

تأثير المراجعة الداخلية والتحول الرقمي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي (دليل تجريبي)

The Impact of Internal Audit and Digital Transformation on the Relationship between Accrual Basis Accounting and Financial Reporting Benefit in the Saudi Public Sector (An Experimental Evidence)

إعداد: الباحث/ متعب محمد السريع

ماجستير محاسبة، مدينة الملك سعود الطبية، المملكة العربية السعودية

Email: mutebm566@gmail.com

الدكتور/ محمد خميس زيتون

أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كليات الشرق العربي، المملكة العربية السعودية

Email: mkzaytoun@arabeast.edu.sa

المخلص:

استهدف البحث اختبار تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية، وأثر فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على هذه العلاقة؛ وذلك من خلال دراسة تجريبية على مستخدمي التقارير المالية في القطاع العام السعودي. ولقد انتهت الدراسة إلى: أولاً؛ وجود تأثير إيجابي معنوي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية؛ حيث أدى التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى توفير تقارير مالية ذات موثوقية. ثانياً؛ يزيد التأثير الإيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية معنوياً باختلاف فعالية المراجعة الداخلية، أي أن هناك أثراً تكاملياً إيجابياً لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق مع فعالية المراجعة الداخلية على منفعة التقارير المالية، مما يؤكد أهمية فعالية المراجعة الداخلية مع تطبيق أساس الاستحقاق في التأثير على منفعة التقارير المالية. ثالثاً؛ يزيد التأثير الإيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية معنوياً باختلاف مستوى التحول الرقمي؛ أي أن هناك أثراً تكاملياً إيجابياً للتحول الرقمي التام مع التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية، مما يؤكد أهمية التحول الرقمي مع تطبيق أساس الاستحقاق في التأثير على منفعة التقارير المالية. رابعاً؛ إنه في ظل التحول الرقمي التام يحدث ارتفاع ملحوظ في منفعة التقارير المالية عند الانتقال من المراجعة الداخلية غير الفعالة إلى الفعالة، بينما في حالة التحول الرقمي المنخفض يكون التحسن في منفعة التقارير المالية محدوداً مع تفعيل المراجعة الداخلية، مما يشير إلى أن التحول الرقمي التام يعزز من الأثر الإيجابي للمراجعة الداخلية الفعالة على منفعة التقارير المالية، وذلك عند التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة على أساس الاستحقاق، المحاسبة على أساس نقدي، المراجعة الداخلية، التحول الرقمي.

The Impact of Internal Audit and Digital Transformation on the Relationship between Accrual Basis Accounting and Financial Reporting Benefit in the Saudi Public Sector (An Experimental Evidence)

Mutaib Mohammed AlSoraia

Master of Accounting, King Saud Medical City, Saudi Arabia

Dr. Mohammed Khames Zeytoun

Associate Professor, Department of Accounting, Arab East Colleges, Kingdom of Saudi Arabia

Abstract

The study aimed to test the impact of the shift towards accrual basis accounting on financial reports benefit, and the impact of the effectiveness of internal audit and the level of digital transformation on this relationship, through an experimental study on users of financial reports in Saudi public sector. The study concluded that: First, there is a significant positive impact of the shift towards accrual basis accounting on financial reports benefit, as the shift towards accrual basis accounting led to the provision of reliable financial reports. Second, the positive impact of the shift towards accrual basis accounting on financial reports benefit differs significantly according to internal audit effectiveness, there is a positive complementary effect of applying accrual basis accounting with internal audit effectiveness on financial reports benefit, which confirms the importance of internal audit effectiveness with the application of accrual basis accounting in influencing the utility of financial reports. Third, the positive impact of the shift towards accrual basis accounting on financial reports benefit differs significantly depending on digital transformation level, there is a positive complementary effect of the complete digital transformation with the shift towards accrual basis accounting on financial reports benefit, which confirms the importance of the digital transformation with the application of the accrual basis accounting in influencing financial reports benefit. Fourth, in light of the complete digital transformation, there is a noticeable increase in financial reports benefit when moving from ineffective to effective auditing, while in the case of low digital transformation, the improvement in financial reports benefit is limited with the activation of internal auditing, which indicates that the complete digital transformation enhances the positive impact of effective internal auditing on financial reports benefit when moving from cash basis accounting to accrual basis accounting.

Keywords: Accrual Basis Accounting, Cash Basis Accounting, Internal Audit, Digital Transformation.

1. المقدمة:

تعتمد المحاسبة في القطاع العام في المملكة العربية السعودية منذ بداية عهدها على الأساس النقدي، إلى أن جاء مشروع التحول في عام 1438هـ، والذي تبنته وزارة المالية تحقيقاً لأهداف وركائز رؤية المملكة 2030 المعنية بتحسين جودة القوائم المالية وتعزيز الشفافية ضمن برنامج تحسين نظام المحاسبة الحكومية، ويعتبر مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من المبادرات المنبثقة عن برنامج التحول الوطني (باعجابه، 2023). وتضمنت رؤية المملكة العربية السعودية 2030 عدداً من المحاور أحدها (وطن طموح... حكومته فاعلة)، وتضمن هذا المحور ما نصه: "وسنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات. وسيشمل ذلك اتخاذ كل ما هو ممكن لتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة، عبر إعلان أهدافنا وخططنا ومؤشرات قياس أدائها ومدى نجاحنا في تنفيذها للجميع"، واتخذت المملكة عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية، ومنها صدور الأمر السامي الكريم رقم (13059) بتاريخ 16/03/1438هـ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق (وزارة المالية، 2019).

وفي السياق نفسه، خلصت دراسة أبو خشبة وآخرين (2023) إلى رغبة الإدارات العليا في المؤسسات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق، وإلى توفر أنظمة محاسبية جيدة في المؤسسات الحكومية، ولكنها بحاجة إلى المزيد من التطوير لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى وجود تفاوت في مدى توافر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية. كما خلصت دراسة البقمي وآخرين (2022) إلى أن أبرز التحديات التي تواجهها الإدارة المالية بجامعة أم القرى للتحول إلى أساس الاستحقاق، تمثلت في ضخامة أصول الجامعة وصعوبة حصرها وتقييمها، وقصر الفترة المتاحة للإدارة المالية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق، كما يعتبر نقص أعداد الكوادر المؤهلة وقلة الجهات الاستشارية من أهم التحديات التي تواجه الإدارة المالية للتحول.

وفي السياق نفسه، أظهر البحث المحاسبي تأثير منفعة التقارير المالية بعدد من المتغيرات المحاسبية، والتي منها المراجعة الداخلية، والتحول الرقمي. وتُعرّف المراجعة الداخلية بأنها نشاط موضوعي ومستقل، يقدم الأدوار التوكيدية والاستشارية، بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، فهي تساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنهجي من أجل تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (زيتون، 2021). وقد خلصت دراسة سماحة وآخرين (2022) إلى أن التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية يسهم في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية. وانتهت نتائج دراسة حسن (2017) إلى أن فعالية المراجعة الداخلية لها دور محوري ورئيسي في تحديد جودة التقارير المالية ودور جوهري في تحقيق جودة التقارير المالية سواء كانت جودة صياغة أو محتوى أو عرض التقارير المالية.

كما يُعرف التحول الرقمي بأنه ظاهرة ناتجة عن مجموعة من التقنيات الرقمية الحديثة التي تعمل بشكل متزامن، ومن بينها: الحاسب الآلي والذكاء الاصطناعي والحوسبة السحابية والروبوتات وغيرها من التقنيات الحديثة؛ إذ إن التحول الرقمي يؤدي إلى إنتاج كمية كبيرة وجديدة من المعلومات يمكن أن تُسهم في صنع القرار والتخطيط الإستراتيجي (فريد، 2022). وقد انتهت نتائج دراسة السيد والسديري (2022) إلى أن التحول الرقمي في مؤسسات القطاع العام السعودي يعود على الحوكمة بالإيجاب، وأنه يسهم بصورة كبيرة في إدارة المخاطر، كما انتهت نتائج دراسة مرقص و عوض (2023) إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لتطبيق تقنيات التحول الرقمي على تحسين بيئة المعلومات المحاسبية في قطاعات الاتصالات وتكنولوجيا

المعلومات وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية وقطاع البنوك، وعلى العكس وجود تأثير معنوي سالب لتطبيق تقنيات التحول الرقمي على تحسين بيئة المعلومات بقطاع العقارات.

وبناءً على ما سبق، يحاول البحث إيجاد دليل تجريبي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي، وتأثير كلٍّ من فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي كمتغيرات وسيطة تفاعلية على هذه العلاقة. وتتمحور مشكلة البحث في الإجابة عن الأسئلة التالية: ما تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي؟ وما تأثير فعالية المراجعة الداخلية على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي؟ وما تأثير مستوى التحول الرقمي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي؟

وبالتالي يتمثل الهدف العام للبحث في اختبار العلاقة بين تحول وحدات قطاع العام السعودي نحو أساس الاستحقاق المحاسبي ومنفعة التقارير المالية، ومدى تأثر هذه العلاقة بفعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من مستخدمي التقارير المالية في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

ويستمد هذا البحث أهميته العلمية من أن موضوعه يعتبر من الموضوعات الحديثة التي تعاني من نُدرَة بحثية في حدود علم الباحثان- ولم تلقَ الاهتمام الكافي من قِبَل الباحثين في المملكة العربية السعودية؛ خاصةً بعد التطبيق الفعلي للمحاسبة على أساس الاستحقاق. وأنه يركز على اختبار العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي، وأثر كل من فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي كمتغيرات وسيطة تفاعلية على العلاقة السابقة، وبالتالي فهو من ناحية يساير البحث المحاسبي الذي يتناول أهمية مهنة المراجعة الداخلية -خاصةً مع إصدار معايير المراجعة الداخلية في عام 2024م. ومن ناحية أخرى يتناول تأثير التحول الرقمي على المتغيرات المحاسبية، وذلك في بيئة أعمال القطاع العام السعودي. كما يستمد أهميته العملية من خلال تسليط الضوء على بيئة الممارسة المحاسبية في القطاع العام السعودي، مما ينعكس بدوره على تحسين القرارات وتعزيز ثقة أصحاب المصالح بالتقارير المالية لوحدات القطاع العام. كما يمكن الاستفادة من نتائج البحث لمتخذي القرار بالقطاع العام بالمملكة العربية السعودية، لزيادة كفاءة النظام المحاسبي ومدى فعاليته، تماشيًا مع متطلبات وزارة المالية والمعايير المحاسبية الحكومية الدولية.

وتتمثل حدود البحث في أنه يقتصر نطاقه على دراسة تأثير كل من فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي، ويخرج عن نطاق البحث دراسة المتغيرات الأخرى التي تؤثر في هذه العلاقة على سبيل المثال، خبرة المحاسبين، ومدى توافر الكفاءات والمهارات اللازمة، وحجم الهيئات الحكومية.

وأخيرًا؛ انطلاقًا من مشكلة البحث، وتحقيقًا لهدفه، وفي ضوء حدوده؛ يتضمن ما تبقى من البحث ما يلي:

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

3- تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص الفرض الأول للبحث

- 4- تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول تأثير فعالية المراجعة الداخلية على العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص فرض البحث الثاني
- 5- تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول تأثير التحول الرقمي على العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص فرض البحث الثالث
- 6- الدراسة التجريبية
- 7- خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

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

مما لا شك فيه أن القطاع العام من أهم القطاعات التنموية في المجتمعات المختلفة، ولذلك تتسابق حكومات ودول العالم على النهوض بهذا القطاع وتطوير دوره التنموي، وهو ما تعمل عليه حكومة المملكة العربية السعودية الرشيدة من أجل التنمية الشاملة للوطن الحبيب، وتحقيق التنمية الإدارية لمؤسساته. لذلك فإن التميز في الأداء الحكومي جاء ضمن أولويات ومستهدفات الرؤية المباركة، رؤية المملكة 2030 وبرامجها ومبادراتها التنموية الهادفة إلى تعزيز هذا الأداء وتحسين خدماته؛ من خلال رفع مستوى إنتاجية الموظف الحكومي وترسيخ مبادئ النزاهة والشفافية، وتطوير نظام الخدمة المدنية، ورفع كفاءة البنى التحتية، وتفعيل الخدمات الإلكترونية بشكل أوسع، وبناء قنوات للتواصل الفعال بين مقدمي الخدمات الحكومية والعملاء والمستفيدين، للوصول إلى تجربة عميل متميزة (الرشيدي، 2024).

ومن أهم الأهداف التي تسعى إليها الحكومات في القطاع العام: تطوير الخدمات الحكومية وتحسين جودتها، وتقليل البطالة في البلاد، وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين، كما تعمل الحكومات على تعزيز الاستثمارات في القطاع العام وجعله أكثر جاذبية للمستثمرين المحليين والأجانب. ويمثل القطاع العام الجزء الأكبر اقتصادياً من القطاعات الأخرى؛ حيث يقع على عاتق الدولة تمويله وإدارته بالشكل الأمثل. فقد نرى أن القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية يضم جميع النشاطات الاقتصادية التي تستهدف المصلحة العامة وتقع ملكيتها للدولة من منتجات وخدمات تقدم لجميع فئات المجتمع دون استثناء، كما أنه يقع تحت نطاقها مجموعة من المصالح الحكومية والمؤسسات العامة والشركات العامة (نسبية، 2022).

ويُعرف القطاع العام في المملكة العربية السعودية بقطاع المملكة أو القطاع الحكومي، ويستخدم للدلالة على الأنشطة الاقتصادية للمملكة، والتي تقوم على ملكية الدولة لرأس المال والمنتجات والخدمات، وهذا القطاع يقدم العديد من الخدمات التي تصب في مصلحة المجتمع السعودي بأكمله، ولا يقتصر هذا القطاع على فئة معينة، وهو عكس القطاع الخاص تماماً (نواورة، 2023). وفي القطاع العام، تقوم جهات مثل الوزارات أو الإدارات أو الأجهزة الحكومية بإعداد قوائم مالية، والغرض من معايير المحاسبة للقطاع العام هو أن تستخدمها جهات القطاع العام التي تقوم بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام (قنوش، 2023).

وبشأن أهميته، يُعتبر القطاع العام المساهم الأكبر في عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المملكة العربية السعودية لفترات طويلة (al Shahrani & Alsadiq, 2014). ورغم أن القطاع الخاص يتمتع بمستوى أداء اقتصادي متميز مكنه من المشاركة في برامج التنمية والتنوع الاقتصادي في المملكة؛ إلا أن حصته في الناتج القومي الإجمالي لم تصل بعد إلى المستوى المأمول منه (Alyahya, 2015).

لذا يرى الباحثان أن المملكة العربية السعودية تبنت برنامجاً للتحوّل الاقتصادي والخصخصة للقطاع العام يعرف (برؤية المملكة 2030)، بغرض مشاركة القطاع العام في التنمية والتركيز على المحاور الاقتصادية؛ وذلك لرفع كفاءة الأداء ورفع جودة القطاعات الحكومية.

وعلى الجانب الآخر، تم تعريف أساس الاستحقاق المحاسبي بأنه تسجيل الإيرادات والمصروفات استناداً لتاريخ نشوء الحدث أو الدّين بصرف النظر عن التاريخ الذي يتم فيه فعلياً تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، وبالتالي القدرة على معرفة قيمة الأصول والالتزامات بأي لحظة خلال الفترة المحاسبية، وليس فقط عند الإقفال الدوري للحسابات (وزارة المالية، 2019). وتُعرف المحاسبة على أساس الاستحقاق بأنها طريقة محاسبية يتم بموجبها تسجيل الإيرادات حال اكتسابها وقبل استلام المدفوعات الخاصة بها، إضافةً إلى تسجيل المصروفات عند تكبدها؛ أي قبل أن تدفع البلدية المال مقابلها، مما يعني الاعتراف بالإيرادات التي اكتسبتها البلدية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية بغض النظر عن وقت استلام المبالغ النقدية (الدباس، 2022).

ويرى بولعجول (2022) أن أساس الاستحقاق يتم من خلاله تسجيل جميع الإيرادات التي تحصل أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بغض النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا، كما يتم تسجيل جميع النفقات أو المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بغض النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا. والعمل على هذا الأساس، يتطلب بقاء حسابات الدولة مفتوحة لمدة إضافية تسمى بالفترة التكميلية بعد السنة المالية من أجل تسوية جميع العمليات المالية للسنة المالية والفترة الكاملة المتممة لها. كما أنه يُقصد به الاعتراف بالعمليّة المالية وقت حدوثها، والذي يترتب عليه رسملة الأصول الثابتة، وتسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها (Sadiyah & Yuhertiana, 2021).

ويُعدّ التحوّل إلى أساس الاستحقاق من أبرز إصلاحات المحاسبة الحكومية في العقود الثلاثة الماضية للعديد من الدول (Ouda, 2021). قبل تطبيق أساس الاستحقاق كان تسجيل المحاسب في دفتر اليومية وباقي سجلاته ينحصر على العمليات التي حصلت بالفعل من خلال مراقبة حركة النقدية، لكن هذه الطريقة لا تعطي صورة حقيقية عن نشاط المنشأة، لذا جاء التسجيل على أساس الاستحقاق ل يتيح للمنشأة تقدير عائداتها المتوقعة وكذلك التزاماتها على المدى القصير (السلمي وعبد الرحمن، 2022).

ويعاني النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي من أوجه القصور التي تلحق بمختلف عناصره، فعلى رغم معلومات التي يوفرها هذا الأساس التي تفيد في معرفة ومتابعة الموقف المالي للوحدات الحكومية والصرف، إلا إنه لا يوفر مؤشرات على كفاءة الأداء، وغير ملائم لأغراض الرقابة، لذا لا بد من إجراء بعض التعديلات على هذا النظام، كاستخدام أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، وتطبيق نظام محاسبة التكاليف لتصبح جزءاً أساسياً من النظام، وتساعد في القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة والبرامج، وإعداد التقارير المالية في شكل نماذج موحدة وفقاً لقواعد وإجراءات ثابتة لكي يسهل جمعها على مستوى الدولة ككل (البناء وآخرون، 2022). ولأن الأساس النقدي لا يعكس بدقة القيم الموجودة في محتوى التقارير المالية، ولا يوفر تقيماً موضوعياً لأداء الوحدات الحكومية (Gan, 2016). وعلى ذلك فإن الأساس النقدي يتعامل فقط مع ما يخص السنة المالية، وما تستحقه من إيرادات؛ سواء حصلت أو لم تحصل، ويتعامل فقط مع ما يخص السنة المالية، وما يجب دفعه من مصروفات سواء دُفعت فعلاً أو لم تدفع، مع استبعاد الإيرادات والمصروفات التي تخص السنوات السابقة واللاحقة من الحسابات الختامية للسنة المالية محل القياس (Weygandt et al, 2015).

إنه في ظل تطبيق أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالالتزامات الحالية والمستقبلية والطارئة، وبالتالي تتوفر الفرصة للقطاعات العامة على التخطيط لسداد كافة الالتزامات وليس القروض وحسب، وبالتالي توفير المعلومات حول مدى تأثير الالتزامات الحالية على الموارد المستقبلية، ومن ثم قدرة الحكومة على تقييم ودراسة أدائها، ومدى قدرتها في الاستمرار على تقديم الخدمات الحالية، وبالتالي تتمكن الحكومة من تقييم سياستها المالية الحالية أو إجراء تغييرات عليها، مما يساعد على عدالة توزيع الأعباء بين الأجيال، والحد من نقل أعباء جيل لجيل آخر (عبدالفتاح وآخرون، 2023). وقام مكتب Price Waterhouse Coopers (Pwc) في عام 2013م بمسح شامل لأكثر من (140) دولة حول العالم، تناول فيه الجوانب الرئيسية للمحاسبة الحكومية، وعلى رأسها التقارير المالية الحكومية. وكانت نتائج هذا المسح تنادي بديناميكية المحاسبة على أساس الاستحقاق، وضرورة تحوُّل الدول إلى إعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق كأساس محاسبي بهدف خلق فهم أساسي لقواعد المحاسبة والتقارير المالية الحكومية الحالية، بالإضافة إلى ممارسات الميزانية والمراجعة، وإظهار الاتجاهات فيما يتعلق بمبادرات الإصلاح الجارية حاليًا في جميع أنحاء العالم، الأمر الذي من شأنه أن يجعل المحاسبة الحكومية في سياق الوظيفة المالية الشاملة القادرة على مواكبة التطورات (Pwc, 2013).

وفرضت الحاجة المتزايدة للوصول إلى الشفافية والمساءلة في إدارة القطاع العام إلى استنتاج، مفاده أن المعلومات الناتجة عن المحاسبة على الأساس النقدي قد لا تكفي لتحقيق جميع متطلبات الشفافية والنزاهة، لذا سعت العديد من الدول إلى تطوير وتحديث المالية العمومية لها، عن طريق إدخال إصلاحات في أنظمة المحاسبة العمومية، ووضع إستراتيجية للتحوُّل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، استجابة لتوصيات المنظمات المالية الدولية من جهة ومواكبة التحولات الاقتصادية الدولية من جهة أخرى؛ لما لهذا النظام من مزايا من شأنها توفير معلومات أفضل لاتخاذ القرارات وتقييم أداء الوحدات في القطاع العام (قنوش، 2023). وإن التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ مستخدميها ليس فقط عن العمليات المالية التي تمت من استلام ودفع النقدية بل تبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل، وكذلك الموارد التي سيتم استلامها في المستقبل والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمعنيين باتخاذ القرارات (عبد الرزاق وبراق، 2023).

ويُعتبر التحوُّل إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام أساساً مهماً لتطوير أداء الإدارة المالية العامة، وذلك عن طريق تحسين جودة الحسابات، ونوعية التقارير المالية والإحصائية والإدارية، وتوفير وعرض المعلومات والقيم بشكل حقيقي وكامل وملائم، وقابل للمقارنة ووضع السياسات ومؤشرات الأداء المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتسم بالمسؤولية والشفافية (وزارة المالية، 2019).

ولحكومة التحوُّل على أساس الاستحقاق بالقطاع العام السعودي تتطلب اللجان التالية (وزارة المالية، 2019): 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 التحوُّل إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق، ومراجعة التقرير الربع سنوي، الذي تقدمه اللجنة التنفيذية عن سير عمل المشروع. واللجنة التنفيذية: هي اللجنة المشكلة بموجب الأمر السامي رقم (13059) وتاريخ 1438/3/16هـ، والمعنية بإعداد الخطة التنفيذية للمشروع، والتحقق من سير عمل المشروع بشكل شهري، وترفع تقريرها الربع سنوي إلى اللجنة الإشرافية (اللجنة المالية). واللجنة 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. واللجنة 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.

ومن أجل التحضير والانتقال الناجح لأساس الاستحقاق بعد توفر جملة من الشروط، يجب اتباع خريطة طريق أو خطة تضمن الانتقال والتنفيذ السليم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي يطبق من خلالها أساس الاستحقاق، والبدء في مشروع الإصلاح، وتحديد نطاق المشروع وخطته، وتنفيذه، ليتم رفع تقرير عما تم تطبيقه والصعوبات التي تعترضه (قنوش، 2023).

ولقد صدر الأمر السامي الكريم رقم 13059 وتاريخ 1438/3/16 هـ الموافق 2016/12/15 م القاضي بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. كما صدر الأمر السامي الكريم رقم 51574 وتاريخ 1440/09/13 هـ الموافق 2019/5/18 م. القاضي بالموافقة على أن تتولى وزارة المالية مسؤولية اعتماد وتطوير وتحديث دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة في القطاع العام في المملكة وإصدار الآراء والتفسيرات والسياسات والإجراءات ذات الصلة بالمحاسبة في القطاع العام في المملكة. وقد عملت وزارة المالية - من خلال لجنة مشكلة من ذوي الاختصاص والاهتمام - على إعداد دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية وتحديثه بناء على منهجية استندت إلى تبني مفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ومواكبة التطورات عليها، وأُعتمد الإصدار الثالث بالقرار الوزاري رقم (7705) وتاريخ 1445/8/2 هـ الموافق 2024/2/12 م. وقد بلغ عدد المواضيع التي شملها هذا الإصدار من الدليل ثلاثة وأربعين موضوعاً تضمنت إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام، وتسعة وثلاثون معياراً، وثلاثة إرشادات موصى بها.

3. تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص الفرض الأول للبحث:

هدفت دراسة الخرابشة وآخرين (2020) إلى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية، وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الحكومية في الأردن. وتسليط الضوء على الانعكاسات والإيجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية لغايات التحليل الإحصائي من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومية الأردنية. ومن أهم نتائج الدراسة: هناك دور لتطبيق أساس الاستحقاق من خلال وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وبين الأساس النقدي المستخدم. ومن أهم توصيات الدراسة: وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ومحلياً، إضافة إلى توحيد في المسميات المحاسبية والالتزام بتطبيق السياسات حالها كحال الشركات، والعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والمراجعة، وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية في القطاع العام.

وهدفت دراسة (Yusof 2021) إلى تحديد مستوى الاستعداد في تنفيذ المحاسبة القائمة على الاستحقاق بين قطاع الرعاية الصحية العام الماليزي وفحص العلاقات بين كفاءة الموارد البشرية وقدرة البرمجيات والتكنولوجيا والسياسات المحاسبية وملاءمة المعايير ومستوى الاستعداد في تنفيذ المحاسبة القائمة على الاستحقاق.

تم جمع البيانات باستخدام استبيانات من عينة من 200 موظف إداري في الإدارة المالية في 20 مستشفى حكوميًا وإدارات الصحة بالولاية، وأظهرت النتائج أن مستوى الاستعداد لتنفيذ المحاسبة القائمة على الاستحقاق في الرعاية الصحية العامة المالية كان مرتفعًا بشكل معتدل. كما كشفت النتائج عن وجود علاقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الموارد البشرية وقدرة البرمجيات والتكنولوجيا ومدى ملاءمة السياسات والمعايير المحاسبية ومستوى الاستعداد لتنفيذ المحاسبة القائمة على الاستحقاق. أشارت النتائج إلى أن مستخدمي نظام المحاسبة في الرعاية الصحية العامة في شمال ماليزيا مستعدون لتنفيذ المحاسبة القائمة على الاستحقاق. ومع ذلك، ينبغي توجيه التحسين نحو المجالات ذات الصلة على النحو المحدد في الدراسة لضمان تنفيذ نظام المحاسبة الجديد هذا في القطاع العام الماليزي على نحو أكثر نجاحًا وفائدة.

كما هدفت دراسة شريف وآخرين (2021) إلى دراسة واختبار إدراك أصحاب المصالح لأثر اختلاف الأسس المحاسبية (الأساس النقدي بوضعه الراهن، وأساس الاستحقاق) على جودة المعلومات المحاسبية في الجامعات الحكومية المصرية. وتحقيقًا لذلك الهدف استخدم الباحثون التصميم التجريبي؛ حيث تم اختبار فرض البحث على عينة من 154 عضو من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم في بعض الجامعات الحكومية (وهي؛ جامعة بني سويف، جامعة الإسكندرية، جامعة دمنهور). وقام الباحثون بتصميم حالتين تجريبيتين، تضمنت الحالة الأولى الأساس النقدي، بينما تضمنت الحالة الثانية أساس الاستحقاق، كما تم تقسيم عينة البحث إلى مجموعتين مستقلتين، تناولت المجموعة الأولى حالة الأساس النقدي، بينما تناولت المجموعة الثانية حالة أساس الاستحقاق لاختبار إدراك المشاركين في كل الحالة لتأثير كلٍّ من الأساس النقدي، أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية على التوالي. وقد أوضحت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لأساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية، وبدرجة أكبر، مقارنة بالأساس النقدي من منظور أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية المصرية. وعليه، أوصى الباحثون بضرورة اهتمام الجهات التشريعية بإصدار القوانين والتشريعات لتبني مبادئ المحاسبة وفق أساس الاستحقاق في الجامعات الحكومية المصرية باعتبارها أداة لإعداد تقارير مالية ذات غرض العام توفر معلومات محاسبية ذات جودة، مما ينعكس على تعزيز المساءلة المالية لاحقًا. وتتمثل حدود البحث في الأسس المحاسبية الأخرى التي لم يتطرق إليها البحث (الأساس النقدي المعدل، أساس الاستحقاق المعدل)، كما أن قابلية النتائج للتعميم مشروطة باختيار عينة البحث.

وهدفت دراسة السلمي وعبد الرحمن (2022) إلى قياس أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية، وذلك بالتطبيق على الوحدات والوزارات الحكومية في المملكة العربية السعودية، تكون مجتمع الدراسة من موظفي أقسام الحسابات للوحدات والوزارات الحكومية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: من وجهة نظر الموظفين، يوجد أثر معنوي لتطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية بناء على (الملاءمة - الموثوقية - الشفافية) في الوحدات الحكومية السعودية، وعلى نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية وعلى الموارد البشرية في الوحدات الحكومية. ومن خلال النتائج يوصي الباحثان بتشجيع العديد من الدول على تبني هذا الأساس والعمل على تطبيقه لمواكبة العالم المالي الجديد، والعمل على تبني المعايير الدولية المناسبة للأوضاع المالية، والتي تساعد على إضفاء مزيد من الثقة على التقارير المالية وتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال العامة، وذلك لتحقيق رؤية المملكة (2030)، واستخدام أحدث البرامج المحاسبية والتي تحقق نتائج دقيقة وتدريب العاملين عليها تدريبًا يحقق الغرض الكامل من استخدامها.

وهدفت دراسة محمد (2022) للتعرف على إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، كأساس كفاء في تحقيق أهداف التقارير المالية، واستخدمت الدراسة مثالاً تطبيقياً لاختبار فرضيات

الدراسة كأسلوب بديل عن الاختبار الحقيقي؛ لتعدُّ تطبيقه على النظام المحاسبي في ليبيا؛ حيث تمثل مجتمع الدراسة في القائمين على الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي، ولا سيما أصحاب الشأن من المختصين، وهم المحاسبون الحكوميون، ورؤساء الأقسام، ومديرو الدوائر أو المديرون العامون في وزارة المالية أو في البلديات في حدود منطقة وادي الشاطئ، وتم توزيع 60 صحيفة استبانة أداة لجمع البيانات على بلديات وادي الشاطئ الثلاث بالتساوي. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل في ليبيا؛ حيث أوضحت أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة. وكذلك يساعد في إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء. وكذلك التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق الكامل تساعد على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي. ويساعد أيضًا اعتماد أساس الاستحقاق في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والمراجعة بما يتفق ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية في القطاع العام. وكذلك أوصت الدراسة بوضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي ل يتم تطبيق أساس الاستحقاق وتطوير الإدارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

وهدفت دراسة القرني والصائغ (2023) إلى دراسة مدى فاعلية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، وأثر ذلك في تطوير أداء الإدارات المالية، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية لتحسين جودة الحسابات المالية في القطاع الحكومي، وتعزيز مبدأ الشفافية. وكان مجتمع الدراسة هو الجهات الحكومية التي تم اختيارها كمرحلة أولية لتطبيق أساس الاستحقاق بشكل تجريبي في المملكة العربية السعودية. أما عينة الدراسة فتتمثل في وزارة البيئة والمياه والزراعة والمراكز الوطنية التابعة لها (المركز الوطني للأرصاء، المركز الوطني للرقابة على الالتزام البيئي، المركز الوطني للغطاء النباتي ومكافحة التصحر)؛ والسبب في اختيار هذه الوزارة؛ لأنها من الوزارات المهمة التي تحتوي على عدد كبير من الأنشطة، بالإضافة إلى تنوع الإدارات المالية في كل نشاط والاهتمامات المحاسبية والحسابية في كل مركز تابع لها. تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات؛ حيث تم توزيعها على (60) موظفًا/موظفة من قسم الإدارة المالية، وتختلف مسمياتهم ودرجاتهم الوظيفية من مدققي حسابات ومحاسبين ومدراء مالية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: إن التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي يساعد في توفير تقارير مالية تتميز بصدق التمثيل عن الظواهر المراد الكشف عنها في الجهة الحكومية، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يساهم في وجود إجراءات رقابية لضمان صحة معالجة البيانات المالية وسلامتها ورفع كفاءة الأداء المالي والإداري في القطاعات العامة.

واستهدفت دراسة معيوف وآخرين (2023) تحديد متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي بالاعتماد على تجارب بعض الدول. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي بالاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة، واستعراض وتحليل بعض التجارب الدولية لاستخلاص الدروس المستفادة وتحديد متطلبات التطبيق. وتوصلت الدراسة إلى تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي والمتمثلة في التغييرات الإدارية والمحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية والتشريعية والهيئات المهنية والأكاديمية، الرغبة في التغيير، ونشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع، وتدريب الكوادر البشرية، وإدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق.

كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كفاءة القطاع الحكومي، الإفصاح الكامل، يعزز الشفافية والمساءلة والمقارنة، يحقق تقييم الأداء، ويحد من الفساد الإداري والمالي. وأوصت الدراسة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي ليوأكب المستجدات الدولية الحديثة؛ وذلك بتطبيق أساس الاستحقاق والاستفادة من مميزاته وفوائده. كما أوصت الدراسة في حال ما قررت الحكومة الليبية تطبيق أساس الاستحقاق بوضع خطة زمنية للتطبيق تتضمن: تحديد الأهداف، تشكيل فريق مسؤول عن إتمام عملية التطبيق، تقييم النظام القائم، تقدير تكلفة عملية التطبيق، وإعداد برنامج تدريب شامل.

كما استهدفت دراسة Ahmad et al. (2023) تحديد وفحص دور المحاسبة الاستحقاقية ونظم المعلومات في ممارسة إدارة الأصول في القطاع العام الماليزي. وتعد هذه الدراسة مهمة لتمكين الحكومة من اتخاذ التدابير المناسبة لتعزيز ممارسات إدارة الأصول؛ نظرًا لدورها المتزايد الأهمية في تحسين الأداء الحكومي. وتحدد هذه الدراسة وتدرس بالتفصيل دور المحاسبة على أساس الاستحقاق ونظم المعلومات في ممارسات إدارة الأصول في القطاع العام الماليزي من خلال استعراض القضايا التي تثير عادة في تقارير مراجع الحسابات العام، ولا سيما فيما يتعلق بإدارة الأصول. ويتكون الجانب المفاهيمي من بحث وتحليل مكثفين للمصادر الثانوية للمعلومات من خلال المراجع ومراجعة المقالات الأكاديمية وتقارير مراجع الحسابات العام والأخبار في وسائل الإعلام المطبوعة، وغيرها من وسائل الإعلام والمنشورات المتعلقة بإدارة الأصول. وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الاستحقاقية ونظم المعلومات قد أثرت على ممارسة إدارة الأصول في القطاع العام. تقيس محاسبة الاستحقاق أداء المؤسسة من خلال التعرف على الأحداث الاقتصادية التي توفر معلومات مالية أكثر دقة، لا سيما حول أصول المنظمة وخصومها. توفر أنظمة المعلومات فرصًا كبيرة للنمو لإدارة الأصول، مما يسمح بجمع البيانات ومعالجتها وتوزيعها ومشاركتها بشكل منهجي وفي الوقت المناسب، مما يمكن أن يساعد في إدارة الأصول طوال دورة حياتها.

وهدفت دراسة Metalia et al. (2023) إلى دراسة أثر تطبيق اللوائح المالية الإقليمية وكفاءة الموظفين والالتزام التنظيمي على التنفيذ الناجح لنظم المعلومات المحاسبية القائمة على الاستحقاق وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية. وتبين نتائج الدراسة ما يلي: (1) يؤثر تنفيذ اللوائح المالية الإقليمية على نجاح تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية القائم على الاستحقاقات، (2) تؤثر كفاءة الموظفين على نجاح تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية القائم على الاستحقاقات، (3) يؤثر الالتزام التنظيمي على نجاح تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية القائم على الاستحقاق. (4) يؤثر نجاح تطبيق نظام المعلومات المحاسبية القائم على الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية.

ركزت الدراسات السابقة على ضرورة اعتماد أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي لما له من مزايا لمنفعة التقارير المالية بالقطاع العام تنتج عنها تحقيق المساءلة العامة، وإدارة أفضل لموارد الحكومة والاستخدام الأمثل للمال العام، وتوفير معلومات مناسبة وصادقة وأكثر فهماً وتكون قابلة للمقارنة وأكثر واقعية، والتركيز على مزايا أساس الاستحقاق وتذليل العقبات ومتطلبات الإصلاح المحاسبي. كما ركزت على ضرورة إجراء عدد من الإصلاحات لكي تتبنى الدول أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي؛ منها ضرورة خلق إطار قانوني مناسب، والحاجة إلى وجود نظام تكنولوجيا للمعلومات المحاسبية، وتحسين الإجراءات الإدارية. وبناءً على ما سبق يمكن استخلاص الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

الفرض الأول: يؤثر التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق معنوياً على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي.

4. تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول تأثير فعالية المراجعة الداخلية على العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص فرض البحث الثاني:

هدفت دراسة أحمد (2021) إلى دراسة دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات، ومن أجل القيام بذلك تم عمل استبيان تم تقديمه لعينة مكونة من (270) مفردة تتضمن ثلاث فئات تعمل بالشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية، وتتمثل تلك الفئات في (95 مفردة من المراجعين الداخليين- 95 مفردة من المديرين الماليين- 80 مفردة من أعضاء لجان المراجعة)، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بغرض الوصول للنتائج وتحليلها. وتوصلت الدراسة إلى أن محددات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في (التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي- استقلالية المراجع الداخلي- موضوعية المراجع الداخلي- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي- جودة تنفيذ المهام- خبرة المراجع الداخلي)، وأن وجود عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضر بكفاءة الأسواق المالية، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية، وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

وهدفت دراسة مراد (2022) إلى دراسة دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، وقد قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات مرتبطة باتخاذ القرارات المرتبطة بالشركات؛ نظرًا لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية في مجال البحث، وذلك بهدف استبيان آرائهم عن دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية، وتتمثل فئات الدراسة (فئة المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة -فئة المحللين الماليين بشركات السمسرة - فئة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك)؛ حيث كان حجم العينة (250) قائمة، وجاءت القوائم الصالحة للتحليل بواقع (184) قائمة بمعدل استجابة (73.6%)، وقد خلصت نتائج البحث إلى أن إدارة المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية.

وهدفت دراسة حجازي (2023) إلى تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال. وقد أسفرت تلك الدراسة عن مجموعة من النتائج كان أهمها: تُساهم المراجعة الداخلية المستمرة في تحسين وفهم بيئة عمليات المنظمة ودعم جودة المراجعة الداخلية، مما يساهم بشكل كبير في إضفاء الثقة والمصداقية على تقاريرها والاعتماد عليها في تحقيق أهداف المنظمات. وهناك علاقة تأثيرية قوية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال، وفي النهاية أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات؛ لعل أهمها: ضرورة التوعية بأهمية المراجعة الداخلية المستمرة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية وغير المالية ممثلة في التقارير المتكاملة للأعمال، وأثر ذلك على الإفصاح في القوائم المالية ودرجة الاعتمادية على البيانات الفورية. وضرورة تنظيم مهني للمراجعين الداخليين يهتم بالاطلاع على المعايير الدولية للمراجعة وتنقيحها، ووضع المعايير المصرية لتتماشى مع البيئة المصرية، ومن ثم تفعيل دور المراجعة الداخلية في جميع منظمات الأعمال؛ لما لها من دور هام في تحسين الأداء، وإضافة قيمة للمنظمة من خلال التأثير على تقارير الأعمال المتكاملة.

وهدفت دراسة حدادة وفتيحة (2023) إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين القوائم المالية، لتحقيق أهداف هذه الدراسة؛ فقام الباحثون بإعداد نموذج استبيان ثم استخدامه مع مجموعة من محافظي الحسابات وحسابات المحاسبة، ووجدت الدراسة أن هناك علاقة بين المراجعة الداخلية وجودة القوائم المالية. كما هدفت دراسة (Haryanto & Hidayah 2023) إلى تحليل تأثير كفاءة المراجعة الداخلية وفعالية الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية مع التشكيك المهني كمتغير معدل.

وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن كفاءة المراجعين الداخليين وفعالية الرقابة الداخلية لهما تأثير إيجابي ومعنوي على جودة التقارير المالية. وتثبت هذه الدراسة أن الشك المهني يؤثر على العلاقة بين كفاءة المراجعة الداخلية وفعالية الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.

وتناولت دراسة شكري (2024) تأثير دور قسم المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) في تحسين جودة التقارير المالية (كمتغير وسيط) على كفاءة الاستثمار (كمتغير تابع)؛ حيث صمم الباحث قائمة استقصاء. وخلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً معنوياً بين جودة التقارير المالية وربحية الاستثمارات في الشركات السعودية المدرجة في البورصة، وهناك علاقة ارتباط إيجابية ومعنوية بين إدارة المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الاستثمار في الشركات السعودية المدرجة. وخلصت الدراسة أيضاً إلى أنه يجب على الحكومة إنشاء معهد سعودي للمراجعة الداخلية يمكن مقارنته بالمعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين؛ من أجل هيكلة عملية المراجعة الداخلية والعمل على استقلاليتها، وتضمن ذلك في شروط التسجيل والحذف والتسجيل المستمر في التداول السعودي، وضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية ومطالبة جميع الشركات بالالتزام بها.

وهدفت دراسة محروس وآخرين (2024) إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي، وتحقيقاً لهدف الدراسة، وسعيًا لاختبار فروضها تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من عام 2015م إلى عام 2019م، وبلغ حجم العينة التي انطبقت شروط الدراسة عليها عدد 19 شركة، تم الحصول على التقارير المالية الخاصة بها. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين خصائص المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي؛ حيث إن منح المراجعة الداخلية الاستقلال والموضوعية في ظل بيئة التحول الرقمي يحسن من جودة التقارير المالية؛ وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين التحول الرقمي وجودة التقارير المالية وأن التحول الرقمي والاعتماد على التطبيقات والوسائل التكنولوجية يزيد من الثقة ودرجة الاعتماد على تلك التقارير ويقلل من الأخطاء الواردة بها، كما يسرع وصولها إلى المستخدمين.

ركزت الدراسات السابقة على ضرورة دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما أن جودة المراجعة الداخلية تعمل على الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية. وبناءً على ما سبق يمكن استخلاص الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

الفرض الثاني: يختلف تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق معنوياً على منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي باختلاف فعالية المراجعة الداخلية.

5. تحليل البحوث المحاسبية الذي تناول تأثير التحول الرقمي على العلاقة بين المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية واستخلاص فرض البحث الثالث

هدفت دراسة خطاب وآخرين (2022) إلى دراسة العلاقة بين تقنيات الذكاء الاصطناعي وأنشطة المراجعة الداخلية، وتظهر نتائج الدراسة أن تقنيات الذكاء الاصطناعي تعمل على تحسين أنشطة المراجعة الداخلية. وأوصت الدراسة بأن استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي في المراجعة عن بُعد؛ حيث تعمل على توفير معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية وتقليل التكاليف وتوفير الوقت، واستخدام الذكاء الاصطناعي في جميع أنشطة الشركات لتقليل التكاليف والمراجعة المستمرة لآليات المصنعة الذكاء واستخدامها في المراجعة الداخلية عن بُعد في ظل الأوبئة.

وهدفت دراسة الحداد (2022) إلى استكشاف تطبيق تكنولوجيا التحول الرقمي في المؤسسات المصرفية، وتحديد أثر ذلك التطبيق على محورين أساسيين؛ الأول نشاط المراجعة الداخلية، والآخر الشمول المالي داخل البنوك التجارية المصرية وانعكاسه على تحقيق التنمية المستدامة وفقاً لرؤية مصر 2030. واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل الدراسات والآراء السابقة إلى جانب إعداد الدراسة الميدانية لتجميع البيانات وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لبيانات 150 قائمة استقصاء تم الحصول عليها من عينة الدراسة المتمثلة في أربع فئات؛ هم مديرو المراجعة الداخلية، المراجعون الداخليون، موظفو تكنولوجيا المعلومات بالبنوك التجارية الحكومية المصرية، والأكاديميون بالجامعات المصرية؛ وذلك لاختبار فروض الدراسة. وتوصلت النتائج إلى وجود تأثير معنوي لتطبيق آليات التحول الرقمي في البنوك على تطور إجراءات المراجعة الداخلية بها، كما أثبتت النتائج وجود دور لتطبيق التكنولوجيا الرقمية في أداء المعاملات البنكية واستخدام التقنيات الحديثة لتقديم الخدمات المصرفية في تحقيق الشمول المالي بالبنوك المصرية، والذي ينعكس بدوره على تحقيق التنمية المستدامة. وتعدّ الدراسة الحالية من الدراسات النادرة التي تُعنى بمناقشة أثر تطبيق التكنولوجيا الرقمية على نشاط المراجعة الداخلية وكذلك الشمول المالي في البنوك المصرية، والتي ركزت على البنوك التجارية الحكومية؛ حيث تسهم الدراسة في المجال الأكاديمي بتقديم نتائج وتوصيات يمكن للباحثين الاعتماد عليها في دراساتهم، ويمكن للجهات التنظيمية لمهنتي المحاسبة والمراجعة الاسترشاد بها في إصدار تعليماتهم وإرشاداتهم، كما تفتح المجال للأبحاث المستقبلية باستكمال ما بدأته الدراسة. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على تكنولوجيا التحول الرقمي لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما أنه ينبغي على مهنتي المحاسبة والمراجعة التطوير من أساليبها وأدواتها لمواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة، ويجب على منظمي المهنة ومصدري المعايير الاهتمام بتعديل المعايير وإصدار التعليمات بما يسمح بالتغيير استجابة للتغيرات ببيئة الأعمال المحيطة لتحسين القدرة على المنافسة والاستمرارية.

وهدفت دراسة وهبة (2023) إلى التعرف على أثر استخدام أدوات التحول الرقمي في عمليات الحوكمة، وكذلك في التقارير المالية وأثر ذلك على تحقيق التنمية المستدامة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالدراسات والأدبيات السابقة المرتبطة بمتغيراته الرئيسية، واستعانت الباحثة بأداة الاستبيان في جمع المعلومات الخاصة بالدراسة، وتكونت عينة الدراسة من عدد (25) عضو هيئة تدريس بأقسام المحاسبة بكليات التجارة والمعاهد الخاصة المصرية، وتكونت العينة الأساسية من عدد (30) عضو هيئة تدريس بأقسام المحاسبة بكليات التجارة والمعاهد الخاصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن هناك أثراً إيجابياً لاستخدام أدوات التحول الرقمي الحديثة في الحوكمة، كما أن هناك أثراً إيجابياً على جودة معلومات التقارير المالية الصادرة من المؤسسات نتيجة استخدام أدوات التحول الرقمي في إصدارها، كما أن هناك أثراً إيجابياً على عملية التنمية المستدامة نتيجة جودة عملية الحوكمة الرقمية وجودة التقارير المالية الصادرة باستخدام أدوات التحول الرقمي وما يترتب عليها.

وهدفت دراسة شنن (2023) إلى تحليل الآثار المختلفة لتطبيق التحول الرقمي على شفافية التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة، ويكتسب هذا البحث أهمية أكاديمية ومهنية؛ لكونه يُسهم في تضيق فجوة البحث المحاسبي في مجال التحول الرقمي لمهنة المحاسبة بصفة عامة، وعلى شفافية وجودة التقارير المالية بصفة خاصة، مما يكون له مردود إيجابي على أصحاب المصالح وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يعتبر البحث نواة لإعداد إطار فكري للمحاسبة المالية يتماشى مع التحول الرقمي وبيئة الأعمال التكنولوجية المعاصرة.

ولتحقيق أهداف البحث تم تناول الإصدارات المهنية والدراسات السابقة بشأن التحول الرقمي في مجال المحاسبة والمراجعة، وتناول التحول الرقمي في مجال المحاسبة والمراجعة، وتحديد أثر تطبيق تكنولوجيا التحول الرقمي على شفافية التقارير المالية. أما بالنسبة للدراسة الميدانية فقد تم التركيز على عينة من المسؤولين المنوط بهم اتخاذ القرارات في الشركات المصرية محل الدراسة، وكذلك بعض من مراقبي الحسابات على هذه الشركات والمستثمرين وأعضاء لجنة المراجعة. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج؛ من أهمها: إن التحول الرقمي يؤدي إلى دعم متطلبات الشفافية، ومنها: التحقق من صحة التسويات، توفير الوسائل التقنية للإفصاح، التحقق من كفاءة استخدام الموارد، الإفصاح عن السياسات الإدارية، تبني المناهج الحديثة، الحد من إدارة الأرباح، كما يؤدي تفعيل تكنولوجيا التحول الرقمي إلى تحقيق الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية؛ منها: التمثيل الصادق، ملائمة المعلومات، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، القابلية للتحقق، الإفصاح عن المعلومات خارج الميزانية، الاكتمال، ووضوح المعلومات. كما قدمت الدراسة العديد من التوصيات؛ أهمها: ضرورة تبني الشركات للتقنيات الرقمية، والتي أصبحت أحد متطلبات العصر، وما يتطلبه ذلك من تغيير بيئة الأعمال وتوفير المتطلبات اللازمة لعملية التحول الرقمي، وإعادة تأهيل وتدريب المحاسبين علي التقنيات الرقمية التي تحتاج إلى توافر مهارات تكنولوجيا متقدمة بجانب المهارات والمعارف المحاسبية، إصدار معايير محاسبية منظمة للعمل المحاسبي في ظل بيئة التحول الرقمي، ضرورة مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة للتطورات الرقمية والتي أصبحت ضرورة ملحة وتوجهًا عالميًا، ضرورة العمل على تطوير البرامج المحاسبية وتبني المحاسبة الرقمية والاهتمام بتطوير تكنولوجيا المعلومات المحاسبية.

وهدفت دراسة ياسين (2023) إلى تسليط الضوء على التقنيات الرقمية الحديثة التي أنتجت الثورة الصناعية الرابعة وأثرها على المحاسبة والمراجعة؛ لما لها من مزايا في تحسين الإفصاح الإلكتروني للبيانات المحاسبية؛ حيث إن تلك التقنيات لها دور فعّال في تطوير منهجية المراجعة المستمرة كمرتكز لتحسين جودة التقارير المالية الإلكترونية. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج ونقاط جوهرية؛ من أهمها: أن الدمج بين تقنيات التحول الرقمي يفتح آفاقًا جديدة لجمع البيانات وتحليلها في الوقت الحقيقي كمرتكز لتحسين جودة التقارير المالية، كما يسهم تطوير المراجعة في ظل البيئة الرقمية في تخطيط وتنفيذ برامج منهجية مستحدثة لمراجعة مواقع المنظمات على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) باعتبارها أهم الوسائل الفورية لتوصيل المعلومات المحاسبية، فضلاً عن دورها في بناء نماذج للكشف المبكر عن التحذيرات التي تعزز الرقابة الداخلية بشأن عمليات الرقمنة. وأخيرًا يمكننا التأكد بأن استخدام التقنيات الرقمية الحديثة في مجال المراجعة يساعد على تلبية احتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب والتي تتميز بالموثوقية، وذات معنى لمتخذي القرارات. وعلى ضوء تلك النتائج فقد أوصى البحث بضرورة الاهتمام بتأهيل جيل جديد من المحاسبين والمراجعين علميًا وعمليًا لمواكبة متطلبات تطبيق آليات التحول الرقمي وتعظيم الاستفادة منها، كذلك تنظيم المزيد من المؤتمرات المحلية والدولية التي تتناول مستحدثات الثورة الصناعية الرابعة وتقنياتها المختلفة، وانعكاس تلك التقنيات على تطور الجانب الأكاديمي والمهني.

وهدفت دراسة عبد اللطيف وآخرين (2024) إلى تحديد أثر التحول الرقمي على إعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق؛ حيث افترضت الدراسة وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التحول الرقمي وإعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق. ولتحقيق هدف الدراسة، تم جمع البيانات من خلال توزيع قائمة الاستبيان، بواقع إجمالي 120 استمارة صالحة بعد استبعاد الاستمارات غير الصالحة، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التحول الرقمي وإعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق.

وساهمت هذه الدراسة في بيان أثر التحول الرقمي على إعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق، من حيث بيان أثر التحول الرقمي على التحول إلى أساس الاستحقاق، وعلى متطلبات الإصلاح المحاسبي اللازمة لتطبيقه.

كما هدفت دراسة باسيان وبوغابة (2024) إلى إبراز أثر التحول الرقمي على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. مع التطور التكنولوجي، وتلعب التقنيات الرقمية دورًا مهمًا في تحسين وظيفة المراجعة. وبالنظر إلى أهمية المراجعة الداخلية كركيزة أساسية في ضمان شفافية القوائم المالية وأداء الشركة، فإن تحسين جودتها يساهم في تعزيز الثقة وتحسين جودة التقارير المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة أجريت دراسة ميدانية بشركة سونلغاز؛ حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتقييم تأثير التحول الرقمي على جودة المراجعة الداخلية في شركة سونلغاز عن طريق المقابلة الشخصية. وتوصلت الدراسة إلى أن التحول الرقمي يُسهّل عملية المراجعة الداخلية في الشركة ويُحسّن تنظيمها؛ حيث يتمكن المراجعون الداخليون من تنظيم مهامهم بشكل أكثر فعالية وتخصيص الموارد بشكل أفضل. وبالتالي، يُعزز التحول الرقمي كفاءة العمل، ويساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، مما يجعله ضرورة ملحة للشركات لتحقيق أهدافها بنجاح.

واستهدفت دراسة Abhishek et al (2024) تحليل دور الرقمنة في المحاسبة في تعزيز الفعالية الشاملة للوظائف المحاسبية. ولتحقيق ذلك، تقدم الدراسة أدلة تجريبية من وجهة نظر أصحاب المصالح لرقمنة إجراءات المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير والامتثال التنظيمي. وطبقت الدراسة نهجًا كميًا لتحديد أفكار المراجعين والمحاسبين والأكاديميين حول تأثير تطبيقات المحاسبة الرقمية على الوظائف المحاسبية. تم جمع البيانات من خلال إدارة دراسة تجريبية وعينة من 482 مهنيًا من قطاعات المحاسبة والمراجعة والأكاديمية. لتحليل وتفسير البيانات الإحصائية الوصفية، تم استخدام نمذجة المعادلات المنظمة وتحليل الوساطة. وتشير نتائج الدراسة إلى أهمية تطبيقات المحاسبة الرقمية في وظائف المحاسبة، وتكشف عن وجود تأثير كبير للرقمنة على جوانب المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير والامتثال التنظيمي للوظائف المحاسبية. تستكشف نتائج الدراسة أن نظام المحاسبة الرقمي يقلل من الأخطاء المحتملة ويحسن دقة وشفافية النظام.

ركزت الدراسات السابقة على ضرورة الاستفادة من التحول الرقمي في دوره في تدليل عقبات التحول إلى أساس الاستحقاق، والاستفادة من تجارب الدول سابقة التجربة في ذلك، بالإضافة ضرورة تبني المنشآت للتقنيات الرقمية، والتي أصبحت أحد متطلبات العصر، وما يتطلبه ذلك من تغيير بيئة الأعمال وتوفير المتطلبات اللازمة لعملية التحول الرقمي، والعمل على تأهيل جيل جديد من المحاسبين والمراجعين علميًا وعمليًا لمواكبة متطلبات تطبيق آليات التحول الرقمي التي تحتاج إلى توافر مهارات تكنولوجية متقدمة بجانب المهارات والمعارف المحاسبية، والعمل على تطوير البرامج المحاسبية وتبني المحاسبة الرقمية والاهتمام بتطوير تكنولوجيا المعلومات المحاسبية. وبناء على ما سبق يمكن استخلاص الفرض الثالث للبحث على النحو التالي:

الفرض الثالث: يختلف تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق معنويًا في منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي باختلاف مستوى التحول الرقمي.

6. الدراسة التجريبية

تحقيقًا لهدف البحث، تستهدف الدراسة التجريبية اختبار مدى وجود دليل تجريبي على العلاقة بين تحول وحدات قطاع العام السعودي نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية، ومدى تأثير هذه العلاقة بكل من فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي.

1.6. مجتمع وعينة الدراسة

أجريت الدراسة على مجتمع مستخدمي التقارير المالية في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، وتتكون عينة الدراسة من عينة حكومية انتقائية تشتمل على (103) من مستخدمي التقارير المالية في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. ويوضح جدول رقم (1) الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (1): الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة

البيان	الحالة الأولى	الحالة الثانية	الحالة الثالثة	الحالة الرابعة	الحالة الخامسة	الحالة السادسة	الحالة السابعة	الحالة الثامنة	العينة الإجمالية
عدد المشاركين في التجربة	18	13	14	11	11	11	14	11	103
<u>المؤهلات العلمية:</u>									
دكتوراه	%6	%0	%7	%9	%9	%0	%7	%9	%6
ماجستير	%39	%23	%14	%27	%45	%9	%43	%27	%29
دبلوم عالٍ	%11	%0	%0	%9	%0	%0	%7	%0	%4
بكالوريوس	%44	%77	%79	%55	%45	%91	%43	%64	%61
<u>المسمى الوظيفي:</u>									
مدير تنفيذي	%6	%0	%0	%0	%9	%9	%0	%0	%3
مدير عام	%6	%0	%7	%9	%18	%9	%14	%0	%8
رئيس قسم مالي	%28	%54	%50	%45	%45	%27	%50	%55	%44
موظف	%61	%46	%43	%45	%27	%55	%36	%45	%46
<u>سنوات الخبرة في المجال المالي:</u>									
أقل من 5 سنوات	%17	%8	%21	%9	%0	%18	%7	%18	%13
ما بين 5 إلى 10 سنوات	%28	%23	%21	%36	%27	%18	%21	%18	%24
ما بين 10 إلى 15 سنة	%28	%23	%36	%18	%36	%27	%57	%45	%34
أكثر من 15 سنة	%28	%46	%21	%36	%36	%36	%14	%18	%29
<u>الشهادات المهنية:</u>									
حاصل	%39	%8	%14	%27	%45	%9	%29	%27	%25
غير حاصل	%61	%92	%86	%73	%55	%91	%71	%73	%75

ويتضح من الجدول رقم (1) أن عدد المشاركين في المعالجات التجريبية الثمانية مجتمعة (103) مشاركين، وأن (61%) من المشاركين حاصلون على شهادة بكالوريوس، وأن (44%) من المشاركين رؤساء قسم مالي، وأن (34%) من المشاركين خبرتهم ما بين 10 إلى 15 سنة، و(25%) من المشاركين يملكون شهادات مهنية.

2.6. توصيف وقياس المتغيرات الدراسة:

تتكون متغيرات الدراسة من متغير مستقل واحد، وهو: التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق، ومن متغير تابع واحد، وهو: منفعة التقارير المالية. وأخيرًا متغيرين وسيطين تفاعلين، وهما: فعالية المراجعة الداخلية، ومستوى التحول الرقمي. وتم توصيف وقياس تلك المتغيرات على النحو الآتي:

المتغير المستقل: التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق

تم تعريف أساس الاستحقاق المحاسبي بأنه تسجيل الإيرادات والمصروفات استنادًا لتاريخ نشوء الحدث أو الدَّين بصرف النظر عن التاريخ الذي يتم فيه فعليًا تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، وبالتالي القدرة على معرفة قيمة الأصول والالتزامات بأي لحظة خلال الفترة المحاسبية وليس فقط عند الإقفال الدوري للحسابات (وزارة المالية، 2019).

وتم قياس المتغير المستقل التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تطبيق وحدات القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويأخذ القيمة (صفر) في حالة تطبيقه المحاسبة على الأساس النقدي، قياسًا على دراسة (شريف وآخرين، 2021).

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية

تم تعريف منفعة التقارير المالية بأنها التقارير التي تساعد في توصيل محتواها لمستخدميها في الوقت المناسب وبمستوى تجميع ملائم مع تجنب التحريف الجوهرية في هذا المحتوى حتى تعبر بصدق عن المحتوى الاقتصادي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة (الصيرفي، 2015). وتم قياس المتغير التابع منفعة التقارير المالية اتساقًا مع دراسات (Elsherif et al. 2021; Hadi et al. 2017) والتي استخدمت المتغيرات الترتيبية بناءً على مقياس ليكرت، وتعكس هذه العبارات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي:

- 1- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على التنبؤ بالنفقات والمصروفات المستقبلية.
- 2- يمكن استخدام التقارير المالية المرفقة في اتخاذ القرار.
- 3- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على تقييم الأداء المالي عن الفترة السابقة.
- 4- تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات خالية من الأخطاء.
- 5- تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات كاملة لاتخاذ القرارات.
- 6- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات غير متحيزة وتتصف بالحيادية.
- 7- من السهل جدًا فهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية المرفقة.
- 8- يتم عرض المعلومات الواردة في التقارير المرفقة بشكل واضح.
- 9- تم عرض التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة خلال فترات مختلفة.

10- تم تقديم التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة مع القطاعات العامة الأخرى.

11- إعداد التقارير المالية وإصدارها في الوقت المحدد.

المتغير الوسيط التفاعلي الأول: فعالية المراجعة الداخلية

إن فعالية المراجعة الداخلية تعزز من عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، كما أن لها آثارًا تمتد إلى ما هو أبعد من المؤسسة، وتسهم فعالية المراجعة الداخلية في الاستقرار الشامل للمؤسسة واستدامتها من خلال توفير تأكيدات بشأن كفاءتها التشغيلية، وموثوقية التقارير، والامتثال للقوانين واللوائح، وحماية الأصول، والثقافة الأخلاقية. مما يعزز من ثقة الجمهور في المؤسسة والأنظمة الأوسع التي تعد جزءًا منها (IIA, 2024). وتم قياس المتغير الوسيط التفاعلي الأول فعالية المراجعة الداخلية كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كانت تتصف المراجعة الداخلية بالفعالية من خلال التزامها بمتطلبات المعايير المهنية، وتمتعها باستقلالها في الهيكل التنظيمي وتبعيتها بشكل مباشرة لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة، وكذلك تمتعها بمستوى كافٍ من الموضوعية وامتلاك رئيس قسم المراجعة الداخلية وأعضائه الكفاية المهنية اللازمة من الخبرات والمهارات التي تمكنهم من القيام بدوريهما التوكيدي والاستشاري في مجالات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، ويأخذ القيمة (صفر) في حالة تمتعها بمستوى ضعيف من الكفاءة والفعالية، ووجود قصور في استقلالها؛ حيث تتبع في الهيكل التنظيمي بشكل مباشر للإدارة المالية وليس لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وعدم توافر لدى رئيس قسم المراجعة الداخلية وأعضائه الكفاية المهنية اللازمة من الخبرات والمهارات التي تُمكنهم من القيام بدوريهما التوكيدي والاستشاري في مجالات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة، على عملية إعداد التقارير المالية، قياسًا على دراسة (Chen et al. 2020).

المتغير الوسيط التفاعلي الثاني: مستوى التحول الرقمي

يعرف التحول الرقمي بأنه إستراتيجية متكاملة تُمكن المنشأة من دمج التكنولوجيا في الممارسات والأداء المؤسسي، والمخرجات لكي تنتقل من خلاله من العمل التقليدي إلى العمل التقني المبني على استخدام البرمجيات، وتكنولوجيا المعلومات في الأداء (Alieva & Powell, 2022). وتم قياس المتغير الوسيط التفاعلي الثاني مستوى التحول الرقمي كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كانت وحدة القطاع العام تحولت بشكل تام نحو تطبيق التحول الرقمي، وذلك من خلال تبني الوحدة بشكل تام عملية التحول الرقمي في أنظمتها من حيث تعتمد بشكل كامل على البيانات الرقمية واستخدام التقنيات الرقمية المحاسبية مثل أنظمة سلاسل الكتل (Blockchain) ونظم تخطيط موارد المشروع مثل نظام أوراكل (Oracle) أو نظام ساب (Sap)، ويأخذ القيمة (صفر) في حالة مازالت الوحدة في المراحل الأولى من التحول الرقمي من حيث اعتمادها على بعض الأنظمة البسيطة في عملية إعداد التقارير المالية وغالبية المعاملات تتم بشكل تقليدي وورقي، اتساقًا مع دراستي (مرقص وعوض 2023؛ عبدالكريم 2022).

3.6. أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

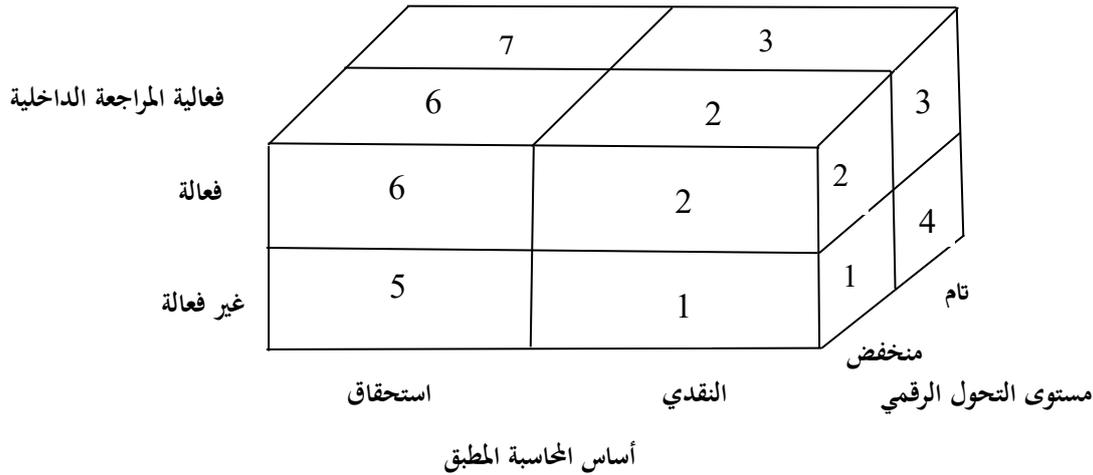
لإجراء الدراسة التجريبية اعتمد الباحثان على تصميم حالة افتراضية وعرضها على المشاركين بشكل عشوائي، وأعد الباحث ثماني قوائم استقصاء تتضمن المعالجات التجريبية، وأرسلها إلى المشاركين من خلال منصات التواصل الاجتماعي. واحتوت قائمة الاستقصاء في جميع المعالجات التجريبية على جزأين؛ أولهما: يستهدف التعرف على البيانات الشخصية التي

تتعلق بأفراد عينة الدراسة، وتتمثل هذه البيانات في المؤهل التعليمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، ومدى حصول على شهادة مهنية في مجال المحاسبة.

والجزء الآخر حالة افتراضية تتضمن توفير معلومات عن القوائم المالية لإحدى الوحدات الحكومية بالقطاع العام السعودي متخصصة في مجال القطاع الصحي، والتي تم إعدادها اعتمادًا على الأساس النقدي مرة، وتم إعدادها على أساس الاستحقاق مرة أخرى، بالإضافة إلى تزويد المشاركين في التجربة ببيانات عن فعالية المراجعة الداخلية (فعالة/ غير فعالة)، ومستوى التحول الرقمي (تحول تام/ منخفض). وقد طُلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس المتغير التابع وهو منفعة التقارير المالية (11 عبارة).

4.6. التصميم التجريبي

استخدم الباحثان لقياس تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في منفعة التقارير المالية، وتأثير فعالية المراجعة الداخلية، ومستوى التحول الرقمي، تصميمًا تجريبيًا (2x2x2) بين المجموعات، لثمانية من المعالجات التجريبية على النحو المبين في الشكل رقم (1):



شكل رقم (1): التصميم التجريبي (2x2x2) بين المجموعات

وفقًا للتصميم التجريبي تظهر المعالجات التجريبية الثمانية كالتالي:

مجموعة المعالجة الأولى: وهي المعالجة التجريبية التي تطبق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ويطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة الثانية: وهي المعالجة التجريبية التي تطبق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة، ويطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة الثالثة: وهي المعالجة التجريبية التي تطبق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعّالة، ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة الرابعة: وهي المعالجة التجريبية التي تطبق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة، ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة الخامسة: وهي المعالجة التجريبية التي تُطبّق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة، ويطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة السادسة: وهي المعالجة التجريبية التي تُطبّق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعّالة، ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة السابعة: وهي المعالجة التجريبية التي تطبق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعّالة، ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

مجموعة المعالجة الثامنة: وهي المعالجة التجريبية التي تُطبّق فيها وحدات القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة، ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

وتم إجراء اثنتي عشرة مقارنة بين مجموعات المعالجة؛ لتحديد أثر فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومنفعة التقارير المالية. ويُطلب من المشاركين الإجابة عن العبارات التي تقيس منفعة التقارير المالية.

المرحلة الأولى من القياس: اختبار الفرض الأول: تم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات وهي:

المقارنة الأولى: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة)، ومجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

المقارنة الثانية: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة الثالثة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة الرابعة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة) ومجموعة المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

المرحلة الثانية من القياس: اختبار الفرض الثاني: وتم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات وهي:

المقارنة الخامسة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة)، ومجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة السادسة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

المقارنة السابعة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة)، ومجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة الثامنة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

المرحلة الثالثة من القياس: اختبار الفرض الثالث: وتم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات؛ وهي:

المقارنة التاسعة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة)، ومجموعة المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

المقارنة العاشرة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة الحادية عشرة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعّالة)، ومجموعة المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعّالة).

المقارنة الثانية عشرة: تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة)، ومجموعة المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

5.6. اختبار فروض البحث

للتحقق من صدق البناء العاملي لمقياس "منفعة التقارير المالية" تم استخدام التحليل العاملي الاستكشافي على فترات المقياس (11)، واستخدام طريقة المكونات الأساسية Hotling J Principal Components؛ حيث تم استخدام التدوير المتعامد بطريقة Varimax من أجل الحصول على العوامل من خلال اختيار الفترات الأكثر تشبهاً لكل عامل بعد تدويره. وقد تم الإبقاء على الفقرات ذات التشبعات التي تزيد عن (0.30) وفقاً لمحك جيلفورد. وقد أظهر التحليل التي تم إجراؤه على (103) مشاركين: وجود عامل واحد تتشبع عليها فقرات المقياس بتشبعات أكبر من (0,30) وفقاً لمحك جيلفورد، مما يؤكد جودة تمثيل الفقرات في العامل المستخرج؛ حيث تراوحت هذه القيم بين (0.492) للفقرة السابعة المتعلقة بسهولة فهم المعلومات و(0.697) للفقرة الخامسة المتعلقة باكتمال المعلومات لاتخاذ القرارات، وقد حققت الفقرات المتعلقة بتقديم معلومات كاملة لاتخاذ القرارات (0.697)، والقابلية للمقارنة وتوقيت إصدار التقارير (0.688)، والتنبؤ بالنفقات والمصروفات المستقبلية (0.673) أعلى قيم اشتراكيات. وتشير هذه النتائج إلى تشبع جميع الفقرات على عامل واحد بشكل جيد؛ مما يؤكد أحادية البعد للمقياس، وبالتالي تدعم هذه النتائج صدق البناء العاملي للمقياس؛ حيث إن جميع الفقرات تقيس بشكل متنسق المفهوم الأساسي المتعلق بمنفعة التقارير المالية، كما يوضح الجدول رقم (2) التالي هذه النتائج:

جدول رقم (2): نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس "منفعة التقارير المالية"

Extraction	الفقرات
0.673	1- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على التنبؤ بالنفقات والمصروفات المستقبلية.
0.617	2- يمكن استخدام التقارير المالية المرفقة في اتخاذ القرار.
0.598	3- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على تقييم الأداء المالي عن الفترة السابقة.
0.660	4- تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات خالية من الأخطاء.
0.697	5- تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات كاملة لاتخاذ القرارات.
0.595	6- توفر التقارير المالية المرفقة معلومات غير متحيزة وتتصف بالحيادية.
0.492	7- من السهل جداً فهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية المرفقة.
0.669	8- يتم عرض المعلومات الواردة في التقارير المرفقة بشكل واضح.
0.688	9- تم عرض التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة خلال فترات مختلفة.
0.656	10- تم تقديم التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة مع القطاعات العامة الأخرى.
0.688	11- إعداد التقارير المالية وإصدارها في الوقت المحدد.

Extraction Method: Principal Component Analysis.

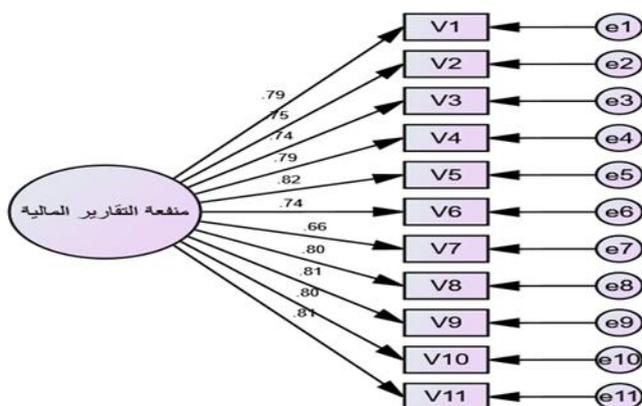
ثم أُجري التحليل العاملي التوكيدي باستخدام برنامج AMOS على الاستجابات (103)، وذلك للتحقق من صدق البناء العاملي للمقياس، وتشبع الفقرات المفترضة على العامل المستكشف الذي يقيس هذا المتغير. وذلك باستخدام طريقة الاحتمالية القصوى Maximum likelihood، وقد أسفرت النتائج عن ثبوت صدق الفقرات التي تقيس العامل دون حذف أيٍّ منها.

حيث أظهرت نتائج التحليل العاملي التوكيدي باستخدام برنامج AMOS على استجابات العينة (103) وجود مطابقة جيدة للنموذج مع البيانات؛ حيث بلغت قيمة مربع كاي (165.589) بدرجات حرية (44)، وكان مؤشر جذر مربعات البواقي (RMSEA) بقيمة (0.065) وهي قيمة مقبولة كونها أقل من (0.08) بناء للقيم المعيارية لدراسة (Engel. et al. 1995; Hu & Bentler. 1998; Hu & Bentler. 1999)، وقيمة مؤشر المطابقة المعياري (NFI) بقيمة (0.956) وقيمة مؤشر حسن المطابقة (GFI) بقيمة (0.915) وقيمة مؤشر حسن المطابقة المصحح (AGFI) بقيمة (0.909) وقد وقعت القيم في المدى المقبول لكل مؤشر.

كما أظهرت النتائج أن جميع فقرات المقياس (11) فقرة حققت تشبعات عالية ودالة إحصائياً على العامل؛ حيث تراوحت قيم التشبعات بين (0.665) للفقرة السابعة المتعلقة بسهولة فهم المعلومات، و(0.819) للفقرة الخامسة المتعلقة بتقديم معلومات كاملة لاتخاذ القرارات، وجاءت جميع قيم (T) دالة إحصائياً حيث تجاوزت القيمة (1.96)، مما يشير إلى معنوية جميع التشبعات، كما كانت الأخطاء المعيارية لقيم التشبع صغيرة نسبياً وتراوحت بين (0.101) و(0.124)، وتؤكد هذه النتائج مجتمعة صدق البناء العاملي للمقياس وصلاحيته للاستخدام في قياس منفعة التقارير المالية. ويوضح الجدول رقم (3) والشكل رقم (2) نتائج التحليل العاملي التوكيدي للمقياس:

جدول رقم (3): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس "منفعة التقارير المالية"

م	الفقرات	التشبع	الخطأ المعياري لقيم التشبع	T	اسم المتغير
1	توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على التنبؤ بالنفقات والمصروفات المستقبلية.	0.791	0.104	7.454**	V1
2	يمكن استخدام التقارير المالية المرفقة في اتخاذ القرار.	0.754	0.112	8.387**	V2
3	توفر التقارير المالية المرفقة معلومات تساعد مستخدميها على تقييم الأداء المالي عن الفترة السابقة.	0.742	0.112	8.207**	V3
4	تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات خالية من الأخطاء.	0.794	0.122	8.969**	V4
5	تقدم التقارير المالية المرفقة معلومات كاملة لاتخاذ القرارات.	0.819	0.117	9.350**	V5
6	توفر التقارير المالية المرفقة معلومات غير متحيزة وتتصف بالحيادية.	0.740	0.110	8.191**	V6
7	من السهل جداً فهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية المرفقة.	0.665	0.113	7.174**	V7
8	يتم عرض المعلومات الواردة في التقارير المرفقة بشكل واضح.	0.802	0.101	9.090**	V8
9	تم عرض التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة خلال فترات مختلفة.	0.813	0.122	9.257**	V9
10	تم تقديم التقارير المالية المرفقة بشكل يُمكن من إجراء القابلية للمقارنة المناسبة مع القطاعات العامة الأخرى.	0.797	0.124	9.016**	V10
11	إعداد التقارير المالية وإصدارها في الوقت المحدد.	0.815	0.109	9.281**	V11



الشكل رقم (2): نموذج التحليل العائلي التوكيدي

1.5.6. نتائج اختبار فرض البحث الأول:

يتوقع الباحثان في الفرض الأول للبحث أن يؤثر التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق معنوياً على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي. وتم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات، وكانت نتائجها كالتالي:

نتائج المقارنة الأولى: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة، ومجموعة المعالجة الخامسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (4) أن وسيط منفعة التقارير المالية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق (4.5289) أعلى منه في ظل المحاسبة على الأساس النقدي (3.7879)، بفارق (0.741)، مما يشير إلى تحسن في منفعة التقارير المالية عند تطبيق أساس الاستحقاق.

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الأولى في الفرض الأول

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الأولى
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.26006	3.7879	18	مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).
0.94983	4.5289	11	مجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعّالة).

نتائج المقارنة الثانية: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة السادسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (5) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس النقدي (4.3916) أعلى قليلاً من وسيطها في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق (4.2231)، بفارق بسيط (0.1685).

جدول رقم (5): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الثانية في الفرض الأول

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الثانية
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
0.51477	4.3916	13	مجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة).
1.26841	4.2231	11	مجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة الثالثة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة السابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (6) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق (4.9351) أعلى منه في ظل المحاسبة على أساس النقدي (4.5974)، بفارق (0.3377)، مما يشير إلى تحسن في منفعة التقارير المالية عند تطبيق أساس الاستحقاق.

جدول رقم (6): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الثالثة في الفرض الأول

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الثالثة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.00331	4.5974	14	المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة).
0.77912	4.9351	14	المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة الرابعة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ومجموعة المعالجة الثامنة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة،

وأظهرت النتائج في الجدول رقم (7) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق (4.3636) أعلى منه في ظل المحاسبة على أساس النقدي (3.9008)، بفارق (0.4628)، مما يشير إلى تحسن في منفعة التقارير المالية عند تطبيق أساس الاستحقاق.

جدول رقم (7): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الرابعة في الفرض الأول

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الرابعة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.30508	3.9008	11	المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).
1.14992	4.3636	11	المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).

وتشير نتائج الإحصاءات الوصفية لاختبار الفرض الأول بشكل عام إلى وجود تأثير إيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي؛ حيث كان وسيط منفعة التقارير المالية أعلى عند تطبيق أساس الاستحقاق في ثلاث من أصل أربع مقارنات، وجاءت هذه النتائج الوصفية موافقة لدراسة (القرني، الصائغ، 2023) بأن التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي يساعد في توفير تقارير مالية تتميز بصدق التمثيل عن الظواهر المراد الكشف عنها في الجهة الحكومية، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يُسهم في وجود إجراءات رقابية لضمان صحة معالجة البيانات المالية وسلامتها، ورفع كفاءة الأداء المالي والإداري في القطاعات العامة. ودراسة (شريف وآخرين، 2021) بوجود أثر إيجابي لأساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية، وبدرجة أكبر، مقارنة بالأساس النقدي من منظور أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية المصرية.

وللتأكد من هذه النتائج؛ تم إجراء اختبار التباين المشترك (2*2*2) ANCOVA بهدف اختبار الفروق بين وسيط منفعة التقارير المالية بين المجموعات؛ وذلك لتحديد مدى تأثير التحول المحاسبي نحو أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي؛ حيث كان المتغير التابع هو وسيط منفعة التقارير المالية، والمتغير المستقل هو الأساس (نقدي/استحقاق) في ظل المتغيرات المصاحبة (الوسيلة التفاعلية) فعالية المراجعة، ومستوى التحول الرقمي. ويوضح الجدول رقم (8) التالي هذه النتائج:

جدول رقم (8): نتائج اختبار التباين ANCOVA لاختبار الفرض الأول

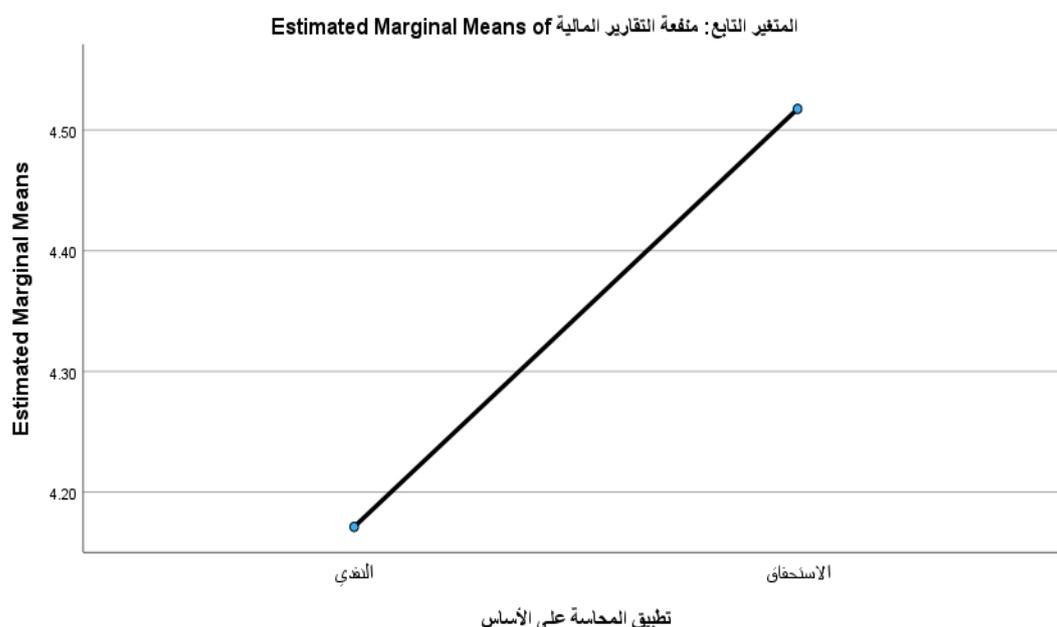
Tests of Between-Subjects Effects					
المتغير التابع: منفعة التقارير المالية					
Sig.	F	Mean Square	df	Type III Sum of Squares	Source
الدلالة الإحصائية	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
**<.001	530.144	590.831	1	590.831	Intercept

**0.032	3.312	3.828	1	3.828 ^a	الأساس
*.029	4.010	4.469	1	4.469	فعالية
*.048	1.229	1.370	1	1.370	التحول
		1.114	99	110.333	Error
			103	2051.017	Total
			102	120.580	Corrected Total

a. R Squared = (0,085) Adjusted R Squared = (0,075)

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,05، **: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01

وأظهرت نتائج اختبار تحليل التباين المشترك ANCOVA للتحقق من تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي أن قيمة معامل التحديد (R Squared) بلغت (0,085)، مما يشير إلى أن التحول المحاسبي نحو أساس الاستحقاق يفسر 8,5% من التباين في منفعة التقارير المالية. وبلغ معامل التحديد المعدل (Adjusted R Squared) قيمة (0,057). كما أظهرت النتائج أن قيمة (F) للمتغير المستقل بلغت قيمة (3,312) بمستوى دلالة (0,032)، وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0,05) والذي يقابل مستوى الثقة 95%، مما يشير إلى وجود تأثير دال إحصائياً للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي عند مستوى معنوية (0,05) في ظل معنوية المتغيرات المصاحبة كذلك بدلالة إحصائية أقل من (0,05). كما يوضح الشكل الرقم (3) هذه الفروق المعنوية:



Covariates appearing in the model are evaluated at the following values: 49. = مسوي التحول الرقمي = 50. فعالية المراجعة الداخلية

الشكل رقم (3): المتوسطات الهامشية المقدرة لمنفعة التقارير المالية وفقاً لأساس المحاسبة المطبق (التقدي مقابل الاستحقاق) في القطاع السعودي.

وبناءً على هذه النتائج، يمكن القول بأن هناك دعماً للفرض الأول؛ حيث يوجد تأثير إيجابي للتحويل نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي. ويستعرض الجدول رقم (39) نتائج المقارنات الثنائية لمتوسط الفروق للمقارنات الأربعة للفرض الأول:

جدول رقم (9): نتائج اختبار المقارنات الثنائية Bonferroni لاختبار الفرض الأول

95% Confidence Interval for Difference		Std. Error	Mean Difference (I-J)	تطبيق المحاسبة على الأساس (J)	تطبيق المحاسبة على الأساس (I)
Upper Bound	Lower Bound				
فترات الثقة 95% للفروق		الخطأ المعياري	الفرق بين الوسيط		
الحد الأعلى	الحد الأدنى				
0.070	0.763-	0.210	*0.346-	الاستحقاق	النقدي
0.763	0.070-	0.210	*0.346	النقدي	الاستحقاق

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، Adjustment for multiple comparisons Bonferroni

ويُظهر اختبار Bonferroni للمقارنات الثنائية فرقاً متوسطاً (0.346) بين الأساس النقدي والاستحقاق لصالح أساس الاستحقاق الأعلى في الوسيط، مع خطأ معياري (0.210). فترة الثقة 95% للفروق تتراوح بين الحد الأدنى والحد الأعلى من (-0.070) إلى (0.763)، والفرق معنوي لصالح أساس الاستحقاق، مؤكداً نتائج تحليل ANCOVA السابق وداعماً لقبول الفرض الأول. مما يعني قبول الفرض الأول.

2.5.6. نتائج اختبار فرض البحث الثاني

يتوقع الباحثان في الفرض الثاني للبحث وجود تأثير معنوي للتحويل نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي باختلاف فعالية المراجعة الداخلية. وتم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات، وكانت نتائجها كالتالي:

نتائج المقارنة الخامسة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحويل الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ومجموعة المعالجة السادسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحويل الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (10) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على الأساس النقدي مع مراجعة داخلية غير فعالة (3.7879) أقل من أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع مراجعة داخلية فعالة (4.2231)، أي أدى التحويل إلى تحسن في منفعة التقارير المالية بفارق (0.4352)، مما يشير إلى التأثير الإيجابي المشترك للتحويل نحو الاستحقاق وتفعيل المراجعة الداخلية على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (10): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الخامسة في الفرض الثاني

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الخامسة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.26006	3.7879	18	مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).
1.26841	4.2231	11	مجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة السادسة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة الثامنة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (11) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع مراجعة داخلية فعالة (4.5974) أعلى من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع مراجعة داخلية غير فعالة (4.3636) أي أدى إلى انخفاض طفيف في منفعة التقارير المالية بفارق (-0.2338)، مما يؤكد أهمية فعالية المراجعة الداخلية مع تطبيق أساس الاستحقاق في التأثير على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (11): الإحصاءات الوصفية للمقارنة السادسة في الفرض الثاني

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة السادسة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.00331	4.5974	14	المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعالة).
1.14992	4.3636	11	المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).

نتائج المقارنة السابعة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الخامسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ومجموعة المعالجة الثانية التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (12) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع مراجعة داخلية فعالة (4.3916) أقل من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع مراجعة داخلية غير فعالة (4.5289)، أي أدى إلى زيادة طفيف في منفعة التقارير المالية بفارق (0.1373)، مما يشير إلى التأثير الإيجابي لأساس الاستحقاق مع المراجعة الداخلية، حتى في ظل انخفاض فعاليتها، على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (12): الإحصاءات الوصفية للمقارنة السابعة في الفرض الثاني

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة السابعة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
0.94983	4.5289	11	مجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة).
0.51477	4.3916	13	مجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة الثامنة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة السابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة الرابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (13) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع مراجعة داخلية فعالة (4.9351) أعلى من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع مراجعة داخلية غير فعالة (3.9008) بفارق (1.0343)، مما يؤكد الأثر التكاملي الإيجابي لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق مع فعالية المراجعة الداخلية على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (13): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الثامنة في الفرض الثاني

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الثامنة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
0.77912	4.9351	14	المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة).
1.30508	3.9008	11	المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة).

وتشير نتائج الإحصاءات الوصفية لاختبار الفرض الثاني بشكل عام إلى أن تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية يختلف باختلاف فعالية المراجعة الداخلية؛ حيث يكون التأثير أكثر إيجابية عندما تكون المراجعة الداخلية فعالة، وجاءت هذه النتائج الوصفية موافقة لدراسة (حدادة وفتيحة، 2023) التي أشارت إلى وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وجودة القوائم المالية. ودراسة (Hidayah & Haryanto, 2023) والتي توصلت إلى أن فعالية المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي وكبير على جودة التقارير المالية. ودراسة (حجازي، 2023) والتي توصلت إلى أن هنالك علاقة تأثيرية معنوية بين أهمية وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة.

وللتأكد من هذه النتائج. تم إجراء اختبار التباين المشترك (2*2*2) ANCOVA بهدف اختبار الفروق في وسيط منفعة التقارير المالية بين المجموعات؛ وذلك لتحديد مدى تأثير التحول المحاسبي نحو أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي باختلاف فعالية المراجعة الداخلية (فعالة/غير فعالة) في ظل المتغير المصاحب (مستوى التحول الرقمي). ويوضح الجدول رقم (14) التالي هذه النتائج:

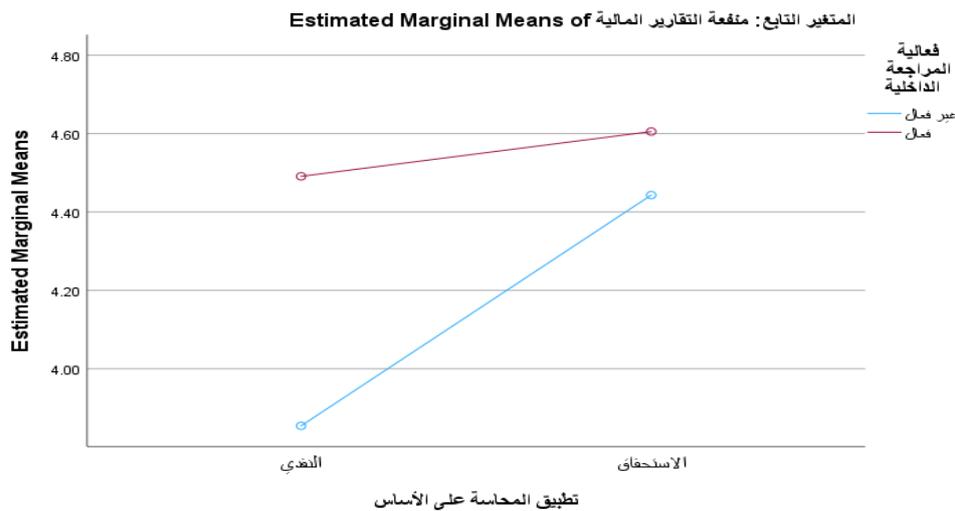
جدول رقم (14): نتائج اختبار التباين ANCOVA لاختبار الفرض الثاني

Tests of Between-Subjects Effects					
المتغير التابع: منفعة التقارير المالية					
Sig.	F	Mean Square	df	Type III Sum of Squares	Source
الدلالة الإحصائية	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
**<.001	530.144	590.831	1	590.831	Intercept
*.047	2.813	3.126	1	3.126	الأساس
*.037	3.620	4.023	1	4.023	فعالية
.190	1.133	1.259	1	1.259	التحول
.039	3.010	1.431	1	1.431	فعالية الأساس
		1.111	98	108.902	Error
			103	2051.017	Total
			102	120.580	Corrected Total
a. R Squared = (0,097) Adjusted R Squared = (0,060)					

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,05، **: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01

وأظهرت نتائج اختبار ANCOVA لفحص تأثير التحول نحو أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي باختلاف فعالية المراجعة الداخلية في ظل المتغير المصاحب (مستوى التحول الرقمي)، أن القوة التفسيرية للنموذج (9,7%) ($R^2 = 0.097$)، كما بلغ قيمة معامل التحديد المعدل (6%) ($Adjusted R^2 = 0.060$) وأظهرت أيضاً أن فعالية المراجعة الداخلية لها تأثير معنوي على منفعة التقارير المالية ($F = 3.620, p = 0.037$)، في حين لم يكن هناك تأثير معنوي لمستوى التحول الرقمي كمتغير مصاحب؛ حيث كانت الدلالة أكبر من (0,05) ($F = 1.133, p = 0.190$)، كما أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي للتفاعل بين الأساس المحاسبي وفعالية المراجعة الداخلية ($F = 3.010, p = 0.039$)، مما يعني قبول الفرض الثاني القائل بأن التأثير الإيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي يختلف معنوياً باختلاف فعالية المراجعة الداخلية.

كما يوضح الشكل رقم (4) هذه الفروق المعنوية تبعاً لفعالية المراجعة. مما يؤكد قبول الفرض الثاني.



الشكل رقم (4): الوسيط الهامشي المقدر لمنفعة التقارير المالية وفقاً لأساس المحاسبة المطبق وفعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي

ويستعرض الجدول رقم (15) نتائج المقارنات الثنائية لمتوسط الفروق للمقارنات الأربعة للفرض الثاني:

جدول رقم (15): نتائج اختبار المقارنات الثنائية Bonferroni لاختبار الفرض الثاني

95% Confidence Interval for Difference		Std. Error الخطأ المعياري	Mean Difference (I-J) الفرق بين الوسيط	تطبيق المحاسبة على الأساس (J)	تطبيق المحاسبة على الأساس (I)
Lower Bound الحد الأدنى	Lower Bound الحد الأدنى				
0.017	0.816-	0.210	*0.399-	فعال	غير فعال
0.816	0.017-	0.210	*0.399	غير فعال	فعال

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، Adjustment for multiple comparisons Bonferroni

ويظهر اختبار Bonferroni للمقارنات الثنائية فرقاً معنوياً في وسيط منفعة التقارير المالية (0.399) بين حالتي فعالية المراجعة الداخلية، مع خطأ معياري (0.210). فترة الثقة 95% تمتد من (-0.017) إلى (0.816) مما يشير إلى أن المراجعة الداخلية الفعالة تؤدي إلى تحسن في منفعة التقارير المالية مقارنة بالمراجعة غير الفعالة، مؤكداً نتائج تحليل ANCOVA السابق.

3.5.6. نتائج اختبار فرض البحث الثالث

يتوقع الباحثان في الفرض الثالث للبحث أن تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق معنوياً في منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي يختلف باختلاف مستوى التحول الرقمي. وتم في هذه المرحلة إجراء أربع مقارنات، وكانت نتائجها كالتالي:

نتائج المقارنة التاسعة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ومجموعة المعالجة الثامنة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (16) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع تحول رقمي منخفض (3.7879) أقل من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع تحول رقمي تام (4.3636)؛ أي أدى التحول إلى تحسن في منفعة التقارير المالية بفارق (0.5757)، مما يؤكد التأثير الإيجابي المشترك للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق مع التحول الرقمي التام على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (16): الإحصاءات الوصفية للمقارنة التاسعة في الفرض الثالث

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة التاسعة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.26006	3.7879	18	مجموعة المعالجة الأولى (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة).
1.14992	4.3636	11	المعالجة الثامنة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية غير فعالة).

نتائج المقارنة العاشرة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة السابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (17) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع تحول رقمي منخفض (4.3916) أقل من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس استحقاق مع تحول رقمي تام (4.9351)؛ أي أدى التحول إلى تحسن في منفعة التقارير المالية بفارق (0,5435)، وهو أعلى وسيط بين جميع المجموعات، مما يؤكد الأثر التكاملي الإيجابي للتحول الرقمي التام مع المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية.

جدول رقم (17): الإحصاءات الوصفية للمقارنة العاشرة في الفرض الثالث

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة العاشرة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
0.51477	4.3916	13	مجموعة المعالجة الثانية (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضًا، والمراجعة الداخلية فعالة).
0.77912	4.9351	14	المعالجة السابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي تامًا، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة الحادية عشرة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة السادسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعالة، ومجموعة المعالجة الثالثة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (18) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق مع تحول رقمي منخفض (4.2231) أقل من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع تحول رقمي تام (4.5974)؛ أي انخفضت منفعة التقارير المالية بفارق (0.3743)، مما يشير إلى أهمية التحول الرقمي التام حتى مع المحاسبة على الأساس النقدي.

جدول رقم (18): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الحادية عشرة في الفرض الثالث

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الحادية عشرة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
1.26841	4.2231	11	مجموعة المعالجة السادسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية فعالة).
1.00331	4.5974	14	المعالجة الثالثة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية فعالة).

نتائج المقارنة الثانية عشرة: وتمت هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الخامسة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعالة، ومجموعة المعالجة الرابعة التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة، وأظهرت النتائج في الجدول رقم (19) أن وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة من أساس الاستحقاق مع تحول رقمي منخفض (4.5289) أعلى من وسيط منفعة التقارير في ظل المحاسبة على أساس نقدي مع تحول رقمي تام (3.9008)، أي أدى إلى انخفاض في منفعة التقارير المالية بفارق (-0.6281)، مما يشير إلى أهمية أساس الاستحقاق حتى مع التحول الرقمي المنخفض.

جدول رقم (19): الإحصاءات الوصفية للمقارنة الثانية عشرة في الفرض الثالث

المتغير التابع: منفعة التقارير المالية			
Std. Deviation	Mean	N	المقارنة الثانية عشرة
الانحراف المعياري	الوسيط	العدد	
0.94983	4.5289	11	مجموعة المعالجة الخامسة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويكون مستوى التحول الرقمي منخفضاً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).
1.30508	3.9008	11	المعالجة الرابعة (التي يطبق فيها القطاع العام المحاسبة على الأساس النقدي، ويكون مستوى التحول الرقمي تاماً، والمراجعة الداخلية غير فعالة).

وتشير نتائج الإحصاءات الوصفية لاختبار الفرض الثالث إلى أن تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية يختلف باختلاف مستوى التحول الرقمي؛ حيث يكون التأثير أكثر إيجابية عندما يكون مستوى التحول الرقمي تاماً. وجاءت هذه النتائج الوصفية موافقة لدراسة (خطاب وآخرين، 2022) والتي أشارت إلى أن التحول الرقمي له علاقة إيجابية بجودة المراجعة الداخلية وتعزيز جودة التقارير المالية. ودراسة (وهبة، 2023) التي بينت أن هناك أثراً إيجابياً على جودة معلومات التقارير المالية الصادرة من المؤسسات نتيجة استخدام أدوات التحول الرقمي في إصدارها. ودراسة (Abhishek, et al, 2024) والتي انتهت إلى أهمية تطبيقات المحاسبة الرقمية في وظائف المحاسبة لوجود تأثير معنوي للتحول الرقمي على جوانب المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير والامتثال التنظيمي لوظائف المحاسبة.

وللتأكد من هذه النتائج. تم إجراء اختبار التباين المشترك (2*2*2) ANCOVA بهدف اختبار الفروق في الوسيط لمنفعة التقارير المالية بين المجموعات؛ وذلك لتحديد مدى تأثير التحول نحو المحاسبة على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي باختلاف مستوى التحول الرقمي (منخفض/ تام) في ظل المتغير المصاحب فعالية المراجعة الداخلية (فعالة/ غير فعالة). ويوضح الجدول رقم (20) التالي هذه النتائج:

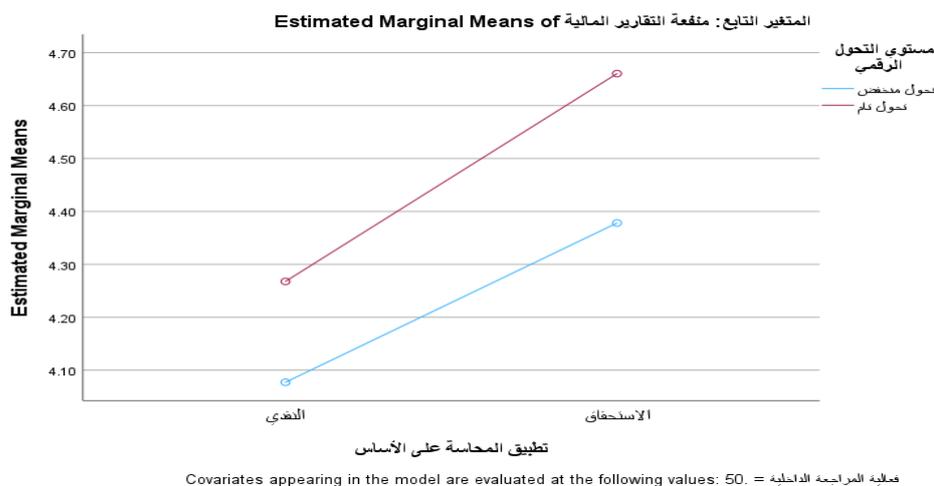
جدول رقم (20): نتائج اختبار التباين ANCOVA لاختبار الفرض الثالث

Tests of Between-Subjects Effects					
المتغير التابع: منفعة التقارير المالية					
Sig.	F	Mean Square	df	Type III Sum of Squares	Source
الدلالة الإحصائية	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
**<.001	755.128	849.747	1	849.747	Intercept
*.033	2.707	3.047	1	3.047	الأساس
.067	4.000	4.502	1	4.502	فعالية
*.048	1.248	1.404	1	1.404	التحول
*.041	1.992	.053	1	.053	التحول * الأساس
		1.125	98	110.280	Error
			103	2051.017	Total
			102	120.580	Corrected Total
a. R Squared = (0,085) Adjusted R Squared = (0,048)					

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,05، **: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01

وأظهرت نتائج اختبار ANCOVA لفحص تأثير التحول نحو أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي باختلاف مستوى التحول الرقمي في ظل المتغير المصاحب (فعالية المراجعة الداخلية) أن القوة التفسيرية للنموذج (8.5%) ($R^2 = 0.085$)، كما بلغ قيمة معامل التحديد المعدل (4.8%) ($Adjusted R^2 = 0.048$).

كما أظهرت وجود تأثير معنوي للتحويل الرقمي على منفعة التقارير المالية ($F= 1.248, p= 0.048$). في حين لم يكن هناك تأثير معنوي لفعالية المراجعة كمتغير مصاحب؛ حيث كانت الدلالة أكبر من (0.05) ($F= 4.502, p= 0.067$)، كما أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي للتفاعل بين التحويل نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق ومستوى التحويل الرقمي ($F= 1.992, p=0.041$) على منفعة التقارير المالية، مما يعني قبول الفرض الثالث القائل بأن التأثير الإيجابي للتحويل نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي يختلف معنوياً باختلاف مستوى التحويل الرقمي. كما يوضح الشكل رقم (5) هذه الفروق المعنوية تبعاً لمستوى التحويل الرقمي.



الشكل رقم (5): الوسيط الهامشي المقدر لمنفعة التقارير المالية وفقاً لأساس المحاسبة المطبق ومستوى التحويل الرقمي في القطاع العام السعودي

ويستعرض الجدول رقم (21) نتائج المقارنات الثنائية لمتوسط الفروق للمقارنات الأربعة للفرض الثالث.

جدول رقم (21): نتائج اختبار المقارنات الثنائية Bonferroni لاختبار الفرض الثالث

95% Confidence Interval for Difference		Std. Error	Mean Difference (I-J)	مستوى التحويل الرقمي (J)	مستوى التحويل الرقمي (I)
Upper Bound	Lower Bound				
الحد الأعلى	الحد الأدنى	الخطأ المعياري	الفرق بين المتوسطات		
0.184	0.657-	0.212	0.236-*	تحويل تام	تحويل منخفض
0.657	0.184-	0.212	0.236*	تحويل منخفض	تحويل تام

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، Adjustment for multiple comparisons Bonferroni

ويظهر اختبار Bonferroni للمقارنات الثنائية فرقا معنوياً في منفعة التقارير المالية بين مستويي التحويل الرقمي، مع خطأ معياري (0.212). وفترة الثقة (95%) تمتد من (-0.184) إلى (0.657)؛ حيث يظهر تحسن في منفعة التقارير المالية مع التحويل الرقمي التام مقارنة بالتحويل المنخفض، مؤكداً نتائج تحليل ANCOVA السابق.

4.5.6. نتائج أثر التفاعل بين فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على منفعة التقارير المالية

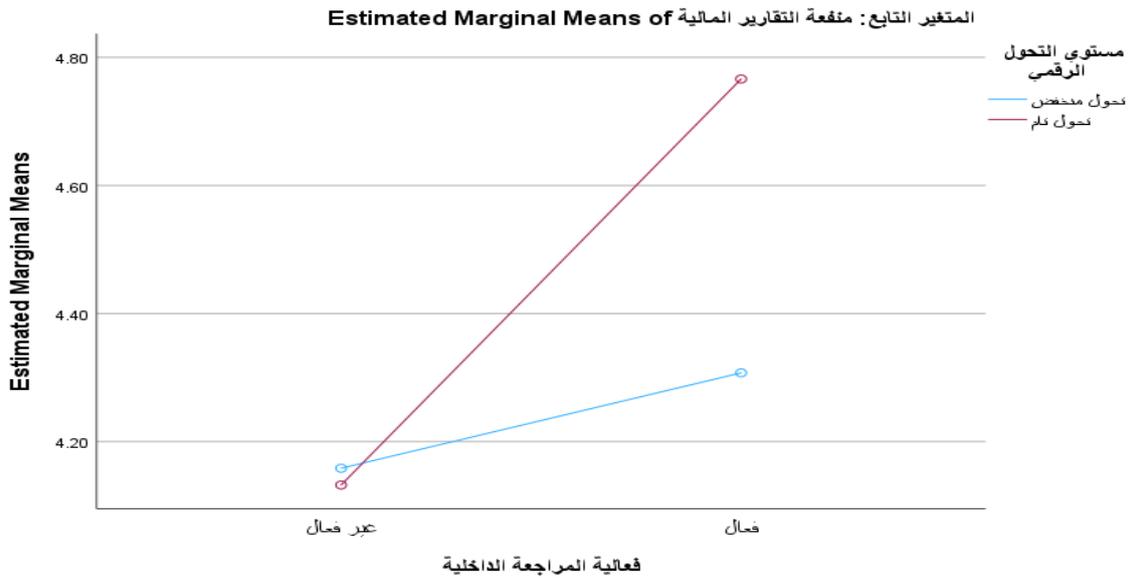
لمعرفة أثر التفاعل بين فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي، يوضح الجدول رقم (22) نتائج اختبار ANCOVA لفحص أثر التفاعل بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي.

جدول رقم (22): نتائج اختبار التغيرات ANCOVA لاختبار أثر التفاعلات

Tests of Between-Subjects Effects					
المتغير التابع: منفعة التقارير المالية					
Sig.	F	Mean Square	df	Type III Sum of Squares	Source
الدلالة الإحصائية	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
**<.001	1683.457	1887.512	1	1887.512	Intercept
*.038	1.792	2.009	7	14.065	التحول * فعالية * الأساس
		1.121	95	106.515	Error
			103	2051.017	Total
			102	120.580	Corrected Total
a. R Squared = (0,117) Adjusted R Squared = (0,052)					

*: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,05، **: دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01

وأظهرت نتائج تحليل ANCOVA عن وجود تأثير معنوي للتفاعل الثلاثي بين المحاسبة على أساس الاستحقاق، وفعالية المراجعة الداخلية، ومستوى التحول الرقمي؛ على منفعة التقارير المالية؛ حيث كانت قيمة (ف) معنوية (F= 1.792, p= 0.038)، وبلغت القوة التفسيرية للنموذج قيمة (11.7%) ($R^2 = 0.117$) وذلك بمعامل التحديد المعدل (5.2%) (Adjusted $R^2 = 0.052$)، مما يشير إلى أن التفاعل بين هذه المتغيرات الثلاثة يؤثر بشكل معنوي على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي. كما يظهر الشكل رقم (6) للتفاعل بين مستوى التحول الرقمي وفعالية المراجعة الداخلية التأثير المعنوي على منفعة التقارير المالية؛ حيث نجد أنه في ظل التحول الرقمي التام (الخط الأحمر) يحدث ارتفاع ملحوظ في منفعة التقارير المالية عند الانتقال من المراجعة غير الفعالة إلى الفعالة، بينما في حالة التحول الرقمي المنخفض (الخط الأزرق) يكون التحسن في منفعة التقارير المالية محدوداً مع تفعيل المراجعة الداخلية، مما يشير إلى أن التحول الرقمي التام يعزز من الأثر الإيجابي للمراجعة الداخلية الفعالة على منفعة التقارير المالية.



الشكل رقم (6): الوسيط الهامشي المقدر لمنفعة التقارير المالية وفقاً لفعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي في القطاع العام السعودي

7. خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث اختبار تأثير التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية بالقطاع العام السعودي، وأثر فعالية المراجعة الداخلية ومستوى التحول الرقمي على هذه العلاقة، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من مستخدمي التقارير المالية في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

وأظهرت نتائج الدراسة التجريبية وجود تأثير إيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي؛ أي أن هناك تحسناً في منفعة التقارير المالية عند تطبيق أساس الاستحقاق؛ حيث يعمل التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على توفير تقارير مالية ذات موثوقية، ويضمن صحة معالجة البيانات المالية وسلامتها مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في القطاع العام السعودي، كما أن له محتوى معلوماتياً يؤثر على مستخدمي التقارير المالية.

ومن ناحية أخرى، أظهرت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أن التأثير الإيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي يزيد معنوياً باختلاف فعالية المراجعة الداخلية، أي أن هناك أثراً تكاملياً إيجابياً لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق مع فعالية المراجعة الداخلية على منفعة التقارير المالية، مما يؤكد أهمية فعالية المراجعة الداخلية مع تطبيق أساس الاستحقاق في التأثير على منفعة التقارير المالية. كما يزيد التأثير الإيجابي للتحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية في القطاع العام السعودي معنوياً باختلاف مستوى التحول الرقمي، أي أن هناك ما يؤكد أثر تكاملي إيجابي للتحول الرقمي التام مع التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق على منفعة التقارير المالية، مما يؤكد أهمية التحول الرقمي مع تطبيق أساس الاستحقاق في التأثير على منفعة التقارير المالية.

كما أظهرت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أنه في ظل التحول الرقمي التام يحدث ارتفاع ملحوظ في منفعة التقارير المالية عند الانتقال من المراجعة غير الفعالة إلى الفعالة، بينما في حالة التحول الرقمي المنخفض يكون التحسن في منفعة التقارير

المالية محدودًا مع تفعيل المراجعة الداخلية؛ مما يشير إلى أن التحول الرقمي التام يعزز من الأثر الإيجابي للمراجعة الداخلية الفعالة على منفعة التقارير المالية، وذلك عند التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وفي ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- توحيد النظام المحاسبي، وتسريع التحول لأساس الاستحقاق ليكون موحدًا لكافة وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
- تبني المعايير الدولية للقطاع العام لتساعد أصحاب المصالح ومستخدمي التقارير المالية لمزيد من الثقة على صحة التقارير المالية وتحقيق الكفاءة والفعالية في إدارة الأموال العامة، وذلك لتحقيق رؤية المملكة 2030.
- تفعيل دور المراجعة الداخلية التوكيدي والاستشاري بشكل أكبر في القطاع العام؛ لما له من تأثير إيجابي على منفعة التقارير المالية بالوحدات القطاع العام، وضرورة تبني معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عام 2024م.
- ضرورة تحول وحدات القطاع العام إلى التحول الرقمي التام، والاعتماد على التطورات التكنولوجية والثورة الصناعية؛ لما لها من مردود إيجابي على منفعة التقارير المالية.
- واستنادًا إلى ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والتجريبي، يعتقد الباحثان بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، والتي من أهمها ما يلي:

- اختبار العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق والسلوك الانتهازي للإدارة.
- اختبار قوة المدير التنفيذي على العلاقة بين التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق والأداء المالي للوحدة.
- دور الرقابة الداخلية في التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- دراسة التحديات التي تعيق التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجامعات الحكومية.
- أثر طبيعة قطاع الأعمال (خدمي/ صناعي/ تجاري) على العلاقة بين التحول نحو المحاسبية على أساس الاستحقاق وتدوير المدير التنفيذي.

8. المراجع:

1.8. المراجع العربية:

- أبو خشبة، عبد العال؛ الوردات، يوسف؛ العتيبي، نايف. (2023). مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية). مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 7(2)، 1-46.
- أحمد، محمد. (2021). جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات. مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(3)، 663-741.
- باسيمان، إسراء؛ بوعابة، منال. (2024). أثر التحول الرقمي على جودة وظيفة المراجعة الداخلية دراسة حالة شركة سونلغاز بورقلة [رسالة الدكتوراه]. جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

- باعجابه، سالم. (2023). التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في الجهات الحكومية. مجلة المحاسبة، 24(64)، 15.
- البيومي، سلطان؛ النمري، محمد؛ السبيعي، نورة. (2022). تقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجامعات السعودية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: "IPSAS" دراسة ميدانية على جامعة أم القرى. مجلة رماح للبحوث والدراسات، (72)، 37-76.
- البناء، بشير؛ السجيني، صبري؛ شاكر، أمير. (2022). مدخل مقترح لتطوير الموازنة العامة بالعراق للتوافق مع الاتجاهات المعاصرة وأثره على هيكل النظام المحاسبي الحكومي. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 46(2)، 1-25.
- بولعجول، عبد الكريم؛ مونة، يونس. (2022). دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحوكمي [رسالة الدكتوراه]. جامعة أحمد دراية-أدرار.
- حجازي، وليد. (2023). دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية المستمرة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة للأعمال. مجلة البحوث التجارية، 45(1)، 302-341.
- الحداد، رشا. (2022). أثر تطبيق التحول الرقمي على المراجعة الداخلية وتحقيق الشمول المالي-دراسة ميدانية في البنوك المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(3)، 653-703.
- حدادة، سارة؛ فتيحة، حساق. (2023). دور المراجعة الداخلية في تحسين القوائم المالية [رسالة الدكتوراه]. المركز الجامعي لعبد الحفيظ بوصوف MILA .
- حسن، يوسف. (2017). الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 ببورصة الأوراق المالية المصرية. مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، 54(2)، 1-43.
- الخرابشة، فارس؛ الوشاح، محمود؛ كلبونة، أحمد؛ شاهين، لونا. (2020). دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28(2)، 188-208.
- خطاب، جمال؛ محمد، منذر؛ عبدالله، عمرو. (2022). أثر التحول الرقمي على جودة التدقيق الداخلي وانعكاسه على تعزيز جودة التقارير المالية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 13(2)، 397-437.
- الدباس، محمد. (2022). الدورة المحاسبية وأثر تطبيق أساس الاستحقاق في البلديات: بلدية السلط الكبرى - حالة دراسية. المجلة العربية للنشر العلمي، 5، 816-837.
- الرشيدي، شقران. (2024). التميز في الأداء الحكومي وفق رؤية المملكة 2030 برامج ومبادرات. مجلة التنمية الإدارية. معهد الإدارة العامة. متاح على: <https://tanmia-idaria.ipa.edu.sa/Pages>
- زيتون، محمد. (2021). أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 2(1/2)، 1-68.

- السلمي، شعلة؛ عبد الرحمن، نجلاء. (2022). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية). المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، 6(24)، 270-227.
- سماحه، سميح؛ الناغي، محمود؛ حسن، كمال. (2022). أثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في المصارف التجارية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 46(2)، 1-40.
- السيد، صفية؛ السديري، فهدة. (2022). أثر التحول الرقمي على أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي. مجلة رماح للبحوث والدراسات، 74(1)، 183-215.
- شريف، مي؛ علي، عبد الوهاب؛ شحاته، شحاته السيد. (2021). أثر اختلاف الأسس المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية من منظور أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية المصرية: دراسة تجريبية (باللغة الانجليزية). مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 5(1)، 667-620.
- شكري، علاء. (2024). دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بالتداول السعودي. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 5(1)، 401-435.
- شنن، علي. (2023). أثر التحول الرقمي على شفافية التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة (دراسة ميدانية). المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 4(1)، 230-199.
- الصيرفي، أسماء. (2015). أثر مدى وفاء الشركات بمسئولتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبها الماليين أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية [رسالة دكتوراه غير منشورة]. كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- عبد الرزاق، أحمد؛ براق، محمد. (2023). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام بالجزائر. مجلة دفاتر اقتصادية، 14(1)، 308-290.
- عبد الفتاح، سماح؛ ندا، محمد؛ أبو عوجه، محمد. (2023). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على حجم العبء الضريبي للجيل الحالي: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي، 27(2)، 149-109.
- عبد اللطيف، طارق؛ منصور، أشرف؛ علي، عمرو. (2024). أثر التحول الرقمي على إعداد التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 15(1)، 903-871.
- فريد، حنان. (2022). أثر التحول الرقمي على بيئة المعلومات في أسواق رأس المال الناشئة: دليل من سلوك المحليين الماليين. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(3)، 348-303.
- القرني، جميلة؛ الصائغ، مها. (2023). مدى فاعلية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية على وزارة البيئة والمياه والزراعة خلال عام (2021). مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 7(11)، 30-13.

- قنوش، مولود. (2023). التوجه نحو تبني أساس محاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة آفاق للبحوث والدراسات، 6(2)، 136-154.
- محروس، رامي؛ الشيشيني، حاتم؛ خاطر، إقبال. (2024). دور المراجعة الداخلية لزيادة جودة التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي. مجلة البحوث الإدارية، 42(2)، 1-25.
- محمد، الحسن. (2022). استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، وأثره على التقارير المالية دراسة تطبيقية على بلديات منطقة وادي الشاطئ. 2(6)، 504-528.
- مراد، رمضان. (2022). دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية. كلية التجارة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، 23(2)، 580-628.
- مرقص، أكرم؛ عوض، سامح. (2023). أثر تطبيق تقنيات التحول الرقمي على تحسين بيئة المعلومات المحاسبية في ضوء تطبيق معايير IFRS. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 15(3)، 1-47.
- معيوف، خديجة؛ الشكري، عائشة؛ الشخي، أمال. (2023). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية). المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، 2(3)، 290-312.
- نسبية. (2022). ما هو القطاع العام بالسعودية والنطاق الحالي لنشاطات القطاع العام. متاح على: www.almnsa.com.
- نواورة، آيات. (2023). ما هو القطاع العام في السعودية. متاح على: <https://rawahl.com>
- وزارة المالية. (2019). مشروع التحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق، متاح على: https://mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx
- وهبة، أماني. (2023). التحول الرقمي وعلاقته بالحوكمة الرقمية والتقارير المالية لتحقيق التنمية المستدامة. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، 5(2)، 114-183.
- ياسين، فاطمة. (2023). دور التقنيات الرقمية الحديثة في تحسين الإفصاح الإلكتروني للبيانات المحاسبية. مجلة البحوث المالية والتجارية، 24(2)، 51-71.

2.8. المراجع الأجنبية:

- Alieva, J., & Powell, D. J. (2022). The significance of employee behaviours and soft management practices to avoid digital waste during a digital transformation. *International Journal of Lean Six Sigma*, 14(1), 1-32.
- Ahmad, T., Khan, N. I., & Ismail, A. H. (2023). The role of accrual accounting and information systems on asset management practice in the Malaysian public sector: A conceptual paper. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 11(1), 39-60.

- Abhishek, N., Suraj, N., Rahiman, H. U., Nawaz, N., Kodikal, R., Kulal, A., & Raj, K. (2024). Digital transformation in accounting: elevating effectiveness across accounting, auditing, reporting and regulatory compliance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, (ahead-of-print).
- AlShahrani, Soad A, and Alsadiq, Ali J. (2014). Economic Growth and Government Spending in Saudi Araia: An Empirical investigation. *IMF Working Paper*, 4-5.
- Alyahya, Yahya. (2015). Capital Markets & Private sector Development in Saudi Arabia: Focus on Debt capital Markets. *Global competitiveness Forum*, Riyadh, January, 26-27.
- Ouda, H. (2021). *Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers' and Users' Perspectives*. Palgrave Macmillan.
- Gan, F. (2016). New Achievements of Government Accounting Reform in China—Governmental Accounting Standards—Basic Standards.” *Modern Economy*, 7(4), 450-455.
- Haryanto, A. S., & Hidayah, N. (2023). The Effect of Internal Auditor's Competence and Internal Control Effectiveness on Financial Statements Quality. *Journal of Social Science*, 4(1), 45-61.
- Metalia, M., Sembiring, S. I. O., & Zulma, G. W. M. (2023). Factors Affecting the Implementation of Accrual-Based Accounting Information Systems and The Impact on Accounting Information Quality-Evidence from Indonesia. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 7(1), 722-730.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2015). *Financial & managerial accounting*. John Wiley & Sons.
- Pwc, Price Waterhouse Coopers. (2013). Available on:
<https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>.
- Institute of Internal Auditing (IIA) 2017. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at:
<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
- Institute of Internal Auditing (IIA) 2020. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at:
<https://www.theiia.org/en/content/communications/2021/july/the-ia-releases-2020-annual-report/>.

Institute of Internal Auditing (IIA) 2024. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>.

Elsherif, M. A., Ali, A. E. N., & Shehata, S. E. (2021). The Effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders' Perspective in the Egyptian Governmental Universities: An Experimental Study. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 5(1), 1-47.

Engel, R. W., & Bentler, P. M. (1995). Multiple-group covariance structure modeling of longitudinal data. *Psychological Methods*, 1(1), 312-336.

Yusof, N. S. (2021). Readiness in Accrual-Based Accounting Implementation among Malaysian Public Healthcare Sector. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT)*, 12(3), 782-791.

Hadi, S., Asmony, T., & Busaini, B. (2017). Quality of Work in Unit Financial Statements of Local Government: Factors 'Affect and the Implications of Financial Accountability (Studies on the Local Government Unit in the District of Central Lombok). In *Proceeding International Conference on Economics, Business and Information Technology (Icebit) (Vol. 1)*.

Hu, L., & Bentler, P. M. (1998). Fit indices in covariance structure modeling: Sensitivity to sample size. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 5(1), 76-96.

Hu, L., & Bentler, P. M. (1999). Cut off criteria for fit indexes in covariance structure modeling: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1-55.

Sadiyah, D. I., & Yuhertiana, I. (2021). Changes in the Recording of Cash Based Accounting Methods to Accrual Base. *International Journal of Community Service & Engagement*, 2(2), 24-31.

Doi: doi.org/10.52133/ijrsp.v6.65.4