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام متطابقة تقريباً مع الخصائص المحددة في القطاع الخاص، وذلك كما يوضحه الجدول رقم (٣) (Hofmann & McSwain, 2013, p. 68-69).

جدول رقم (٣): خصائص جودة المعلومات المحاسبية في القطاعين العام والخاص

إمكانية التحقق	التمثيل الصادق	الموثوقية	الثبات	التوقيت المناسب	القابلية للمقارنة	القابلية للفهم	الملاءمة	خصائص جودة المعلومات المحاسبية
-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	مجلس GASB
✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	مجلس IPSASB
✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	مجلس CIPFA
✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	الإطار المشترك بين مجلسي IASB-FASB

في ضوء الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام، تتمثل المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة في مجموعة الإفصاحات التي يتم توفيرها عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح، أما المتغير التابع فيتمثل في إدراك المستخدمين لجودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي - وفقاً للإطار المقترح، ويمكن تحديد هذه المتغيرات على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤): المتغيرات المستقلة (المفسرة) والمتغير التابع

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة (المفسرة)
١. القدرة التنبؤية.	١. الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية داخل القوائم المالية.
٢. القدرة التأكيدية (التغذية العكسية).	٢. الإفصاح عن أصول التراث غير المقيمة داخل القوائم المالية.
٣. الحياد.	٣. الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيمة داخل القوائم المالية.
٤. الاكتمال.	٤. الإفصاح عن أصول التراث المقيمة خارج القوائم المالية (صندوق التراث القومي).
٥. سهولة الفهم.	٥. الإفصاح عن الأصول العسكرية المقيمة خارج القوائم المالية (صندوق الدفاع والأمن القومي).
٦. القابلية للمقارنة.	
٧. القابلية للتحقق.	

٩- ٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض تحليل بيانات الدراسة واختبار الفروض الخاصة بها، تم تشغيل بيانات الدراسة على الحاسب الآلي باستخدام الحزمة الإحصائية IBM SPSS Statistics 24 للعلوم الاجتماعية؛ وذلك اعتماداً على مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية الوصفية، والتي تشمل كل من: التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، والترتيب من الأدنى إلى الأعلى لقياس درجة التجانس بين مفردات عينة الدراسة؛ حيث يمكن تحديد اتجاه عينة الدراسة نحو رفض أو قبول الفروض في ضوء المتوسط الحسابي، والذي يتراوح قيمته من ١ - ٥ على مقياس Likert الخماسي. بالإضافة إلى مجموعة من أساليب الإحصاء التحليلي، والتي تشمل كل من: اختبار الاستقلالية Chi-Square of Independence، اختبار معامل الثبات Cronbach's Alpha، التحليل العاملي الاستكشافي، اختبار T لقياس معنوية الفروق لعينة واحدة One-Sample T-Test.

٩- ٥ نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها واختبار صحة فروضها:

يقوم الباحث في هذا القسم بالتحقق من ثبات وصدق أداة الدراسة، ثم عرض نتائج الدراسة الميدانية، وتفسيرها، وتحليلها إحصائياً؛ بهدف اختبار صحة فروضها، وذلك على النحو التالي:

٩- ٥- ١ اختبار معامل الثبات Cronbach's Alpha للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (٥) نتائج اختبار معامل الثبات Cronbach's Alpha للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة، حيث يتخطى معامل الثبات Alpha Cronbach's لغالبية الأسئلة الستة يتخطى (٠,٦)؛ مما يدل على ثبات متغيرات كل سؤال.

جدول رقم (٥): معامل الثبات Cronbach's Alpha للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة

م	أسئلة أداة الدراسة	معامل الثبات	معامل الصدق	الدلالة
١	جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية داخل القوائم المالية	٠,٨٣١	٠,٩١٢	دالة***
٢	جودة الإفصاح عن أصول التراث غير المقيمة داخل القوائم المالية	٠,٨٣٣	٠,٩١٣	دالة***
٣	جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيمة داخل القوائم المالية	٠,٨٥١	٠,٩٢٢	دالة***
٤	جودة الإفصاح عن أصول التراث غير المقيمة خارج القوائم المالية (صندوق التراث القومي)	٠,٩٤٩	٠,٩٧٤	دالة***
٥	جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيمة خارج القوائم المالية (صندوق الدفاع والأمن القومي)	٠,٩٥٤	٠,٩٧٧	دالة***
٦	الأهمية المتوقعة للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المقترح	٠,٦٩٧	٠,٨٣٥	دالة***
٧	القابلية المتوقعة لاستخدام المعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المقترح	٠,٥٨٠	٠,٧٦٢	دالة***
	المتوسط العام	٠,٩	٠,٩٤٨	دالة***

٩- ٥- ٢ نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها:

يوضح الجدول رقم (٦) مقاييس الإحصاء الوصفي لتأثير الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية؛ والتي يمكن من خلالها تحديد اتجاه آراء مفردات عينة الدراسة نحو إدراكهم لجودة المعلومات المحاسبية عن هذه الأصول في القوائم المالية.

جدول رقم (٦): مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية

المتغيرات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الاختلاف المعياري	الترتيب
أولاً: مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية في القوائم المالية									
القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة	٣٤,٣	٤٢,٥	١٥,٣	٦,٩	١	٤,٠٢	٠,٩٢٩	٢٣,١١	٢
إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها	٢١,٤	٤٦,١	٢٥,٩	٥,١	١,٤	٣,٨١	٠,٨٧٧	٢٣,٠٢	١
توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول	٢٦,٨	٤٢,٤	٢٢,١	٧,٥	١,٢	٣,٨٦	٠,٩٣٨	٢٤,٣٠	٦
توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل	٢٦,٤	٤٢,٤	٢٣,٣	٦,٩	١	٣,٨٦	٠,٩٢٠	٢٣,٨٣	٣
الوضوح وسهولة الفهم	٢٩,٣	٣٨,١	٢٣	٧,٤	٢,٢	٣,٨٥	٠,٩٩٩	٢٥,٩٥	٧
القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية	٢٧,٨	٤٣,٦	٢٠,٦	٦,٥	١,٥	٣,٩٠	٠,٩٣٥	٢٣,٩٧	٥
قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات	٢٨,٨	٤١,٥	٢١,٨	٦,٩	١	٣,٩٠	٠,٩٣٠	٢٣,٨٥	٤
المتوسط العام						٣,٨٨	٠,٦٥٧	١٦,٩٣	
ثانياً: مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن أصول الترات غير المقيمة في القوائم المالية									
القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة	٢٧,٣	٣٩,٥	١٧,٧	١٣,٤	٢,٢	٣,٧٦	١,٠٦٣	٢٨,٢٧	٧
إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها	٢٢,١	٤١	٢٨,٦	٦,٩	١,٤	٣,٧٦	٠,٩٢١	٢٤,٤٩	٢
توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول	٢٥,٤	٤١,٧	٢٣,٢	٨,٤	١,٤	٣,٨١	٠,٩٥٥	٢٥,٠٧	٣
توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل	٢٨	٤٠	٢١,١	٩,١	١,٩	٣,٨٣	٠,٩٩٨	٢٦,٠٦	٦
الوضوح وسهولة الفهم	٢٧,١	٣٩,١	٢٤,٢	٧,٧	١,٩	٣,٨٢	٠,٩٨٠	٢٥,٦٥	٥
القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية	٢٦,٨	٤١	٢٣,٥	٦,٧	٢,١	٣,٨٤	٠,٩٦٥	٢٥,١٣	٤
قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات	٢٨	٤٤,٤	١٩,٧	٦,٥	١,٤	٣,٩١	٠,٩٢٤	٢٣,٦٣	١
المتوسط العام						٣,٨٢	٠,٦٨٨	١٨,٠٢	
ثالثاً: مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيمة في القوائم المالية									
القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة	٣٠,٥	٣٣,١	٢٠,٤	١٣,٤	٢,٦	٣,٧٦	١,١٠٤	٢٩,٣٦	٧
إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها	٢٥	٤١,٢	٢٣,٨	٨,٢	١,٧	٣,٨٠	٠,٩٦٦	٢٥,٤٢	٤
توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول	٢٧,٨	٤٠,٥	٢١,١	٩,٣	١,٤	٣,٨٤	٠,٩٧٩	٢٥,٤٩	٥
توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل	٢٩	٣٨,٨	٢٣,٨	٦,٩	١,٥	٣,٨٧	٠,٩٦٢	٢٤,٨٦	٣
الوضوح وسهولة الفهم	٣٠,٩	٣٩,١	١٩,٩	٨,١	٢,١	٣,٨٩	١,٠٠٢	٢٥,٧٦	٦
القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية	٢٦,٢	٤٣,٢	٢١,١	٨,٧	٠,٧	٣,٨٦	٠,٩٣٠	٢٤,٠٩	١
قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات	٢٨	٤٢,٤	٢٠,١	٨,٦	١	٣,٨٨	٠,٩٥٠	٢٤,٤٨	٢
المتوسط العام						٣,٨٤	٠,٧١٧	١٨,٦٨	
رابعاً: مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن أصول الترات المقيمة في صندوق الترات القومي									
القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة	١٨,٢	٤١,٥	١٥,١	١١,٧	١٣,٦	٣,٣٩	١,٢٨٥	٣٧,٩١	١
إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها	١٦,٣	٣٦,٤	١٧,٨	١٨,٤	١١,١	٣,٢٨	١,٢٥٢	٣٨,١٧	٢
توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول	١٧	٣٤,٥	١٧,٥	١٨,٩	١٢,٢	٣,٢٥	١,٢٨٠	٣٩,٣٨	٣
توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل	١٩	٣٤,٣	١٤,٩	١٩,٩	١١,٨	٣,٢٩	١,٣٠٣	٣٩,٦٠	٤
الوضوح وسهولة الفهم	٢٠,٨	٣٠,٤	١٩,٦	١٥,٦	١٣,٧	٣,٢٩	١,٣٢٦	٤٠,٣٠	٦
القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية	٢٠,٢	٣١,٦	١٧,٣	١٧	١٣,٩	٣,٢٧	١,٣٣٤	٤٠,٨٠	٧
قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات	١٧,٨	٣٦,٢	١٥,١	١٧,٢	١٣,٧	٣,٢٧	١,٣١٣	٤٠,١٥	٥
المتوسط العام						٣,٢٩	١,١٣٧	٣٤,٥٦	
خامساً: مقاييس الإحصاء الوصفي لجودة الإفصاح عن الأصول العسكرية المقيمة في صندوق الدفاع والأمن القومي									
القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة	٢١,٣	٣٧	١٣,٦	١٣	١٥,١	٣,٣٦	١,٣٥١	٤٠,٢١	٥
إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها	٢٢,١	٣١,٢	١٧,٧	١٨,٩	١٠,١	٣,٣٦	١,٢٨٩	٣٨,٣٦	١
توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول	٢٠,٩	٣٤,٣	١٦,٣	١٦,٣	١٢,٢	٣,٣٦	١,٣٠٧	٣٨,٩٠	٢
توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل	٢٥,٢	٢٨,٥	١٩	١٣,٩	١٣,٤	٣,٣٨	١,٣٥١	٣٩,٩٧	٣
الوضوح وسهولة الفهم	٢٨,٣	٢٩,٧	١٤,٤	١٣,٤	١٤,٢	٣,٤٤	١,٣٩٢	٤٠,٤٧	٦
القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية	٢٦,٢	٢٨,٨	١٦,٣	١٦	١٢,٧	٣,٤٠	١,٣٦٠	٤٠,٠٠	٤
قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات	٢٤,٥	٣١,٢	١٣,٤	١٦,٦	١٤,٢	٣,٣٥	١,٣٨٢	٤١,٢٥	٧
المتوسط العام						٣,٣٨	١,١٩٢	٣٥,٢٧	

هذا ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (٦) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن آراء مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على إيجابية تأثير الإفصاح عن كل من: الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية في القوائم المالية، وأصول التراث غير المقيّدة، والأصول العسكرية غير المقيّدة في القوائم المالية - وفقاً للإطار المقترح - على جودة المعلومات المحاسبية؛ وذلك بمتوسط حسابي قيمته (٣,٨٨)، و (٣,٨٢)، و (٣,٨٤) على التوالي.
- أن آراء مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً يميل إلى الموافقة على إيجابية تأثير الإفصاح عن كل من: أصول التراث المقيّدة، والأصول العسكرية المقيّدة - وفقاً للإطار المقترح - على جودة المعلومات المحاسبية؛ وذلك بمتوسط حسابي قيمته (٣,٢٩)، و (٣,٣٨) على التوالي.

٩-٥-٣ اختبار صحة فروض الدراسة:

ينص الفرض البحثي على أنه: "تؤثر المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وينبثق عن هذا الفرض خمسة فروض فرعية، وقد قام الباحث باختبارها على النحو التالي:

٩-٥-٣-١ اختبار صحة الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الفرعي الأول (ف/١) على أنه: "تؤثر المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وفي سبيل اختبار صحة هذا الفرض، اعتمد الباحث على جمع وتحليل إجابات المستقصي منهم عن السؤال الأول من القسم الثاني من أسئلة قائمة الاستقصاء، ومن خلال إعداد مصفوفة الارتباط، تبين وجود علاقة ارتباط بين كل متغير من متغيرات الفرض الفرعي الأول وباقي المتغيرات؛ حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣) فأكثر بين جميع المتغيرات، كما هو موضح في الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الفرعي الأول

المتغيرات	القدرة التنبؤية	القدرة التأكديّة	الحياد	الاكتمال	سهولة الفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القدرة التنبؤية	١.٠٠٠	٠.٥٢٨	٠.٣٨٨	٠.٣٤١	٠.٣٠٣	٠.٢٨٠	٠.٣٠٥
القدرة التأكديّة		١.٠٠٠	٠.٤٢٧	٠.٣٨٥	٠.٣٥٤	٠.٣٣٢	٠.٣٢١
الحياد			١.٠٠٠	٠.٤٧٣	٠.٣٤٦	٠.٤٠٠	٠.٣٧٤
الاكتمال				١.٠٠٠	٠.٥٤٢	٠.٤٢٣	٠.٤٣٠
سهولة الفهم					١.٠٠٠	٠.٥٩٢	٠.٥٣٠
القابلية للمقارنة						١.٠٠٠	٠.٥٩٣
القابلية للتحقق							١.٠٠٠

أيضاً، يوضح الجدول رقم (٨) نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الأول (ف/١).

جدول رقم (٨): نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الأول

م	العوامل	نسبة التباين المفسر	الجذر الكامن	Bartlett's Test of Sphericity	KMO	المعنوية	متغيرات مصفوفة العامل
١	العامل الأول	٣٦,٠٧٩	٣,٤٨٨	١٣٦١,٢٨٠	٠,٨٣٧	٠,٠٠٠	القدرة التنبؤية
٢	العامل الثاني	٢٨,٥١٨	١,٠٣٤				القدرة التأكديّة الحياد الاكتمال سهولة الفهم القابلية للمقارنة القابلية للتحقق

هذا، ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (٨) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن قيمة اختبار Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) لقياس مدى كفاية عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي كانت في حدود القيمة المناسبة (بحد أدنى ٠.٥)؛ حيث بلغت (٠,٨٣٧) لعينة الدراسة؛ مما يدل على ملائمة عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي.
- أن اختبار Bartlett's Test of Sphericity قد أوضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل عامل من العوامل محل الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ حيث بلغت نتيجة الاختبار ١٣٦١,٢٨ ***.
- أن نسبة التباين التراكمية المفسرة من العوامل مجتمعة إلى التباين الكلي في حدود النسبة المثلى (٥٠ % على الأقل)؛ حيث بلغت هذه النسبة (٦٤,٦).

ويوضح الجدول رقم (٩) قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي الأول (ف/١) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax.

جدول رقم (٩): قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي (ف/١) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax

م	العامل الأول		العامل الثاني	
	المتغيرات	قيمة التشبع	المتغيرات	قيمة التشبع
١	القابلية للمقارنة	٠,٨٢٦	القدرة التنبؤية	٠,٨٣١
٢	سهولة الفهم	٠,٨٠٦	القدرة التاكيدية	٠,٨١١
٣	القابلية للتحقق	٠,٧٨٩	الحياد	٠,٦٠٩
٤	الاكتمال	٠,٦٠٦		

هذا، ويلاحظ من الجدول رقم (٩) أن قيمة الارتباط بين متغيرات كل من العامل الأول والثاني أكبر من (٠,٥٠)؛ مما يدل على جودة تدوير العوامل وقدرتها على تفسير التباين الكلي للمتغيرات محل الدراسة.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول رقم (١٠) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة، لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الأول.

جدول رقم (١٠): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الأول

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية في القوائم المالية.	٣,٨٨٦	٠,٦٥٨	١٧,٨٤٠	٠,٠٠٠	دالة**

يتضح من الجدول رقم (١٠) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ مما يدل على رفض فرض العدم الإحصائي القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٤) على مقياس Likert الخماسي، وقبول الفرض الإحصائي البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٨٨٦)، وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الفرعي الأول.

٩- ٥- ٣- ٢ اختبار صحة الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني (ف/٢) على أنه: "تؤثر المحاسبة عن أصول التراث غير المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وفي سبيل اختبار صحة هذا الفرض، اعتمد الباحث على جمع وتحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الثاني من القسم الثاني من أسئلة قائمة الاستقصاء، ومن خلال إعداد مصفوفة الارتباط، تبين وجود علاقة ارتباط بين كل متغير من متغيرات الفرض الفرعي الثاني وباقي المتغيرات؛ حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣) فأكثر بين جميع المتغيرات، كما هو موضح في الجدول رقم (١١).

جدول رقم (١١): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الفرعي الثاني

المتغيرات	القدرة التنبؤية	القدرة التاكيدية	الحياد	الاكتمال	سهولة الفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القدرة التنبؤية	١,٠٠٠	٠,٤٦٤	٠,٣٩٩	٠,٣٤٤	٠,٣١٥	٠,٣٨٦	٠,٤١٥
القدرة التاكيدية		١,٠٠٠	٠,٤٢١	٠,٣٢٣	٠,٣٦٠	٠,٣٩١	٠,٣٦٤
الحياد			١,٠٠٠	٠,٤١٧	٠,٣٩٧	٠,٣٩٨	٠,٤١١
الاكتمال				١,٠٠٠	٠,٤٩٥	٠,٤٧٤	٠,٤١٧
سهولة الفهم					١,٠٠٠	٠,٥٢٧	٠,٤٩٢
القابلية للمقارنة						١,٠٠٠	٠,٥٧٧
القابلية للتحقق							١,٠٠٠

يوضح الجدول رقم (١٢) نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الثاني (ف/٢).

جدول رقم (١٢): نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الثاني

م	العوامل	نسبة التباين المفسر	الجذر الكامن	Bartlett's Test of Sphericity	KMO	المعنوية	متغيرات مصفوفة العامل
١	العامل الأول	٥٠,٢٨٢	٣,٥٢٠	١٢٦٤,٣٠٣	٠,٨٧٣	٠,٠٠٠	القدرة التنبؤية
٢	العامل الثاني	١٢,٢٠٧	٠,٨٥٤				القدرة التأكيدية الحياد الاكتمال سهولة الفهم القابلية للمقارنة القابلية للتحقق

هذا، ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (١٢) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن قيمة اختبار Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) لقياس مدى كفاية عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي كانت في حدود القيمة المناسبة (بحد أدنى ٠.٥)؛ حيث بلغت (٠,٨٧٣) لعينة الدراسة؛ مما يدل على ملائمة عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي.
- أن اختبار Bartlett's Test of Sphericity قد أوضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل عامل من العوامل محل الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ حيث بلغت نتيجة الاختبار ١٢٦٤,٣٠٣ ***.
- أن نسبة التباين التراكمية المفسرة من العوامل مجتمعة إلى التباين الكلي في حدود النسبة المثلى (٥٠ % على الأقل)؛ حيث بلغت هذه النسبة (٦٢,٤٨).

ويوضح الجدول رقم (١٣) قيمة تشعب المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي الثاني (ف/٢) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax.

جدول رقم (١٣): قيمة تشعب المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي (ف/٢) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax

م	العامل الأول	العامل الثاني
	المتغيرات	المتغيرات
١	سهولة الفهم	القدرة التأكيدية
٢	القابلية للمقارنة	القدرة التنبؤية
٣	الاكتمال	الحياد
٤	القابلية للتحقق	

هذا، ويلاحظ من الجدول رقم (١٣) أن قيمة الارتباط بين متغيرات كل من العامل الأول والثاني أكبر من (٠,٥٠)؛ مما يدل على جودة تدوير العوامل وقدرتها على تفسير التباين الكلي للمتغيرات محل الدراسة.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول رقم (١٤) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الثاني (ف/٢).

جدول رقم (١٤): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الثاني

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن أصول التراث غير المقيدة في القوائم المالية.	٣,٨١٨	٠,٦٨٨	١٤,٦٧١	٠,٠٠٠	دالة***

يتضح من الجدول رقم (١٤) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم في عينة الدراسة) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن أصول التراث غير المقيدة في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن أصول التراث غير المقيدة في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الفرعي الثاني من فروض الدراسة.

٩- ٥- ٣- ٣ اختبار صحة الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث (ف/٣) على أنه: "تؤثر المحاسبة عن الأصول العسكرية غير المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، ومن خلال إعداد مصفوفة

الارتباط، تبين وجود علاقة ارتباط بين كل متغير من متغيرات الفرض الفرعي الثالث وباقي المتغيرات؛ حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣) فأكثر بين جميع المتغيرات، كما هو موضح في الجدول رقم (١٥).

جدول رقم (١٥): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الفرعي الثالث

المتغيرات	القدرة التنبؤية	القدرة التأكيدية	الحياد	الاكتمال	سهولة الفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القدرة التنبؤية	١.٠٠٠	٠,٤٧٢	٠,٥٠٩	٠,٤٧٨	٠,٣٨٥	٠,٤٤٤	٠,٤١٥
القدرة التأكيدية		١.٠٠٠	٠,٤٤٣	٠,٤١٣	٠,٤٣٦	٠,٤٤١	٠,٤٠٥
الحياد			١.٠٠٠	٠,٤٥٧	٠,٤٣٧	٠,٤٥٩	٠,٤٢٠
الاكتمال				١.٠٠٠	٠,٤٢٦	٠,٤٦٦	٠,٤٣٠
سهولة الفهم					١.٠٠٠	٠,٥٠٦	٠,٤٩١
القابلية للمقارنة						١.٠٠٠	٠,٥٥٩
القابلية للتحقق							١.٠٠٠

يوضح الجدول رقم (١٦) نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الثالث من فروض الدراسة (ف٣/١).

جدول رقم (١٦): نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الثالث

م	العوامل	نسبة التباين المفسر	الجذر الكامن	Bartlett's Test of Sphericity	KMO	المعنوية	متغيرات مصفوفة العامل
١	العامل الأول	٥٣,٠٦٠	٣,٧١٤	١٣٨١,٥٨١	٠,٨٩٨	٠,٠٠٠	القدرة التنبؤية
٢	العامل الثاني	١٠,٣٧٣	٠,٧٢٦				القدرة التأكيدية
							الحياد
							الاكتمال
							سهولة الفهم
							القابلية للمقارنة
							القابلية للتحقق

هذا، ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (١٦) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن قيمة اختبار Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) لقياس مدى كفاية عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي كانت في حدود القيمة المناسبة (بحد أدنى ٠.٥)؛ حيث بلغت (٠,٨٩٨) لعينة الدراسة؛ مما يدل على ملائمة عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي.
- أن اختبار Bartlett's Test of Sphericity قد أوضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل عامل من العوامل محل الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ حيث بلغت نتيجة الاختبار ١٣٨١,٥٨١ ***.
- أن نسبة التباين التراكمية المفسرة من العوامل مجتمعة إلى التباين الكلي في حدود النسبة المثلى؛ حيث بلغت هذه النسبة (٦٣,٤٣٢).

ويوضح الجدول رقم (١٧) قيمة تشعب المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي الثالث (ف٣/١) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax.

جدول رقم (١٧): قيمة تشعب المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي (ف٣/١) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax

م	العامل الأول	قيمة التشعب	المتغيرات	العامل الثاني	قيمة التشعب
١	القدرة التنبؤية	٠,٨٢٣	القابلية للتحقق	٠,٨٠٤	٠,٨٠٤
٢	الحياد	٠,٧٢٦	سهولة الفهم	٠,٧٥٠	٠,٧٥٠
٣	القدرة التأكيدية	٠,٦٦٣	القابلية للمقارنة	٠,٧٤٦	٠,٧٤٦
٤	الاكتمال	٠,٦٣٣			

هذا، ويلاحظ من الجدول رقم (١٧) أن قيمة الارتباط بين متغيرات كل من العامل الأول والثاني أكبر من (٠,٥٠)؛ مما يدل على جودة تدوير العوامل وقدرتها على تفسير التباين الكلي للمتغيرات محل الدراسة.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول رقم (١٨) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الثالث (ف٣/١).

جدول رقم (١٨): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الثالث

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيدة في القوائم المالية.	٣,٨٤٠	٠,٧١٧	١٤,٨١٤	٠,٠٠٠	دالة***

يتضح من الجدول رقم (١٨) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم في عينة الدراسة) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول العسكرية غير المقيدة في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ مما يدل على رفض فرض العدم الإحصائي القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٤) على مقياس Likert الخماسي، وقبول الفرض الإحصائي البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٨٤٠)، وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيدة في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الفرعي الثالث.

٩- ٥- ٣- ٤ اختبار صحة الفرض الفرعي الرابع:

ينص الفرض الفرعي الرابع (ف٤/١) على أنه: "تؤثر المحاسبة عن أصول التراث المقيدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وفي سبيل اختبار صحة هذا الفرض، اعتمد الباحث على جمع وتحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الرابع من القسم الثاني من أسئلة قائمة الاستقصاء، ومن خلال إعداد مصفوفة الارتباط، تبين وجود علاقة ارتباط بين كل متغير من متغيرات الفرض الفرعي الرابع وباقي المتغيرات؛ حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣) فأكثر بين جميع المتغيرات كما هو موضح في الجدول رقم (١٩).

جدول رقم (١٩): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الفرعي الرابع

المتغيرات	القدرة التنبؤية	القدرة التأكيدية	الحياد	الاكتمال	سهولة الفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القدرة التنبؤية	١.٠٠٠	٠,٧٢٣	٠,٢٩٦	٠,٢٢١	٠,٢٢٧	٠,١٧٤	٠,٧١٨
القدرة التأكيدية		١.٠٠٠	٠,٧٠٤	٠,٦٩٣	٠,٧١٦	٠,٧٣٠	٠,٧٤٩
الحياد			١.٠٠٠	٠,٧٤٦	٠,٧٠٠	٠,٧٤٩	٠,٧٥٤
الاكتمال				١.٠٠٠	٠,٧٥٣	٠,٧٥٥	٠,٧٧٢
سهولة الفهم					١.٠٠٠	٠,٧٧٣	٠,٧٦٠
القابلية للمقارنة						١.٠٠٠	٠,٧٩٦
القابلية للتحقق							١.٠٠٠

يوضح الجدول رقم (٢٠) نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الرابع من فروض الدراسة (ف٤/١).

جدول رقم (٢٠): نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الرابع

م	العوامل	نسبة التباين المفسر	الجذر الكامن	Bartlett's Test of Sphericity	KMO	المعنوية	متغيرات مصفوفة العامل
١	العامل الأول	٧٦,٧٣٠	٥,٣٧١	٣٦٥٣,٦٤٩	٠,٩٤٦	٠,٠٠٠	القدرة التنبؤية القدرة التأكيدية
٢	العامل الثاني	٥,٦٧٤	٠,٣٩٧				الحياد الاكتمال سهولة الفهم القابلية للمقارنة القابلية للتحقق

هذا، ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (٢٠) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن قيمة اختبار Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) لقياس مدى كفاية عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي كانت في حدود القيمة المناسبة (بعد أدنى ٠,٥)؛ حيث بلغت (٠,٩٤٦) لعينة الدراسة؛ مما يدل على ملائمة عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي.
- أن اختبار Bartlett's Test of Sphericity قد أوضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل عامل من العوامل محل الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ حيث بلغت نتيجة الاختبار ٣٦٥٣,٦٤٩***.
- أن نسبة التباين التراكمية المفسرة من العوامل مجتمعة إلى التباين الكلي في حدود النسبة المثلى؛ حيث بلغت هذه النسبة (٨٢,٤٠٤).

ويوضح الجدول رقم (٢١) قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي الرابع (ف/٤) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax.

جدول رقم (٢١): قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي (ف/٤) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax

م	العامل الأول		العامل الثاني	
	المتغيرات	قيمة التشبع	المتغيرات	قيمة التشبع
١	الاكتمال	٠,٨٣٤	القدرة التنبؤية	٠,٨٨٥
٢	سهولة الفهم	٠,٨٠٨	القدرة التأكديّة	٠,٧١٦
٣	القابلية للمقارنة	٠,٨٠٨		
٤	القابلية للتحقق	٠,٧٤٣		
٥	الحياد	٠,٦٩٥		

هذا، ويلاحظ من الجدول رقم (٢١) أن قيمة الارتباط بين متغيرات كل من العامل الأول والثاني أكبر من (٠,٥٠)؛ مما يدل على جودة تدوير العوامل وقدرتها على تفسير التباين الكلي للمتغيرات محل الدراسة.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول رقم (٢٢) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الرابع (ف/٤).

جدول رقم (٢٢): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الرابع

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن أصول التراث المقيمة في القوائم المالية.	٣,٤٩٣	١,١٣٨	١٢,٢٧٩	٠,٠٠٠	دالة***

يتضح من الجدول رقم (٢٢) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم في عينة الدراسة) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن أصول التراث المقيمة في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن أصول التراث المقيمة في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الفرعي الرابع من فروض الدراسة.

٩- ٥- ٣- ٥ اختبار صحة الفرض الفرعي الخامس:

ينص الفرض الفرعي الخامس (ف/٥) على أنه: "تؤثر المحاسبة عن الأصول العسكرية المقيمة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للإطار المقترح تأثيراً إيجابياً معنوياً على إدراك المستخدمين لجودة المعلومات المحاسبية"، وفي سبيل اختبار صحة هذا الفرض، اعتمد الباحث على جمع وتحليل إجابات المستقصى منهم عن السؤال الخامس من القسم الثاني من أسئلة قائمة الاستقصاء، ومن خلال إعداد مصفوفة الارتباط، تبين وجود علاقة ارتباط بين كل متغير من متغيرات الفرض الفرعي الخامس وباقي المتغيرات؛ حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣) فأكثر بين جميع المتغيرات، كما هو موضح في الجدول رقم (٢٣).

جدول رقم (٢٣): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرض الفرعي الخامس

المتغيرات	القدرة التنبؤية	القدرة التأكديّة	الحياد	الاكتمال	سهولة الفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القدرة التنبؤية	١.٠٠٠	٠,٧١٥	٠,٧٤٩	٠,٧٢٥	٠,٧٠٧	٠,٧٠٣	٠,٧٠٨
القدرة التأكديّة		١.٠٠٠	٠,٧٣٧	٠,٧٢١	٠,٧٣٣	٠,٧٤٠	٠,٧٣٧
الحياد			١.٠٠٠	٠,٧٦٩	٠,٧٥٢	٠,٧٦٧	٠,٧٦٤
الاكتمال				١.٠٠٠	٠,٧٤٩	٠,٧٥٦	٠,٧٥٥
سهولة الفهم					١.٠٠٠	٠,٧٩٠	٠,٧٨٢
القابلية للمقارنة						١.٠٠٠	٠,٨١٤
القابلية للتحقق							١.٠٠٠

يوضح الجدول رقم (٢٤) نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الخامس من فروض الدراسة (ف/٥).

جدول رقم (٢٤): نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الفرض الفرعي الخامس

م	العوامل	نسبة التباين المفسر	الجذر الكامن	Bartlett's Test of Sphericity	KMO	المعنوية	متغيرات مصفوفة العامل
١	العامل الأول	٧٨,٢٧٧	٥,٤٧٩	٣٨٥٣,٨٩٥	٠,٩٥١	٠,٠٠٠	القدرة التنبؤية ٠,٧٣١
٢	العامل الثاني	٤,٩٦٢	٠,٣٤٧				القدرة التأكيدية ٠,٧٥٤ الحياة ٠,٨٠١ الاكتمال ٠,٧٨٢ سهولة الفهم ٠,٧٩٤ القابلية للمقارنة ٠,٨١١ القابلية للتحقق ٠,٨٠٧

هذا، ولقد أمكن للباحث - من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (٢٤) - التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها:

- أن قيمة اختبار Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) لقياس مدى كفاية عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي كانت في حدود القيمة المناسبة (بعد أدنى ٠.٥)؛ حيث بلغت (٠,٩٥١) لعينة الدراسة؛ مما يدل على ملائمة عينة الدراسة لإجراء التحليل العاملي.
- أن اختبار Bartlett's Test of Sphericity قد أوضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل عامل من العوامل محل الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ حيث بلغت نتيجة الاختبار ٣٨٥٣,٨٩٥ ***.
- أن نسبة التباين التراكمية المفسرة من العوامل مجتمعة إلى التباين الكلي في حدود النسبة المثلى، حيث بلغت هذه النسبة (٨٣,٢٣٨).

ويوضح الجدول رقم (٢٥) قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي الخامس (ف/٥) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax.

جدول رقم (٢٥): قيمة تشبع المتغيرات لعوامل الفرض الفرعي (ف/٥) بعد التدوير باستخدام طريقة Varimax

م	العامل الأول		العامل الثاني	
	المتغيرات	قيمة التشبع	المتغيرات	قيمة التشبع
١	القابلية للمقارنة	٠,٨٣٧	القدرة التنبؤية	٠,٨٨٦
٢	القابلية للتحقق	٠,٨٢٢	الحياة	٠,٦٦٠
٣	سهولة الفهم	٠,٧٩٩	القدرة التأكيدية	٠,٦٣٦
٤	الاكتمال	٠,٦٤٣		

هذا، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٥) أن قيمة الارتباط بين متغيرات كل من العامل الأول والثاني أكبر من (٠,٥٠)؛ مما يدل على جودة تدوير العوامل وقدرتها على تفسير التباين الكلي للمتغيرات محل الدراسة.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول رقم (٢٦) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الخامس (ف/٥).

جدول رقم (٢٦): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الفرعي الخامس

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية المقيدة في القوائم المالية.	٣,٤٨٠	١,١٩٢	١٠,٤٠٤	٠,٠٠٠	دالة ***

يتضح من الجدول رقم (٢٦) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم في عينة الدراسة) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول العسكرية المقيدة في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ مما يدل على رفض فرض العدم الإحصائي القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٤) على مقياس Likert الخماسي، وقبول الفرض الإحصائي البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٤٨٠)، وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن الأصول العسكرية المقيدة في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الفرعي الخامس من فروض الدراسة.

يوضح الجدول رقم (٢٧) نتائج اختبار One Sample T-Test لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة ومجتمع الدراسة لتحديد مدى الموافقة على الفرض الأساسي.

جدول رقم (٢٧): اختبار T لتحديد مدى الموافقة على الفرض الأساسي

الخصائص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدالة
يؤثر الإطار المقترح تأثيراً إيجابياً على جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية	٣,٦٤٣	٠,٥٢٩	١١,١٠٧	٠,٠٠٠	دالة***

يتضح من الجدول رقم (٢٧) أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراك المستخدمين (المستقصى منهم في عينة الدراسة) ومعلمة مجتمع الدراسة نحو الموافقة على مساهمة الإطار المقترح في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول الرأسمالية الحكومية في القوائم المالية - عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)؛ مما يدل على رفض فرض العدم الإحصائي القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٤) على مقياس Likert الخماسي، وقبول الفرض الإحصائي البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣,٦٤٣)، وهو الأمر الذي يؤيد مساهمة المدخل المقترح في التأثير الإيجابي على جودة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم لهذه الجودة؛ وبالتالي قبول الفرض الأساسي للدراسة.

١٠. الخلاصة والنتائج:

هدف هذا البحث إلى توفير معلومات مالية وغير مالية عن الأصول الرأسمالية الحكومية، بما يتناسب مع طبيعة فئاتها وخصائصها المختلفة، ويلبي حاجات المستخدمين من المعلومات المتعلقة بهذه الأصول، ويساعدهم في تقييم تكلفة الخدمات العامة والقدرتين التشغيلية والتمويلية للحكومة، ومساءلتها، واتخاذ القرارات المناسبة؛ وذلك من خلال تطوير إطار متكامل - من منظور كلي - للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية - وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، ثم تقييم مدى إسهامه في زيادة جودة المعلومات المحاسبية عن الأصول الرأسمالية الحكومية.

يتضمن هذا الإطار ستة معايير للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية، مع قياسها أولاً بالتكلفة التاريخية (أو التكلفة التقديرية)، ثم قياسها لاحقاً إما باستخدام التكلفة التاريخية، وإما باستخدام القيمة العادلة، وعرض فئاتها الاقتصادية وغير المقيدة داخل قائمة المركز المالي. أما بالنسبة لفئات الأصول الرأسمالية الحكومية المقيدة، فيتم عرضها في تقارير منفصلة خارج قائمة المركز المالي؛ تجنباً لتضليل المستخدمين.

من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة - الوصفية والتحليلية - مع الاستعانة ببرنامج SPSS لأغراض اختبار فروض الدراسة - خلص الباحث إلى صلاحية الإطار المقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية - وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي - للتطبيق في مصر؛ حيث إن الإطار المقترح يساهم في توفير معلومات مالية ذات خصائص نوعية - جودة عالية - عن الأصول الرأسمالية الحكومية من وجهة نظر المستخدمين، الأمر الذي ينعكس على إدراكهم للجودة (الفائدة) المتوقعة من هذه المعلومات من وجهة نظر المستخدمين لأغراض تقييم حقيقة المركز المالي الحكومي، واتخاذ القرارات، والمساءلة.

المراجع

مراجع باللغة الإنجليزية:

- Adam, B., (2018), "Comparison of the Perception of Overt and Covert Options in IPSAS Financial Statements by Intergovernmental Organizations", *Review of Applied Management Studies*, 16(1), 28-39.
- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R., (2011) "The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK", *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107-133.
- Agasisti, T., Catalano, G., Di Carlo, F., & Erbacci, A., (2015), "Accrual Accounting in Italian Universities: A Technical Perspective", *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494-508.
- Alberti, L. B., Manetti, G., & Parri, B. S., (2016), "The Quality of Annual Reporting by Italian Museums: An International Comparison", *International Journal of Public Administration*, 39(14), 1159-1170.
- Aversano, N., & Christiaens, J., (2014), "Governmental Financial Reporting of Heritage Assets from A User Needs Perspective", *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150-174.

- Aversano, N., Christiaens, J., & Thielen, T. V., (2019), "Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs?", *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288.
- Aversano, N., Sannino, G. S., & Polcini, P. T., (2015), "Heritage Assets in Local Government Financial Reporting: The Analysis of Two Case Studies", *Journal of Economy, Business and Financing*, 3(1), 35-43.
- Barton, A., (1999), "Public and Private Sector Accounting-The Non-Identical Twins", *Australian Accounting Review*, 9(2), 22-31.
- Barton, A. D., (2000), "Accounting for Public Heritage Facilities-Assets or Liabilities of the Government?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-235.
- Basnan, N., Fairuz, M. Md, Ahmad, A., Harun, A. M., & Upawi, I., (2015), "Challenges in Accounting for Heritage Assets and the Way Forward: Towards Implementing Accrual Accounting in Malaysia", *Malaysian Journal of Society and Space*, 11(11), 63-73.
- Biondi, L., & Lapsley, I., (2014), "Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.
- Carnegie, G. D., Sidaway, S. & West, B., (2013), "A Chaotic Field of Practice: Financial Reporting of the Library Collections of Australia's Public Universities, 2007-2011", *Australian Academic & Research Libraries*, 44(4), 195-216.
- Carnegie, G. D., & West, B. P., (2005), "Making Accounting Accountable in the Public Sector", *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 905-928.
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W., (1995), "The Financial Value of Cultural, Heritage and Scientific Collections: An Accounting Fiction", *Australian Accounting Review*, 5(1), 31-47.
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W., (1999), "Unravelling the Rhetoric about the Financial Reporting of Public Collections as Assets", *Australian Accounting Review*, 9(1), 16-21.
- Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D., (2016), "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector", Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Chatterjee, B., Mir, M.Z., Eddie, I.A., & Wise, V., (2017), "Infrastructure Reporting by New Zealand Local Authorities: Perceptions and Expectations", *Accounting Research Journal*, 30(1), 36-57.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A. & Everaert, P., (2012), "Should All Capital Goods of Governments be Recognised as Assets in Financial Accounting?", *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429-443.
- Ehalaiye, D., Redmayne, N.B., & Laswad, F., (2021), "Does Accounting Information Contribute to A Better Understanding of Public Assets Management? The Case of Local Government Infrastructural Assets", *Public Money & Management*, 41(2), 88-98.
- Ellwood, S. & Greenwood, M., (2016), "Accounting for Heritage Assets: Does Measuring Economic Value 'Kill the Cat'?", *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1-13.
- Ernst & Young (EY), (2017), "EPSAS Issue Paper on The Accounting Treatment of Military Assets: EPSAS Working Group", Ernst & Young Global Limited. Retrieved from: <https://circabc.europa.eu/sd/a/0a603877-30d1-42ec-aaf4-1bb77335dba6/Issue%20Paper%20on%20military%20assets.pdf>
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), (2021a), "Statement of Federal Financial Accounting Standard 50: Establishing Opening Balances for General Property, Plant, and Equipment: Amending SFFAS 6, 10, and 23, and Rescinding SFFAS 35", In "*FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended*", Version 20. Washington, DC.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1993), "Statement of Financial Accounting Standards No. 116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made", Norwalk, CT.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009, "Statement of Financial Accounting Standards No. 164: Not-for-Profit Entities: Mergers and Acquisitions", Norwalk, CT.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (1999), "Statement No. 34: Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments", Norwalk, CT.

- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2007), "Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board on Concepts Related to Elements of Financial Statements", Norwalk, CT.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2014), "Concepts Statement No. 6 of the Governmental Accounting Standards Board on Concepts Related to Measurement of Elements of Financial Statements", Norwalk, CT.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2015), "Implementation Guide No. 2015-1", Norwalk, CT.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2021), "Implementation Guide No. 2021-1, Implementation Guidance Update—2021", Norwalk, CT.
- Hofmann, M. A., & McSwain, D., (2013), "Financial Disclosure Management in the Nonprofit Sector: A Framework for Past and Future Research", *Journal of Accounting Literature*, 32(1), 61-87.
- Huong Lien, N. Th., (2018), "Recognition and Valuation of Heritage Assets: Best Accounting Practices in the UK", Proceedings of 14th International Conference on Humanities and Social Sciences (IC-HUSO), November 22-23, Faculty of Humanities and Social Sciences, Khon Kaen University, Thailand, 827-852.
- International Monetary Fund, (2014), "Government Finance Statistics Manual 2014", International Monetary Fund, Washington, D.C.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2011), "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", 3rd Edition, International Federation of Accounting (IFAC), New York.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2014), "The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities", IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2021a), "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements", IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2021b), "Proposed International Public Sector Accounting Standard: Property, Plant, and Equipment", Exposure Draft 78, April 2021, IFAC, New York.
- Kulikova, L., & Goshunova, A., (2019), "Problematic Aspects of Application of International Public Sector Accounting Standards in Russian Universities", *Advances in Economics, Business and Management Research*, 104, 297-304.
- Matei, N.C., Tole, M., & Stroe, M.A., (2017), "The Importance of Tangible Fixed-Assets Revaluation: A Comparison Between Romanian Accounting Regulations and the IPSAS 17 'Property, Plant and Equipment'", *CBU International Conference Proceedings*, ISE Research Institute, 5, 314-319.
- Micallef, F., & Peirson, G., (1997), "Financial Reporting of Cultural, Heritage, Scientific and Community Collections", *Australian Accounting Review*, 7(13), 31-37.
- Morales, J., & Sponem, S., (2017), "You Too Can Have a Critical Perspective! 25 Years of Critical Perspectives on Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 149–166.
- Ouda, H.A, (2014), "Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices", *Research Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19-33.
- Ouda, H.A, (2015), "Making Governmental Accounting More Practice-Relevant: Practitioner's Perspective", *International Journal on Governmental Financial Management*, XV(1), 9-35.
- Ouda, H.A, (2016), "Governmental Capital Assets: How Far Should the Accounting Recognition of these Assets Go?", *International Journal of Finance & Economics*, XVI(1), 24-42.
- Ouda, H.A, (2021), "Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector Producers' and Users' Perspectives", Palgrave Macmillan, Springer, Cham, Switzerland.
- Pallot, J., (1990), "The Nature of Public Sector Assets: A Response to Mautz", *Accounting Horizons*, 4(2), 79–85.

- Pallot, J., (1992), "Elements of A Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Pessina, E. A., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I., (2020), "Heritage: The Priceless Hostage of Accrual Accounting", *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 285-306.
- Rentschier, R., & Potter, B., (1996), "Accountability Versus Artistic Development: The Case for Non-Profit Museums and Performing Arts Organizations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5), 100-114.
- Rowles, T., (1991), "Infrastructure and Heritage Asset Accounting", *Australian Accountant*, 61(6), 69–74.
- Weers, Gerald V., Jr., (2016), "The Charitable Trust Model: An Alternative Approach for Department of Defense Accounting", Naval Postgraduate School, Monterey, California.
- West, B., & Carnegie, G. D., (2010), "Accounting's Chaotic Margins: Financial Reporting of the Library Collections of Australia's Public Universities, 2002-2006", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(2), 201-228.
- Widodo, H., Hanun, N.R., & Wulandari, R., (2020), "Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple", *Journal of Accounting and Investment*, 21(1), 74-89.
- Woon, P.P., Chatterjee, B., & Cordery, C.J., (2019), "Heritage Reporting by the Australian Public Sector: Possibilities from the Concepts of New Public Governance", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 612-631

ملحق رقم (١): قائمة الاستقصاء:

تشتمل القائمة على ثلاثة أقسام على النحو التالي:

القسم الأول: بيانات عن المستقصي منه (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

١. أي الفئات تمثل سيادتك: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)	موظف بالقطاع الحكومي	محاسب أو ومراجع	أكاديمي	محلل مالي
	باحث	مدير بالقطاع الحكومي	مستثمر أو دائن	أخرى (اذكرها من فضلك)

٢. أعلى مؤهل علمي حصلت عليه: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى (اذكرها من فضلك)
-----------	---------	---------	-----------------------

٣. عدد سنوات الخبرة في العمل: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

أقل من ٥ سنوات	من ٥ - ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات
----------------	-----------------	------------------

٤. اسم سيادتك (اختياري):

٥. اسم جهة العمل (اختياري):

القسم الثاني: أسئلة الاستقصاء

يشتمل هذا القسم على ستة أسئلة على النحو التالي:

السؤال الأول: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

يؤثر الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الاقتصادية الحكومية (الأصول الرأسمالية التي يتواجد مثلها لدى القطاع الخاص) في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال:

م	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	القدرة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية وإداء الحكومة المتوقع في الفترات القادمة.					
٢	إمكانية تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها.					
٣	توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول.					
٤	توفير معلومات محايدة تعبر عن الظروف الفعلية دون تضليل.					
٥	الوضوح وسهولة الفهم.					
٦	القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية.					
٧	قدرة المستخدمين على التحقق من المعلومات.					

السؤال الثاني: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

يؤثر الإفصاح عن أصول التراث غير المقيدة (أصول التراث التي يمكن التصرف فيها لمقابلة الالتزامات الحكومية) في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال:

م	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	التنبؤ بقدرة الحكومة على مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة.					
٢	تأكيد مدى سلامة وصحة التوقعات السابقة بشأن المركز المالي للحكومة.					
٣	توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول.					
٤	توفير المعلومات اللازمة لتحقيق أغراض عامة غير محددة أو مقصودة مسبقاً.					
٥	الوضوح وسهولة الفهم.					
٦	دعم قدرة المستخدمين على مقارنة المركز المالي للحكومة خلال فترات مختلفة.					

م	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
٧	توفير معلومات قابلة للتحقق.					

السؤال الثالث: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

يؤثر الإفصاح عن الأصول العسكرية غير المقيدة (الأصول العسكرية التي يمكن التصرف فيها لمقابلة الالتزامات الحكومية) في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال:

م	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	دعم القدرة التنبؤية للمستخدمين وتخفيض حالة عدم التأكد.					
٢	تأكيد التوقعات السابقة بشأن القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة او نفيها.					
٣	توفير المعلومات اللازمة للتمثيل الصادق لنشاط الوحدة الحكومية والقرار عنه.					
٤	تعكس افضل المعلومات المتاحة عن الظروف الحالية دون تدخل او مبالغة.					
٥	الوضوح وسهولة الفهم.					
٦	قدرة المستخدمين على مقارنة المعلومات المالية بين الوحدات الحكومية.					
٧	قدرة المستخدمين على التأكد من صحة المعلومات المحاسبية.					

السؤال الرابع: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

لا يؤثر الإفصاح عن أصول التراث المقيّدة (أصول التراث التي لا يمكن التصرف فيها لمقابلة الالتزامات الحكومية) خارج القوائم المالية (صندوق أصول التراث) على جودة المعلومات المحاسبية من خلال:

م	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	التنبؤ بالأحداث الاقتصادية أو الأداء المتوقع للحكومة في الفترات القادمة.					
٢	تقييم التوقعات السابقة من خلال تأكيدها أو نفيها.					
٣	توفير المعلومات الضرورية لفهم الأحداث الاقتصادية المرتبطة بهذه الأصول.					
٤	توفير المعلومات لكافة المستخدمين دون تحيز.					
٥	الوضوح وسهولة الفهم.					
٦	تسهيل إجراء المقارنات بين المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة.					
٧	توفير معلومات محاسبية قابلة للتحقق.					

السؤال الخامس: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

لا يؤثر الإفصاح عن الأصول العسكرية المقيدة (الأصول العسكرية التي لا يمكن التصرف فيها لمقابلة الالتزامات الحكومية) خارج القوائم المالية (صندوق الدفاع والأمن القومي) على جودة المعلومات المحاسبية من خلال:

م	العبءات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	التنبؤ بالقدرة التشغيلية والتمويلية المتوقعة للحكومة في الفترات القادمة.					
٢	تأكيد التوقعات السابقة أو نفيها.					
٣	توفير المعلومات اللازمة للتمثيل الصادق لنشاط الوحدة الحكومية.					
٤	توفير افضل المعلومات المتاحة التي تعكس الظروف الحالية دون تدخل او مبالغة لتحسينها.					
٥	الوضوح وسهولة الفهم.					
٦	القابلية لمقارنة القوائم المالية بين الوحدات الحكومية.					
٧	قدرة المستخدمين على التحقق منها.					

السؤال السادس: (برجاء وضع علامة ✓ أمام الاختيار المناسب)

إذا تم الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية في قائمة المركز المالي في ستة تبويبات منفصلة وهما للترتيب التالي: الأصول الرأسمالية الإقصائية (الأصول الثابتة)، العقارات الاستثمارية، أصول البنية التحتية، أصول التراث غير المقيدة، الأصول العسكرية غير المقيدة، وأخيرا الأصول الرأسمالية تحت الإنشاء، مع توفير الإيضاحات الإضافية اللازمة وطلب منك اتخاذ قرار بشأن تقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة والتي يمكن أن تتحقق نتيجة حيازة هذه الأصول:

م	العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	من الصعب للغاية تقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة دون تقديم هذه المعلومات بهذا الترتيب.					
٢	المعلومات المقدمة كافية لتقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة.					
٣	اي من المعلومات المعروضة يعتبر ضروريا أو مفيدا في تقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة؟ (حيث موافق جدا = كل التنبؤيات المعروضة، محايد = نصف التنبؤيات المعروضة، غير موافق تماما = لا شيء من التنبؤيات المعروضة).					
٤	يجب إعادة تنويب الاصول الراسمالية المعروضة وهما لهذا الترتيب او إجراء تعديلات معقدة لاستخدامها في تقييم القدرة التشغيلية والتمويلية.					
٥	اي من المعلومات المعروضة يمكن استخدامها بدون إجراء تعديلات او تسويات لتقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة؟ (حيث موافق جدا = كل التنبؤيات المعروضة، محايد = نصف التنبؤيات المعروضة، غير موافق تماما = لا شيء من التنبؤيات المعروضة).					
٦	يمكن استخدام المعلومات المعروضة عن الاصول الراسمالية غير المقيدة في تقييم القدرة التشغيلية والتمويلية للحكومة بشكل أفضل.					

القسم الثالث: ملاحظات ومقترحات

لقد خُصص هذا القسم لإبداء أي ملاحظات أو مقترحات من قبل سيادتكم تكون ذات علاقة بموضوع الدراسة:

Evaluation of the disclosure's quality of Egyptian governmental capital assets based on the accrual accounting basis.

Khaled Mohamed Abd-Elmonem

Zaki Labib

Professor of Auditing
Faculty of Commerce
Cairo University

Ali Mohamed Abd El-Hamid

Elfaramawy

Assistant Lecturer
Faculty of Commerce
Cairo University

ali_mohamed_elfaramawy@foc.cu.edu.eg

Abstract

This research aimed solving the disclosure's problem of the governmental capital assets based on the accrual accounting basis - in accordance with the principles of new public management (NPM), and narrowing the information's gap between both preparers and users of financial information. For the purposes of achieving the goal of the research and testing its hypotheses, the researchers carried out - through the diffusion theory - two types of studies; A theoretical and field study, where an accounting framework was developed - from a holistic perspective - to disclose these assets. This framework is based on six criteria for recognizing capital assets, and classifying them on the statement of financial position - if the assets meet these criteria - into main and sub-categories as: economic, restricted, or unrestricted capital assets, but if the governmental assets doesn't meet these criteria, in this case, we should treat them as restricted assets and provide the suitable disclosures about them off the financial statements in accordance with the proposed framework - in order to avoid misleading the users. The researchers concluded - through the descriptive and analytical statistical analysis of the data collected through the field study - that the proposed framework can enhance the quality of financial information about these assets from the users' perspective, which is reflected in their awareness of the expected feasibility (benefit) of This information.

Keywords

Government capital assets, accrual basis of accounting, accounting recognition, accounting measurement, accounting disclosure.