

محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي

Determinants of Measurement and Disclosure of Government Assets According to the Accrual Basis in Saudi Public Sector

إعداد:

الباحث/ تركي سعد الدوسري

ماجستير المحاسبة، كلية الشرق العربي للدراسات العليا، المملكة العربية السعودية

E-mail: T.aldawsari@hotmail.com

الدكتور/ محمد خميس زيتون

أستاذ مشارك المحاسبة، كلية الشرق العربي للدراسات العليا، المملكة العربية السعودية

E-mail: mkzaytoun@arabeast.edu.sa

الملخص:

استهدف هذا البحث اختبار تأثير محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق، وتشمل هذه المحددات: التحول الرقمي، الرقابة الداخلية، التأهيل العلمي والعملي للأفراد، ودعم الإدارة العليا. وقد تم ذلك من خلال دراسة ميدانية شملت عينة مكونة من 84 موظفًا في القطاع العام السعودي. وأظهرت نتائج الدراسة النظرية أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق؛ لما يوفّره من فعالية وجودة في القياس والإفصاح، كما بيّنت دور التحول الرقمي في تحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل الوقت والجهد المبذول. كما أبرزت النتائج أهمية الرقابة الداخلية في الالتزام بالأنظمة والقوانين والحفاظ على المال العام، وأهمية التأهيل العلمي والعملي في رفع جودة أداء وفعالية الموظفين. علاوة على ذلك، جاء دعم الإدارة العليا كعنصر أساسي يوفر التوجيه والموارد اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية. أما النتائج الميدانية فقد أظهرت أن التحول الرقمي يؤثر إيجابيًا ومعنويًا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق، ويعزز الدقة والشفافية. وأن الرقابة الداخلية تؤثر إيجابيًا ومعنويًا على القياس والإفصاح، وتؤكد على أهمية موثوقية البيانات وسلامتها والالتزام بالمعايير المحاسبية. كما أن التأهيل العلمي والعملي للأفراد يؤثر إيجابيًا ومعنويًا، ويعزز كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق. وأخيرًا يؤثر دعم الإدارة العليا له إيجابي ومعنوي؛ حيث يضمن توفير الموارد، وتحفيز الموظفين، وتعزيز الشفافية والمساءلة. وأوصت الدراسة بضرورة تبني أحدث الأنظمة الرقمية، وتفعيل السياسات والإجراءات الرقابية، وتوفير التعليم والتدريب المستمر للموظفين، مع متابعة فعّالة من الإدارة العليا؛ لضمان تحسين القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية: أساس الاستحقاق، التحول الرقمي، الرقابة الداخلية، التأهيل العلمي والعملي، دعم الإدارة العليا.

Determinants of Measurement and Disclosure of Government Assets According to the Accrual Basis in Saudi Public Sector

Turki Saad Aldawsari, Dr. Muhammad Khamis Zaytoun

Arab East Colleges, Saudi Arabia

Abstract

This research aimed to examine the impact of certain determinants on the measurement and disclosure of government assets on an accrual basis. These determinants include digital transformation, internal control, the academic and practical qualifications of individuals, and senior management support. This was achieved through a field study involving a sample of 84 employees in the Saudi public sector. The study results demonstrated the importance of transitioning to an accrual basis due to the effectiveness and quality it provides in measurement and disclosure. The results also highlighted the role of digital transformation in improving operational efficiency and reducing time and effort. Furthermore, the results emphasized the importance of internal control in ensuring compliance with regulations and laws and safeguarding public funds, as well as the importance of academic and practical qualifications in enhancing employee performance and effectiveness. In addition, senior management support emerged as a fundamental element, providing the necessary guidance and resources to achieve strategic objectives. The field results showed that digital transformation has a significant positive impact on the measurement and disclosure of government assets on an accrual basis, enhancing accuracy and transparency. Internal control also has a significant positive impact on measurement and disclosure, underscoring the importance of data reliability and integrity and adherence to accounting standards. Furthermore, the academic and practical qualifications of individuals have a positive and intrinsic impact, enhancing employee efficiency in implementing the merit-based system. Finally, senior management support also has a positive and intrinsic impact, ensuring resource allocation, employee motivation, and enhanced transparency and accountability. The study recommended adopting the latest digital systems, activating control policies and procedures, providing continuous education and training for employees, and ensuring effective follow-up from senior management to guarantee improved measurement and disclosure of government assets based on merit.

Keywords: Accrual Basis, Digital Transformation, Internal Control, Academic and Practical Qualifications, Top Management Support.

1. المقدمة:

يأتي مشروع تحوُّل الجهات الحكومية إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق انطلاقاً من الأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية المنبثقة من برنامج التحول الوطني 2020 ضمن رؤية المملكة 2030، ومنها تحسين جودة الحسابات المالية وتعزيز الشفافية. وقد قامت وزارة المالية بمباشرة مشروع تحوُّل الجهات الحكومية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المملكة ودليل إحصاءات مالية الحكومة مع الأخذ بالاعتبار العوامل الأساسية التي تؤثر بشكل مباشر في تحقيق أهداف الرؤية 2023؛ التي من أهمها: "تحقيق التميز في الأداء الحكومي وتعزيز الشفافية في جميع القطاعات الحكومية ضمن برنامج التحول الوطني، عن طريق حصر وجرد وتقييم جميع الأصول الحكومية في المملكة والحفاظ عليها ومراقبتها، وحصر وتقييم جميع الالتزامات الحكومية ومتابعتها، الأمر الذي سيؤدي إلى توزيع الموارد بفعالية وما ينتج عنه من تطوير للإنفاق الحكومي والحاجة المستمرة لتقييم الأداء بشكل منهجي".

ولتيسير تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في المملكة لأول مرة، تم إعداد الدليل الشامل لحصر وتقييم الأصول للجهات الحكومية، والذي يهدف إلى بيان إجراءات حصر وجرد وتصنيف وترميز وإثبات وقياس أصول الجهات الحكومية؛ وذلك بغرض إعداد الأرصدة الافتتاحية لأول فترة محاسبية يُعدّ عنها قوائم مالية، وتسجيل الأصول بما يتوافق بشكل كامل مع تطبيق معايير وسياسات المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في المملكة العربية السعودية (وزارة المالية 2022).

وتعتبر المعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية الحكومية من الموضوعات التي أثارت جدلاً واسعاً عند تطبيق الحكومات للمحاسبة على أساس الاستحقاق، وخاصة المعالجة المحاسبية للعناصر التراثية، والعسكرية، والبنية التحتية، ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى اختلاف طبيعة وخصائص الجهات الحكومية عن وحدات القطاع الخاص، كذلك السمات المميزة للأصول الحكومية، والتي تصل إلى درجة التفرد وصعوبة الحصر والقياس، وبالتالي فإن تطبيق بعض المعايير المحاسبية التي يستخدمها القطاع الخاص 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).

وتمثل مشكلة المحاسبة عن الأصول في القطاعات الحكومية أساساً لتفسير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الحكومية؛ حيث كانت هذه المشكلة محل اختلاف، وما زالت عند عمليات القياس والإفصاح عن هذه الأصول، مما حدا بكثير من الدول النامية إلى تجنب الآثار المترتبة على صعوبات أنشطة الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح باختبار الطريق الأسهل في المعالجة واعتبار الأصول عند شرائها ضمن المصروفات، وبالتالي عدم إعداد قائمة لحصر وتقييم هذه الأصول مما أثار سلباً على خاصية القابلية لفهم نتائج تطبيق النظام المحاسبي الحكومي (الناغي 2021).

إضافة إلى ذلك، أدى التحول الرقمي إلى إحداث نقلة نوعية في آليات القياس المحاسبي؛ حيث أصبحت الجهات قادرة على جمع ومعالجة كميات ضخمة من البيانات المالية وغير المالية بشكل فوري ودقيق، ما ساهم في تحسين دقة التقديرات وتقييم الأداء. فقد ساعدت تقنيات مثل الذكاء الاصطناعي وتحليلات البيانات الضخمة في تطوير نماذج قياس أكثر واقعية وتفاعلية، خاصة في مجالات مثل تقييم الأصول غير الملموسة والمخاطر المحتملة. كما ساعد التحول الرقمي على تعزيز الاتساق والموثوقية في البيانات من خلال الأنظمة المترابطة وتقليل الاعتماد على التقديرات البشرية (رفاعة 2024). علاوةً على ذلك، تُعدّ الرقابة الداخلية أحد الأنظمة التي تؤثر على أداء الجهات؛ حيث تلعب دوراً حيوياً في تحقيق الهدف الذي تقصده الجهات، وهي بمثابة إستراتيجيات يتم وضعها من قِبَل الشركات للتأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية، ومن ثمّ تلبية الأهداف التشغيلية والإنتاجية؛ حيث تعمل الرقابة

الداخلية على تحقيق أهداف الشركة من خلال توفير تأكيد معقول عن تلك الأهداف (محمد 2025). كما بينت نتائج دراسة أبو معيلق (2022) على أن توافر كل من هيكل تنظيمي وإداري مؤهل ووجود نظام محاسبي كفاء إلى جانب توفير معايير قياس الأداء وجهاز رقابي، ونظام مراجعة داخلية فعال وكفاء، وكذلك أنظمة دعم تكنولوجية وفنية في البلديات الفلسطينية، وأن توافر هذه المتطلبات يسمح ويساعد في عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتزيد إمكانية التحول مع ازدياد تطوير وتعزيز هذه المتطلبات. واستهدفت دراسة (Dianto & Aswar, 2020) تحليل تأثير دعم الإدارة العليا والتدريب والاتصال على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في إندونيسيا، وقد أظهرت النتائج أن دعم الإدارة العليا والتدريب لهما علاقة كبيرة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق، وفي الوقت نفسه ليس للاتصال علاقة مهمة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وبناءً على ما سبق؛ يسعى البحث إلى اختبار محددات القياس والإفصاح، وهي (التحول الرقمي، والرقابة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملي للأفراد، ودعم الإدارة العليا) عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وتتمحور مشكلة البحث في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي: ما محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؟

وينبثق منها الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما تأثير التحول الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؟
- 2- ما تأثير الرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؟
- 3- ما تأثير التأهيل العلمي والعملي للأفراد على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؟

4- ما تأثير دعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؟ تهدف هذه البحث إلى التعرف على محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؛ وذلك من خلال اختبار تأثير كل من التحول الرقمي والرقابة الداخلية والتأهيل العلمي والعملي للأفراد ودعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق من خلال دراسة ميدانية على عينة من المختصين في المجالات المحاسبية والمالية في القطاع العام السعودي.

ويستمد البحث أهميته العلمية من مساهمة البحوث المحاسبية التي تتناول أثر تطبيق أساس الاستحقاق على المعلومات المحاسبية في القطاع العام؛ من خلال التركيز على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. كما يساهم في سدّ الفجوة البحثية المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، خاصةً في بيئة اقتصادية تمرّ بتحوّلات مالية وإصلاحات كبرى، كما تساعد على توسيع الفهم العلمي حول كيفية تحديد وقياس الأصول الحكومية، وربطها بمحددات واقعية؛ مثل: التحول الرقمي، والرقابة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملي للأفراد، ودعم الإدارة العليا.

كما يستمد أهميته العملية من فهم محددات الإفصاح والقياس عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق بما يساعد الجهات الحكومية على تعزيز ثقة المجتمع وصانعي القرار بالمعلومات المالية الحكومية، وبالتالي دعم اتخاذ قرارات أكثر كفاءة في تخصيص الموارد وصيانتها، خاصة مع توجّه المملكة نحو التحول لأساس الاستحقاق وفق رؤية 2030.

ولقد اقتصر نطاق هذه البحث على اختبار محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؛ وهي: (التحول الرقمي، والرقابة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملي، ودعم الإدارة العليا)، وخرج عن نطاق الدراسة المحددات الأخرى، على سبيل المثال (طبيعة القطاع، حجم القطاع).

- كما تم جمع بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها خلال العام الجامعي 1447 هـ
وأخيراً؛ انطلاقاً من مشكلة البحث، وتحقيقاً لهدفه، وفي ضوء حدوده؛ يتضمن ما تبقي من البحث ما يلي:
- 2- التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي بالقطاع العام السعودي
 - 3- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمحاسبة عن الأصول الحكومية
 - 4- استعراض الدراسات السابقة التي تناولت محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق، واستخلاص فروض البحث
 - 5- الدراسة الميدانية
 - 6- خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

2. التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي بالقطاع العام السعودي

1.2. ماهية أساس الاستحقاق المحاسبي

إن أساس الاستحقاق هو الأساس الذي يمكن من خلاله إنجاز وإعداد التقارير المالية كافة بأشكالها المختلفة، وعرض كامل عناصر القوائم المالية وقياس الموارد والأصول والالتزامات وصافي الأصول بشكل واقعي والإفصاح عن كافة العمليات والأحداث المالية المؤثرة.

وعرّف الخرابشة (2020) أساس الاستحقاق المحاسبي على أنه الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأيّ سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال تلك السنة، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دُفعت أم لم تُدفع بعد، والإيرادات قُبضت أم لم تُقبض. كما عرّف يحيى (2023) أساس الاستحقاق المحاسبي على أنه: أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند استلام النقد، ولذلك تُسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويُعترف بها في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها. ويتم وفق أساس الاستحقاق تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية عند حدوثها بغض النظر عن وقت الاستلام أو الدفع النقدي، فهو يعترف بالمصروفات عند تكبدها وبالإيرادات عند اكتسابها، أي أنه يأخذ بالاعتبار المستحقات والمقدمات من الإيرادات والمصروفات، ويتم رسملة الموجودات الثابتة، كما يتم إثبات التغيير في المخزون وإهلاك الأصول تدريجياً وفقاً لعمرها الإنتاجي، وأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس تُعطي كلاً من الأصول والالتزامات وصافي الأصول، فضلاً عن الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية (محمد، 2017).

2.2. إستراتيجية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في المملكة العربية السعودية

صدر الأمر السامي الكريم رقم (13059) بتاريخ 1438/3/16 هـ الموافق 2016/12/15 م بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. كما صدر الأمر السامي رقم (51574) بتاريخ 1440/09/13 هـ الموافق 2019/5/18 م الذي نصّ على أن تتولى وزارة المالية مهمة اعتماد وتطوير وتحديث دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة في القطاع العام بالمملكة، إضافة إلى إصدار الآراء والتفسيرات والسياسات والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة الحكومية (يحيى، 2023).

وقامت وزارة المالية، من خلال لجنة متخصصة تضم نخبة من الخبراء، بإعداد وتحديث دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك استناداً إلى المفاهيم والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، مع الحرص على مواكبة التطورات الحديثة. وقد استندت المنهجية المعتمدة إلى ما يلي (أبو بكر، 2025):

- الإبقاء على البدائل المتاحة في المعايير الدولية كما هي، إلا إذا تبين أن أحد الأحكام أو البدائل لا يتناسب مع التطبيق المحلي، وفي هذه الحالة يتم تعديل النص مع توضيح أسباب التعديل في الدراسة المرفقة، مع إضافة أي معايير جديدة يحتاجها التطبيق المحلي، ولم تتناولها المعايير الدولية.
- الحفاظ على تسلسل وأرقام فقرات المعايير كما وردت في النصوص الدولية دون تغيير.
- اختيار البديل الأنسب للتطبيق المحلي من بين البدائل الواردة في المعيار الدولي -إن وجدت-، والنص عليه في دليل السياسات المحاسبية للقطاع العام.
- إبراز المبادئ الرئيسية بخط سميك ضمن فقرات المعايير، مع التأكيد أن جميع الفقرات، سواء كانت مكتوبة بخط سميك أو عادي، لها ذات القوة الإلزامية والنفوذ القانوني.

ويُعدّ مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أبرز المبادرات المنبثقة عن برنامج التحول الوطني التي تتبناها وزارة المالية ممثلة في وكالة الوزارة للشؤون المالية والحسابات، ويأتي هذا المشروع امتداداً لجهود الوزارة في تطوير البنية المالية وبناء شراكة فاعلة بين القطاعين العام والخاص، ويسهم المشروع في توفير بيانات مالية دقيقة ومتكاملة وحديثة تعكس الواقع المالي للجهات الحكومية، وتُمكن من تحسين إدارة الموارد، وتعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات، إضافةً إلى تطوير الكفاءات المالية والإدارية في الأجهزة الحكومية ودعم اتخاذ القرارات المبنيّة على بيانات دقيقة وشفافة بما ينسجم مع تطلعات المملكة نحو الحوكمة المالية الرشيدة (أبو بكر، 2025).

3. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمحاسبة عن الأصول الحكومية

تلعب أصول القطاع العام دوراً حيوياً في تقديم الخدمات، وتمثل استثماراً كبيراً، وهذا يستدعي أن يتم تسجيلها بشكل صحيح والحفاظ عليها واتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان استمرار تقديمها بفعالية وكفاءة، كما أن تقديم تقارير شاملة ومتسقة عن قيمة أصول الجهات الحكومية ضروري لإدارتها، فضلاً عن تحديث المعلومات ذات الصلة بالأصول، والتي تُمكن الحكومة من ممارسة إدارة الأصول بشكل سليم (حبيب، وآخرون، 2016).

وفي هذا الصدد، يعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الجهة المُشترعة لإصدار هذه المعايير، والتي منها ما يتعلق بالأصول الحكومية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر معيار المخزون (IPSAS 12)، ومعيار العقارات والآلات والمعدات (IPSAS 17)، ومعيار الأصول غير الملموسة (IPSAS 31)، إلى وضع معيار إطار موحد للقياس (IPSAS 46)، وأخيراً معيار عرض القوائم المالية (IPSAS 1). تعتبر هذه المعايير منظومة متكاملة لإدارة الأصول الحكومية والقياس والإفصاح عنها وفق أساس الاستحقاق، وترفع من جودة التقارير الحكومية، وتُعزز الشفافية والمساءلة، وتسهم في تعزيز ثقة المستفيدين.

القياس 46 (Measurement) IPSAS

صدر هذا المعيار في عام 2023، ويعتبر نافذاً اعتباراً من عام 2025. يُمثّل خطوة مهمة لأنه يُوجّد إرشادات القياس في معيار واحد شامل للقطاع العام، ويهدف إلى تقديم إطار متكامل للقياس يوضح كيفية اختيار أساس القياس المناسب لمختلف الأصول والالتزامات، وضمان الاتساق بين المعايير الأخرى ويوفر مرونة أكثر لكنه يُعزز الاتساق في التطبيق بين الحكومات المختلفة، ويعكس الطبيعة الخدمية للأصول الحكومية وليس فقط قيمتها التجارية.

يُعدّ معيار IPSAS 46 القياس (Measurement) من المعايير الحديثة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، والذي يهدف إلى توحيد المفاهيم والمبادئ المتعلقة بعملية القياس المحاسبي في القطاع العام. يُمثّل هذا المعيار إطاراً متكاملاً يوضّح كيفية تحديد وقياس عناصر القوائم المالية -مثل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات- بطريقة

تعكس بدقة القيمة الاقتصادية لتلك العناصر. ويُعدّ هذا المعيار خطوة محورية نحو تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة من الجهات الحكومية والجهات العامة، من خلال تعزيز الاتساق والشفافية في تطبيق أساليب القياس المختلفة وفق المعايير الدولية (IPSASB, 2023).

يُعرّف معيار IPSAS 46 القياس بأنه عملية تحديد المبالغ النقدية التي تُدرج بها عناصر القوائم المالية في تاريخ القياس. ويؤكد المعيار أن اختيار أساس القياس يعتمد على الهدف من إعداد التقارير المالية واحتياجات مستخدميها. ومن أهم أسس القياس التي يتناولها المعيار: التكلفة التاريخية، والقيمة الجارية، والقيمة العادلة، وتكلفة الاستبدال، وقيمة الاستخدام. كما يُتيح المعيار للجهات الحكومية المرونة في اختيار الأساس الأنسب لطبيعة العنصر محل القياس، شريطة أن يكون ذلك الاختيار متسقاً مع الأهداف العامة لإعداد التقارير المالية ومع سياسات الجهة المحاسبية (IPSASB, 2025).

من أبرز ما يميز معيار IPSAS 46 هو أنه يضع إطاراً مفاهيمياً موحداً يهدف إلى تحقيق التوازن بين الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية. فهو لا يقتصر على تحديد طرق القياس فحسب، بل يُوجّه نحو تطبيق الأساس الأنسب الذي يعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول أو الالتزامات في تاريخ التقرير. فعلى سبيل المثال، في حالة الأصول المستخدمة في تقديم الخدمات العامة، قد يكون استخدام تكلفة الاستبدال الحالية أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية؛ لأنها تعكس القيمة الفعلية لاستمرار الخدمة، بينما في الحالات التجارية قد تكون القيمة العادلة هي الأنسب لتمثيل القيمة السوقية الحقيقية (IPSASB, 2023).

كما يُبرز المعيار أهمية الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وذلك لتعزيز الشفافية وتسهيل فهم مستخدمي التقارير المالية لمصادر القيم المعروضة فيها. ويوصي IPSAS 46 بأن تُفصح الجهة الحكومية بوضوح عن الأساس المستخدم في القياس، وأسباب اختياره، وأي تغييرات في سياسات القياس وتأثيرها على القوائم المالية. ويُعدّ هذا الإفصاح من العوامل الجوهرية التي تضمن المقارنة عبر الفترات وتُعزّز ثقة المستخدمين بالمعلومات المالية، خاصةً في بيئات تتسم بتنوع طبيعة الأصول الحكومية وتعدد أغراضها (IPSAS).

وفي ضوء تطبيق معيار IPSAS 46، تسعى الجهات الحكومية في الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) إلى رفع كفاءة نظمها المحاسبية وتحسين دقة التقارير المالية. إذ يسهم المعيار في تحقيق الانسجام بين السياسات المحاسبية، وتقديم صورة عادلة للوضع المالي والأداء الاقتصادي للقطاع العام، وهو ما يعزز من جودة اتخاذ القرار المالي والإداري على مستوى الدولة. ومن خلال تبني هذا المعيار، يمكن للمؤسسات العامة تحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمساءلة المالية، مما يُعدّ ركيزة أساسية لتحقيق أهداف التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي ودعم مبادئ الحوكمة المالية الرشيدة.

عرض القوائم المالية 1 IPSAS (Presentation of Financial Statements)

هدف هذا المعيار هو تحديد الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للفترة السابقة للجهة ومع القوائم المالية للجهات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، والإرشادات المتعلقة بهيكلها، والحد الأدنى من متطلبات محتوى القوائم المالية المُعدّة على أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتم تناول الإثبات والقياس والإفصاح عن معاملات محددة وأحداث أخرى في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى (IPSAS).

يُركّز هذا المعيار على متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق، ويحدد شكل القوائم المالية الرئيسية (الميزانية العمومية، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، الإيضاحات المتممة)، ويفرض على الحكومات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، طرق القياس، تفاصيل الحركات في الأصول والالتزامات، المخاطر، والالتزامات المحتملة، كما يُعزّز هذا

المعيار مبدأ الشفافية وقابلية المقارنة الدولية، ما يسهل على المراقبين والممولين والمجتمع تقييم الأداء المالي والإدارة الرشيدة للموارد (Dissanayake (2025).

يُعد معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 من المعايير الأساسية في منظومة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛ إذ يهدف إلى وضع إطار شامل لكيفية عرض المعلومات المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية للجهات الحكومية. ويأتي هذا المعيار مكملاً للمعايير الأخرى، لا سيما معايير القياس والاعتراف المحاسبي، من أجل ضمان تقديم معلومات مالية واضحة وشفافة تُمكن مستخدمي التقارير -مثل صانعي السياسات والمستثمرين والجمهور- من فهم الأداء المالي والمركز المالي للجهة الحكومية على نحو دقيق. ويُعزز هذا المعيار الاتساق في عرض البيانات المالية، مما يسهل عملية المقارنة بين الفترات المالية المختلفة وبين الكيانات الحكومية المتشابهة (Mediaty et al. 2025).

يُرَكِّز معيار IPSAS 1 على المبادئ العامة التي يجب اتباعها عند عرض القوائم المالية، بما في ذلك تحديد المكونات الأساسية للقوائم مثل قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول، وقائمة التدفقات النقدية، ومقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، والإيضاحات التي تشمل ملخص السياسات المحاسبية والإيضاحات الأخرى، والمعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة. كما يُؤكِّد المعيار على ضرورة أن تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة وموثوقة ومفهومة لمستخدميها، وأن يتم تقديمها بطريقة تُسهِّل تقييم الأداء المالي والالتزامات المستقبلية للجهة. يشجع المعيار الجهات -أيضاً- على الإفصاح عن معلومات عن الالتزام بالأنظمة التشريعية أو التنظيمية أو غيرها من الأنظمة التي تفرض من خارج الجهة. وعندما لا تكون المعلومات عن الالتزام مضمنة في القوائم المالية، قد يكون من المفيد أن يُشار في أحد الإيضاحات إلى أي وثائق تتضمن تلك المعلومات. إن العلم بعدم الالتزام يرجح أن يكون ملائماً لأغراض المساءلة، وقد يؤثر على تقييم المستخدم لأداء الجهة وتوجيه العمليات المستقبلية. وقد يؤثر -أيضاً- على القرارات حول الموارد التي ستخصص للجهة في المستقبل (IPSAS).

كما يتطلب هذا المعيار إفصاحات محددة في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، ويتطلب الإفصاح عن بنود مستقلة أخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 2 متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية. كما أوضح المعيار بأنه يجب أن تقوم الجهة بالإفصاح إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات الجهة (IPSAS). وشدد المعيار أن تُعدَّ القوائم المالية على أساس الاستمرارية، ما لم تكن هناك نية لتصفية الجهة أو التوقف عن العمل، أو ما لم يكن هناك بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك. وعندما يكون المسؤولون عن إعداد القوائم المالية على علم، عند إجراء تقييمهم، بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو أوضاع قد تُؤلفي شكوكاً كبيرة على قدرة الجهة على الاستمرار كجهة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تُعدَّ القوائم المالية على أساس الاستمرارية، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ومعها الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن الجهة لا تُعدَّ جهة مستمرة (IPSAS).

ويشدد المعيار أيضاً على أهمية الثبات في العرض من فترة لأخرى لضمان إمكانية المقارنة، مع السماح بالتغيير فقط عندما تفرض المعايير الأخرى ذلك أو عندما يؤدي التغيير إلى تحسين جودة المعلومات المالية. ووفقاً للمعيار فإن الإفصاح المالي ليس مجرد عرض للأرقام، بل هو عملية توضيح وشرح للسياسات المحاسبية والمعالجات المالية المتبعة في إعداد القوائم، إضافة إلى تبين الافتراضات الجوهرية وأي تغييرات في السياسات أو التقديرات، ويلزم المعيار الجهات الحكومية بالإفصاح عن أسس القياس، وبنود القوائم المالية بكافة أشكالها وما يتعلق بها، والسياسات المحاسبية الجوهرية، والمخاطر المالية، والالتزامات الطارئة، والأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي، بما يضمن الشفافية الكاملة ويوفر للمستخدمين رؤية شاملة عن الوضع المالي الحقيقي.

ومن الجوانب المهمة أيضًا أنه يُعزز مبدأ المساءلة والحوكمة المالية؛ إذ يُمكن الجهات الرقابية والمجتمع من تتبع كيفية إدارة الأموال العامة ومدى التزام الجهة الحكومية باستخدام الموارد بكفاءة وفعالية، كما يدعم المعيار تحقيق التكامل بين التقارير المالية وغير المالية، مثل تقارير الأداء وبرامج الإنفاق العام، مما يسهم في تحسين جودة المعلومات المقدمة لصانعي القرار في القطاع العام. فالإفصاح الشامل والواضح يساعد على تفسير النتائج المالية ويُبرز مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للجهة (IPSAS).

4. استعراض الدراسات السابقة التي تناولت محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق، واستخلاص فروض البحث:

1.4. التحول الرقمي: المفهوم، والأهمية والمزايا والأثر:

مفهوم التحول الرقمي:

غالبًا ما يستخدم مصطلحا "الرقمنة" و"التحول الرقمي" بطريقة تبادلية، فهما يعبران أحيانًا عن "تغيير سلاسل القيمة الحالية عبر الصناعات والقطاعات العامة مجتمعة". فقد تعددت تعريفات التحول الرقمي وينظر إليه على أنه نتيجة تفاعل العديد من التقنيات الرقمية والتكنولوجيات الحديثة. إن التحول الرقمي هو العمل لفترة طويلة من الزمن، وبمستوى سرعة محدد، ولهذا يعد التحول الرقمي في تنظيم الوقت وسرعة إنجاز المهام من خلال البرامج الفعالة الموجودة من أهم العوامل، وقد عملت الكثير من الجهات على تفعيل هذه الخدمات في كافة القطاعات، مما أدى إلى حدوث تطورات وتأثيرات إيجابية وإبداعية للشركات والأعمال (بلول 2024).

التحول الرقمي هو وسيلة لاستخدام التقنيات الحديثة لتطوير خدمة أو منتج معين بطريقة إلكترونية ذكية وفعالة لتقليل الجهد البشري وتحقيق الوفرة المالية لتعزيز استمراريتها وضمان المرونة في أداؤها، (امباركة وصالح 2024). يعني التحول الرقمي بأنه إحداث تغييرات جذرية في أساليب وطرق العمل لتسهيل الإجراءات الإدارية وعمليًا لاتخاذ قرارات رشيدة ومتكاملة مستدامة من خلال دمج التكنولوجيات المتطورة في عمليات الجهة، فالتحول الرقمي عملية معقدة ومتعددة تتطلب تكييفًا عميقًا في البنية التنظيمية للمؤسسات (مراح 2022).

أهمية التحول الرقمي:

يسهم التحول الرقمي من خلال أنظمة تخطيط موارد المشروع ERP، والسُّبب الحكومية، وتكامل البيانات في تهيئة البنية المؤسسية لتبني المحاسبة على أساس الاستحقاق عبر أتمتة دورة القيود، وربط وحدات الأصول، وتدعيم الضبط الداخلي، وهو ما يرفع جودة الملاءمة والموثوقية والتوقيت في التقارير الحكومية، وتُظهر أدبيات الحوكمة الرقمية لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن نُضج القدرات الرقمية والقيادة العامة يرتبطان بتحسين شفافية البيانات وقدرة الجهات على إصدار تقارير مالية أكثر قابلية للمقارنة (OECD 2020).

تُعد أهمية التحول الرقمي في المحاسبة من أبرز مظاهر التطور المهني في العصر الحديث؛ إذ يسهم بشكل مباشر في رفع كفاءة ودقة العمليات المالية، وتحسين جودة التقارير المحاسبية، وتعزيز مستوى الشفافية والمساءلة في الجهات. فتبني التقنيات الرقمية مثل الذكاء الاصطناعي، والبلوك تشين، وتحليل البيانات الضخمة مكن المحاسبين من معالجة كميات هائلة من البيانات في وقتٍ قصير، والحد من الأخطاء البشرية، وتسريع عمليات التدقيق والإقفال المالي. كما يسهم التحول الرقمي في دعم اتخاذ القرار المالي من خلال توفير معلومات آنية وتحليلية تساعد الإدارات العليا على التخطيط المالي السليم. إضافة إلى ذلك، يُعتبر التحول الرقمي عنصرًا أساسيًا في الامتثال للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS و IPSAS؛ حيث يُعزز من موثوقية الإفصاح المالي، ويضمن تكامل الأنظمة

الحكومية والقطاعية في بيئة مالية مترابطة وفعالة. وبالتالي، فإن التحول الرقمي لا يقتصر على تحديث الأدوات التقنية فحسب، بل يمثل تحولاً إستراتيجياً في الفكر المحاسبي نحو الابتكار والاستدامة والحوكمة المالية الرشيدة (بلول، 2024).

يعتبر التحول الرقمي أمراً ضرورياً في المحاسبة لمسايرة التطور التكنولوجي من أجل تحسين كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي وإعداد التقارير المالية وبتنفيذ استخدام تقنيات الحوسبة السحابية وسلاسل الكتل والبيانات الضخمة؛ حيث يسهم ذلك في إجراء وتسريع عمليات المحاسبة وإعداد التقارير المحاسبية ومساعدة مراجعي الحسابات في أداء مهامهم بكفاءة عالية (Obaid, 2024). ويزيد التحول الرقمي من القدرة على جمع وتحليل البيانات بدقة وفي الوقت المناسب مما يحسّن من جودة التقارير ومن ثمّ زيادة نفعية المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة بجانب دور تقنيات التحول الرقمي في تحسين الاتصال والتعاون بين الأقسام المختلفة في المنشآت، وتوفر معلومات للمستخدمين تتصف بالقابلية للمقارنة والملاءمة والتعبير الصادق عن الأداء والمراكز المالية للمنشآت (Jones, 2024).

مزايا التحول الرقمي:

بالرغم من وجود العديد من المعوقات والتي يجب على الحكومات تذليلها، إلا أن هناك العديد من المزايا والمنافع للتحول الرقمي (حطبه 2020) منها ما يلي:

- 1- يساهم التحول الرقمي في بناء مجتمعات مستدامة فعالة تنافسية من خلال ما يحققه من خدمات مقدمة لمختلف الأطراف.
- 2- يساهم التحول الرقمي في دعم الجهات الحكومية في تحقيق أهدافها ورؤيتها الإستراتيجية بإمكانيات أقل مما قبل التحول الرقمي.
- 3- يساعد التحول الرقمي في تحسين جودة حياة أفراد المجتمع.
- 4- يعتبر التحول الرقمي بمثابة الطريق المؤدى لتحقيق التنمية المستدامة.

أثر التحول الرقمي على أداء المحاسبين والمراجعين:

من بين العديد من الخصائص المهمة التي يرغب المحاسبون في توصيلها إلى أصحاب المصلحة هي المعلومات المحاسبية ذات الموثوقية العالية، ويُفضّل أن يكون ذلك بتكلفة معقولة، وبشكل عام كلما زادت موثوقية بيانات المنشأة زادت موثوقية تقاريرها المالية مما يؤدي إلى كفاءة الأسواق المالية، بالإضافة إلى ذلك يستفيد المراجعون أيضاً من المعلومات ذات الموثوقية المرتفعة من حيث قضاء وقت أقل في التحقق من دقة البيانات علاوةً على توافر أدلة الإثبات المناسبة. وقد أدى ذلك إلى السعي نحو دمج تكنولوجيا التحول الرقمي في وظيفة المحاسبة، كما تبذل جهود كبيرة لاستكشاف كيف يمكن استبدال أو تعديل أنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية لدمج تكنولوجيا التحول الرقمي (Vetter 2018).

كما أكدت دراسة (Wuest 2020) أن المحاسبين والمراجعين لا بد من تنمية مهاراتهم وتدريبهم ليكونوا على دراية بمهارة التعامل مع التحول الرقمي في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك لتطوير نظم المعلومات المحاسبية الحديثة بما يساعدهم على تحليل القوائم المالية وتطوير الموازنات بشكل أدق وأسرع من الطرق اليدوية التقليدية، واستخدام آليات التحول الرقمي في كل مرحلة من مراحل إعداد المعلومات من إدخال البيانات وتشغيلها وتوصيلها من مكان لآخر وإنتاج المعلومات والتقارير.

2.4. تحليل تأثير التحول الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي، واستخلاص الفرض الأول:

أظهرت نتائج دراسة عبد اللطيف (2024) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التحول الرقمي وإعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق، مما يشير إلى أن تبني التقنيات الرقمية في الأجهزة الحكومية يسهم بشكل مباشر في تحسين

كفاءة وجودة إعداد التقارير المالية. فكلما زاد مستوى تطبيق التحول الرقمي -من خلال الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، وأتمتة العمليات المالية، وتكامل قواعد البيانات- ارتفعت دقة وموثوقية التقارير المعدة على أساس الاستحقاق. ويُعزى ذلك إلى قدرة التحول الرقمي على تسهيل جمع البيانات المالية ومعالجتها بشكل آلي، مما يقلل من الأخطاء البشرية ويزيد من سرعة إعداد التقارير. وقد بينت نتائج دراسة عطا الله (2024) أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق تقنيات التحول الرقمي في نظم المعلومات المحاسبية ممثلة بتقنيات (الإفصاح الإلكتروني والإفصاح عبر وسائل التواصل الاجتماعي - إنترنت الأشياء IOT- الحوسبة السحابية) على جودة الإفصاح المحاسبي في المصارف التجارية الليبية، وقد أوصت الدراسة بالانتقال إلى تقنيات التحول الرقمي المتمثلة في (الحوسبة السحابية، إنترنت الأشياء IOT، وسائل التواصل الاجتماعي)؛ لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي. كما أظهرت دراسة عبد العليم (2025) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين التحول الرقمي وجودة المعلومات المحاسبية؛ إذ يؤدي تطبيق التقنيات الرقمية في الأنظمة المالية والمحاسبية إلى تحسين دقة وسرعة وموثوقية البيانات التي تُعرض في التقارير المالية. فكلما ارتفع مستوى التحول الرقمي في المنظمة -من خلال استخدام أنظمة المحاسبة الإلكترونية، وتقنيات الذكاء الاصطناعي، وتحليل البيانات الضخمة، والحوسبة السحابية- زادت جودة المعلومات المحاسبية من حيث الشفافية، والدقة، والقدرة على التنبؤ. هذه الجودة العالية في المعلومات تُسهم في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، مما ينعكس إيجابًا على صورة الشركة ومصداقيتها في السوق.

وقد هدفت دراسة Hamdy, Diab & Eissa (2025) إلى بحث أثر التحول الرقمي (كالاتمته، والأنظمة السحابية، والتحليلات) على جودة نظم المعلومات المحاسبية في الجهات الحكومية ببيئتين عربيتين على أساس الاستحقاق، ولا سيما دقة وتوقيت واكتمال الإفصاحات. وخلصت النتائج إلى أن تبني التقنيات الرقمية يرفع جودة المعلومات ويُحسن قابلية الاعتماد على الإفصاح عن الأصول الحكومية (التعرف، القياس، والإهلاك) وفق معايير (IPSAS)، بما يدعم الشفافية وصنع القرار.

وتناولت دراسة عقيلي (2025) أثر التحول الرقمي على أسس صياغة المعايير المحاسبية (أساس القواعد وأساس المبادئ)، وانعكاس ذلك على التقارب الدولي في المحاسبة، وبينت أن تقنيات التحول الرقمي وهي البيانات الضخمة وسلاسل الكتل والحوسبة السحابية مجتمعة لها آثار إيجابية في تحقيق التقارب الدولي للمحاسبة، من خلال الحد من أوجه القصور التي كانت تعترى كلاً من أساس القواعد وأساس المبادئ بشأن جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن المعايير المحاسبية التي بُنيت عليهما في الوفاء باحتياجات المستخدمين.

وهدفت دراسة الرفاعي وآخرين (2025) إلى دراسة وتحليل أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي، وتوصلت إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح المحاسبي قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية، بالإضافة إلى وجود أثر للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي.

بيّنت الدراسات السابقة ضرورة وأهمية التحول الرقمي وتأثيره في المحاسبة على أساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث إن الاستفادة من الأنظمة الرقمية الحديثة والمتطورة يساهم في رفع وتطوير كفاءة الأداء المحاسبي من حيث دقة البيانات وتوفير المعلومات بشكل أسرع، وزيادة مستوى الإفصاح والقياس، وظهور بيانات التقارير المالية بشكل سليم ومناسب وكفاءة وموثوقية عالية.

وعليه يمكن صياغة الفرض الأول للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: يوجد أثر معنوي للتحول الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

3.4. الرقابة الداخلية: المفهوم والمكونات والأهداف

مفهوم الرقابة الداخلية:

تُعرف الرقابة الداخلية وفقاً لإطار لجنة منظمات الرعاية بالمنظمات (COSO) بأنها عملية متكاملة تُنفَّذ من قِبَل مجلس الإدارة والإدارة العليا وجميع العاملين داخل الجهة، بهدف توفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف المرتبطة بعمليات المنشأة وإعداد التقارير المالية والامتثال للقوانين والأنظمة (COSO 2013). وتُعدّ الرقابة الداخلية نظاماً ديناميكياً يسعى إلى الوقاية من الأخطاء والغش، وضمان الاستخدام الفعّال للموارد، وتحقيق الثقة في المعلومات المالية وغير المالية. كما يركّز إطار COSO على أن الرقابة الداخلية ليست وظيفة محاسبية فحسب، بل هي ثقافة مؤسسية تُغرس في جميع المستويات التنظيمية لضمان تحقيق أهداف الجهة بشكل منظم ومستدام (الفراتي، 2024).

وقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع وفي تنسيق الأعمال التي تحقق المحافظة على موارد المشروع وحمايتها من الضياع والاختلاس والتحقق من البيانات المحاسبية وقياس مدى التوافق مع المشروع والحكم على كفاية العمل في جميع إدارات المشروع وأقسامه، كما عرفت الرقابة بأنها مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نكبة وغيرها واختيار الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدقتر وتخطيط التنظيم الإداري بالمشروع، وكل ما يرتبط من وسائل أو مقاييس تُستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصولها واختيار دقة حساباتها ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية الكفاية الإنتاجية، وتشجيع السياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها (طنبور، 2020).

قامت الجهات المختصة بالمملكة العربية السعودية باتخاذ إجراءات هامة لدعم الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال والجهات الحكومية، وذلك من خلال صدور عدة قرارات منها كالاتي (العامري وآخرون، 2024):

- صدور قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (235) بتاريخ 20 / 08 / 1425 هـ القاضي بتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول في الجهاز.
 - صدور قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم (12 / 2) بتاريخ 08 / 02 / 1427 هـ بالموافقة على قيام الهيئة بتوقيع اتفاقية تعاون مع معهد المراجعين الداخليين IIA.
 - في 06 / 04 / 1428 هـ صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (129) بالموافقة على مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والجهات العامة.
 - صدور الأمر السامي رقم (4942 / م ب) بتاريخ 25 / 06 / 1429 هـ القاضي بعقد برنامج التعاون الفني بين الهيئة السعودية للمراجعين الداخليين والمعهد الدولي للمراجعين الداخليين لإنشاء جمعية للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.
- وتعتبر الرقابة الداخلية أهم الدعائم الأساسية في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والممتلكات العامة وأداة من أدوات تطوير سياسات القطاع العام؛ حيث تسهم في زيادة الكفاية الإنتاجية بما يعود بالنفع على مختلف القطاعات في المملكة، وعليه تزايدت الحاجة إلى الرقابة الداخلية نتيجة للتطور الكبير الحاصل في المجال الاقتصادي والتوسع في أنشطة الجهات الحكومية وتماشياً مع مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والتي تعد إحدى المبادرات التي تتبناها وزارة المالية لتحقيق رؤية المملكة. حيث يهدف مشروع التحول إلى رفع كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك بتوفير معلومات مكتملة ودقيقة وملائمة التوقيت، مما يساعد في دعم اتخاذ قرارات مبنية على أسس دقيقة وواضحة، من أجل تعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات

ونائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات الحكومية وتحقيق مبدأ الشفافية بالإدارات المالية في الجهات الحكومية المختلفة (وزارة المالية، 2021).

كما أدى النمو الاقتصادي وما صاحبه من تطور علمي وتكنولوجي في العصر الحديث لمواجهة التحديات المتزايدة الناتجة عن النمو الاقتصادي والتطور العلمي والتكنولوجي، فمع تزايد حجم وتعقيد الجهات الاقتصادية، واتساع نطاق أعمالها، وتنوع نشاطاتها، أصبحت الشركات مُعرّضة لمخاطر متزايدة تتطلب أنظمة رقابية فعّالة تضمن سلامة الأداء وتحقيق الأهداف بكفاءة، وتبرز أهمية الرقابة الداخلية في كونها تمثل خط الدفاع الأول الذي تعتمد عليه الشركات في الحد من المخاطر المحتملة، وتوفير الحماية اللازمة لمواردها ومعلوماتها، مما يعزز الثقة في نظامها الإداري والمالي (متولي، 2020).

مكونات الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية في نموذج COSO بخمس مكونات رئيسية مترابطة تُشكّل الإطار العام للرقابة الفعّالة، وهي (محمد 2024):

1- بيئة الرقابة:

تعتبر البيئة الرقابية أساساً للمكونات الأخرى، وتعمل لتحقيق نظام رقابي كفء وفعال، وتتكون البيئة الرقابية من عدة عوامل، وتتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بهذا المفهوم.

2- تقييم المخاطر:

يهتم بتحليل وتحديث المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، والتعرف على احتمال حدوثها، والعمل على تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

3- الأنشطة الرقابية:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والقواعد والإجراءات التي تُقدّم تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بإدارة المخاطر بفعالية، وتعمل هذه الأنشطة بالرقابة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام.

4- نظم المعلومات والاتصال:

يُعدّ هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة والضرورية لتحقيق أهداف الشركة، والوصول إليها وتشغيلها وإيصالها لمختلف المستويات الإدارية، عن طريق قنوات للاتصالات تسمح بإعداد التقارير المالية بتدقيق ومراجعة تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

5- أنشطة المتابعة والتقييم:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لجميع مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد نطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية.

وتشير هذه المكونات إلى أن فعالية الرقابة تعتمد على تكامل الجوانب البشرية والتنظيمية والتقنية، بحيث تُبنى بيئة عمل قائمة على النزاهة والمسؤولية، ويتم تقييم المخاطر بانتظام، مع وضع إجراءات رقابية وقنوات اتصال فعّالة تضمن التدفق السليم للمعلومات. وتُعدّ خاصية المرونة والتكامل من أبرز خصائص النظام وفقاً لـ COSO؛ حيث يمكن تكيفه مع طبيعة وحجم الجهة مع الحفاظ على أهدافه الأساسية في الحوكمة والشفافية.

أهداف الرقابة الداخلية:

تتمثل الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية في ثلاثة محاور رئيسية؛ هي (COSO 2013):

1- تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية.

2- ضمان موثوقية التقارير المالية.

3- الامتثال للقوانين والأنظمة.

وتهدف الرقابة الداخلية إلى تعزيز الثقة في مخرجات التقارير المالية وتحسين جودة اتخاذ القرار، إضافةً إلى حماية الأصول من سوء الاستخدام أو فقدان. كما تُسهم في بناء ثقافة مؤسسية قائمة على المساءلة والحوكمة، بما يضمن استدامة الأداء المؤسسي والحد من المخاطر التشغيلية. ويؤكد إطار COSO أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب التزامًا مستمرًا من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ومراجعة دورية للأنظمة والإجراءات الرقابية للتأكد من فعاليتها في مواجهة التغيرات البيئية والتنظيمية (الشرمان، 2024).

وتُعَدّ الرقابة الداخلية من الأسس الجوهرية لتحقيق الاستحقاق المؤسسي في القطاع العام؛ إذ تمثل منظومة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى ضمان كفاءة الأداء، والالتزام بالقوانين، والمحافظة على المال العام، وتعزيز الشفافية والمساءلة، وتكتسب الرقابة الداخلية أهميتها في ظل تعقّد الهياكل الإدارية، وتنشعب العمليات، وتزايد التحديات المتعلقة بإدارة الموارد العامة؛ حيث تسهم في ضبط الأداء الإداري والمالي، وتُحدّ من فرص الفساد والانحرافات من خلال أنظمة فعّالة لكشف الأخطاء وتصحيحها (العتيبي، 2020).

كما أن الرقابة الداخلية تُعدّ من أبرز الأدوات التي تُعزّز ثقة أصحاب المصلحة في القطاع الحكومي؛ إذ تُمكن من تعزيز الكفاءة التشغيلية، وتحسين جودة الخدمات، وتحقيق الاستحقاقات المرتبطة بالتقويم للشركات، وأن الرقابة الداخلية لا تقتصر على الضبط والمراجعة، بل تشمل إطارًا شاملاً يسهم في دعم اتخاذ القرار، وتحقيق الأهداف التشغيلية بكفاءة وفعالية. وإن وجود نظام رقابي داخلي فعال يقلل من الهدر المالي، ويرفع من مستوى الثقة في التقارير الإدارية، مما يعزز قدرة الشركات الحكومية على الاستجابة لمتطلبات الاستحقاق في التخطيط الاستراتيجي والمساءلة المالية والإدارية. وعليه، فإن الرقابة الداخلية تُعدّ حجر الزاوية في بناء شركات عامة فعالة وقادرة على تلبية تطلعات المجتمع وتحقيق الأهداف التنموية بكفاءة وعدالة (طنبور، 2020).

4.4. تحليل تأثير الرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي، واستخلاص الفرض الثاني

هدفت دراسة (Mediaty et al (2025 إلى اختبار محددات جودة التقارير المالية في الحكومات المحلية الإندونيسية، وركزت على: الحوكمة الجيدة، ونُظُم المحاسبة الحكومية الإقليمية، ونُضج الرقابة الداخلية، والالتزام التنظيمي، وتوظيف تكنولوجيا المعلومات، مع اختبار دور كفاءات الموارد البشرية كمُعَدّل. باستخدام بيانات مسحية من 170 وحدة حكومية محلية وتحليل نمذجة معادلات هيكلية، وخلصت النتائج إلى أن قوة نظام الرقابة الداخلية (إجراءات الموافقات والفصل بين الاختصاصات وتتبع الأدلة وضوابط الوصول) ترتبط إيجابياً بجودة التقارير على أساس الاستحقاق من حيث الدقة والاكتمال والتوقيت، وأن التكامل مع نظم المعلومات يرفع اتساق القياس (كالالتزام بطرق التكلفة/إعادة التقييم) وجودة الإفصاحات (حركات الأصول وسياسات الاعتراف والافتراضات التقديرية). تُظهر الدراسة عملياً أن الرقابة الداخلية القوية تُقلّل الأخطاء في التسويات والاستحقاقات، وتُحسّن قابلية التدقيق وتتبع من الدفوعات/القبود إلى البنود المُفصّح عنها، بما في ذلك البنود المرتبطة بالأصول الحكومية.

كما سعت نتائج دراسة (Suryani (2025 إلى اختبار أثر نُظُم الرقابة الداخلية وجودة الموارد البشرية وتوظيف تكنولوجيا المعلومات على جودة التقارير المالية الحكومية الإقليمية. وقد اعتمدت استبياناً وتحليلاً كمياً لعيّنة من الحكومات المحلية، وأبرزت نتائجها أن نُضج الرقابة الداخلية يُحسّن مباشرةً جودة الإفصاح المحاسبي على أساس الاستحقاق عبر رفع موثوقية التسويات، وإحكام ضوابط الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وتقليص حالات عدم الاتساق في قياس الأصول والالتزامات.

كما بينت النتائج أن وجود ضوابط وصول فعّالة، ومسارات تدقيق واضحة، ومطابقة بين دفاتر الأصول والسجلات الداعمة، يرفع جودة الإيضاحات (مثل جداول الحركات والإهلاك والهبوط في القيمة)، ويُسرّع إعداد التقارير ويوجّد مصادر البيانات، لا سيما عند التكامل مع أنظمة ERP الحكومية. وتوصي الدراسة بتعزيز كفاءات العاملين وربط الرقابة الداخلية بالتقنية لضمان استدامة التحسين في القياس والإفصاح. وقد أوضحت دراسة محمد (2025) أن تحسين نظم الرقابة باستخدام البيانات الضخمة يؤثر على تحسين الإفصاح المحاسبي، وأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والبيانات الضخمة والإفصاح المحاسبي.

كما بينت نتائج دراسة محمد (2025) أن مستوى البيانات الضخمة في الشركات جاء مرتفعاً، وهذا يشير إلى إدراك الإدارات في الشركات لأهمية وجود البنية التحتية للبيانات الضخمة وقدرتها على جمع بيانات بأحجام كبيرة من مصادر متنوعة وامتلاك الأنظمة التي تساعدهم في معالجة البيانات وتحليلها بسرعة لتقديم معلومة تساعد في تحسين عملية الإفصاح المحاسبي واتخاذ القرارات المالية. كما أن مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات جاء مرتفعاً، وذلك يشير إلى اهتمام الشركات على توفير المعلومات التي تتميز بمستوى عالٍ من الصدق لرسم السياسات الإستراتيجية والتي من شأنها المساهمة في اتخاذ القرارات المالية.

بينت الدراسات السابقة الرقابة الداخلية؛ حيث إنها تلعب دوراً مهماً في رفع كفاءة الأداء الحكومي من خلال الالتزام بالسياسات والإجراءات، والتأكد من ضمان وسلامة العمليات المالية المحاسبية والفصل بين المهام، كما أن لها الأثر الفعّال عند تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي تتمثل في زيادة مستوى جودة الشفافية والإفصاح والقياس المحاسبي ورفع كفاءة التقارير المالية.

وعلى ذلك يمكن صياغة الفرض الثاني للدراسة على النحو التالي:

الفرض الثاني: يوجد أثر معنوي للرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

5.4. التأهيل العلمي والعملي للأفراد: ماهيته والمفهوم والأهداف والأهمية ومعايير التعليم المحاسبي

ماهية التأهيل العلمي والعملي

يُعدّ التأهيل العلمي والعملي من المرتكزات الأساسية لتحقيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام؛ إذ إن تطوير كفاءات الموارد البشرية يمثل استثماراً إستراتيجياً في تحسين جودة الأداء الحكومي ورفع مستوى الكفاءة التشغيلية. فالموظف المؤهل علمياً والمُدرّب عملياً يكون أكثر قدرة على تنفيذ المهام الموكلة إليه بكفاءة، والتكيف مع المتغيرات الإدارية والتقنية، والمساهمة الفاعلة في تحقيق أهداف الجهة الحكومية. كما أن أساس الاستحقاق لا يتحقق دون وجود موارد بشرية تمتلك المعرفة التخصصية والخبرة التطبيقية التي تُمكنها من التفاعل مع بيئة العمل، واتخاذ قرارات فعّالة، والتقيّد بالأنظمة والسياسات التنظيمية. كما أن التأهيل المستمر من خلال البرامج التدريبية والبعثات العلمية وورش العمل يُعدّ وسيلة ضرورية لتعزيز المهارات ومواكبة التطورات المتسارعة في أساليب الإدارة العامة وتكنولوجيا المعلومات، وهو ما يتماشى مع معايير التميز للمؤسسات والمنظمات في القطاع العام (أبو خشبة وآخرون، 2023).

وانتقال الجهات الحكومية إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يتطلب موارد بشرية مؤهلة تمتلك المعرفة الكافية بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، فضلاً عن المهارات الفنية التي تُمكنهم من التعامل مع الأنظمة المحاسبية الحديثة وتقييم الأصول بأنواعها المختلفة. فالموظف المؤهل علمياً يكون مدركاً لمفاهيم الاستحقاق والمحاسبة عن الأصول، وقادرًا على التمييز بين المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، والأصول المتداولة، وأصول الاستخدام العام، وفقاً للإطار المفاهيمي للمعايير. أما التأهيل العملي، فيُسهّم في تمكين الأفراد من تطبيق هذه المفاهيم في الواقع العملي من خلال الممارسة الدقيقة لإجراءات الجرد، والتقييم، وتحديد العمر الإنتاجي للأصول، والتقديرية المتعلقة بقيمها العادلة أو القابلة للاسترداد، وإن نقص التأهيل العلمي والعملي يشكل أحد

التحديات التي قد تُضعف من جودة التقارير المالية الحكومية، أو تؤدي إلى قصور في الإفصاح عن الأصول، سواء من حيث التقدير أو العرض أو التصنيف. لذلك، فإن الاستثمار في تطوير وتأهيل الكوادر البشرية داخل الأجهزة الحكومية يُعدّ خطوة إستراتيجية لضمان نجاح التحول المحاسبي نحو أساس الاستحقاق (أبو معيلق، 2022).

كما يعد التعليم المحاسبي أحد المواضيع التي تلقى اهتماماً خاصاً؛ نظراً لارتباطه الشديد بمهنة المحاسبة والمراجعة؛ حيث يُعنى التعليم المحاسبي بإعداد كوادر بشرية تتميز بالقدرة والتأهيل المناسب والكفاءة العالية للقيام بواجباتها على أكمل وجه، وبالتالي فإن أي قصور بمكونات التعليم المحاسبي سيؤدي إلى نتائج سلبية على مهنة المحاسبة. كما أن سبب زيادة الاهتمام بالتعليم المحاسبي هي الفجوة الحاصلة بين برامج التعليم المحاسبي ومتطلبات سوق العمل من ناحية العولمة وظهور تقنية المعلومات ومهارات الاتصال والتفكير الانتقادي والتكنولوجيا وحل المشكلات، وبالتالي أصبح في ظل هذه الأمور أن على المسؤولين عن برامج التعليم المحاسبي إعادة صياغتها بما يحقق التكافؤ بين مهارات الخريجين وما يتطلبه سوق العمل (جبار وآخرون، 2021).

وفي هذا السياق سبق أن نشر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي ورقة استشارية بعنوان تلبية التوقعات المستقبلية للكفاءة المهنية، أي استشارات حول الإستراتيجية والأولويات المستقبلية لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي، كما اقترح المجلس رؤية وإستراتيجية للفترة ما بين عامي 2017-2021 تقوم على أساس التعليم النوعي المقرر في معايير التعليم الدولي المنقحة، وعمل مجلس التعليم لدعم التطبيق الفاعل لهذه المعايير. ويدرك المجلس بأن المحاسبين المهنيين يعملون في بيئات دائمة التغيير. وهذه التغييرات ذات تأثيرات على احتياجات التطوير المهنية الأولية والمستمرة للمحاسبين المهنيين والمطالب الملقاة على كاهل المحاسبين المهنيين عالمياً.

وقال رئيس المجلس: يظل التعليم المحاسبي ركيزة أساسية في تحسين نوعية إعداد التقارير وتدقيق البيانات المالية. والهدف من إستراتيجية وأولويات المجلس للفترة ما بين عامي 2017-2021 هو تحسين كفاءة وتقدير المحاسبين المهنيين والمساهمة في تعزيز ثقة الجمهور العام والثقة في نوعية عمل المحاسبين".

ويقترح المجلس توجيه عمله بناء على 4 أولويات تبدأ من عام 2017 وهذه الأولويات هي:

- 1- تحسين المعايير الموجودة.
- 2- تطوير معايير جديدة لسد الفجوات المحددة في التعليم المحاسبي المهني.
- 3- إعداد مواد لدعم تبني وتطبيق معايير التعليم المحاسبي.
- 4- تسهيل قيادة الفكر حول المواضيع ذات العلاقة (IAESB 2015).

مفهوم وأهداف وأهمية التعليم المحاسبي

إن مفهوم التعليم المحاسبي فرع من فروع التعليم، يهتم بتأهيل الكوادر البشرية القادرة على ممارسة مهنة المحاسبة بفعالية. ويُعنى بإمداد سوق العمل بالمحاسبين المؤهلين معرفياً ومهنياً، مما يسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وقد عرف قطناني وآخرون (2017) التعليم المحاسبي بأنه فرع من فروع التعليم، يحتل مساحة كبيرة، وخصوصاً في مهنة المحاسبة، والأنشطة، والممارسات المحاسبية بالنسبة لمنظمات ومنشآت الأعمال، وسوق العمل في المجتمعات.

وتتمثل أهداف التعليم المحاسبي فيما يلي (صالح 2018):

- 1- إعداد كوادر محاسبية ذات كفاءة عالية.
- 2- تنمية وتطوير المهارات التحليلية والتواصل والاتصال للطلاب.
- 3- ربط التعليم الأكاديمي باحتياجات سوق العمل.

4- تشجيع الطلاب على الالتزام بالأخلاقيات المهنية.

كما أن أهمية التعليم المحاسبي لها عدة أوجه منها ما يلي (المسني، 2025):

- 1- إعداد وتأهيل كوادر محاسبية متمكنة، وذلك من خلال إمدادهم بالمعارف والمهارات المحاسبية المتنوعة، وبما يمكنهم من الحصول على البيانات، وتوصيل المعلومات والقدرة على استخلاص النتائج والتقييم وغيرها.
- 2- تزويدهم بأهم التطورات التي ترافق المهنة، من خلال تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية وتزويد المحاسبين بالمعارف المستجدة من خلال برامج التعليم المحاسبي المستمر.
- 3- الإيفاء بمتطلبات واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتلبية احتياجات سوق العمل من الكوادر المحاسبية.
- 4- تحديد احتياجات ومتطلبات التنظيمات المختلفة من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل المستجدة التي تواجهها هذه التنظيمات.

معايير التعليم المحاسبي الدولية

مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السريعة، وثورة التكنولوجيا، والذكاء الاصطناعي، أصبحت الحاجة إلى تطوير التعليم المحاسبي ضرورة ملحة لتلبية متطلبات سوق العمل. وفي هذا السياق أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAES) لتعزيز موثوقية مخرجات المحاسبة، وحماية حقوق الأطراف المختلفة التي تخدمها مهنة المحاسبة (المسني، 2025).

تعتبر معايير التعليم المحاسبي الدولية إحدى القواعد الأساسية التي تم الاستعانة بها في تصميم وتطوير برامج التعليم المحاسبي، وتساهم في زيادة مستوى الوعي والفهم لمعايير المحاسبة والتقارير المالية. وهي عبارة عن قواعد أساسية توفر إرشادات عامة؛ إذ تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي. ويقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي بإصدار هذه المعايير وغيرها من المنشورات التي تساعد على ترشيده الممارسات في التعليم المحاسبي. وتهدف هذه المعايير إلى إعداد محاسبين مؤهلين لتلبية متطلبات السوق المهني من خلال (الفكي، 2014):

- 1- تحسين الكفاءة الفنية والمهنية.
 - 2- تعزيز القيم السلوكية والأخلاقية.
 - 3- توحيد مخرجات التعليم المحاسبي بما يتماشى مع متطلبات السوق العالمية.
- كما أن أهميتها تكون في توجيه الجهات التعليمية نحو تصميم برامج محاسبية تعليمية تتماشى مع المتطلبات العالمية، ومساعدة المحاسبين على تحقيق المعايير المهنية المعترف بها دولياً.

تتمثل معايير التعليم الصادرة من مجلس في التالي (حميدي، وآخرون 2017):

- 1- معيار التعليم الدولي (متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي) IES1.
- 2- معيار التعليم الدولي (محتوى برنامج تعليم المحاسبة المهنية) IES2.
- 3- معيار التعليم الدولي (المهارات المهنية والتعليم المحاسبي العام) IES3.
- 4- معيار التعليم الدولي (القيم والأخلاق والسلوك المهني) IES4.
- 5- معيار التعليم الدولي (متطلبات للخبرة العملية) IES5.
- 6- معيار التعليم الدولي (تقييم الكفاءات والقدرات المهنية) IES6.
- 7- معيار التعليم الدولي (التطوير المهني المستمر) IES7.

8- معيار التعليم الدولي (متطلبات الكفاءة للمدققين المهنيين) IES8.

6.4. تحليل تأثير التأهيل العلمي والعملي للأفراد على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي، واستخلاص الفرض الثالث

هدفت دراسة الناغي (2012) إلى تحليل الخلل في النظام المحاسبي الحكومي المصري وتحديد الفجوة بين مخرجاته من المعلومات من جهة؛ واحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات من جهة أخرى، فضلاً عن نقص خصائص جودة المعلومات في هذه المخرجات من جهة ثالثة، ومن ثم تحديد مجالات التطوير الممكنة من خلال صياغة معايير للمحاسبة والمراجعة الحكومية وتأسيس هيئة أو مجلس لإصدار معايير لكل من المحاسبة الحكومية؛ لأن تطبيق النظام المحاسبي دون استناده إلى معايير تحكم عمليات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، ثم تحديد نطاق وأساليب وتقارير المراجعة في الجهات الحكومية من جهة أخرى؛ يجعل الفائدة من الممارسة في هذا المجال محدودة. وأكدت الدراسة على الاهتمام بالعنصر البشري حيث يمثل العنصر الحاكم في تحقيق الفاعلية في أي نظام، ومسايرة التطورات في تكنولوجيا المعلومات، والعناية بإزالة القيود القانونية التي تعوق تطوير النظام واستخدام الأساليب الكمية والحكومة الإلكترونية في تنفيذ الأعمال وضرورة مشاركة الجامعات والجهات الأكاديمية في تطوير النظام المحاسبي.

كما أظهرت نتائج دراسة حميدي وآخرين (2017) أن تطوير وتأهيل الكوادر البشرية يُعدّ متطلباً أساسياً لضمان نجاح تطبيق المعايير المحاسبية وإنتاج تقارير مالية يفهمها المستثمر الأجنبي وتعزز ثقته وقدرته على عمل المقارنات، وأيضاً من النتائج أن مسؤولية تطوير الكوادر تقع على عدة جهات مثل الجامعات، ومركز الدراسات المصرفية في البنك المركزي العراقي، ومركز التدريب المالي والمحاسبي في وزارة المالية.

خلصت نتائج دراسة حجو (2021) إلى أن العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

كما أظهرت دراسة (2022) Darkwa نقص المهنيين ذوي الخبرة IPSAS ومستوى مهارة الكوادر كعوائق أمام تبني الاستحقاق، وربطت الجاهزية المؤسسية -ومنها التأهيل والتدريب- بقدرة الجامعات التقنية على تحسين الإفصاح؛ وتُظهر النتائج أن معالجة فجوة المهارات شرط لرفع جودة التقارير على أساس الاستحقاق.

وأظهرت نتائج دراسة أبو معيلق (2022) أن توافر كلٍ من هيكل تنظيمي وإداري مؤهل ووجود نظام محاسبي كفاء إلى جانب توفير معايير قياس الأداء وجهاز رقابي ونظام مراجعة داخلية فعّال وكفاء، وكذلك أنظمة دعم تكنولوجية وفنية في البلديات الفلسطينية، وأن توافر هذه المتطلبات يسمح ويساعد في عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتزيد إمكانية التحول مع ازدياد تطوير وتعزيز هذه المتطلبات.

وقد سعت دراسة محمود (2024) إلى دراسة واختبار أثر خصائص لجنة المراجعة (الخبرة المحاسبية والمالية للجنة المراجعة، عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة) على مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وقد توصلت النتائج إلى انخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وإلى وجود علاقة ارتباطي جوهري إيجابي بين كل من (الخبرة المحاسبية والمالية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة، واستقلال لجنة المراجعة)، ومستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

وقد أوضحت دراسة (Lakmali and Hewasinghe (2024) تعثر التنفيذ الكامل لأساس الاستحقاق بسبب نقص الخبرة والمعرفة لدى موظفي الحسابات، مع توصية مباشرة بتنمية المهارات المهنية للمحاسبين الحكوميين. وأشارت النتائج إلى تحسُّن الدقة والاكتمال والشفافية والمساءلة عند نجاح التطبيق، والربط صراحةً بين بناء القدرات البشرية وجودة الإفصاح على أساس الاستحقاق. وأظهرت نتائج دراسة حسن وآخرين (2024) أن البنية الهيكلية لا تواكب التكنولوجيا من حيث النظام المحاسبي وعدم كفاية التدريب العاملين في القطاع العام مما يؤدي إلى صعوبة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

كما خلصت دراسة (Dissanayake (2025) إلى أن نجاح التحول إلى IPSAS يعتمد على برامج بناء القدرات والتدريب المستمر لرفع المعرفة الفنية للموظفين (ورش ودبومات بدعم UNDP وAPFASL/ICASL)، مع إبراز ضعف المعرفة الفنية كعائق رئيسي؛ وتُظهر الأدلة أن تعزيز الكفاءة المهنية يقلل الغموض الفني ويُيسر إعداد قوائم مالية وفق الاستحقاق بجودة أعلى.

كما أكدت نتائج دراسة (Nangantani (2025) على وجود علاقة إيجابية بين تبني IPSAS وتحسُّن جودة الإفصاح (الاكتمال والوضوح وقابلية المقارنة)، وأوصت صراحةً بـ"بناء قدرات الموظفين كأحد محركات نجاح التطبيق، مع تضمين الاستبانة بنوداً حول تحديات الموارد والمعرفة والتوعية". تُبرز النتائج أن التدريب والتمكين الفني يرفعان جودة التقارير على أساس الاستحقاق.

رَكَزَت الدراسات السابقة على ضرورة التأهيل والتدريب العلمي والعملية للكوادر البشرية في القطاع المالي الحكومي، وأن عدم توافر الخبرة المهنية الكافية يُعتبر عائقاً أمام تبني أساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث إن توفرها يزيد من كفاءة وجودة الإفصاح والقياس للتقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة موثوقيتها وسلامتها وثقة المستفيدين منها.

وعلى ذلك يمكن صياغة الفرض الثالث للدراسة على النحو التالي:

الفرض الثالث: يوجد أثر معنوي للتأهيل العلمي والعملية للأفراد على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

7.4. دعم الإدارة العليا: المفهوم، والأهمية، وحوكمة مشروع التحول المحاسبي

مفهوم الإدارة العليا

إن الإدارة العليا هي الإدارة المسؤولة عن الأداء الشامل للجهة أو الأجزاء الرئيسية منها، وعن تطوير المنظمة، ورسم الإستراتيجيات، ومراقبة البيئة الخارجية، واتخاذ القرارات التي تؤثر في المنظمة بأكملها وعلى المدى البعيد (العامري وآخرون، 2007).

ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE (2017) تعرف الأجهزة العليا للرقابة بأنها جهات مستقلة ذات طابع تقني، تقوم بمهمة الرقابة الخارجية على القطاع العام، وهي وظيفة تحدد عادةً بموجب الدستور أو من قبل الهيئة التشريعية العليا للدولة. تتشارك هذه الأجهزة مع السلطة التشريعية والهيئات الرقابية الأخرى مسؤولية مراقبة أداء الحكومات وضمان مساءلتها عن إدارة المال العام. وتختلف النماذج المؤسسية لهذه الأجهزة وفقاً لعلاقتها بالسلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية؛ حيث تُعدّ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المرجع الأساسي الذي يوفّر أقوى ضمانات الاستقلالية، لا سيما عندما تتعدد الجهات الرقابية الخارجية على القطاع العام.

أهمية دعم الإدارة العليا

إن عملية تحديد التوجه الإستراتيجي للجهة بشكل واضح ودقيق تمثل المهمة الأساسية والأولى للقيادة العليا في تلك الجهة، وذلك لأن فعالية تحديد التوجه تعتمد عليه كافة الأنشطة الأخرى من تحديد الأهداف للإدارات المختلفة، واختيار الإستراتيجيات ووضع الخطط

العملية وتخصيص الموارد، كما أن كفاءة الأداء لإدارات وأقسام وأفراد الجهة ينعكس على دقة وفعالية التوجه الإستراتيجي المحدد (العجمي، 2011).

يُعتبر التخطيط الإستراتيجي أحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة العليا في الجهة لمساعدتها في عملية الوصول للقرارات الصحيحة القابلة للإنجاز، فضلاً عن مساعدة المنظمات في تخطيط نشاطاتها المستقبلية من خلال تحديد الأولويات وتخصيص الموارد المادية والبشرية بكفاءة عالية، بالإضافة إلى تقديم التوجيه والإرشاد لمجموعة الأهداف الإستراتيجية لتحقيقها، كما أنه من المهم تحديد أدوار كل من الإدارة العليا والمدراء والأخصائيين للحصول على نتائج أفضل، كما أن تطوير الجهة يكون بشكل كامل ويتم إدارته من قبل الإدارة العليا من أجل التكيف مع الظروف المحيطة. كما أن من مسؤوليات الإدارة العليا هو التخطيط الإستراتيجي ومنه على سبيل المثال لا الحصر (الشريف، 2022):

- 1- تحديد دور المنظمة في المستقبل وإقناع العاملين بالرؤية المستقبلية لها.
- 2- تحقيق تكيف المنظمة مع البيئة الخارجية ووضع الخطوط الرئيسية للإستراتيجية.
- 3- مواكبة التطور بسرعة عالية لمواكبة التطورات في الأداء والإنجاز.
- 4- تكامل الهيكل التنظيمي والإداري.

يُعدّ دعم الإدارة العليا عنصراً ضرورياً لتمكين البنية المؤسسية والتقنية التي يُلزمها أساس الاستحقاق المحاسبي، مثل اعتماد نظم المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتحديث أنظمة المعلومات المالية، ودمج وحدات مختلفة. فقد أشارت التجارب العالمية إلى أن الانتقال إلى أساس الاستحقاق يتطلب موارد ضخمة من حيث البرمجيات، تدريب الكوادر، التغيير في العمليات والإجراءات، وإعادة هيكلة موازين وترابط الأنظمة. في هذا السياق، أشار تقرير البنك الدولي لعام 2024 إلى أن البلدان التي نجحت في تنفيذ الاستحقاق تميزت بأن القيادة العليا خصّصت التوجيه والدعم المستمر باعتباره عنصراً لا يمكن التفاوض بشأنه (قويدر، 2017).

يُسهم دعم الإدارة العليا في استمرارية واستدامة نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق. فحتى لو تم تنفيذ النظام بنجاح مبدئياً، فإن الحفاظ على الممارسات المستندية، والتحديثات الدورية، والمراجعة الداخلية والخارجية، والتدريب المستمر للكوادر تعتمد كلها على الالتزام القيادي الدائم. وغياب هذا الالتزام قد يؤدي إلى تآكل الفوائد المتوقعة مع مرور الزمن. من هذا المنطلق، يمكن القول: إن بُعد دعم الإدارة العليا ليس مجرد عامل مساعد، بل هو الركيزة التي يُؤسّس عليها نجاح تحويل الجهات من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي (محمد، 2023).

كما يتكون فريق الإدارة العليا بشكل أساسي من الرئيس التنفيذي، وكبار المديرين في المنظمة، أو في وحدة الأعمال الإستراتيجية؛ إذ إنهم هم الذين يشغلون قمة صنع القرار داخل المنظمة، فالرئيس التنفيذي وبالتنسيق مع كبار المديرين الآخرين يقومون بوضع ومتابعة تنفيذ الإستراتيجيات للمنظمة ككل، وهذا الدور يشمل تحديد رؤية ورسالة المنظمة، وأهدافها، وتحديد الأنشطة التي ستُمارَس وتوزيع الموارد بين الأنشطة المختلفة. (دراسة Hill & Jones. 2007).

حوكمة مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في المملكة

استكمالاً لأهمية ودور دعم الإدارة العليا الرئيسي؛ فقد سعت وزارة المالية منذ إطلاق هذا المشروع إلى تشكيل عدة لجان من أجل توضيح آلية حوكمة ومتابعة سير عمل المشروع، والتي تمثلت فيما يلي (وزارة المالية السعودية):

اللجنة الإشرافية:

هي اللجنة المالية بالديوان الملكي وبموجب الأمر السامي رقم (13059) وتاريخ 1438/3/16هـ، تشرف اللجنة على المشروع

وتشمل مهامها تحديد المدة التي يتم خلالها تنفيذ التحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي، ومراجعة التقرير ربع السنوي الذي تقدمه اللجنة التنفيذية عن سير عمل المشروع.

اللجنة التنفيذية:

هي اللجنة المشكّلة بموجب الأمر السامي رقم (13059) وتاريخ 1438/3/16 هـ، والمعنية بإعداد الخطة التنفيذية للمشروع والتحقق من سير عمل المشروع بشكل شهري، وترفع تقريرها ربع السنوي إلى اللجنة الإشرافية (اللجنة المالية).

اللجنة التوجيهية:

هي اللجنة المعنية بمتابعة تنفيذ المشروع واتخاذ القرارات المتعلقة بكافة جوانب المشروع والمبادرات المنبثقة منه بشكل نصف شهري، وترفع تقريرها الشهري للجنة التنفيذية للمشروع.

اللجنة الفنية:

هي اللجنة المعنية بدراسة معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام والسياسات المحاسبية المنبثقة من المعايير ومواءمتها مع احتياجات المملكة ومتطلبات التطبيق، وترتبط اللجنة بشكل مباشر مع اللجنة التوجيهية للمشروع.

إن تنوع مجلس الإدارة من الموضوعات التي تجذب اهتمام الباحثين في الوقت الحاضر؛ باعتباره أداة مهمة من شأنها تخفيض مشكلات الوكالة من خلال الحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، كما يُعد أداة رقابية للحفاظ على استقلالية مجلس الإدارة، وضمان مراعاة كافة أصحاب المصالح عند اتخاذ القرارات (Kumalasari & Arifin, 2023).

8.4. تحليل تأثير دعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي، واستخلاص الفرض الرابع

هدفت دراسة (Aswar & Saidin, 2018) إلى تفسير العوامل المتعلقة بمستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في البلديات في جاوة الإندونيسية، وجاءت النتائج التي أظهرت وجود علاقة بين دعم الإدارة العليا وبرامج التدريب المناسبة وجودة تقنية المعلومات ومستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن أهم العوامل التي تؤثر على مستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق تتمثل في عدة أمور؛ منها ما يتعلق في دعم الإدارة العليا.

وسعت دراسة (Bello et al, 2018) إلى بحث أثر دعم الإدارة العليا للعلاقة بين أبعاد الجودة الداخلية والأداء التنظيمي في الجامعات الاتحادية النيجيرية، وتم استخدام أداة الاستبيان في توليد البيانات التي خضعت للتحليل باستخدام إحصاءات استنتاجية، وكشفت النتائج أن تفاعل كفاءة المراجعة الداخلية واستقلالية المراجعة الداخلية وحجم المراجعة الداخلية، مع دعم الإدارة العليا يؤثر بشكل كبير وإيجابي على أداء الجامعات الفيدرالية النيجيرية. لذا يوصي الباحثان بدعم استقلالية المراجعة الداخلية وحجم المراجعة الداخلية المزيد من الاهتمام، مع وضع آلية يمكن من خلالها توظيف أبعاد المراجعة الداخلية والحفاظ عليها، والذي ينعكس إيجاباً على كفاءة تقديم خدمات المراجعة الداخلية والذي يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء الجامعات الفيدرالية النيجيرية.

كما هدفت (Mosuin Et al, 2019) دراسة إلى معرفة مستوى قبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بين المحاسبين في القطاع العام في ماليزيا، وأظهرت النتائج أن الإدارة العليا لوزارة المالية الماليزية قد نجحت في قيادة موظفي المحاسبة لديها لقبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأوصت باستمرار الجهد لغرض تنفيذ أساس الاستحقاق بنجاح.

وتناولت دراسة إسماعيل وآخرين (2020) دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الشفافية المالية، من خلال تحليل تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة. وأظهرت النتائج أن المجلس يطبق المعايير الدولية لتحقيق الشفافية ويسهم في تعزيزها من خلال نشر تقاريره، إلا أن فعالية هذه الشفافية تبقى مشروطة بتوظيف السلطة التشريعية لها في المساءلة والمحاسبة.

كما ظهرت نتائج دراسة الشريف (2022) وجود علاقة بين دعم الإدارة العليا وتحسين جودة الأداء وأنها تدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا وتحسين جودة الأداء.

وهدفت دراسة أبو خشبة وآخرين (2023) إلى معرفة مدى توافر المقومات المحاسبية اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية في السعودية، وتوصلت إلى العديد من النتائج التي تنبئ الإدارة العليا في الجهات الحكومية السعودية التحويل إلى أساس الاستحقاق، وأيضاً توجد حوكمة جيدة توضح الأطراف ذات العلاقة بالتحويل ومدى تأثيرهم واهتمامهم بسير عملية التحويل في القطاعات الحكومية.

وخلصت دراسة حميد (2023) إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية موجبة يُعزى إلى (الإبداع) للإدارة العليا وبين تنبئ أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما لم يكن هناك أي تأثير للعوامل الأخرى (العمر، وأعلى مؤهل علمي، والتخصص الدراسي، مدة الخدمة في المنصب)، كما أوصت الدراسة بضرورة توفر المهارات الإدارية اللازمة لدى الإدارة العليا لتطبيق الأساليب الحديثة، بالإضافة إلى دعم تطبيق هذه الأساليب. وتسهم الدراسة في الأدبيات المتعلقة بدراسة دور وخصائص الإدارة العليا في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

وفقاً للدراسات السابقة يتبين أن دور الإدارة العليا يمثل الركيزة الأساسية في القيام بالخطط الإستراتيجية؛ إذ إن قراراتها التي تتبناها تمثل داعماً رئيسياً في تنفيذها. ويتضح أثر الإدارة العليا في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الجهات الحكومية من خلال تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام والأنظمة التقنية الحديثة والمساهمة في المراقبة والمتابعة ورفع مستوى كفاءة أداء العاملين وزيادة جودة القياس والإفصاح المحاسبي وموثوقية البيانات المالية.

وعلى ذلك يمكن صياغة الفرض الرابع للدراسة على النحو التالي:

الفرض الرابع: يوجد أثر معنوي لدعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

5. الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء إجراءات الدراسة الميدانية من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأداة مقاييس ومتغيرات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، وحساب الصدق والثبات لأداة الدراسة، والتعرف على إجراءات الدراسة. وكذلك تناول نتائج الدراسة من خلال عرض خصائص أفراد عينة الدراسة وتحليل محاور أداة الدراسة واختبار فروض البحث من أجل تحقيق أهدافها والوصول إلى نتائجها وتوصياتها.

1.1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المختصين في المجالات المحاسبية والمالية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. ونظراً لصعوبة إجراء الحصر الشامل لكافة أفراد مجتمع الدراسة فقد استخدمت الدراسة أسلوب العينة الانتقائية الحتمية وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة 84 مشاركاً.

2.5. أداة مقاييس ومتغيرات الدراسة

اعتمدت الدراسة على الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات؛ حيث تضمنت استبانة خمسة أقسام؛ شمل القسم الأول المعلومات الشخصية للمشاركين في الدراسة (الوظيفة، الجنس، المؤهل التعليمي، الخبرة المهنية، الشهادات المهنية)، أما القسم الثاني فقد تضمن عبارات لقياس أثر محدد "التحول الرقمي" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، بينما ركز القسم الثالث على العبارات المتعلقة بقياس تأثير محدد "الرقابة الداخلية" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق

أساس الاستحقاق، واستهدف القسم الرابع قياس تأثير محدد "التأهيل العلمي والعملي للأفراد" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، في حين تناول القسم الرابع والأخير تأثير محدد "دعم الإدارة العليا" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، ولقد احتوى الاستبيان على عشر عبارات لكل محدد؛ حيث تم تخصيص هذه العبارات لدراسة تأثير التحول الرقمي، الرقابة الداخلية، التأهيل العلمي والعملي للأفراد، دعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن جميع الأسئلة، والذي يتيح للمشاركين الاختيار بين خمسة مستويات تتراوح بين: موافق تماماً (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، وغير موافق تماماً (1).

3.5. الأساليب الإحصائية المستخدمة

- تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة في إطار الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتضمنت ما يلي:
- التكرارات والنسب المئوية بالإضافة إلى الرسوم والأشكال البيانية لوصف الخصائص العامة لعينة الدراسة.
 - حساب الوسيط والانحراف المعياري لتوصيف مستوى استجابات أفراد العينة على عبارات أداة الدراسة.
 - تطبيق اختبار الإشارة Sign Test من أجل التحقق من صحة فروض الدراسة.

4.5. استجابات الإحصاء الوصفية لعينة الدراسة

1.4.5. تحليل الأسئلة الديموغرافية (الشخصية)

فيما يلي عرض للخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة الميدانية، والتي تم جمعها من خلال استبانة موجهة إلى العاملين في الإدارة العامة للشؤون المالية في الجهات الحكومية. يوضح الجدول أدناه التوزيع التكراري والنسبي لخصائص العينة من حيث الجنس والمؤهل العلمي والوظيفة الحالية والشهادات والخبرة المهنية.

جدول رقم (1) التوزيع التكراري والنسبي للخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

البيان	n	%
الجنس	ذكر	78.6%
	أنثى	21.4%
المؤهل العلمي	دبلوم	4.8%
	بكالوريوس	69.0%
الوظيفة الحالية	ماجستير	26.2%
	محاسب	28.6%
	مراقب داخلي	19.0%
	مدير مالي	28.6%
الشهادات المهنية	أخرى	23.8%
	زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	7.1%
	مدقق نظم المعلومات المعتمد	4.8%
	أخرى	38.1%
لا يوجد	42	50.0%

البيان	n	%
أقل من 5 سنوات	14	16.7%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	26	31.0%
من 10 إلى أقل من 15 سنوات	22	26.2%
20 سنة فأكثر	22	26.2%

كشفت نتائج التحليل الديموغرافي للمشاركين في دراسة محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؛ حيث شكل الذكور الغالبية العظمى من عينة الدراسة بنسبة 78.6% (66 مشاركًا)، بينما بلغت نسبة الإناث 21.4% (18 مشاركة)، مما يعكس التوزيع الطبيعي للقوى العاملة في المجالات المحاسبية والمالية في القطاع الحكومي السعودي. أما من حيث المؤهل العلمي، فقد أظهرت النتائج أن غالبية المشاركين حاصلون على درجة البكالوريوس بنسبة 69.0% (58 مشاركًا)، يليهم حملة درجة الماجستير بنسبة 26.2% (22 مشاركًا)، في حين شكلت نسبة حملة الدبلوم 4.8% فقط (4 مشاركين). وتشير هذه النتائج إلى ارتفاع المستوى التعليمي لأفراد العينة، مما يعزز مصداقية البيانات المجمعة وموثوقية النتائج. فيما يتعلق بالوظيفة الحالية، تنوعت التخصصات الوظيفية للمشاركين بشكل متوازن نسبيًا؛ حيث تساوت نسبة المحاسبين والمديرين الماليين عند 28.6% لكل منهما (24 مشاركًا)، وبلغت نسبة المراقبين الداخليين 19.0% (16 مشاركًا)، بينما شكلت الوظائف الأخرى 23.8% (20 مشاركًا). ويعكس هذا التنوع شمولية العينة وتمثيلها للمستويات الوظيفية المختلفة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

على صعيد الشهادات المهنية، أشارت النتائج إلى أن نصف المشاركين 50% (42 مشاركًا) لا يحملون شهادات مهنية، وحملة شهادة SOCPA بنسبة 7.1% (6 مشاركين)، بينما حصلت شهادة مراجع نظم معلومات معتمد CISA بنسبة 4.8% (4 مشاركين)، في حين حصلت الشهادات المهنية الأخرى (32 مشاركًا) بنسبة 38.1%.

ومن ناحية الخبرة المهنية، أظهرت البيانات توزيعًا متوازنًا نسبيًا؛ حيث شكلت الفئة الأكثر تمثيلًا هي ذوو الخبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 31.0% (26 مشاركًا)، تلتها بالتساوي كل من فئة الخبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة وفئة 20 سنة فأكثر بنسبة 26.2% لكل منهما (22 مشاركًا). أما ذوو الخبرة الأقل من 5 سنوات فشكّلوا 16.7% (14 مشاركًا). وتشير هذه النتائج إلى أن العينة تتمتع بمستوى خبرة مهنية جيد؛ حيث إن أكثر من 83% من المشاركين لديهم خبرة تتجاوز 5 سنوات، مما يعزز من قدرتهم على تقديم إجابات دقيقة وموضوعية حول موضوع الدراسة.

وبشكل عام، تعكس هذه الخصائص الديموغرافية تنوع العينة وتمثيلها الجيد للفئات المستهدفة في الدراسة، مما يساهم في تعزيز موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم على المجتمع المدروس.

2.4.5. صدق وثبات أداة الدراسة

لاختبار ثبات وصدق أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، تم أولاً التحقق من صدق الاتساق الداخلي، كالآتي:

صدق الاتساق الداخلي

في هذه الدراسة، تم الاعتماد على معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation لقياس قوة العلاقة بين كل فقرة والمحور الذي تنتمي إليه. ويُعتبر معامل بيرسون من أكثر الأساليب الإحصائية ملاءمة لهذا الغرض؛ حيث يقيس العلاقة الخطية بين المتغيرات بفعالية، وتدل قيم الارتباط المرتفعة على وجود اتساق قوي بين الفقرات، مما يؤكد تماسك المقياس وصلاحيته لقياس المفهوم المراد دراسته.

وفيما يلي عرض لنتائج صدق الاتساق الداخلي للمحاور الأربعة لأداة الدراسة.

جدول (2) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (التحول الرقمي)

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ساهم التحول الرقمي في تسهيل عمليات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية بدقة أعلى.	**0.670	0.000
2	تُمكن الأنظمة الرقمية الجهات الحكومية من تتبع الأصول وتحديث بياناتها بشكل فوري.	**0.762	0.000
3	يساعد التكامل بين الأنظمة الإلكترونية في توحيد تقارير الأصول الحكومية وتقليل الأخطاء.	**0.782	0.000
4	أدى استخدام التقنيات الحديثة إلى زيادة شفافية الإفصاح المالي في القطاع العام.	**0.793	0.000
5	تُسهم المنصات الرقمية في تسريع إعداد التقارير المالية الخاصة بالأصول الحكومية.	**0.726	0.000
6	عزّز التحول الرقمي من موثوقية البيانات المالية الخاصة بالأصول الحكومية.	**0.746	0.000
7	أدت التقنيات الحديثة إلى تحسين دقة القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.	**0.612	0.000
8	ساعدت الحلول الرقمية في الحد من التكرار والمخاطر في عمليات تسجيل الأصول.	*0.635	0.000
9	ساهمت أنظمة التحول الرقمي في تحسين التواصل بين الإدارات المالية والرقابية.	**736.	0.000
10	يعتمد نجاح القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على مستوى نضج التحول الرقمي بالجهة الحكومية.	**0.668	0.000

** دال إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من 0.01

وتُظهر النتائج الواردة في الجدول رقم (2) أن جميع فقرات المحور الأول (التحول الرقمي) تتمتع بمعاملات ارتباط مرتفعة ودالة إحصائياً مع الدرجة الكلية للمحور. حيث تراوحت قيم معاملات ارتباط بيرسون بين 0.612 و 0.793، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من 0.01، مما يشير إلى قوة الارتباط بين كل فقرة والمحور الذي تنتمي إليه. تُؤكد هذه النتائج صلاحية فقرات المحور الأول وتجانسها في قياس أثر التحول الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، مما يعكس اتساقاً داخلياً قوياً للمقياس ويعزز من صدق أداة الدراسة في قياس المفهوم المستهدف.

جدول (3) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الرقابة الداخلية)

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تضمن بيئة الرقابة الداخلية سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية.	**0.811	0.000
2	تساعد الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في بيانات الأصول الحكومية مبكراً.	**0.766	0.000
3	تلتزم الجهة الحكومية بتطبيق سياسات رقابية واضحة لضمان مصداقية الإفصاح المالي.	**0.604	0.000
4	تُسهم إجراءات الرقابة الداخلية في تعزيز موثوقية التقارير الخاصة بالأصول.	**0.731	0.000
5	تُسهم الرقابة الداخلية في التأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية.	**0.778	0.000
6	يؤدي وضوح الصلاحيات والمسؤوليات إلى تحسين دقة عمليات القياس والإفصاح.	**0.728	0.000

0.000	**0.722	تساعد الرقابة المستمرة على الأنظمة الرقمية في الحد من المخاطر المحاسبية.	7
0.000	**0.646	وجود آليات رقابة فعالة يعزز الثقة في التقارير المالية الحكومية.	8
0.000	**0.704	تتيح أنشطة الرقابة الدورية تقييم كفاءة تطبيق أساس الاستحقاق في القياس والإفصاح.	9
0.000	**0.661	يؤثر ضعف الرقابة الداخلية سلبًا في مصداقية الإفصاح عن الأصول الحكومية.	10

** دال إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01

وتُظهر نتائج الجدول رقم (3) أن جميع فقرات المحور الثاني (الرقابة الداخلية) حققت معاملات ارتباط قوية ودالة إحصائيًا مع الدرجة الكلية للمحور. حيث تراوحت قيم معاملات ارتباط بيرسون بين 0.604 و 0.811، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01، مما يعكس اتساقًا داخليًا عاليًا بين فقرات هذا المحور..

تؤكد هذه النتائج تماسك وتجانس فقرات المحور الثاني في قياس أثر الرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، مما يُعزّز من صدق أداة الدراسة ويدعم موثوقية القياسات التي تم الحصول عليها من خلال هذا المحور.

جدول (4) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التأهيل العلمي والعملية)

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتمتع العاملون في الإدارات المالية بالمؤهلات العلمية المناسبة لعمليات القياس والإفصاح.	**0.634	0.000
2	يسهم التدريب المستمر في تحسين كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق.	**0.573	0.000
3	يمتلك الأفراد المهارات الفنية لاستخدام الأنظمة الرقمية في إدارة الأصول الحكومية.	**0.724	0.000
4	يسهم تأهيل الأفراد في الحد من الأخطاء في تسجيل الأصول الحكومية.	**0.584	0.000
5	تؤثر خبرة العاملين المحاسبية على دقة القياس والإفصاح المالي.	**0.632	0.000
6	توفر الجهة الحكومية برامج تطوير مهني مرتبطة بتحديثات المعايير المحاسبية.	**0.721	0.000
7	تؤدي الكفاءات العلمية للموظفين إلى تعزيز الشفافية في التقارير المالية.	**0.718	0.000
8	التدريب على أدوات التحليل المالي يسهم في تحسين جودة الإفصاح عن الأصول.	**0.719	0.000
9	يدعم التأهيل الأكاديمي والفني قدرة الأفراد على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.	**0.652	0.000
10	ضعف التأهيل العلمي للعاملين يُعدّ أحد معوقات تطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق.	**0.515	0.000

** دال إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01

بالنظر إلى نتائج الجدول رقم (4)، يتضح أن جميع فقرات المحور الثالث (التأهيل العلمي والعملية) أظهرت معاملات ارتباط جيدة ودالة إحصائيًا مع الدرجة الكلية للمحور. حيث تراوحت قيم معاملات ارتباط بيرسون بين 0.515 و 0.724، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01، مما يدل على وجود اتساق داخلي مقبول بين فقرات هذا المحور.

وتشير هذه النتائج إلى تجانس فقرات المحور الثالث وقدرتها على قياس أثر التأهيل العلمي والعملية للعاملين على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، مما يعزز من صدق أداة الدراسة واتساقها الداخلي في قياس هذا البُعد المهم من أبعاد الدراسة.

جدول (5) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (دعم الإدارة العليا)

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تُظهر الإدارة العليا التزامًا واضحًا بتطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق.	**0.763	0.000
2	تقدم الإدارة العليا الموارد اللازمة لتطوير الأنظمة الداعمة لعمليات القياس والإفصاح.	**0.903	0.000
3	تحفّز الإدارة العليا العاملين على الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية الحديثة.	**0.875	0.000
4	تشجع الإدارة العليا على تبني الحلول التقنية في إدارة الأصول الحكومية.	**0.903	0.000
5	ينعكس اهتمام الإدارة العليا إيجابًا على جودة التقارير المالية الحكومية.	**0.778	0.000
6	تخصص الإدارة العليا ميزانيات كافية لتدريب الموظفين على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.	**0.724	0.000
7	تُعد مشاركة القيادة الإدارية عاملاً رئيسيًا في نجاح التحول نحو أساس الاستحقاق.	**0.724	0.000
8	تتابع الإدارة العليا بانتظام أداء وحدات المحاسبة في الإفصاح عن الأصول الحكومية.	**0.851	0.000
9	تسهم قرارات الإدارة العليا في تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية.	**0.695	0.000
10	ضعف الدعم من الإدارة العليا يؤدي إلى تأخر تطبيق متطلبات القياس والإفصاح الحكومية.	**0.400	0.000

** دال إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01

بالنظر إلى نتائج الجدول رقم (5)، يتضح أن جميع فقرات المحور الرابع (دعم الإدارة العليا) حققت معاملات ارتباط دالة إحصائيًا مع الدرجة الكلية للمحور؛ حيث تراوحت قيم معاملات ارتباط بيرسون بين 0.400 و0.903، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة أقل من 0.01.

وقد سجلت الفقرتان الثانية "تقدم الإدارة العليا الموارد اللازمة لتطوير الأنظمة الداعمة لعمليات القياس والإفصاح" والرابعة "تشجع الإدارة العليا على تبني الحلول التقنية في إدارة الأصول الحكومية" أعلى معامل ارتباط بقيمة 0.903 لكل منهما، مما يعكس أهمية توفير الموارد والدعم التقني من قِبَل الإدارة العليا. تلتهما الفقرة الثالثة "تحفّز الإدارة العليا العاملين على الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية الحديثة" بمعامل ارتباط 0.875، ثم الفقرة الثامنة "تتابع الإدارة العليا بانتظام أداء وحدات المحاسبة في الإفصاح عن الأصول الحكومية" بمعامل 0.851.

بينما سجلت الفقرة العاشرة "ضعف الدعم من الإدارة العليا يؤدي إلى تأخر تطبيق متطلبات القياس والإفصاح الحكومية" أدنى معامل ارتباط بقيمة 0.400، وهي قيمة مقبولة إحصائيًا لكنها أقل من بقية الفقرات، مما قد يشير إلى أن هذه الفقرة -رغم دلالتها الإحصائية- تقيس جانبًا مختلفًا نسبيًا من مفهوم دعم الإدارة العليا مقارنة ببقية الفقرات.

وتؤكد هذه النتائج بشكل عام تجانس فقرات المحور الرابع وقدرتها على قياس دور دعم الإدارة العليا في القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، مما يعزز من صدق أداة الدراسة واتساقها الداخلي. كما تُبرز النتائج الدور الحيوي والمحوري الذي تلعبه الإدارة العليا في نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الحديثة.

ثبات أداة الدراسة "Reliability"

اعتمد الباحثان معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) كمقياس لثبات الاتساق الداخلي للأداة، ويُعدّ هذا المعامل من أكثر المعاملات شيوعاً في قياس الاتساق الداخلي؛ حيث يُقيّم مدى ترابط وتجانس البنود ضمن المقياس الواحد. وتُشير القيم المرتفعة لمعامل ألفا كرونباخ (أكبر من 0.70) إلى وجود اتساق قوي بين الفقرات، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على ثبات المقياس. وقد أظهرت نتائج تحليل ثبات المقياس استقرار الأداة وجودتها في قياس المفهوم المستهدف، مما يُعزّز من موثوقية البيانات التي تم جمعها باستخدامها. وبالتالي، يمكن الاعتماد على هذه البيانات في إجراء التحليل الإحصائي واستخلاص النتائج، مع ضمان دقة هذه النتائج ومصداقيتها. وفيما يلي نتائج اختبار الثبات:

جدول (6) نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا

المحاور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول: التحول الرقمي	10	0.888
المحور الثاني: الرقابة الداخلية	10	0.888
المحور الثالث: التأهيل العلمي والعملي	10	0.840
المحور الرابع: دعم الإدارة العليا	10	0.932
الدرجة الكلية لمحاور الدراسة	40	0.957

يُظهر جدول (6) نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ لأبعاد محاور الاستبيان مع الدرجة الكلية؛ حيث تُشير القيم المُستخرجة إلى مستويات عالية من الاتساق الداخلي في جميع المحاور والدرجة الكلية؛ حيث بلغ الثبات الكلي 0.957 وهو ثبات قوي جداً، وتراوح ثبات المحاور الأربعة بين 0.840 كحد أدنى وبين 0.932 كحد أعلى، مما يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي. وتُشير هذه النتائج إلى أن الاستبانة قادرة على إعطاء نتائج مستقرة ومتسقة إذا ما أُعيد تطبيقها في ظروف مشابهة، مما يعزز من موثوقية الأداة وصلاحيها لقياس محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي.

كما تؤكد هذه القيم المرتفعة لمعاملات الثبات أن الفقرات داخل كل محور متجانسة ومترابطة، وأن الاستبانة ككل تتسم بالاستقرار والدقة في القياس، مما يمنح الباحثان الثقة في استخدام البيانات المجمعة لإجراء التحليلات الإحصائية اللاحقة واستخلاص نتائج موثوقة وقابلة للتعميم.

3.4.5. الإحصاء الوصفي لتحليل استجابات عينة الدراسة

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن عبارات الاستبيان؛ حيث أقل استجابة (1) والتي تقابل (غير موافق مطلقاً)، وأعلى استجابة (5) والتي تقابل (موافق تماماً)، وذلك بمدى (الفرق بين أكبر قيمة وأقل قيمة) بلغت قيمته (4)، وبقسمة المدى على عدد الاستجابات (4 / 5) كان طول الفترة (0.80).

المحور الأول: التحول الرقمي

في هذا الجزء يعرض الباحثان تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الأول (التحول الرقمي)، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسط والانحرافات المعيارية ودرجة المتوسطات تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي والترتيب التنازلي للفقرات تبعاً للمتوسط بأقل قيمة للانحراف المعياري.

جدول رقم (7) الإحصاء الوصفي لاستجابات المشاركين تجاه المحور الأول (التحول الرقمي)

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1	ساهم التحول الرقمي في تسهيل عمليات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية بدقة أعلى.	4.50	0.591	كبيرة جداً	2
2	تُمكن الأنظمة الرقمية الجهات الحكومية من تتبع الأصول وتحديث بياناتها بشكل فوري.	4.38	0.619	كبيرة جداً	7
3	يساعد التكامل بين الأنظمة الإلكترونية في توحيد تقارير الأصول الحكومية وتقليل الأخطاء.	4.62	0.536	كبيرة جداً	1
4	أدى استخدام التقنيات الحديثة إلى زيادة شفافية الإفصاح المالي في القطاع العام.	4.45	0.589	كبيرة جداً	3
5	تُسهم المنصات الرقمية في تسريع إعداد التقارير المالية الخاصة بالأصول الحكومية.	4.50	0.668	كبيرة جداً	2
6	عزز التحول الرقمي من موثوقية البيانات المالية الخاصة بالأصول الحكومية.	4.43	0.664	كبيرة جداً	4
7	أدت التقنيات الحديثة إلى تحسين دقة القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.	4.31	0.676	كبيرة جداً	9
8	ساعدت الحلول الرقمية في الحد من التكرار والمخاطر في عمليات تسجيل الأصول.	4.33	0.608	كبيرة جداً	8
9	ساهمت أنظمة التحول الرقمي في تحسين التواصل بين الإدارات المالية والرقابية.	4.36	0.722	كبيرة جداً	6
10	يعتمد نجاح القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية على مستوى نضج التحول الرقمي بالجهة الحكومية.	4.43	0.796	كبيرة جداً	5
المتوسط لمحور التحول الرقمي		4.43	0.460	كبيرة جداً	

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (7) أن متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التحول الرقمي بلغ (4.43 ± 0.460)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي (من 4.20 إلى 5)، مما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة على هذا المحور كانت بدرجة "كبيرة جداً". وفيما يلي تحليل تفصيلي لفقرات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب والمتوسط:

حصلت العبارة رقم (3) على المرتبة الأولى متوسط (4.62 ± 0.536)، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث أيد هذه العبارة ما نسبته 97.6% من المشاركين (موافق وموافق تماماً)، تلتها كل من العبارة رقم (1) والعبارة رقم (5) في المرتبة الثانية بمتوسط (4.50) لكل منهما، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث وافق على العبارة الأولى 95.3% من المشاركين، بينما وافق على العبارة

الخامسة 90.5% من المشاركين، ثم تلتها العبارة رقم (4) في المرتبة الثالثة بمتوسط (0.589 ± 4.45) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 95.2% من المشاركين. ثم جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة الرابعة بمتوسط (0.664 ± 4.43) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 90.5% من المشاركين، تلتها العبارة رقم (10) في المرتبة الخامسة بمتوسط (0.796 ± 4.43) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 90.4% من المشاركين، ثم تلتها العبارة رقم (9) في المرتبة السادسة بمتوسط (0.722 ± 4.36) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 85.7% من المشاركين.

تلتها العبارة رقم (2) في المرتبة السابعة بمتوسط (0.619 ± 4.38) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 92.8% من المشاركين، ثم العبارة رقم (8) في المرتبة الثامنة بمتوسط (0.608 ± 4.33) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 92.9% من المشاركين، وأخيراً، جاءت العبارة رقم (7) في المرتبة التاسعة والأخيرة بمتوسط (0.676 ± 4.31) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1% من المشاركين.

يتضح من النتائج السابقة أن جميع عبارات محور التحول الرقمي قد حصلت على درجة موافقة "كبيرة جداً"، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية التحول الرقمي ودوره الفعال في تحسين عمليات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وقد تركزت أعلى درجات الموافقة على دور التحول الرقمي في تحقيق التكامل بين الأنظمة الإلكترونية وتوحيد التقارير وتقليل الأخطاء، وكذلك في تسهيل عمليات القياس والإفصاح وتسريع إعداد التقارير المالية، مما يشير إلى أهمية هذه الجوانب من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

الشكل (1) متوسط استجابات العينة حول التحول الرقمي



المحور الثاني: الرقابة الداخلية

يعرض الباحثان في هذه الجزئية تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني (الرقابة الداخلية)، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسط والانحرافات المعيارية ودرجة المتوسطات تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي والترتيب التنازلي للفقرات تبعاً للمتوسط بأقل قيمة للانحراف المعياري.

جدول رقم (8) الإحصاء الوصفي لاستجابات المشاركين تجاه المحور الثاني (الرقابة الداخلية)

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1	تضمن بيئة الرقابة الداخلية سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية.	4.45	0.589	كبيرة جداً	3
2	تساعد الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في بيانات الأصول الحكومية مبكراً.	4.38	0.759	كبيرة جداً	5
3	تلتزم الجهة الحكومية بتطبيق سياسات رقابية واضحة لضمان مصداقية الإفصاح المالي.	4.14	0.866	كبيرة	10
4	تُسهم إجراءات الرقابة الداخلية في تعزيز موثوقية التقارير الخاصة بالأصول.	4.36	0.755	كبيرة جداً	6
5	تُسهم الرقابة الداخلية في التأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية.	4.21	0.837	كبيرة جداً	9
6	يؤدي وضوح الصلاحيات والمسؤوليات إلى تحسين دقة عمليات القياس والإفصاح.	4.40	0.730	كبيرة جداً	4
7	تساعد الرقابة المستمرة على الأنظمة الرقمية في الحد من المخاطر المحاسبية.	4.50	0.549	كبيرة جداً	2
8	وجود آليات رقابة فعالة يعزز الثقة في التقارير المالية الحكومية.	4.55	0.589	كبيرة جداً	1
9	تتيح أنشطة الرقابة الدورية تقييم كفاءة تطبيق أساس الاستحقاق في القياس والإفصاح.	4.24	0.786	كبيرة جداً	8
10	يؤثر ضعف الرقابة الداخلية سلباً في مصداقية الإفصاح عن الأصول الحكومية.	4.43	0.699	كبيرة جداً	7
المتوسط لمحور الرقابة الداخلية		4.37	0.511	كبيرة جداً	

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (8) أن المتوسط لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الرقابة الداخلية بلغ (4.37 ± 0.511) ، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي (من 4.20 إلى 5)، مما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة على هذا المحور كانت بدرجة "كبيرة جداً". وفيما يلي تحليل تفصيلي لفقرات هذا المحور مرتبة تنازلياً بحسب المتوسط: حصلت العبارة رقم (8) على المرتبة الأولى بمتوسط (4.55 ± 0.589) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث أيد هذه العبارة ما نسبته 95.2% من المشاركين (موافق ووافق تماماً)، تلتها العبارة رقم (7) في المرتبة الثانية بمتوسط (4.50 ± 0.549) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث وافق عليها 97.6% من المشاركين، ثم تلتها العبارة رقم (1) في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.45 ± 0.589) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 95.2% من المشاركين.

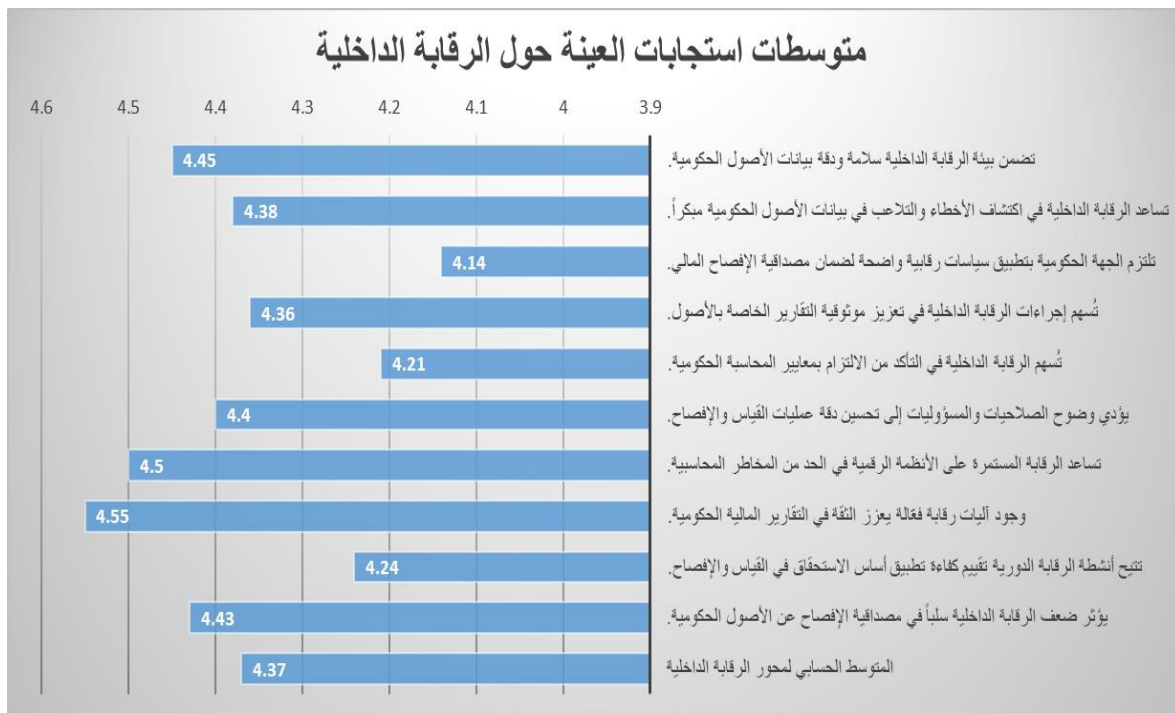
ثم جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.40 ± 0.730) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 90.5% من المشاركين، تلتها العبارة رقم (2) في المرتبة الخامسة بمتوسط (4.38 ± 0.759) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1%

من المشاركين، ثم العبارة رقم (4) في المرتبة السادسة بمتوسط (0.755 ± 4.36) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1% من المشاركين.

تلتها العبارة رقم (10) في المرتبة السابعة بمتوسط (0.699 ± 4.43) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1% من المشاركين، ثم العبارة رقم (9) في المرتبة الثامنة بمتوسط (0.786 ± 4.24) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 83.4% من المشاركين، ثم العبارة رقم (5) في المرتبة التاسعة بمتوسط (0.837 ± 4.21) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 83.4% من المشاركين، وأخيراً، جاءت العبارة رقم (3) في المرتبة العاشرة والأخيرة بمتوسط (0.866 ± 4.14) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 85.7% من المشاركين.

يتضح من النتائج السابقة أن غالبية عبارات محور الرقابة الداخلية قد حصلت على درجة موافقة "كبيرة جداً"، باستثناء عبارة واحدة التي حصلت على درجة "كبيرة"، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية الرقابة الداخلية ودورها المحوري في ضمان سلامة ودقة القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وقد تركزت أعلى درجات الموافقة على دور الرقابة الداخلية في تعزيز الثقة بالتقارير المالية من خلال وجود آليات رقابية فعّالة، والرقابة المستمرة على الأنظمة الرقمية للحد من المخاطر، وضمان سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية، مما يشير إلى أهمية هذه الجوانب من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

الشكل (2) متوسط استجابات العينة حول الرقابة الداخلية



المحور الثالث: التأهيل العلمي والعملية

يعرض الباحثان في هذه الجزئية تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث (التأهيل العلمي والعملية)، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسط والانحرافات المعيارية ودرجة المتوسطات تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي والترتيب التنازلي للفقرات تبعاً للمتوسط بأقل قيمة للانحراف المعياري.

جدول رقم (9) الإحصاء الوصفي لاستجابات المشاركين تجاه المحور الثالث (التأهيل العلمي والعملية)

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1	يتمتع العاملون في الإدارات المالية بالمؤهلات العلمية المناسبة لعمليات القياس والإفصاح.	3.95	1.029	كبيرة	10
2	يسهم التدريب المستمر في تحسين كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق.	4.67	0.523	كبيرة جداً	1
3	يمتلك الأفراد المهارات الفنية لاستخدام الأنظمة الرقمية في إدارة الأصول الحكومية.	3.98	0.836	كبيرة	8
4	يسهم تأهيل الأفراد في الحد من الأخطاء في تسجيل الأصول الحكومية.	4.43	0.626	كبيرة جداً	3
5	تؤثر خبرة العاملين المحاسبية على دقة القياس والإفصاح المالي.	4.21	0.641	كبيرة جداً	7
6	توفر الجهة الحكومية برامج تطوير مهني مرتبطة بتحديثات المعايير المحاسبية.	3.98	0.969	كبيرة	9
7	تؤدي الكفاءات العلمية للموظفين إلى تعزيز الشفافية في التقارير المالية.	4.29	0.704	كبيرة جداً	5
8	التدريب على أدوات التحليل المالي يسهم في تحسين جودة الإفصاح عن الأصول.	4.26	0.762	كبيرة جداً	6
9	يدعم التأهيل الأكاديمي والفني قدرة الأفراد على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.	4.33	0.646	كبيرة جداً	4
10	ضعف التأهيل العلمي للعاملين يعد أحد معوقات تطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق.	4.45	0.735	كبيرة جداً	2
المتوسط لمحور التأهيل العلمي والعملية		4.25	0.488	كبيرة جداً	

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (9) أن المتوسط لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التأهيل العلمي والعملية بلغ (0.488 ± 4.25) ، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي (من 4.20 إلى 5)، مما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة على هذا المحور كانت بدرجة "كبيرة جداً". وفيما يلي تحليل تفصيلي لفقرات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب المتوسط:

حصلت العبارة رقم (2) على المرتبة الأولى بمتوسط (0.523 ± 4.67) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث أيد هذه العبارة ما نسبته 97.6% من المشاركين (موافق وموافق تماماً)، تلتها العبارة رقم (10) في المرتبة الثانية بمتوسط (0.735 ± 4.45) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"؛ حيث وافق عليها 90.4% من المشاركين، ثم تلتها العبارة رقم (4) في المرتبة الثالثة بمتوسط (0.626 ± 4.43) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 92.9% من المشاركين.

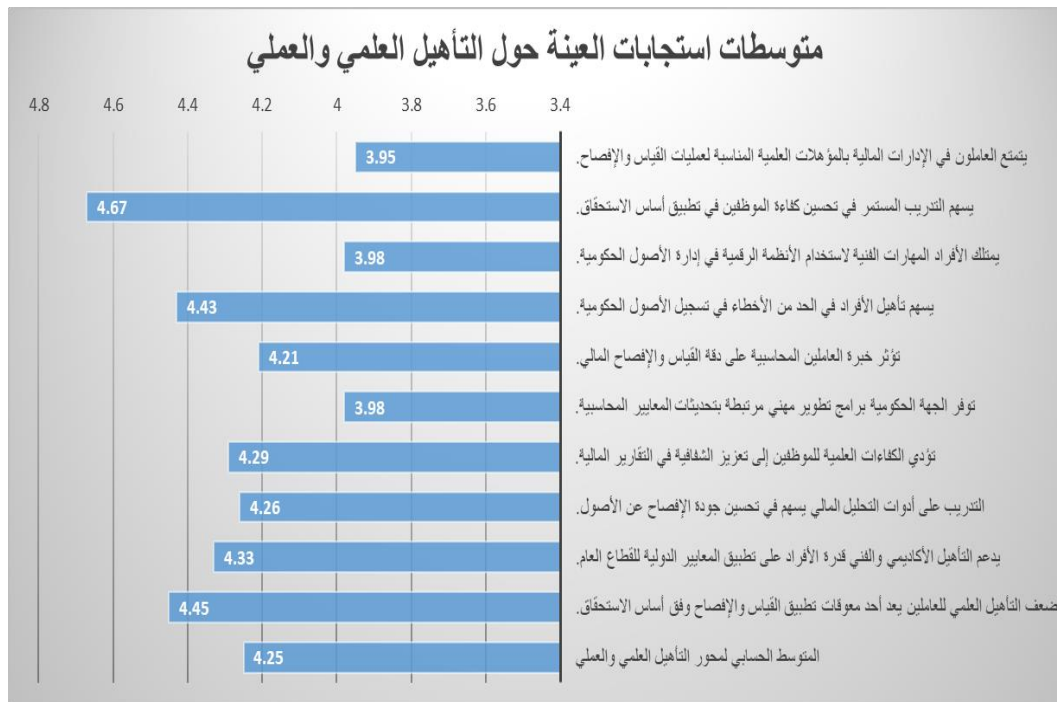
ثم جاءت العبارة رقم (9) في المرتبة الرابعة بمتوسط (0.646 ± 4.33) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 90.5% من المشاركين، تلتها العبارة رقم (7) في المرتبة الخامسة بمتوسط (0.704 ± 4.29) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 85.8%

من المشاركين، ثم العبارة رقم (8) في المرتبة السادسة بمتوسط (0.762 ± 4.26) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 85.8% من المشاركين.

تلتها العبارة رقم (5) في المرتبة السابعة بمتوسط (0.641 ± 4.21) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1% من المشاركين، ثم العبارة رقم (3) في المرتبة الثامنة بمتوسط (0.836 ± 3.98) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 73.8% من المشاركين، ثم العبارة رقم (6) في المرتبة التاسعة بمتوسط (0.969 ± 3.98) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 73.8% من المشاركين، وأخيراً، جاءت العبارة رقم (1) "يتمتع العاملون في الإدارات المالية بالمؤهلات العلمية المناسبة لعمليات القياس والإفصاح" في المرتبة العاشرة والأخيرة بمتوسط (1.029 ± 3.95) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 66.7% من المشاركين.

يتضح من النتائج السابقة أن معظم عبارات محور التأهيل العلمي والعملية قد حصلت على درجة موافقة "كبيرة جداً"، باستثناء ثلاث عبارات حصلت على درجة "كبيرة"، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية التأهيل العلمي والعملية ودوره الحيوي في تحسين عمليات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وقد تركزت أعلى درجات الموافقة على دور التدريب المستمر في تحسين كفاءة الموظفين، وأهمية التأهيل في الحد من الأخطاء، ودعم القدرة على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام. كما أظهرت النتائج أن هناك حاجة إلى مزيد من الاهتمام بتحسين المؤهلات العلمية للعاملين، وتطوير المهارات الفنية في استخدام الأنظمة الرقمية، وتوفير برامج تطوير مهني أكثر فعالية، مما يشير إلى وجود فرص للتحسين في هذه الجوانب من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

الشكل (3) متوسط استجابات العينة حول التأهيل العلمي والعملية



المحور الرابع: دعم الإدارة العليا

يعرض الباحثان في هذه الجزئية تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع (دعم الإدارة العليا)، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسط والانحرافات المعيارية ودرجة المتوسطات تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي والترتيب التنازلي للفقرات تبعاً للمتوسط بأقل قيمة للانحراف المعياري.

جدول رقم (10) الإحصاء الوصفي لاستجابات المشاركين تجاه المحور الرابع (دعم الإدارة العليا)

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
1	تُظهر الإدارة العليا التزامًا واضحًا بتطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق.	4.29	0.830	كبيرة جدًا	4
2	تقدم الإدارة العليا الموارد اللازمة لتطوير الأنظمة الداعمة لعمليات القياس والإفصاح.	4.10	1.025	كبيرة	8
3	تحفّز الإدارة العليا العاملين على الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية الحديثة.	4.17	0.955	كبيرة	6
4	تشجع الإدارة العليا على تبني الحلول التقنية في إدارة الأصول الحكومية.	4.14	0.946	كبيرة	7
5	ينعكس اهتمام الإدارة العليا إيجابًا على جودة التقارير المالية الحكومية.	4.24	0.873	كبيرة جدًا	5
6	تخصص الإدارة العليا ميزانيات كافية لتدريب الموظفين على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي.	3.81	0.988	كبيرة	10
7	تُعد مشاركة القيادة الإدارية عاملاً رئيسًا في نجاح التحول نحو أساس الاستحقاق.	4.45	0.629	كبيرة جدًا	2
8	تتابع الإدارة العليا بانتظام أداء وحدات المحاسبة في الإفصاح عن الأصول الحكومية.	4.10	0.816	كبيرة	9
9	تسهم قرارات الإدارة العليا في تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية.	4.33	0.750	كبيرة جدًا	3
10	ضعف الدعم من الإدارة العليا يؤدي إلى تأخر تطبيق متطلبات القياس والإفصاح الحكومية.	4.60	0.623	كبيرة جدًا	1
المتوسط لمحور دعم الإدارة العليا		4.22	0.656	كبيرة جدًا	

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (10) أن المتوسط لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دعم الإدارة العليا بلغ (4.22 ± 0.656) ، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي (من 4.20 إلى 5)، مما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة على هذا المحور كانت بدرجة "كبيرة جدًا". وفيما يلي تحليل تفصيلي لفقرات هذا المحور مرتبة تنازليًا حسب المتوسط: حصلت العبارة رقم (10) على المرتبة الأولى بمتوسط (4.60 ± 0.623) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جدًا"؛ حيث أيد هذه العبارة ما نسبته 92.9% من المشاركين (موافق ووافق تمامًا)، تلتها العبارة رقم (7) في المرتبة الثانية بمتوسط (4.45 ± 0.629) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جدًا"؛ حيث وافق عليها 92.9% من المشاركين، ثم تلتها العبارة رقم (9) في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.33 ± 0.750) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جدًا"، وأيدها 88.1% من المشاركين.

ثم جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الرابعة بمتوسط (0.830 ± 4.29) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 88.1% من المشاركين، تلتها العبارة رقم (5) في المرتبة الخامسة بمتوسط (0.873 ± 4.24) ، وبدرجة موافقة "كبيرة جداً"، وأيدها 83.3% من المشاركين، ثم العبارة رقم (3) في المرتبة السادسة بمتوسط (0.955 ± 4.17) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 78.5% من المشاركين.

تلتها العبارة رقم (4) في المرتبة السابعة بمتوسط (0.946 ± 4.14) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 78.6% من المشاركين، ثم العبارة رقم (2) في المرتبة الثامنة بمتوسط (1.025 ± 4.10) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 73.8% من المشاركين، ثم العبارة رقم (8) في المرتبة التاسعة بمتوسط (0.816 ± 4.10) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 80.9% من المشاركين، وأخيراً، جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة العاشرة والأخيرة بمتوسط (0.988 ± 3.81) ، وبدرجة موافقة "كبيرة"، وأيدها 54.7% من المشاركين.

يتضح من النتائج السابقة أن غالبية عبارات محور دعم الإدارة العليا قد حصلت على درجات موافقة متفاوتة بين "كبيرة جداً" و"كبيرة"، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية دعم الإدارة العليا ودورها المحوري والحاسم في نجاح تطبيق القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وقد تركزت أعلى درجات الموافقة على أهمية دعم الإدارة العليا وأثر غيابها على تأخر التطبيق، والدور الرئيسي لمشاركة القيادة الإدارية في نجاح التحول، وإسهام قرارات الإدارة العليا في تعزيز الشفافية والمساءلة.

ومن الملاحظ أن العبارة المتعلقة بتخصيص الميزانيات الكافية للتدريب حصلت على أدنى متوسط، مما يشير إلى وجود فجوة في هذا الجانب وحاجة إلى مزيد من الاهتمام بتوفير الدعم المالي الكافي لبرامج التدريب والتطوير، وهو ما يتطلب اهتماماً أكبر من الإدارة العليا لتعزيز هذا الجانب وضمان نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الحديثة، مما يؤكد على أهمية هذه الجوانب من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

الشكل (4) متوسط استجابات العينة حول دعم الإدارة العليا



4.4.5. استجابات المشاركين تجاه محاور الدراسة

تم تحليل استجابات أفراد العينة حول المحاور الأربعة المتعلقة بمحددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. ويوضح الجدول التالي الوسيط والانحرافات المعيارية والترتيب التنازلي لكل محور.

جدول رقم (11) الإحصاء الوصفي لاستجابات المشاركين تجاه محاور الدراسة

الترتيب	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوسيط	أكبر قيمة	أقل قيمة	ن	محاور الدراسة
1	كبيرة جداً	0.460	4.43	4.40	5.00	3.00	84	المحور الأول: التحول الرقمي
2	كبيرة جداً	0.511	4.37	4.40	5.00	3.00	84	المحور الثاني: الرقابة الداخلية
3	كبيرة جداً	0.488	4.25	4.10	5.00	3.00	84	المحور الثالث: التأهيل العلمي والعملي
4	كبيرة جداً	0.656	4.22	4.30	5.00	2.30	84	المحور الرابع: دعم الإدارة العليا
	كبيرة جداً	0.461	4.32	4.30				الوسيط لمحددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية

السؤال الفرعي الأول: ما تأثير التحول الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي؟

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن التحول الرقمي له تأثير "كبير جداً" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق بمتوسط حسابي (4.43 ± 0.460) . وقد احتل هذا المحور (المرتبة الأولى) بين المحددات الأربعة من حيث تأثيره على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية.

وقد تمثلت أبرز جوانب تأثير التحول الرقمي في تحقيق التكامل بين الأنظمة الإلكترونية وتوحيد تقارير الأصول الحكومية وتقليل الأخطاء، والمساهمة في تسهيل عمليات القياس والإفصاح بدقة أعلى، وتسريع إعداد التقارير المالية الخاصة بالأصول الحكومية، وزيادة شفافية الإفصاح المالي في القطاع العام. كما أظهرت النتائج أن نجاح القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية يعتمد بشكل كبير على مستوى نضج التحول الرقمي في الجهات الحكومية.

السؤال الفرعي الثاني: ما تأثير الرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي؟

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن الرقابة الداخلية لها تأثير "كبير جداً" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق بمتوسط حسابي (4.37 ± 0.511) . وقد احتل هذا المحور (المرتبة الثانية) بين المحددات الأربعة من حيث تأثيره على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية.

وقد تجلّت أهم آثار الرقابة الداخلية في تعزيز الثقة في التقارير المالية الحكومية من خلال وجود آليات رقابية فعّالة، والمساعدة في الرقابة المستمرة على الأنظمة الرقمية للحدّ من المخاطر المحاسبية، وضمان سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية، والمساعدة في الاكتشاف المبكر للأخطاء والتلاعب في بيانات الأصول الحكومية، والتأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية. كما أكدت النتائج على أن ضعف الرقابة الداخلية يؤثر سلباً في مصداقية الإفصاح عن الأصول الحكومية.

السؤال الفرعي الثالث: ما تأثير التأهيل العلمي والعملي للأفراد على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي؟

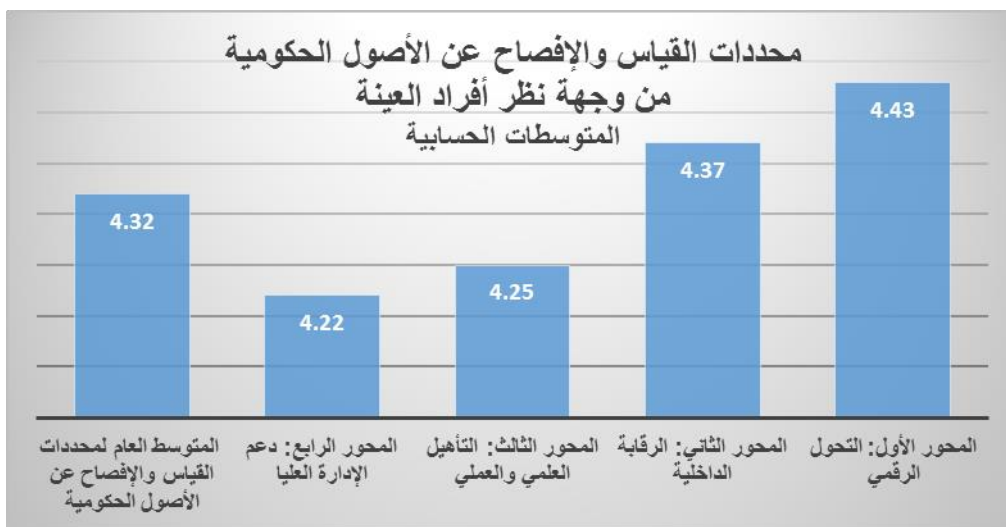
أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن التأهيل العلمي والعملي للأفراد له تأثير "كبير جداً" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق بمتوسط حسابي (4.25 ± 0.488) . وقد احتل هذا المحور المرتبة الثالثة بين المحددات الأربعة من حيث تأثيره على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية. وقد تمثلت أهم جوانب تأثير التأهيل العلمي والعملي في إسهام التدريب المستمر في تحسين كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق، ومساهمة تأهيل الأفراد في الحد من الأخطاء في تسجيل الأصول الحكومية، ودعم التأهيل الأكاديمي والفني لقدرة الأفراد على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام، وتعزيز الكفاءات العلمية للموظفين للشفافية في التقارير المالية. كما أكدت النتائج على أن ضعف التأهيل العلمي للعاملين يُعدّ أحد معوقات تطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق. ومن الملاحظ أن هناك حاجة إلى مزيد من الاهتمام بتحسين المؤهلات العلمية للعاملين، وتطوير المهارات الفنية في استخدام الأنظمة الرقمية، وتوفير برامج تطوير مهني أكثر فعالية.

السؤال الفرعي الرابع: ما تأثير دعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي؟

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن دعم الإدارة العليا له تأثير "كبير جداً" على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق بمتوسط حسابي (4.22 ± 0.656) . وقد احتل هذا المحور المرتبة الرابعة والأخيرة بين المحددات الأربعة من حيث تأثيره على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية.

وقد برزت أهم آثار دعم الإدارة العليا في التأكيد على أن ضعف الدعم من الإدارة العليا يؤدي إلى تأخر تطبيق متطلبات القياس والإفصاح الحكومية، وأن مشاركة القيادة الإدارية تُعدّ عاملاً رئيسياً في نجاح التحول نحو أساس الاستحقاق، وإسهام قرارات الإدارة العليا في تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، وإظهار الإدارة العليا التزاماً واضحاً بتطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق، وانعكاس اهتمام الإدارة العليا إيجاباً على جودة التقارير المالية الحكومية. ومن الملاحظ أن هناك حاجة إلى مزيد من الاهتمام بتخصيص ميزانيات كافية لتدريب الموظفين على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي، وهو ما يتطلب اهتماماً أكبر من الإدارة العليا لتعزيز هذا الجانب وضمان نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الحديثة.

الشكل (5) محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية من وجهة نظر أفراد العينة



6.5. نتائج اختبار فروض الدراسة

للإجابة عن فروض الدراسة تم استخدام اختبار الإشارة (Sign Test)، وهو أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية (Non-parametric tests) التي تُستخدم لتحليل البيانات الترتيبية أو البيانات الكمية عندما لا تتوفر شروط استخدام الاختبارات المعلمية. ويعتمد الاختبار على إشارات الفروق (موجبة، سالبة، أو صفرية) بين قيمتين مرتبطتين، وليس على القيم الرقمية الفعلية للفروق، وهو ما يميزه عن الاختبارات المعلمية.

وفقاً لـ (Conover 1999)، يُستخدم اختبار الإشارة في حالات متنوعة منها اختبار ما إذا كانت قيمة الوسيط لمجتمع معين تساوي قيمة محددة. وقد تم استخدامه في الدراسة الحالية نظراً لطبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة والتي هي بيانات ترتيبية تم جمعها من خلال مقياس ليكرت الخماسي، وهذا النوع من البيانات يناسبه الاختبارات اللامعلمية مثل اختبار الإشارة.

الفرض الأول: يوجد أثر معنوي للتحويل الرقمي على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (12) نتائج اختبار الإشارة للفرض الأول

الاختبار الإحصائي	القيمة
عدد الفروق الموجبة	82
عدد الفروق السالبة	0
عدد القيم المتساوية	2
العدد الإجمالي	84
قيمة Z	-8.944
مستوى الدلالة (.Sig)	$0.001 >$

تشير نتائج اختبار الإشارة للفرض الأول إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.001؛ حيث بلغت قيمة Z (-8.944)، وبلغ عدد الفروق الموجبة (82) مقابل (0) للفروق السالبة و(2) للقيم المتساوية. وبناءً على هذه النتائج، نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن التحويل الرقمي يؤثر معنوياً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وهذا يؤكد على أهمية التحويل الرقمي في تعزيز جودة القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية من خلال تحسين دقتها وموثوقيتها وشفافيتها وتسريع إعداد التقارير المالية.

وهذا يتفق مع دراسة (Hamdy, Diab & Eissa 2025) بأن تبني التقنيات الرقمية يرفع جودة المعلومات ويُحسن قابلية الاعتماد على الإفصاح عن الأصول الحكومية في التعرف، القياس، والإهلاك وفق معايير (IPSAS)، بما يدعم الشفافية وصنع القرار. كما اتفقت مع نتائج دراسة الرفاعي وآخرين (2025) التي أوضحت وجود أثر للتحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي.

الفرض الثاني: يوجد أثر معنوي للرقابة الداخلية على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (13) نتائج اختبار الإشارة للفرض الثاني

القيمة	الاختبار الإحصائي
78	عدد الفروق الموجبة
2	عدد الفروق السالبة
4	عدد القيم المتساوية
84	العدد الإجمالي
8.602-	قيمة Z
0.001 >	مستوى الدلالة (.Sig)

تظهر نتائج اختبار الإشارة للفرض الثاني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.001؛ حيث بلغت قيمة Z (-8.602)، وبلغ عدد الفروق الموجبة (78) مقابل (2) للفروق السالبة و(4) للقيم المتساوية. وبناءً على هذه النتائج، نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن الرقابة الداخلية تؤثر معنوياً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وهذا يؤكد على أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة القياس والإفصاح من خلال تعزيز موثوقية البيانات وضمان سلامتها ودقتها واكتشاف الأخطاء مبكراً والتأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية.

وهذا يتفق مع دراسة (Mediaty et al (2025) بأن قوة نظام الرقابة الداخلية (إجراءات الموافقات، الفصل بين الاختصاصات، تتبع الأدلة، ضوابط الوصول) ترتبط إيجابياً بجودة التقارير على أساس الاستحقاق من حيث الدقة والاكتمال والتوقيت، وأن التكامل مع نظم المعلومات يرفع اتساق القياس (كالالتزام بطرق التكلفة/إعادة التقييم) وجودة الإفصاحات (حركات الأصول، سياسات الاعتراف، الافتراضات التقديرية). كما يتفق مع دراسة محمد (2025) على أن تحسين نظم الرقابة باستخدام البيانات الضخمة يؤثر على تحسين الإفصاح المحاسبي وأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والبيانات الضخمة والإفصاح المحاسبي. الفرض الثالث: يوجد أثر معنوي للتأهيل العلمي والعملية للأفراد على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (14) نتائج اختبار الإشارة للفرض الثالث

القيمة	الاختبار الإحصائي
72	عدد الفروق الموجبة
6	عدد الفروق السالبة
6	عدد القيم المتساوية
84	العدد الإجمالي
7.724-	قيمة Z
0.001 >	مستوى الدلالة (.Sig)

توضح نتائج اختبار الإشارة للفرض الثالث وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.001؛ حيث بلغت قيمة Z (-7.724)، وبلغ عدد الفروق الموجبة (72) مقابل (6) للفروق السالبة و(6) للقيم المتساوية. وبناءً على هذه النتائج، نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن التأهيل العلمي والعملية للأفراد يؤثر معنوياً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وهذا يؤكد على أهمية التأهيل العلمي والعملية في تحسين جودة القياس والإفصاح من خلال تعزيز كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق، والحد من الأخطاء في تسجيل الأصول، ودعم القدرة على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.

وهذا يتفق مع دراسة أبو معيلق (2022) على أن توافر كل من هيكل تنظيمي وإداري مؤهل ووجود نظام محاسبي كفاء، إلى جانب توفير معايير قياس الأداء وجهاز رقابي ونظام مراجعة داخلية فعال وكفاء، وكذلك أنظمة دعم تكنولوجية وفنية في البلديات الفلسطينية، وأن توافر هذه المتطلبات يسمح ويساعد في عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتزيد إمكانية التحول مع ازدياد تطوير وتعزيز هذه المتطلبات. كما يتفق مع نتائج دراسة (Lakmali and Hewasinghe 2024) التي توصلت إلى تحسن الدقة والاكتمال والشفافية والمساءلة عند نجاح التطبيق، والربط صراحة بين بناء القدرات البشرية وجودة الإفصاح على أساس الاستحقاق.

الفرض الرابع: يوجد أثر معنوي لدعم الإدارة العليا على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (15) نتائج اختبار الإشارة للفرض الرابع

الاختبار الإحصائي	القيمة
عدد الفروق الموجبة	70
عدد الفروق السالبة	8
عدد القيم المتساوية	6
العدد الإجمالي	84
قيمة Z	-7.339
مستوى الدلالة (.Sig)	> 0.001

تبين نتائج اختبار الإشارة للفرض الرابع وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.001؛ حيث بلغت قيمة Z (-7.339)، وبلغ عدد الفروق الموجبة (70) مقابل (8) للفروق السالبة و(6) للقيم المتساوية. وبناءً على هذه النتائج، نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن دعم الإدارة العليا يؤثر معنوياً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي. وهذا يؤكد على أهمية دعم الإدارة العليا في تحسين جودة القياس والإفصاح من خلال توفير الموارد اللازمة، وتحفيز العاملين على الالتزام بمعايير المحاسبة الحكومية، وتعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية. وهذا يتفق مع نتائج دراسة (Christiaens & Rolle 2020) التي أظهرت أن دعم الإدارة العليا والتدريب لهما علاقة كبيرة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق وفي الوقت نفسه ليس للاتصال علاقة مهمة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. كما يتفق مع نتائج دراسة (Aswar & Saidin 2018) التي أظهرت وجود علاقة بين دعم الإدارة العليا وبرامج التدريب المناسبة وجودة تقنية المعلومات ومستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن أهم العوامل التي تؤثر على مستوى اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق تتمثل في عدة أمور منها ما يتعلق في دعم الإدارة العليا

الفروض مجمعة: توجد محددات معنوية تؤثر على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (16) ملخص نتائج اختبار الإشارة للفروض

النتيجة	مستوى الدلالة (.Sig)	قيمة Z	الفرض
قبول الفرض البديل	0.001 >	8.944-	الفرض الأول (التحول الرقمي)
قبول الفرض البديل	0.001 >	8.602-	الفرض الثاني (الرقابة الداخلية)
قبول الفرض البديل	0.001 >	7.724-	الفرض الثالث (التأهيل العلمي والعملي)
قبول الفرض البديل	0.001 >	7.339-	الفرض الرابع (دعم الإدارة العليا)
قبول الفرض البديل	0.001 >	8.402-	الفروض مجمعة

بناءً على نتائج اختبار الإشارة للفروض الأربعة، والتي أظهرت جميعها وجود تأثير معنوي للمحددات الأربعة (التحول الرقمي، الرقابة الداخلية، التأهيل العلمي والعملي، دعم الإدارة العليا) على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي عند مستوى معنوية أقل من 0.001، فإننا نرفض الفرض الصفري الرئيس ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن هناك محددات معنوية تؤثر على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي.

وتجدر الإشارة إلى أن التحول الرقمي كان الأكثر تأثيراً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية بقيمة Z حيث بلغت (-8.944)، تليه الرقابة الداخلية بقيمة Z بلغت (-8.602)، ثم التأهيل العلمي والعملي بقيمة Z والتي بلغت (-7.724)، وأخيراً دعم الإدارة العليا بقيمة Z بلغت (-7.339). وهذا يتفق مع نتائج التحليل الوصفي الذي أظهر أن التحول الرقمي حصل على أعلى متوسط حسابي (4.43)، تليه الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي (4.37)، ثم التأهيل العلمي والعملي بمتوسط حسابي (4.25)، وأخيراً دعم الإدارة العليا بمتوسط حسابي (4.22).

هذه النتائج تؤكد على الأهمية الكبيرة لهذه المحددات في تحسين القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي، وتشير إلى ضرورة الاهتمام بتطوير وتعزيز هذه المحددات لتحقيق أقصى استفادة ممكنة منها في تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي. كما تبرز النتائج الدور الحاسم للتحول الرقمي كمحدد رئيسي، يليه تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية، والاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للعاملين، وتوفير الدعم الكامل من الإدارة العليا لضمان نجاح تطبيق القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

6. خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث اختبار محددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؛ وهي (التحول الرقمي، والرقابة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملي للأفراد، ودعم الإدارة العليا)؛ من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من 84 مشاركاً من العاملين والمختصين في القطاع الحكومي السعودي. وقد تميزت العينة بمستوى تعليمي مرتفع حيث بلغت نسبة حملة البكالوريوس والماجستير مجتمعين 95.2%، كما أن أكثر من 83% من المشاركين يتمتعون بخبرة مهنية تتجاوز خمس سنوات، مما يعزز من موثوقية البيانات المجمعة ومصادقية النتائج المستخلصة. وقد أكدت نتائج التحليل الإحصائي على صلاحية وثبات أداة الدراسة؛ حيث بلغ معامل ثبات ألفا كرونباخ للأداة ككل 0.957، وهي قيمة مرتفعة جداً تدل على الاتساق الداخلي القوي للاستبانة. كما تراوحت قيم معاملات ارتباط بيرسون لفقرات المحاور الأربعة بين 0.400 و0.903، وجميعها دالة إحصائياً عند

مستوى دلالة أقل من 0.01، مما يؤكد صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وقدرتها على قياس المفاهيم المستهدفة بدقة وموثوقية عالية.

وفيما يتعلق بالمحددات الأربعة التي تناولها البحث، فقد أظهرت النتائج أن التحول الرقمي يأتي في المرتبة الأولى كأقوى محدد يؤثر على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق؛ حيث بلغ الوسيط لهذا المحور 4.43 بانحراف معياري 0.460، وهو ما يقع ضمن درجة "كبيرة جداً" على مقياس ليكرت الخماسي. وقد أكد المشاركون على الدور الحيوي للتحول الرقمي في تحقيق التكامل بين الأنظمة الإلكترونية وتوحيد تقارير الأصول الحكومية وتقليل الأخطاء؛ حيث حصلت هذه الفقرة على أعلى وسيط بلغ 4.62. كما أكدت النتائج على أن التحول الرقمي يساهم في تسهيل عمليات القياس والإفصاح بدقة أعلى، وتسريع إعداد التقارير المالية، وزيادة شفافية الإفصاح المالي في القطاع العام، وتعزيز موثوقية البيانات المالية. وقد أشار المشاركون إلى أن نجاح القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية يعتمد بشكل كبير على مستوى نضج التحول الرقمي في الجهات الحكومية.

أما المحدد الثاني فهو الرقابة الداخلية، والتي حصلت على وسيط بلغ 4.37 بانحراف معياري 0.511، وبدرجة "كبيرة جداً". وقد أظهرت النتائج أن وجود آليات رقابة فعالة يعزز الثقة في التقارير المالية الحكومية بشكل كبير؛ حيث حصلت هذه الفقرة على أعلى وسيط في المحور بلغ 4.55. كما أكد المشاركون على أهمية الرقابة المستمرة على الأنظمة الرقمية في الحد من المخاطر المحاسبية، ودور الرقابة الداخلية في ضمان سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية، والمساعدة في الاكتشاف المبكر للأخطاء والتلاعب. وقد لاحظت الدراسة أن غالبية فقرات هذا المحور حصلت على درجات موافقة عالية جداً، باستثناء فقرة واحدة تتعلق بالتزام الجهة الحكومية بتطبيق سياسات رقابية واضحة والتي حصلت على درجة "كبيرة" فقط، مما قد يشير إلى وجود فجوة في هذا الجانب تتطلب مزيداً من الاهتمام.

وبالنسبة للمحدد الثالث، وهو التأهيل العلمي والعملي للأفراد، فقد حصل على وسيط بلغ 4.25 بانحراف معياري 0.488، وبدرجة "كبيرة جداً". وقد أكد المشاركون بقوة على أهمية التدريب المستمر في تحسين كفاءة الموظفين في تطبيق أساس الاستحقاق؛ حيث حصلت هذه الفقرة على أعلى متوسط حسابي في الدراسة بأكملها بلغ 4.67. كما أظهرت النتائج أن تأهيل الأفراد يساهم في الحد من الأخطاء في تسجيل الأصول الحكومية، وأن التأهيل الأكاديمي والفني يدعم قدرة الأفراد على تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام. غير أن النتائج كشفت عن وجود فجوات في بعض الجوانب؛ حيث حصلت ثلاث فقرات على درجة "كبيرة" فقط وليس "كبيرة جداً"، وهي المتعلقة بالمؤهلات العلمية الحالية للعاملين، والمهارات الفنية لاستخدام الأنظمة الرقمية، وتوفير برامج تطوير مهني مرتبطة بتحديثات المعايير المحاسبية، مما يشير إلى وجود مجالات تحتاج إلى تحسين وتطوير.

أما المحدد الرابع والأخير فهو دعم الإدارة العليا، والذي حصل على وسيط بلغ 4.22 بانحراف معياري 0.656، وبدرجة "كبيرة جداً". وقد أكد المشاركون بشدة على الدور الحاسم لدعم الإدارة العليا؛ حيث أشاروا إلى أن ضعف الدعم من الإدارة العليا يؤدي إلى تأخر تطبيق متطلبات القياس والإفصاح الحكومية، وقد حصلت هذه الفقرة على أعلى وسيط في المحور بلغ 4.60. كما أكدت النتائج على أن مشاركة القيادة الإدارية تُعدّ عاملاً رئيساً في نجاح التحول نحو أساس الاستحقاق، وأن قرارات الإدارة العليا تسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية. ومع ذلك، أظهرت النتائج وجود فجوة واضحة فيما يتعلق بتخصيص الميزانيات الكافية لتدريب الموظفين؛ حيث حصلت هذه الفقرة على أدنى وسيط في المحور بلغ 3.81، مما يشير إلى حاجة ملحّة لمزيد من الاهتمام بالدعم المالي لبرامج التدريب والتطوير.

وعلى المستوى الإجمالي، بلغ الوسيط العام لمحددات القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق 4.32 بانحراف معياري 0.529، وهو ما يقع ضمن درجة "كبيرة جداً" على مقياس ليكرت الخماسي، مما يؤكد التأثير الكبير والفعال لهذه

المحددات مجتمعة على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية في القطاع العام السعودي.

وقد جاءت نتائج التحليل الاستدلالي باستخدام اختبار الإشارة لتؤكد النتائج الوصفية وتعززها بشكل قاطع. فقد أظهر الاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.001 لجميع الفروض الأربعة، مما أدى إلى قبول جميع الفروض البديلة. حيث بلغت قيمة Z للفرض الأول المتعلق بالتحول الرقمي -8.944، وهي أعلى قيمة بين جميع المحددات، مما يؤكد كونه المحدد الأقوى تأثيراً. تلاها الفرض الثاني المتعلق بالرقابة الداخلية بقيمة Z بلغت -8.602، ثم الفرض الثالث المتعلق بالتأهيل العلمي والعملية بقيمة Z بلغت -7.724، وأخيراً الفرض الرابع المتعلق بدعم الإدارة العليا بقيمة Z بلغت -7.339. وهذا الترتيب يتفق تمامًا مع ترتيب المتوسطات الحسابية في التحليل الوصفي، مما يعزز من صحة النتائج وموثوقيتها.

وبناءً على هذه النتائج، تم قبول الفرض الرئيس للبحث الذي ينص على وجود محدّدات معنوية تؤثر على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام السعودي؛ حيث بلغت قيمة Z للفرض الرئيس -8.402 بمستوى دلالة أقل من 0.001. وهذا يؤكد بشكل قاطع على الأهمية الكبيرة والدور الحيوي للمحددات الأربعة التي تناولتها الدراسة في تحسين القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق.

وفي ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج، يوصي الباحثان بالتالي:

- تسريع وتيرة التحول الرقمي في جميع الجهات الحكومية وجعله أولوية إستراتيجية، باعتباره المحدد الأكثر تأثيراً على القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية.
- تطوير منصة رقمية موحدة ومتكاملة لإدارة الأصول الحكومية على مستوى جميع الجهات الحكومية، تضمن التكامل بين الأنظمة الإلكترونية وتوحيد التقارير وتقليل الأخطاء.
- تعزيز بيئة الرقابة الداخلية في جميع الجهات الحكومية من خلال وضع سياسات رقابية واضحة ومحددة لضمان سلامة ودقة بيانات الأصول الحكومية ومصداقية الإفصاح المالي.
- تطبيق الرقابة المستمرة والآلية على الأنظمة الرقمية المستخدمة في إدارة الأصول الحكومية للحد من المخاطر المحاسبية والكشف المبكر عن أيّ أخطاء أو تلاعب.
- تصميم وتنفيذ برامج تدريبية مستمرة ومتخصصة في مجال القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، مع التركيز على الجوانب العملية والتطبيقية.
- توفير برامج تطوير مهني فعّالة مرتبطة بتحديثات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مع متابعة مستمرة للمستجدات في هذا المجال.
- إظهار الإدارة العليا التزاماً واضحاً وعلنياً بتطبيق القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق، من خلال إصدار توجيهات وقرارات ملزمة بهذا الشأن.
- تشكيل لجان عليا دائمة على مستوى الوزارات والهيئات الحكومية لمتابعة تطبيق القياس والإفصاح وفق أساس الاستحقاق وحل أيّ معوقات قد تواجه التطبيق.
- إنشاء وحدة مركزية على مستوى وزارة المالية أو الديوان العام للمحاسبة لتنسيق الجهود بين جميع الجهات الحكومية في تطبيق القياس والإفصاح عن الأصول الحكومية وفق أساس الاستحقاق.

واستناداً إلى ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والتجريبي، يعتقد الباحثان بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، والتي من أهمها ما يلي:

- دراسة مشاكل ومعوقات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول والالتزامات الحكومية وفق أساس الاستحقاق في المملكة العربية السعودية.
- دراسة تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى الشفافية في القطاع العام السعودي.
- دور التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في تفعيل المراجعة الحكومية في القطاع العام السعودي.
- دور إدارات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

7. المراجع:

1.7. المراجع العربية

- أبو بكر، عوض الله. (2025). أثر التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي للجهات الحكومية على جودة التقارير المالية في السعودية. *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية*، 1(18)، 61-86.
- أبو خريص، فاطمة؛ بكرة، أنس. (2018). صعوبات ومعوقات النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية. *مجلة الجامعي*، 1(27)، 188-213.
- أبو خشبة، عبد العال؛ الواردات، يوسف؛ العتيبي، نايف. (2023). مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية). *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، 2(7)، 1-45.
- أبو معيلق، عبد الله. (2022). إمكانية ومتطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في البلديات: دراسة حالة لبلديات المحافظة الوسطى في قطاع غزة فلسطين [رسالة ماجستير]. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية. فلسطين.
- أحمد، صالح. (2018). دور سوق العمل في تحسين جودة التعليم المحاسبي بحث استطلاعي لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة في محافظة دهوك. *مجلة جامعة نيروز الأكاديمية*، 7(2)، 10-30.
- إسماعيل، سني؛ ناصر، شارفي. (2020). دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية –دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 7(2)، 271 – 291.
- امباركة، سالم؛ صالح، خميس. (2024). التحول الرقمي وأثره على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية الواقعة بمدينة سرت. *مجلة البيان العلمية*، 17(52)، 1-51.
- البيتي، عمران. (2020). أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية. *مجلة الدراسات الاقتصادية*، 2(3)، 104-132.
- بلول، محمد. (2024). تحديات التحول الرقمي في بيئة المحاسبة الجزائرية دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية أكاديمية. *مجلة التنمية الاقتصادية*، 9(2)، 83-96.
- جابي، أمينة؛ ملياني، حكيم. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية- تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 2(10)، 136-153.

- جبار، ناظم؛ شناوه، نور. (2021). دراسة تحليلية لمعايير التعليم المحاسبي وإرشادات الهيئات المهنية الدولية. *مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 11(4)، 149-160.
- حبيب، ندى؛ المشهداني، بشرى. (2016). التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*. عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول.
- حجو، محمد. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين: دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 29(4)، 27-58.
- حسن، نذيره؛ عبدالرحيم، الفاتح. (2024). معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالسودان وأثرها في تعزيز شفافية التقارير المالية- دراسة ميدانية وزارة المالية ولاية كسلا. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، 5(7)، 1-16.
- حطبه، بهانة. (2020). أثر التحول الرقمي على تحسين جودة الخدمات المصرفية في البنوك المصرية، دراسة ميدانية. *المؤتمر العلمي الدولي الثامن عشر بعنوان التحول الرقمي*. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- حميد، بدر؛ سالم، رجا. (2023). أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: دراسة في القطاع الصناعي السعودي. *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، 7(27)، 337-370.
- حميدي، زينب؛ سعد، سلمى. (2017). دور التعليم والتدريب المحاسبي في التحول لمعايير المحاسبة الدولية في المصارف التجارية العراقية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني 2017 لطلبة الدراسات العليا، بحث من أطروحة دكتوراه، 229 – 251.
- الخرابشة، فارس. (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 2(28)، 188-208.
- الدليل الشامل لحصر وتقييم الأصول للجهات الحكومية. (2022). وزارة المالية السعودية.
- رفاعة، تامر. (2024). أثر التحول الرقمي في نظم المعلومات المحاسبية على عدم تماثل معلومات السوق المالي: دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. *مجلة جامعة البعث*، 46(2)، 115-162.
- الرفاعي، فاطمة؛ عباس، داليا؛ أبو جاد الله، حنان. (2025). أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، 6(2)، 299-328.
- الشرمان، نور. (2024). بناء نموذج لتقييم الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية باستخدام الذكاء الاصطناعي. *مجلة المنارة للبحوث والدراسات*، 3(1)، 121-157.
- الشريف، إيهاب. (2022). أثر دعم الإدارة العليا على تحسين جودة الأداء المؤسسي – دراسة ميدانية على جامعة القاهرة والمعهد العالي للدراسات التعاونية والإدارية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 13(2)، 93 – 130.
- شنن، علي. (2023). أثر التحول الرقمي على شفافية التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة – دراسة ميدانية على الشركات المصرية. *مجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية والتجارية*، 4(1)، 100-230.
- طنبور، كايد. (2020). العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين. *مجلة جامعة النجاح الوطنية*، 1(1)، 1-253.

- العامري، صالح؛ الغالبي، طاهر. (2007). *كتاب الإدارة والأعمال*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- العامري، نورة؛ إبراهيم، نهلة. (2024). دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية (الأصول الثابتة) بالمحافظة على المال العام بالمملكة العربية السعودية – دراسة تطبيقية في القطاع العام. *المجلة العربية للإدارة*، 33(2)، 119-142.
- عبد العليم، شيماء. (2025). أثر التحول الرقمي على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، 35(1)، 687-718.
- عبد اللطيف، طارق. (2024). أثر التحول الرقمي على اعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 15(1)، 796-828.
- عبد الواحد، رواء. (2019). دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية – دراسة حالة على عينة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية*، 4(4)، 378-400.
- عبدالعزیز، جعفر. (2024). قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية. *مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية*، 50(195)، 91-124.
- العتيبي، محمد. (2020). دور الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء الحكومي. *مجلة جامعة نايف للعلوم الأمنية*، 39(2)، 101-120.
- العجمي، سالم. (2011). *أثر التوجه الإستراتيجي التحليلي على أداء المنظمة في ضوء القدرات التسويقية المتاحة* [رسالة ماجستير]. جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
- عطا الله، علي. (2024). أثر التحول الرقمي في نظم المعلومات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي في المصارف التجارية اللبينية من وجهة نظر أصحاب المصالح. *مجلة آفاق اقتصادية*، 10(1)، 101-132.
- عقيلي، خالد. (2025). أثر التحول الرقمي على أسس صياغة المعايير المحاسبية وانعكاساتها على التقارب الدولي في المحاسبة: دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 26(1)، 391-439.
- الغنيمة، تمارا. (2021). أثر الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية: الدور المعدل لرأس المال البشري في البنوك التجارية الأردنية، *مجلة جامعة البلقاء التطبيقية*، 1(1)، 1-105.
- الفارسي، تهاني. (2023). أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على البنوك السعودية. *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، 7(26)، 199-248.
- الفراي، يسري. (2024). نموذج Coso والرقابة الداخلية: حالة من المملكة الأردنية الهاشمية "المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، 1(111)، 204-232.
- فرج، أكرم سامي مرقص. (2023). أثر تطبيق تقنيات التحول الرقمي على تحسين بيئة المعلومات المحاسبية في ضوء تطبيق معايير "IFRS" دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 15(3)، 1-47.
- الفكي، الفاتح الأمين. (2014). تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، دراسة وصفية. *المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي*، 7(16)، 109 – 138.

- قطناني، خالد؛ عويس، خالد. (2017). مدى ملاءمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية متطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية. بحث مقدم لكلية الزهراء للبنات، مسقط، سلطنة عمان. المركز الوطني لأبحاث الشباب. جامعة الملك سعود متاح على <https://ncys.ksu.edu.sa/ar/node/4539>
- قويدر، ايمن. (2017). نظام المراقبة الداخلية وأثره على فاعلية المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على شركة خدمات الطرق السريعة. *المجلة الجامعة*، 19(1)، 151-198
- محمد، صفاء. (2017). تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS على الموازنة العامة في العراق. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 103(24)، 572-557.
- محمد، عبد الناصر. (2024). تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذج COSO: دراسة ميدانية بصندوق الضمان الاجتماعي فرع النقازة. *المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية*، 3(4)، 267-249
- محمد، نورهان. (2025). أثر تحسين نظم الرقابة الداخلية باستخدام البيانات الضخمة على الإفصاح المحاسبي (دراسة ميدانية). *مجلة البحوث الإدارية*، 43(1)، 1-30.
- محمود، وائل. (2024). أثر خصائص لجنة المراجعة على الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة: دليل تطبيقي من البيئة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 16(1)، 578-553.
- مراح، نور الهدى. (2022). مستقبل مهنة المحاسبة في ظل تقنيات التحول الرقمي تقنية البلوكشين نموذجًا. *مجلة الميادين الاقتصادية*، 5(1)، 23-47.
- مسعي، محمد. (2023). انتقال الدولة إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق: المزايا النظرية وصعوبات التطبيق العملية. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية*، 2(8)، 160-132.
- المسني، فايزة. (2025). مدى تبني وتطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAES) في الجامعات اليمنية وتأثيره في تحسين جودة التعليم المحاسبي. *مجلة جامعة صنعاء للعلوم الإنسانية*، 4(3)، 385 – 347.
- مهاجر، صلاح. (2022). حوكمة الشركات وأثرها على تحسين الإفصاح المحاسبي – دراسة ميدانية على الشركات الطبية المدرجة بسوق الكويت المالي. *مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث*، 2(5)، 675-649.
- الناغي، محمود. (2012). مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر. مؤتمر جمعية المحاسبين القانونيين بالإسكندرية، 3-4 مارس.
- الناغي، محمود. (2021). إطار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح عن الأصول الحكومية للتوافق مع المعايير الدولية بالتطبيق على الهيئات العامة الخدمية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، 45(3)، 2-36.
- يحيى، حلا. (2023). تأثير استخدام أساس الاستحقاق على العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي: دراسة تطبيقية على عينة من أكاديمي ومهنيين جامعة الموصل. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 64(19)، 524-505.
- اليحيى، فهد. (2021). الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق الاستحقاق المؤسسي في القطاع الحكومي السعودي. *مجلة الإدارة العامة*، 61(3)، 88-55.

2.7. المراجع الأجنبية:

- Anggraeni, R, N., Safitri, D,A., Adekunle, A,O,. (2024). Reforming fixed Asset Accounting in the Public Sector: A Global Review of Practices and Policy Insights. *Sinergi International Journal of Accounting and Taxation*, 2(4), 187–199.
- Anne. J., (2017). "What Impact will the Digital Economy have on Accounting? The Challenge of Intangible Assets' Recognition", *ESSEC Business School*, 1-26
- Aswar, K., & Saidin, S. Z., (2018). Accrual Accounting Adoption in Java Municipalities: An Empirical Investigation. *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, 11 (3), 24-30
- Bello, S. M., Ahmad, A. C., & Yusof, N. Z. M. (2018). Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support. *Journal of Business and Retail Management Research*, 13(1), 156-170.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control—Integrated Framework*. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- Darkwa, Gyekye, B. (2022). *Readiness, Prospects and Challenges of IPSAS Adoption and Implementation in Technical Universities in Ghana* [Master's thesis]. University of Cape Coast.
- Dianto, A. W., & Aswar, K. (2020). Assessing accrual accounting implementation in Cianjur Regency: An empirical investigation. *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research (IJBESAR)*, 13(1), 7-13.
- Dissanayake, D. (2025). *Implementing Accrual Basis IPSAS in Sri Lanka: An Institutional Perspective* [Unpublished Doctora thesis], University of Essex.
- Hamdy, A., Diab, A., & Eissa, A. M. (2025). Digital transformation and the quality of accounting information systems in the public sector: evidence from developing countries. *International Journal of Financial Studies*, 13(1), 30-52
- Hill & Jones., (2007). *Strategic Management Theory*. Houghton Mifflin.
- Jones, V. A. (2024). Business Intelligence Solutions for Enhanced Accounting Decision-Making in Digital Transformation. *Engineering Science Letter*, 3 (1), 11-15.

- Kumalasari, K., & Arifin, T., (2023). *Can Female Directors and Commissioners Reduce Stock Price Crash Risk: Evidence from LQ45 Indexed Company*, 6(8), 3882-3890.
- Lakmali, S. L., & Hewasinghe, P. P. J. (2024). *The Impact of Accrual Accounting Reform on Public Financial Management: A Qualitative Study Based on the Perception of Sri Lankan Public Sector Accounting Professionals* [Master's thesis]. University of Gävle/DiVA.
- Mediaty, M., Syaifullah, S., Amrullah, M., & Arifuddin, A. (2025). Determinants of Financial Reporting Quality in Local Governments: The Role of Internal Control Systems, IT Utilization, and Human Resources Competence. *International Journal of Financial Studies*, 13(2), 155–172.
- Mensah, E., & Agyemang, C. (2024). Determinants of Compliance with Accrual-Based IPSAS in Local Governments: Evidence from Ghana. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 36(4), 1123–1142.
- Mosuin, E., Mat, T., Ghani, E., Alzeban, A., & Gunardi, A., (2019). Accountants Acceptance of Accrual Accounting Systems in the Public Sector and its Influence on Motivation, Satisfaction and Performance. *Management Science Letters*, 9(5), 695-712.
- Nangantani, J., (2025). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – An Examination of Challenges, Benefits and Other Factors Critical for the Successful Adoption in Malawi* [Master's thesis]. Unicaf University.
- Obaid, M. (2024). Navigating Digital Transformation in Accounting System: Challenges and Opportunities. *International Journal of Data and Network Science*, 8(2), 935-946.
- Patterson, Evelyn R. & Smith, J. Reed., (2007). The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength, *The Accounting Review*, 82(2), 427-455.
- Suryani, N., Nugroho, A., & Putra, R. (2025). The effect of Internal Control Systems, Human Resources Quality, and Information Technology Utilization on the Quality of Local Government Financial Reports. *Inomata International Journal of Tax and Accounting*, 7(1), 34–49.
- Troshani, I., Locke, J., & Rowbottom, N. (2019). Transformation of Accounting Through Digital Standardisation: Tracing the Construction of the IFRS Taxonomy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 133-162.
- Vetter, A., (2018). Blockchain is Already Changing Accounting, *Accounting Today*, Available at <https://www.accounting today.com>

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.

Wuest, T., Kusiak, A., Dai, T., & Tayur, S. R. (2020). *Impact of COVID-19 on manufacturing and supply networks*. The case for AI-inspired digital transformation. Available at SSRN 3593540.

جميع الحقوق محفوظة IJRSP © (2026) (الباحث/ تركي سعد الدوسري، الدكتور/ محمد خميس زيتون). تُنشر هذه الدراسة بموجب ترخيص المشاع الإبداعي (CC BY-NC 4.0).

This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-Non-Commercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0).

Doi: <http://doi.org/10.52133/ijrsp.v7.77.2>