



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس 2024

معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأجهزة
الحكومية بالمملكة العربية السعودية

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الله ال عباس

أستاذ المحاسبة

جامعة الملك خالد-المملكة العربية السعودية

الباحث

عبد الله مصطفى محمد القدسي

طالب دكتوراة محاسبه- محاسب قانوني حكومي

جامعة الملك خالد- المملكة العربية السعودية

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تحديد قيود تطبيق (IPSAS) في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية، وكذلك تقدير التأثير بين سهولة الاستخدام (IPSAS) على نية الاستخدام (IPSAS) من خلال الفائدة المتوقعة (IPSAS) كمتغير وسيط. في ظل الأهمية المتزايدة لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العام. وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات الرئيسية للدراسة الأولى في تحديد مستوى المعوقات والتي انبثق عنه تساؤلات فرعية، أما التساؤل الثاني لتحديد التأثير بين المعوقات والتي انبثق منها تساؤلات فرعية اعتماداً على المنهج الوصفي التحليلي النظري إلى الدراسات السابقة في هذا المجال. تظهر نتيجة هذه الدراسة معوقات التطبيق كما يلي:

سهولة استخدام المعايير كان بمستوى مرتفعة، في حين كان مستوى المنفعة المتوقعة مرتفعة، أما نية استخدام المعايير فقد كانت بمستوى متوسطة. أما أهمية المعوقات الثلاثة فقد كانت نتائج الدراسة تبين أن سهولة الاستخدام (IPSAS) كانت 52.373% كنسبة مفسرة للتباين، والفائدة المتوقعة 11.358 (IPSAS) %، ونية استخدام (IPSAS) حوالي 8.07%. أكد البحث أهمية الفائدة المتوقعة (IPSAS) التي تعتبر مؤشراً هاماً مؤثر على سهولة استخدام المعايير، وأوضحت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي لسهولة استخدام المعايير على المنفعة المتوقعة من استخدام المعايير، وأيضاً تأثير معنوي للمنفعة المتوقعة من الاستخدام للمعايير على نية استخدام المعايير، في حين أن التأثير المباشر لسهولة استخدام المعايير على نية استخدام المعايير غير معنوي.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - سهولة استخدام المعايير - المنفعة المتوقعة من استخدام المعايير - نية استخدام المعايير - القطاعات الحكومية - المملكة العربية السعودية

OBSTACLES TO APPLYING INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING
STANDARDS (IPSAS) TO GOVERNMENT AGENCIES IN THE KINGDOM OF
ASIR REGION SAUDI ARABIA

Abstract

This research aims to determine the limitations of the application of (IPSAS) in the government sectors in the Kingdom of Saudi Arabia, Asir region, as well as to estimate the effect between the ease of use (IPSAS) on the intent to use (IPSAS) through the expected benefit (IPSAS) as a mediating variable. In light of the growing importance of applying international accounting standards for the public sector. This is done by answering the main questions of the first study in determining the level of obstacles, from which sub-questions emerged, while the second question is to determine the impact between the obstacles, from which sub-questions emerged depending on the theoretical analytical descriptive approach to previous studies in this field. The result of this study shows the application obstacles as perceived ease of use of the standards was at a high level, while the expected perceived usefulness level was high, either the intent to use standards was at a medium level. As for the importance of the three constraints, the results of the study showed that the perceived ease of use (IPSAS) was 52.373% as an explanation for the variance, the expected perceived usefulness (IPSAS) 11.358%, and the perceived intention to use (IPSAS) about 8.07%. The research emphasized the importance of the expected perceived usefulness (IPSAS), which is considered an important indicator influencing the ease of use of the standards. The direct effect of the ease of use of the standards on the intention to use the standards is not significant.

Keywords: International public sector accounting standards (IPSAS)-perceived ease of use- expected perceived usefulness- perceived intention to use-governmental sectors- Kingdom of Saudi Arabia.

1. المقدمة:

يُعد مشروع تحول جميع الأجهزة العامة من تطبيق الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال تبني مفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) الصادرة حتى نهاية 2017م، أول مشروع لبناء معايير المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية منذ عام 1376هـ.

وبالنظر للدراسات السابقة التي طُبقت على بعض الدول النامية يلاحظ أنها اعتمدت على العديد من المؤشرات التي يمكن من خلالها التنبؤ بالتحديات الفعلية أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأجهزة العامة لديها. وجاء في دراسة (النور نعمة، 2022) بعض المؤشرات مثل اختلاف الظروف الاقتصادية بين الدول المتقدمة والنامية، وقدرة الموارد البشرية فنياً على التطبيق، ومدى توافق التشريعات القانونية والضريبية معها، ومدى وعي وفهم مستخدمي التقارير المالية الحكومية، والتكوين الأكاديمي، ومدى قدرة تلك الدول على حوكمة القطاع العام. كما اشار (لافي، 2013) الى جملة من المعوقات في النظام المحاسبي عدم وجود قوائم مالية محددة، وصعوبة في تحديد مفهوم الاصل والايرادات والنفقات ومعوقات اخرى في الانظمة والتشريعات. ونظراً لأن الموضوع لا يزال البحث فيه متواضعاً نسبياً في تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق حيث تتجه اكثر البحوث الى تبسيط الانظمة المالية الخاصة بالقطاع العام (بولزر، نسباك أديكاري، 1443)، ولما اكتتف الدراسات السابقة من غموض بسبب عدم ابرازها للنماذج المستخدمة في قياس تلك المتغيرات، كما انه حسب علم الباحث لم تجري دراسات مماثلة على معوقات تطبيق هذه المعايير

في المملكة العربية السعودية. وتعتبر دراسة معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية ذات أهمية كونها على حد علم الباحث الوحيدة في هذا المجال. ولأن المملكة العربية السعودية تبنت مشروع تطبيقها على الأجهزة العامة من خلال لجنة فنية تم تكوينها للدراسة ذلك. وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي هو المعني بهذه المعايير فإن دراسة مدى نية مستخدمي هذا النظام المعلوماتي يعد جزء من المتغيرات الرئيسية في هذا الدراسة. وقد يكون عمل استبيان يستطيع الباحث من خلاله استقصاء ثلاثة محاور رئيسية وهي: سهولة استخدام المعايير والمنفعة المتوقعة من استخدامها والنية في الاستخدام. حيث تم يقوم تطبيق نموذج TAM على ابعاد الدراسة التي تم تناولها في الاستبيان. مع العلم أن هذا النموذج يعد الأشهر في الاستخدام عند دراسة أي نظام معلوماتي، حيث استخدم من قبل (Ramayah, Ma'ruf, Jantan, & Mohamad, 2002) لدراسة مدى قبول الناس في ماليزيا لأنظمة البنوك الرقمية. كما استخدم في العديد من الدراسات المتعلقة بأنظمة المعلومات التقنية. واما في المجال المحاسبي فإنه على حد علم الباحث ستكون هذه الدراسة هي الرائدة في ذلك.

2. مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة الأساسية في تحديد معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأجهزة العامة في المملكة العربية السعودية ، حيث تبين للباحث من خلال الاطلاع على الدراسات الحديثة المتعلقة بتطبيق هذه المعايير في العديد من دول العالم ان هناك بعض التحديات التي يحسن مناقشتها من خلال دراسة وافية خصوصاً وان المملكة العربية السعودية تتجه نحو تبني هذه المعايير حسب رأي اللجنة الفنية المختصة التي شكلت لدراسة مشروع تحول المحاسبة في جميع الاجهزة العامة بالمملكة من الأساس النقدي إلى

أساس الاستحقاق لتعزيز مبدأ الحوكمة السليمة والمساءلة. ومن هذه التحديات اعداد الميزانية العمومية الافتتاحية حيث تنص جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في تقريرها على انه من المرجح ان يستغرق اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في القطاع العام الهندي من 10-12 عام بسبب متطلبات تقييم الاصول والالتزامات عند اعداد هذه الميزانية ، وكذلك الحال في كلا من ايسلندا وفنلندا والنرويج التي واجهت صعوبة في اعداد الميزانية العمومية الافتتاحية وفي الدنمارك لا تزال هناك صعوبة في تحليل التكلفة الكاملة وربطها بالأداء وفي النرويج والسويد ان منفعة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق مشكوك فيها فيما يتعلق بصنع القرار ، واما الدراسات الحديثة التي تناولت الدول الافريقية (بولزر وآخرون، 1443) فقد أوضحت بان اعتماد تلك المعايير في تلك الدول مجرد وسيلة للحصول على الشرعية الخارجية وأن الإصلاحات التي ترافق التطبيق منفصلة بالكامل عن الممارسات اليومية بسبب التعقيدات الفنية الخاصة بالمعايير والافتقار إلى مشاركة المؤسسات المحاسبية المهنية وغياب ادوات الربط مع البيئة الخارجية ، ومن التحديات التي واجهتها هذه المعايير في مرحلة التطبيق لدى البيئة التايلاندية الثقافة المحاسبية القائمة على القواعد السائدة في الدولة ، وكذلك الحال في البيرو التي اتضح انها لم تكمل السير نحو التطبيق بسبب الاخطاء الكثيرة التي ظهرت عند التقرير عن الاصول والالتزامات والاهلاك وامتيازات الخدمات والالتزامات المعاشات التقاعدية. وان تردد المسؤولين في التخلي عن رقابتهم على الموازنات ومحاولتهم الحفاظ على الهيمنة في اتخاذ القرار في القطاع العام يؤدي الى توسيع حالة عدم اليقين في مسار انتشار المحاسبة على اساس الاستحقاق في مرحلة التطبيق.

2.1. تساؤلات الدراسة

يتمثل التساؤل الرئيسي للدراسة في تساؤلين هما الآتي:

ما هي معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأجهزة العامة بالمملكة؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من الاسئلة الفرعية التالية:

• هل توجد سهولة في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأجهزة الحكومية؟

• هل هنالك منفعة متوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأجهزة الحكومية؟

• هل هنالك نية لدى القطاع الحكومي لاستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
ما هو تأثير سهولة الاستخدام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها من خلال المنفعة المتوقعة؟

ويتفرع منها الأسئلة الفرعية التالية:

• ما هو تأثير سهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها؟
• ما هو تأثير سهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المنفعة المتوقعة من استخدامها؟

• ما هو تأثير المنفعة المتوقعة من استخدام المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها؟

3. اهداف الدراسة

ويتم تحقيق ذلك من خلال تحقيق الاهداف الفرعية التالية:

• التعرف على المفاهيم الاساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- التعرف على النظام المحاسبي المطبق في الأجهزة العامة بالمملكة العربية السعودية.
- اجراء دراسة نظرية لمعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأجهزة العامة بالمملكة.

4. اهمية الدراسة

تتبع اهمية الدراسة من الاهمية الكبيرة التي توليها المملكة للقطاع العام لكونه أكثر القطاعات التي تلامس حياة المجتمع. وبالتالي يمكن القول بان الدراسة تكتسب اهميتها من الناحية النظرية او العلمية من كونها أحد الدراسات الرائدة التي تناولت معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

واما اهمية الدراسة من الناحية التطبيقية او العملية فتاتي من عدة اعتبارات وهي:

- تحقيق الرقابة الداخلية والخارجية على الوحدات الحكومية بالمملكة.
- توحيد القوائم المالية لتكون قابلة للمقارنة ولكي تتمتع بالجودة والموثوقية، ولكي تساعد اصحاب القرار في التخطيط طويل وقصير الاجل.
- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

5. منهجية الدراسة

يعتمد الباحث في منهجه على الطريقة الوصفية التحليلية كون دراسته تعتمد في جمع البيانات على مصادر ثانوية تم اخذها من الإطار النظري والدراسات السابقة والتعاميم والانظمة. كما تعتمد الدراسة ايضا على المصادر الاولية مثل الاستبيان الذي تم اعداده خصيصا لهذه الدراسة وهو مكون من 17 محورا كل محور له عددا من المؤشرات التي يتم قياسها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي. وقد تم توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين والمراجعين والمدققين والمديرين الماليين في عدد من الأجهزة العامة السعودية.

6. خطة البحث

تم تقسيم هذا البحث الى التالي:

1. الإطار العام للدراسة: وهو الجزء الذي تضمنته المقدمة السابقة.
2. الإطار النظري للدراسة: وفيه سيتم عرض إطار نظري تفصيلي لكل من النظام المحاسبي الحالي المطبق في المملكة العربية السعودية والمعايير الدولية للمحاسبة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين، كما سيتم عرض الدراسات السابقة التي سعت الى معرفة معوقات تطبيق المعايير الدولية على القطاع العام.
3. منهجية الدراسة وجمع البيانات وفيها يتم عرض نموذج الاستبانة وتوصيف العينة والمنهج المستخدم في تحليل النتائج.
4. النتائج والتوصيات وفيها سيتم عرض نتائج الدراسة التي توصل اليها الباحث ومنها سيتم طرح مجموعة من التوصيات.

6.2. الإطار النظري

6.2.1. نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبي أنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة، باستعمال مختلف الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة وأنظمة المعلومات (محمد الفيومي). كما يمكن تعريفه أنه نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يتكون من مجموعة من إمكانيات آلية وبشرية مسؤولة عن توفير المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من تشغيل البيانات التاريخية وذلك لمساعدة الإدارة وفئات أخرى خارجية في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار (عبد

الخالق، 1982): من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يعمل على تجميع بيانات الأحداث الاقتصادية للمؤسسة مع ذاتها ومع المحيط، ثم يقوم بتبويبها و تسجيلها و تحليلها وتوثيقها وتخزينها ثم توليد ما يتلاءم من المعلومات و احتياجات الإدارة والأطراف الخارجية لأغراض اتخاذ القرار في صورة مخرجات هادفة، باستعمال مجموعة من الإمكانيات المادية والبشرية، من خبرات وكفاءات وأجهزة وبرمجيات وأنظمة معلومات. يعتبر نظام المعلومات المحاسبي (AIS) أحد أنظمة المعلومات IS التي تحتوي على بيانات مدخلة وآلة لمعالجة تلك البيانات ومخرجات عبارة عن معلومات ذات قيمة. ومن تلك الأنظمة نظام المعلومات التقنية IT. وتعد المجموعة المستندية للمعاملة المالية هي مدخلات النظام الوحيدة حيث يتم معالجتها من خلال مجموعة دفترية أشبه بآلة تشغيل النظام. وهذه المجموعة الدفترية تنتج ارقاماً مالية في شكل قوائم تعرف باسم القوائم المالية. وهذه القوائم تعد جزء من التقارير المالية التي يعتمد عليها مستخدم هذا النظام سواء كان مستخدماً داخلياً أو خارجياً. وتعد الأرقام المفصّل عنها في القوائم ذات قيمة معلوماتية كبيرة جداً كونه يتم ترجمتها إلى نصوص تحتوي إما على التحذير أو التحفيز. وأما طريقة تشغيل آلة النظام فإنها عملية تبدأ بالقيّد ثم الترحيل ثم الترسيد وتعرف بالمحاسبة (Accounting) وهذه الآلية موحدة أيّاً كان النموذج المستخدم سواء كانت محاسبة أعمال أو محاسبة الأموال المخصصة. وأما الأموال المخصصة فإنها تعتمد على نموذج ثنائي كونها تمارس أنشطة أعمال أشبه بتلك التجارية وتمارس أنشطة عامة. ولعل الاختلاف في تحديد ما هو المقصود بالعام.

6.2.2. القطاع العام بالمملكة العربية السعودية

يعتقد البعض أن إطلاق مصطلح " القطاع العام " على الأجهزة العامة في المملكة العربية السعودية أمراً بديهياً نظراً لكونها تقوم بتقديم الخدمات والسلع لعامة الناس. فهذا المصطلح لم يرد له ذكر في النظام الأساسي للحكم أو في نظام المناطق. وكل ما جاء في المواد (56،58،62،78،80) من النظام الأساسي للحكم، والمادة (12) من اللائحة التنفيذية لنظام المناطق إنما هي مصطلحات مختلفة لكل منها تعريف مستقل. ومن تلك المصطلحات، الأجهزة الحكومية، والجهة الحكومية، ومؤسسات الدولة، والمصالح المستقلة (الديوان الملكي، 1412؛ وزارة الداخلية، 1414). وأضافت الدراسات السعودية تسميات أخرى مثل الأجهزة المركزية والأجهزة الإدارية والمنظمات السعودية (البيشي، 1422b). ومع كثرة التسميات التي أطلقت على الهيكل التنظيمي العام للدولة إلا أن المتابع لا يجد لها تعريفاً واضحاً في الأنظمة السعودية أو الدراسات التي تناولت الهيكل التنظيمي العام أو الهيكل التنظيمي الخاص بالجهاز العام أو الجهة الحكومية. وإن كان (السلطان، 1424) يرى أنه مهما كانت وظيفة الحكومة فإن الوحدة الحكومية إما أن تكون وحدة اقتصادية أو وحدة إدارية. وعقب على ذلك معرفة الوحدة الاقتصادية بأنها التي تمارس أنشطة مماثلة لأنشطة منشآت الأعمال، وأن الوحدة الإدارية هي ذات النشاط العام. ويؤخذ على هذا التصنيف كونه يخلط بين نوع النشاط وبين الوحدة الحكومية. فالوحدة الحكومية تبقى بنفس المسمى وإنما الأنشطة التي تقوم بها هي التي تختلف. ويعود السبب إلى المحافظة على المبدأ المحاسبي المعروف "بالوحدة الاقتصادية". وأما دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي، الذي تعتبره وزارة المالية السعودية المعيار الأساسي للتقرير المالي الحكومي، فإنه يرى بأن القطاع العام هو عبارة عن أي مساحة من الأرض انشئ عليها منشآت ليعيش فيها مجموعة من الناس وذلك للقيام بأعمال محددة وهذا الأرض

يديرها ويراقب اعمالها مجموعة من الناس منتخبين يعيشون اما على نفس الارض او يعيشون في منشآت اخرى مبنية على مساحة من الارض (صندوق النقد الدولي, 2014). وكذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حصر نطاق تطبيق معاييره على القطاع العام الذي تم تعريفه مسبقاً في دليل احصاءات مالية الحكومة (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2021).

6.2.3. نبذة مختصرة عن النظام المالي السعودي

يعد النظام المالي السعودي من أقدم الأنظمة التي صدرت في المملكة وذلك لأهميته ولارتباطه بالخرينة وهو ما جعل الملك عبد العزيز رحمه الله يهتم بتنظيم وتطوير الأمور المالية حيث أمر بإنشاء إدارة المالية العامة في عام 1344هـ ثم أصدر التعليمات الأساسية للمملكة الحجازية في 1345/2/21هـ. حيث تضمنت تلك التعليمات في القسم الرابع منها ما ينص على إنشاء ديوان المحاسبات ومنحته صلاحية التفتيش والتدقيق، كما منحته صلاحية الاعتماد بحيث لا يتم صرف أي مبلغ من الخزينة إلا بعد تأشير الديوان على الصرف. وبعد اكتشاف البترول في عام 1354هـ وتوقيع اتفاقيات التنقيب مع الشركات الأمريكية أصبح من الضروري إعادة ترتيب وزارة المالية حيث صدر لها في عام 1356هـ تنظيمًا داخلياً مهماً جداً كان أبرز ما فيه استحداث المجلس المالي، وإدارة للصندوق العام. تلا ذلك في عام 1358هـ صدور أول تعليمات مالية للنظام المحاسبي الحكومي متكاملة يطلق عليها اسم تعليمات ماهية القيود نظراً لاحتوائها على تعليمات مالية ومستندات وقيود محاسبية ودفاتر وتقارير مالية واضحة ودقيقة وشاملة رغم صدورها منذ فترة زمنية بعيدة، كان أبرز ما فيها وجود دفتر مستقل للخرينة ودفتر مستقل للمال. وقد استمر العمل بهذه التعليمات حتى عام 1376هـ السنة التي صدرت فيها التعليمات المالية للميزانية والحسابات نتيجة توسع أعمال المملكة في الداخل والخارج واستقلال كل

وزارة ومصلحة بشؤونها المالية على حدة مما تتطلب وجود نظام محاسبي يمكن من خلاله تنظيم العمل المالي وحفظ معاملاته وسجلاته وتمكينه من انتاج تقارير مالية لمتخذي القرار (الهويمل و الحسين, 1426) ولا تزال التعليمات المالية للميزانية والحسابات الصادرة في عام 1376هـ قائمة بدورها في إدارة العمل المالي الحكومي حتى تاريخه، حيث أن تلك التعليمات تستمد قوتها من تراكم المعرفة المرحلة لها من نظام 1356هـ. ولا شك أن الواقع العملي الذي استخدمت فيه هذه التعليمات كان له اثر سلبي عليها مما أدى إلى تعديلها وتغييرها بطرق غير مهنية. وتعود أسباب التغيير الغير مدروسة إلى قيام اشخاص غير مؤهلين باستخدام هذه التعليمات في الواقع العملي بطرق غير صحيحة. مما نتج عنه تراكم أخطائهم وتقصيرهم إلى أن اصبحت الصورة الذهنية لدى الكثير بان هذه التعليمات غير قادرة على تنظيم العمل المالي. كما أن عملية مراجعة هذه التعليمات وتحديثها لتصبح في مقام معايير محاسبية حكومية لم تكن على المستوى المطلوب لأنها لم تكن منظمة ولا نعدم دور المجلس المالي الذي تم تأسيسه في عام 1356هـ. وقد اشار (السلطان, 1424) إلى أنه تم إعادة طباعة هذه التعليمات مرتين كانت الأخيرة في عام 1416هـ. إلا أن تلك الطباعات لم تعكس العوائق التي واجهتها التعليمات في الواقع العملي. والمملكة العربية السعودية لم تتوقف عن تطوير آليات التقرير المالي الحكومي ليكون قادراً على تلبية احتياجات المستخدمين. حيث صدرت الأمر الكريم رقم 2265 في 1435/1/17هـ المتضمن الموافقة على تطبيق دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية الذي أعده المكتب الاستشاري تحت إشراف ديوان المراقبة العامة. كان من أبرز مقترحات الاستشاري أن يتم تبني أساس الاستحقاق المعدل في الأجهزة المستهدفة بالتخصيص، وأما الأجهزة الغير مستهدفة بالتخصيص فيمكن استخدام أساس الاستحقاق المعدل مع المصروفات والأصول بينما يستخدم الأساس النقدي مع الإيرادات. وأشار الاستشاري إلى مفهوم الوحدة

الاقتصادية الواحدة وأنه لا يمكن القول ان كل جهاز حكومي يمثل وحدة اقتصادية مستقلة ولا يوجد جهة إدارية تسمى الحكومة ويرى بأن الحكومة ككل تمثل مفهوم الحكومة ومفهوم الوحدة الاقتصادية المستقلة ولذلك يجب أن يكون التقرير المالي موحد لجميع أجهزة الدولة (الديوان الملكي, 1434)

6.2.4. إدارة الميزانية العامة

الميزانية كأداة تخطيط إداري لم تكن معروفة لدى المالية السعودية عند نشأتها في عام 1344هـ حيث تم الإشارة لها في التعليمات الحجازية على انها قانون يجب الصرف طبقا له. وإذا كانت بعض الدراسات اشارت الى أن اول ميزانية صدرت كانت في عام 1350هـ الا انه لا يعرف عن الميزانيات التي صدرت بعد ذلك. ويحيل الباحث ذلك الى ان ثقافة الاموال المخصصة لم تكن سائدة أو معروفة بالمنظم المالي في تلك الفترة يقوم بالصرف بناء على ما يردده من مطالبات وحسب ما يتوفر في الصندوق العام وصناديق الماليات، ويقوم الموظفون بتسجيل تلك العمليات في دفتر الخزينة والمال الذي أصبح فيما بعد يعرف باسم دفتر الصندوق. اشار (العماري, 1426) إلى ان أول ميزانية بالمعنى الصحيح كانت في عام 1373هـ السنة التي إنشاء فيها مجلس الوزراء، وفي عام 1376هـ صدرت التعليمات المالية للميزانية والحسابات. وفي عام 1377هـ تم انشاء مديرية للموازنة العامة بموجب قرار معالي وزير المالية رقم 701 وحدد لها الاختصاص في اعداد ومناقشة المصروفات قصيرة الاجل - الاتفاقيات الجارية - واما طويلة الاجل فمن اختصاص مجلس التخطيط الاعلى. وفي عام 1378هـ تم فصل ديوان الموظفين العام عن وزارة المالية (البيشي, 1422a). وفي عام 1379هـ تم انشاء المجلس الاعلى للتخطيط الذي تم تحويله فيما بعد الى وزارة التخطيط. وفي عام 1383هـ تم الاتفاق مع مؤسسة فورد الامريكية لعمل

اصلاح اداري كان من ضمنه تطوير الميزانية وفي عام 1403هـ كانت تم تحسين الميزانية بالشكل الهائي لتكون في شك جداول وموحد لجميع الجهات. وتؤكد دراسة (تركي, 1406) التي تناول فيها قائمة بالإنفاق بدأت بيانها من عام 1390هـ وكذلك دراسة (جوهري and ويلوبي, 1438) التي تطرق فيها الى اجمالي الايرادات من عام 1390هـ. والباحث يتناول هذه الدراسات كون ان البيانات التي توفرت لكلا الباحثين تدل على ان عملية رصد المصروفات والايادات بدأت منذ عام 1390هـ أي منذ بداية التنمية التي تعرف باسم الخطط الخمسية. واما الميزانية المجدولة الموافقة للمنه العلمي فلم تبدأ إلا في عام 1406هـ عندما تم ربط الريال. والباحث يتناول تاريخ الموازنة من الدراسات السعودية لان الموازنة لها اهمية كبيرة في صياغة الشكل العام للهيكل التنظيمي للدولة ككل وايضا تعد اداة الحكومة الاولى في الرقابة على اموالها. وإذا كانت الدراسات تختلف في متى كانت اول موازنة بالشكل الحديث فإنها تتفق على ان المطور الاساسي لها هو عملية الاصلاح الاداري والتعاقد مع شركة فورد الامريكية.

6.2.5. نبذة مختصرة عن هيئة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتفق الكثير من دول العالم على الحاجة الملحة لعولمة المعايير ونتيجة لهذه الرغبة تشكلت في عام 1973م هيئة محاسبية تضم ممثلين من كل من كندا وفرنسا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، اطلق عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية ويشار لها بالاختصار IASC، لتكون هي المسئولة عن صياغة معايير محاسبية دولية (IFRS, 2021)، حيث قامت هذه اللجنة بصياغة معايير المحاسبة الدولية IAS وكان عليها بذل الجهد اللازم لإيجاد معايير موحدة تستخدمها جميع الدول لتحسين وتقليل الفجوة بين التنظيمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المستخدمة في دول العالم، وهذه الهيئة تم إعادة تشكيلها وتغيير اسمها إلى

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأصبح المسؤول بشكل كامل عن صياغة مجموعة جديدة من المعايير الموحدة ذات الجودة العالية المنسجمة مع المعايير الوطنية المطبقة في تلك الدول والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل اكثر الدول على مستوى العالم (Kieso, Weygandt and Warfield, 2004).

وفي عام 2000م تقريباً أو قبله بدأت لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بعمل مسودات لمعايير تستخدم في المنظمات الحكومية والمنظمات الأخرى المركزية التي تؤدي خدمات للعموم، وكانت اللجنة في ذلك الحين تناقش مسألة الاعتماد على المعايير التي نشرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية التي كان يشار لها بالاختصار IASC's standards، كأساس لها مع إعطاء توضيح عن الفروقات التي تختص بها الجهات الحكومية (IFRS, 2021). وفي عام 2003 استبدل مسمى لجنة القطاع العام باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد استمر المجلس بعد التحول بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية IASs التي اصبحت فيما بعد تسمى مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية التي يشار لها بالاختصار IFRS Foundation. واستقل المجلس ليصبح هيئة متخصصة في صياغة ونشر معايير محاسبية مختصة بالتقارير المالي للقطاع العام (Bogui, 2008). وتؤكد الهيئة بان جميع اعمالها منشوراتها تخضع لمبدأ المداولة Due Process وأن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يملك التأثير على تلك العملية وان ما تنشره من أدلة او معايير أو أي مطبوعات فإنها تملك الحق فيه.

وهذه المعايير صممت ليتم تطبيقها من قبل أي مجموعة منتخبة تقوم بإدارة مجموعة من المنشآت العامة الالهة بالسكان سواء كانت تلك المجموعة تعيش ضمن المجمع او تعيش في مجمع آخر مصمم لها، يتوفر فيها ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2021) :

- مسؤولة عن ايصال الخدمات وقادرة على اعادة توزيع المؤونة داخل تلك التجمعات.
- تمول انشطتها بشكل مباشر او غير مباشر عن طريق الضرائب او مناقلة المصروفات.
- لا يكون هدفها الربح.

6.2.6. الدراسات السابقة

لافي (2013) هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، استخدم الباحث فيها المنهج الوصفي التحليلي لمجتمع مكون من المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين في المؤسسات الحكومية الأردنية، من خلال توزيع استبيان على عينة مكونة من 380 مفردة. وكانت نتائج الدراسة أن المعوقات في مجال البنية التحتية، وفي مجال النظام المحاسبي، وفي مجال القوانين والتشريعات تؤثر جميعها بدرجة متوسطة على تطبيق المعايير في المؤسسات الحكومية الأردنية. وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات ذات دلالة إحصائية (البنية التحتية، والنظام المحاسبي، والقوانين والتشريعات) تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية. وأوصت الدراسة بضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن من أجل مواكبة التطورات المتسارعة في مجال المحاسبة، وضرورة إعادة النظر في الممارسات والمعالجات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وتبني الأساس النقدي المعدل كمرحلة انتقالية لتبني أساس الاستحقاق المعدل و من ثم أساس الاستحقاق الكامل الذي يقود بدوره الى تلبية متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك ضمن فترة زمنية محددة كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام ديوان المحاسبة بأن يقدم تقريراً عن الحسابات الختامية للدولة.

نشوان (2004) أوجه القصور في السياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية الاقتصادية الفلسطينية ومدى توافقها مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية"، هدفت الدراسة إلى التعرف على أوجه القصور في السياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية الاقتصادية الفلسطينية، وقد ناقشت إمكانية تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في الوحدات الحكومية الاقتصادية في إطار معايير المحاسبة الدولية، وتم استخدام المنهج الوصفي

الميداني، وأجريت الدراسة على الوحدات الحكومية الاقتصادية في قطاع غزة، وقد دلت النتائج على أن القوائم المالية المستخدمة ليست معدة في ضوء معايير المحاسبة الدولية باستثناء قائمة المركز المالي كما أنها لا تلتزم بتقديمها بمواعيد محددة وذلك بسبب عدم توافر معايير خاصة في نشر القوائم المالية للمؤسسات الحكومية الفلسطينية، وتعتبر قائمة المركز المالي القائمة الرئيسة المعدة في جميع الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية الحكومية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (1) مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات البيئية الفلسطينية في إعداد ونشر قوائمها المالية.

صيام (2005) "إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن"، هدفت الدراسة إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي أدت إلى وجود معايير محاسبية دولية، واستعراض الهيئات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي، تم استخدام المنهج الوصفي الميداني، وأجريت الدراسة على عينة من الوحدات الحكومية في الأردن، وكان من نتائج هذه الدراسة أن من معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين الأردن وبين الدول التي تضع هذه المعايير، وكذلك التفاوت في المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة و الفروق الثقافية والحضارية وكذلك اختلاف القوانين والتشريعات بين الأردن وبين مختلف دول العالم، وكذلك التفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة . وأوصت الدراسة بإلزام الحكومة لجميع قطاعاتها المختلفة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها لأن ذلك ينعكس بالإيجاب على جذب الاستثمارات الأجنبية إلى الأردن.

هدفت دراسة لافي (2013) الى التعرف الى معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات الحكومية بالتطبيق على المراجعين والمحاسبين

والمدرء الماليين في البيئة الاردنية وتوصلت الدراسة الى وجود معوقات ذات دلالة احصائية في البيئة التحتية والنظام المحاسبي والانظمة تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

وهدفـت دراسة بن يوسف (2017) الى دراسة متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بالتطبيق على المؤسسات الحكومية في الجزائر من خلال اختيار عينة من المحاسبين في تلك المؤسسات وقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على هذه المؤسسات سيؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية.

وهدفـت دراسة التكريتي (2018) الى دراسة امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية بالتطبيق على جامعات محافظة واسط وعددها 6 جامعات وقد توصلت الدراسة الى عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية لعدم توفر الخبرات والتأهيل الكافي من الموظفين القادرين على تطبيق مثل هذه المعايير.

Halbouni (2005) استهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الانطباع السائد لدى كل من معدي ومدقي ومستخدمي القوائم المالية حول مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية في الأردن، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأردنية، وتشير نتائج هذه الدراسة، بعد تطبيق الأساليب الإحصائية الملائمة إلى أن المستجيبين لديهم انطباع قوي بحيادية وقدرة مجلس معايير المحاسبة الدولي على إصدار معايير محاسبية مناسبة يمكن تطبيقها في كل من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كما تشير نتائج الدراسة إلى أن كلا من سنوات الخبرة وتنوعها لدى المستجيبين كان لهما الأثر الأكبر حول ذلك الانطباع المتكون لديهم، بالإضافة إلى ذلك فإن نتائج هذه الدراسة

تشير أيضا إلى أن الرغبة في زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية تزيد من دور مكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب تدقيق عالمية هما من أكثر العوامل المؤثرة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن، وبالتالي فيما يتعلق بالإجراءات التي تم اتخاذها لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن، فتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الحاجة الملحة إلى ضرورة وجود قوائم مالية ذات مصداقية عالية أدى إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية على عجل ودون أية محاولة للإفادة من التجارب السابقة للدول النامية.

(BRUSCA, 2016) خلال السنوات الثلاثين الماضية، تم تنفيذ العديد من إصلاحات الإدارة العامة من قبل الإدارة العامة الجديدة. امتدت هذه الإصلاحات إلى بلدان أمريكا اللاتينية وتشمل تغييرات في أنظمة المحاسبة الحكومية، حيث كان تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) حافزاً للتحديث. هذه تهدف المقالة إلى توضيح حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في سياق أمريكا اللاتينية بالإضافة إلى محفزات وتأثيرات من تنفيذها. يُظهر التحليل أن هناك اتجاهاً دولياً ناشئاً لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أمريكا اللاتينية على الرغم من وجود عقبات واضحة في الوقت نفسه أمام تحقيق أهداف الإصلاح. في كولومبيا، الإصلاحات لا تزال قائمة قيد التنفيذ، ولا يمكن تقييم فائدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين صنع القرار على المستوى التنظيمي. وفي الوقت نفسه، في بيرو، يعد التحديث خطابياً أكثر منه حقيقياً، ولا يزال يتعين بذل العديد من الجهود من أجل التنفيذ الفعال.

7. النظرية والفرضيات

• النظرية

(Weygandt, Kieso and Kimmel, 2005) يصفون النظام الذي يقوم بجمع ومعالجة البيانات التي في المعاملات المالية ثم اذاعة المعلومات المالية للأطراف المستفيدة بأنه نظام

معلومات محاسبي. (Ramayah, Ma'ruf, Jantan, & Mohamad, 2002) اشاروا الى ان نموذج قياس مدى قبول البرامج التقنية TAM يعد واحد من اشهر النماذج المستخدمة بشكل واسع في دراسة محددات قبول أنظمة المعلومات بشكل عام سواء فنية او أي انظمة معلومات أخرى. ومن الدراسات التي استخدمت النموذج في الانظمة الفنية كثيرة منها دراسة (Ramayah *et al.*, 2002) حيث قاموا بتقليص حجم النموذج بعد استبعاد المتغيرات الخارجية منه ليكون حسب الشكل 2&1 ، واما في مجال المحاسبة فحسب علم الباحث انه لا يوجد. ولان نظام المعلومات المحاسبي يعد أحد أنظمة المعلومات فانه يمكن دراسته من خلال استخدام نفس النموذج، حيث ان الموظفين الماليين في الاجهزة العامة السعودية هم المستخدمين للنظام المحاسبي وبالتالي فان استقصاء آرائهم حيال تطبيق معايير جديدة من خلال توزيع الاستبيان المعد لهذه الدراسة عليهم، سيكون هو الافضل في تحديد العوائق امام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

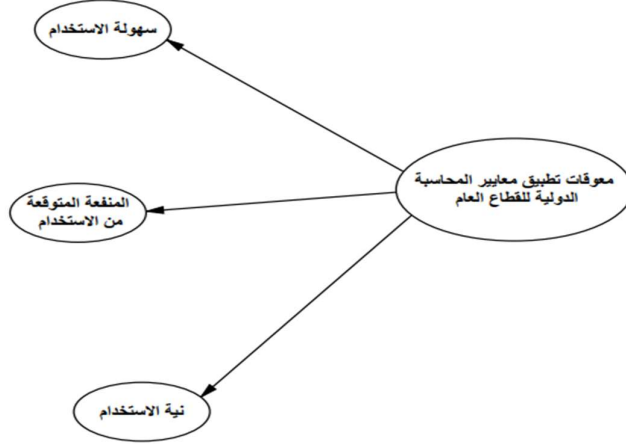
نموذج قبول التكنولوجيا (TAM) هو إطار نظري واسع الاستخدام يساعد في شرح كيفية قبول المستخدمين للتقنيات الجديدة واستخدامها. طوره فريد ديفيس في عام 1989، تم تطبيق النموذج على نطاق واسع في مختلف المجالات، بما في ذلك نظم المعلومات والتسويق وعلم النفس. يعتمد TAM على افتراض أن هناك عاملين رئيسيين يؤثران بشكل كبير على قبول المستخدم للتقنيات الجديدة: الفائدة المتصورة وسهولة الاستخدام المتصورة. تشير الفائدة المتصورة إلى المدى الذي يعتقد فيه المستخدم أن التكنولوجيا ستعمل على تحسين أدائه أو إنتاجيته، بينما تشير سهولة الاستخدام المتصورة إلى الدرجة التي يعتقد بها المستخدم أن التكنولوجيا سهلة الاستخدام. وفقاً لـ TAM، فإن هذين العاملين لهما تأثير مباشر على موقف المستخدم تجاه استخدام التكنولوجيا، والذي بدوره يؤثر على نيته في استخدامها. أخيراً، يتحدد سلوك المستخدم الفعلي تجاه استخدام التكنولوجيا من خلال نيته في استخدامها. تم استخدام

TAM على نطاق واسع في مجال أنظمة المعلومات لشرح سلوك المستخدم والتنبؤ به تجاه التقنيات الجديدة، مثل التسوق عبر الإنترنت والتعلم الإلكتروني وتطبيقات الهاتف المحمول. على سبيل المثال، طبقت دراسة أجراها TAM (Venkatesh and Davis , 2000) لفحص اعتماد التجارة الإلكترونية من قبل المستهلكين. أظهرت النتائج أن الفائدة المتصورة وسهولة الاستخدام المتصورة أثرت بشكل كبير على نية المستخدم لاستخدام التجارة الإلكترونية، والتي بدورها حددت سلوكه الفعلي تجاه استخدامها. استخدمت دراسة أخرى أجراها TAM (Li and Ye , 2019) للتحقيق في العوامل التي تؤثر على اعتماد خدمات الدفع عبر الهاتف المحمول. وجدت الدراسة أن الفائدة المتصورة، وسهولة الاستخدام المتصورة، والثقة أثرت بشكل كبير على نية المستخدم لاستخدام خدمات الدفع عبر الهاتف المحمول. باختصار، يعد نموذج قبول التكنولوجيا إطارًا مفيدًا لفهم سلوك المستخدم والتنبؤ به تجاه التقنيات الجديدة. من خلال النظر في الفائدة المتصورة وسهولة الاستخدام المتصورة للتكنولوجيا، يمكن أن يساعد النموذج المطورين والمسوقين على إنشاء تقنيات أكثر سهولة في الاستخدام وفعالية والتي من المرجح أن يتم تبنيها من قبل المستخدمين.

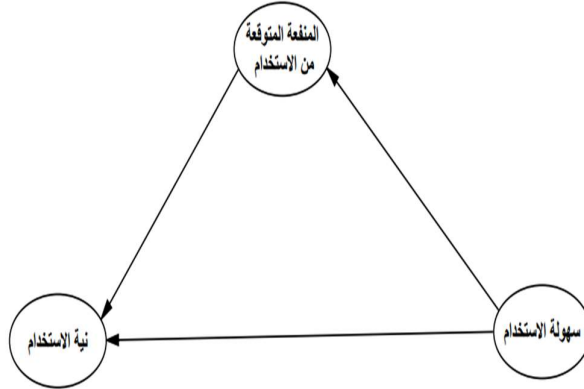
تم استخدام نموذج قبول التكنولوجيا في العديد من الدراسات والأبحاث، وقد ثبتت فعاليتها في تفسير سلوك المستخدمين وتوقع قبول التكنولوجيا من قبلهم. ومع ذلك، فإن استخدام هذا النموذج في تقييم المراجع لم يكن شائعًا في الماضي، لأنه كان يركز بشكل أساسي على سلوك المستخدمين وليس على اتجاهات المراجع. ومع ذلك، فقد تم تطوير نماذج جديدة تستخدم نهج نموذج قبول التكنولوجيا لتحليل اتجاهات المراجع. وتتضمن هذه النماذج عامل الثقة في المراجعة (Review Trust) ونموذج قبول المراجعة (Review Acceptance Model). وتهدف هذه النماذج إلى تحديد العوامل التي تؤثر على قبول المراجع، وتحديد

مدى تأثيرها على سلوك المستخدمين واتجاهاتهم.

تم استخدام TAM لتحليل قبول التكنولوجيا في مجموعة متنوعة من الوسائط، بما في ذلك التحليل الخاص بالصناعة مثل الرعاية الصحية (Holden, Karsh, 2010)، قبول الطبيب للتطبيق عن بعد (Hu et al., 1999)، وحتى فعالية اختيار الأطباء للتقنيات (Chismar, Wiley-Patton, 2003). تم تطبيق TAM بنجاح لشرح الاختلافات بين الجنسين الإدراك والاستخدام الاجتماعي للتكنولوجيا (David Gefen, Straub 1997) و (Venkatesh, Morris, 2000). بالنظر إلى أسلاف TAM في نظرية سلوك المستهلك (Ha, Stoel, 2009) و (Koufaris, 2002)، مع ظهور شبكة الويب العالمية، أثبت TAM أنه مفيد بشكل خاص في فحص الاختلافات تطبيقات التقنيات القائمة على الويب (Fenech, 1998) و (Venkatesh, Ramesh, 2006). كثير قام العلماء بتطبيق TAM على التعليم الإلكتروني والتعليم، مع عدد من المقالات لفحص الطلاب واعتماد أعضاء هيئة التدريس لتقنيات التعلم القائمة على الويب (Gong et al, 2004) و Roca (et al., 2006). أثبت TAM أيضًا أنه مفيد في استكشاف أسباب استخدام المستهلك للإنترنت اللاسلكي (Lu et al. 2003)؛ اعتماد الهاتف المحمول (Kwon, Chidambaram, 2000)، الخدمات المصرفية عبر الإنترنت والإنترنت (Lai, Li, 2005) و (Pikkarainen et al., 2004)، التسوق عبر الإنترنت (Vijayasarathy, 2004)، الحكومة الإلكترونية المبادرات (Chan et al., 2010) والتجارة الإلكترونية بشكل عام (Pavlou, 2003).



الشكل (1): نموذج الدراسة (مستوى المعوقات)



الشكل (2): نموذج الدراسة (التأثير)

- فرضيات الدراسة
الفرضية الرئيسية الأولى

لا توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$).
ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية
الفرضية الفرعية الأولى:
لا توجد سهولة في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$).
الفرضية الفرعية الثانية:
لا توجد منفعة متوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$).
الفرضية الفرعية الثالثة:
لا توجد نية في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$).
الفرضية الرئيسية الثانية
لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها في وجود المنفعة المتوقعة.
ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية الآتية:
الفرضية الفرعية الأولى
لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).
الفرضية الفرعية الثانية:
لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المنفعة المتوقعة من استخدامها عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)
الفرضية الفرعية الثالثة:

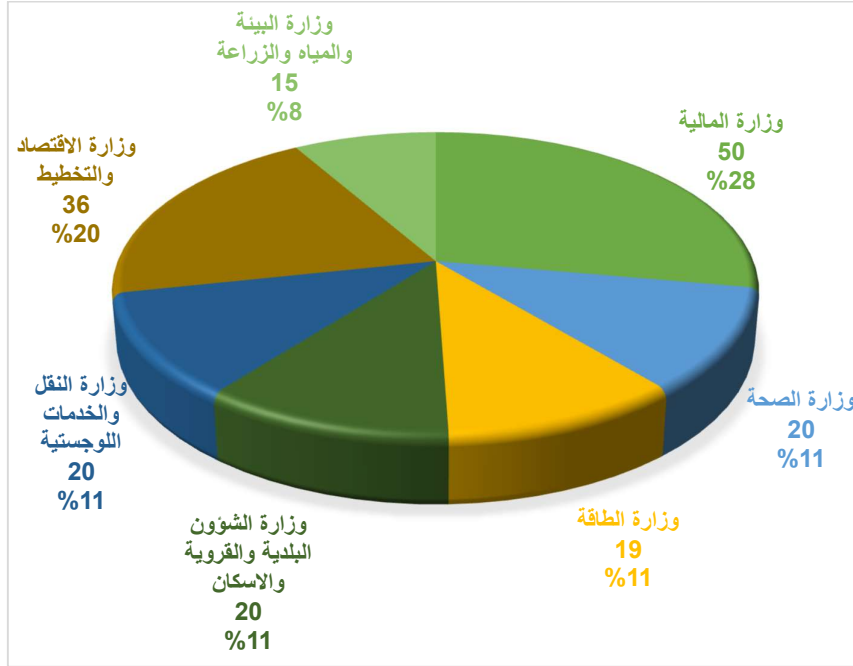
لا يوجد تأثير معنوي للمنفعة المتوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) .

- مجتمع الدراسة

وقد تكون مجتمع الدراسة الحالية من جميع المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين في الأجهزة العامة التي تقدم خدمات (وزارة المالية، وزارة الصحة، وزارة الطاقة، وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، وزارة النقل والخدمات اللوجستية، وزارة الاقتصاد والتخطيط، وزارة البيئة والمياه والزراعة) الموجودة في منطقة عسير، وقد تم توزيع الاستبانات على الموظفين الذين أبدوا رغبة في الاستجابة والمشاركة في الدراسة الحالية الموضحة في الجدول (3)

جدول (1) توزيع الاستبيان على الاجهزة العامة السعودية المعنية بالدراسة

تصنيف المستجيبين	عدد الاستبيان	النسبة (%) من الاجمالي
وزارة المالية	50	27.8
وزارة الصحة	20	11.1
وزارة الطاقة	19	10.6
وزارة الشؤون البلدية والقروية والاسكان	20	11.1
وزارة النقل والخدمات اللوجستية	20	11.1
وزارة الاقتصاد والتخطيط	36	20
وزارة البيئة والمياه والزراعة	15	8.3
المجموع	180	%100



الشكل (3): مخطط التكرار والنسب المئوية للاستبيانات الموزعة على القطاع الحكومي

وسيتم التركيز في الجزء التالي من المنهجية على مجتمع وعينة الدراسة وقياس الصدق

الداخلي والثبات للعينة والمتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة

• عينة الدراسة

❖ عينة الدراسة الاستطلاعية:

تكونت عينة الدراسة الاستطلاعية من (36) موظف وموظفة في القطاعات المحددة والتي تمثل 20% من العينة الكلية لدراسة، وتم اختيارهم بالطريقة العشوائية وذلك لغايات التأكد من سلامة وصحة عبارات الاستمارة، وأنها مفهومة بالنسبة لأفراد العينة، ولإستخراج الصدق والثبات بالطرق المناسبة، وقد تم استبعادهم من التطبيق النهائي لأداة الدراسة.

جدول (2) الصدق الداخلي والثبات للعينات الاستطلاعية

اسم البعد	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا < 0.7	معامل الصدق الداخلي
سهولة الاستخدام	9	0.915	0.957
المنفعة المتوقعة	20	0.932	0.965
نية الاستخدام	35	0.961	0.98
المجموع الكلي	64	0.974	0.987

❖ عينة الدراسة الكلية

نظراً لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) وتأثيرها على القطاعات الحكومية وأن هذا التأثير لا بد من ان يُدرَس، حيث يرافق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام العديد من التأثيرات الايجابية، وتم اختيار القطاعات الحكومية التي تقدم خدمات كما في الجدول (1) لتحديد معوقات التطبيق ولدراسة أثر معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية على القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية. تم اختيار عينة الدراسة عشوائياً (180) موظف وموظفة من العاملين في القطاعات الحكومية مختلفة في عسير، وتم استخدام المعاينة العشوائية البسيطة بنسبة خطأ يقدر ب 5% وما نسبته 50% من مجتمع الدراسة الكلي فكان حجم عينة الدراسة التي تم اختيارها عشوائياً (180) وفق الجدول (2)، وتم توزيع الاستبيان ورقياً على العاملين والذي بلغ عددهم (180) موظف وموظفة، تم استرداد (180) استبانة.

❖ المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

تضمنت المتغيرات الديمغرافية كلا من الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، نوع العمل او المهام، اسم القطاع الحكومي والجدول (3) يوضح الخصائص الديموغرافية والعملية لأفراد عينة الدراسة.

جدول (3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية (n = 180)

الرقم	المتغير	الفئة	عدد أفراد العينة	النسبة المئوية %
1	الجنس	نكر	133	73.9
		انثى	47	26.1
المجموع			180	100
2	الفئة العمرية	27-18	18	10
		37-28	66	36.7
		47-38	60	33.3
		أكبر من 47 سنة	36	20
المجموع			180	100
3	المؤهل العلمي	دبلوم	30	16.7
		بكالوريوس	99	55
		ماجستير	30	16.7
		دكتوراة	3	1.7
		أخرى	18	10
المجموع			180	100
4	المهام في العمل	محاسب / مراجع	61	33.9
		محاسب/محاسبة	55	30.6

5	9	ادارة المالية		
4.4	8	مراجعة داخليه		
5.6	10	محاسبة مراجعه		
3.9	7	محاسب قانونى		
3.3	6	مستشار مالي		
3.3	6	المراجعة الداخلية		
3.3	6	مراقب مالي		
6.7	12	مدقق حسابات		
100	180			المجموع
27.8	50	وزارة المالية	القطاع الحكومي	5
11.1	20	وزارة الصحة		
10.6	19	وزارة الطاقة		
11.1	20	وزارة الشؤون البلدية والقروية والاسكان		
11.1	20	وزارة النقل والخدمات اللوجستية		
20	36	وزارة الاقتصاد والتخطيط		
8.3	15	وزارة البيئة والمياه والزراعة		
100	180			المجموع

يتضح من الجدول (3) ان توزيع أفراد عينة الدراسة على متغيرات الدراسة الديموغرافية بكافة مستوياته كان على النحو التالي:

أ. على صعيد متغير الجنس تبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الذكور حيث بلغت نسبتهم (73.9%)، بينما بلغت نسبة الإناث (26.1%)، وهذا يشير إلى أن المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين في الوحدات الحكومية بمنطقة عسير هم من الذكور.

ب. بالنسبة لمتغير الفئة العمرية فأن أغلب العاملين هم من الفئة العمرية 28-37 سنة بنسبة 36.7% وأقل فئة عمرية 18-27 بنسبة بلغت 10%.

ت. فيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي فقد أظهرت البيانات أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة مؤهل البكالوريوس وقد بلغت نسبتهم (55%)، أما أقل نسبة فهي من حملة مؤهلات الدكتوراه 1.7%.

ث. وفيما يتعلق بمتغير نوع العمل، أظهرت البيانات أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن مساهم الوظيفي محاسب/ مراجع حيث بلغت نسبتهم (33.9%)، في حين بلغت نسبة كلاً من مستشار مالي، المراجعة الداخلية، مراقب مالي نسب متساوية وهي أقل نسبة (3.3%).

ج. في متغير القطاع الحكومي والذي يمثل القطاعات الحكومية في عسير فقد كانت أعلى نسبة لوزارة المالية بنسبة مئوية بلغت 27.8% في حين أن وزارة البيئة و المياه والزراعة يمثل أقل نسبة بين القطاع الحكومي بنسبة بلغت 8.3%.

• صدق الدراسة وثباتها

❖ صدق الدراسة

❖ الصدق الداخلي:

تم التحقق من الصدق الداخلي لأداة الدراسة، تم احتساب معادلة معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) على عينة الدراسة، وذلك لحساب معاملات الصدق الداخلي لمتغيرات الدراسة بغرض قياس الصدق الداخلي لفقرات أداة الدراسة. حيث بلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا

لجميع فقرات أداة الدراسة (0.972)، وهي قيمة إيجابية حيث ان الجذر لتربيعي تعبر عن معامل الصدق الداخلي (0.986) وهو ممتاز وعالي كونه أكبر من 0.7 والذي هو القيمة الحرجة والمقبول لغايات الدراسة الحالية، كما تم احتساب معاملات الصدق لفقرات متغيرات الدراسة والأبعاد التي تنتمي لها والجدول رقم (4) يوضح ذلك:

جدول (4) الثبات والصدق الداخلي لأبعاد سهولة الاستخدام والمنفعة المتوقعة ونية الاستخدام

اسم البعد	عدد الفقرات	كرونباخ	معامل الصدق الداخلي
		ألفا > 0.7	> 0.7
سهولة الاستخدام	9	0.900	0.949
المنفعة المتوقعة	20	0.926	0.962
نية الاستخدام	35	0.958	0.979
المجموع الكلي	64	0.972	0.986

❖ صدق البنية لمقياس

تم تنفيذ التحليل العاملي الاستكشافي باستخدام طريقة التدوير (Promax) ، ويوضح الجدول (5) اختبار (KMO) واختبار (Bartlett) ضمن شروط الكفاية لتنفيذ التحليل العاملي الاستكشافي.

جدول (5) اختبار (KMO) و (Bartlett)

اختبار (KMO) لقياس كفاية حجم العينة		0.7 > 0.715
اختبار (Bartlett)		4893.164
كاي سكوير		
درجة الحرية		210
مستوى الدلالة		0.000

في الجدول أعلاه فان نتائج اختبار (KMO) لغرض اختبار كفاية حجم العينة أكبر من 0.7، فان حجم العينة مناسبة لتنفيذ التحليل العاملي الاستكشافي (Field, 2005)، بالنسبة لاختبار (Bartlett) فإنه غير معنوي كونه دال احصائيا عند مستوى الدلالة (0.05)، بعد التحقق من الشروط كفاية لتنفيذ التحليل العاملي الاستكشافي، تم استخدام طريقة التدوير (Promax)، ويوضح الجدول (6) معاملات التشبع لكل مفردة في أبعاد كلاً من سهولة الاستخدام لمعايير المحاسبة الدولية والمنفعة المتوقعة من استخدامها ونية استخدامها:

جدول (6) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي

رقم الفقرة	العامل 1	العامل 2	العامل 3
1	0.313		
2	0.654		
3	0.376		
4	0.568		
5	0.328		
6	0.662		
7	0.445		
9	0.891		
10		0.56	
11		0.334	

	0.471		14
	0.473		15
	0.347		16
	0.419		17
	0.375		19
	0.36		20
	0.494		25
0.7			33
0.794			35
0.764			41
0.795			50

كما يوضح الجدول (7) مجموع التباين المفسر كالاتي:

جدول (7) مجموع التباين المفسر

معامل التشيع الاساسي			البعد
المجموع التراكمي %	التباين %	المجموع	
52.373	52.373	10.998	سهولة الاستخدام
63.731	11.358	2.385	المنفعة من الاستخدام
71.801	8.07	1.695	نية الاستخدام

توضح نتائج الجدول أعلاه ان بُعد سهولة الاستخدام يفسر ما نسبته 52.373%، في حين يفسر بُعد المنفعة المتوقعة ما نسبته 11.358%، بالنسبة لبُعد نية الاستخدام فسر ما نسبته 8.07%.

• الاتساق الداخلي

وللتحقق من صدق البناء لأداة الدراسة تم تطبيقها على عينة الدراسة الأصلية-مكونة من (180) موظف وموظفة في مختلف القطاعات الحكومية في منطقة عسير وذلك على النحو التالي:

أولاً: بُعد سهولة استخدام المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs)

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين فقرات كلاً من بُعد سهولة الاستخدام والدرجة الكلية وكانت النتائج كالآتي:

جدول (8) معاملات الارتباط بين فقرات بُعد سهولة الاستخدام والدرجة الكلية

اسم البُعد	رقم الفقرة	معامل الارتباط
سهولة الاستخدام	1	0**702.
	2	0**819.
	3	0**791.
	4	0**813.
	5	0**771.
	6	0**744.
	7	0**844.
	8	0**594.
	9	0**697.

** الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 1%

* الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5%

يلاحظ من الجدول (8) أن جميع معاملات ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية لبُعد سهولة الاستخدام كانت ذات قيم مرتفعة، وإيجابية ودالة إحصائياً، مما يدل على وجود ارتباط قوي ذا دلالة إحصائية بين المقياس وفقراته، فهي تعبر عن مستوى صدق الفقرات وانتماءها للبعد وهي مقبولة إحصائياً لغايات تحقيق أهداف الدراسة.

ثانياً: بُعد المنفعة المتوقعة لاستخدام المعايير المحاسبية الدولية (IPSASS) تم حساب معامل الارتباط بين فقرات بُعد المنفعة المتوقعة والدرجة الكلية وكانت النتائج كالآتي:

جدول (9) معاملات الارتباط بين فقرات بُعد المنفعة المتوقعة والدرجة الكلية

اسم البُعد	رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
المنفعة المتوقعة	10	0.668**	21	0.351**
	11	0.748**	22	0.152*
	12	0.672**	23	0.734**
	13	0.383**	24	0.760**
	14	0.729**	25	0.824**
	15	0.746**	26	0.784**
	16	0.682**	27	0.725**
	17	0.672**	28	0.715**
	18	0.746**	29	0.844**
	19	0.753**		
20	0.794**			

** الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 1%

* الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5%

يتضح من الجدول (9) أن جميع معاملات ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية لُبعد المنفعة المتوقعة من الاستخدام كانت ذات قيم مرتفعة، وإيجابية ودالة إحصائياً، مما يدل على وجود ارتباط قوي ذا دلالة إحصائية بين المقياس وفقراته، فهي تعبر عن مستوى صدق الفقرات وانتماءها للُبعد وهي مقبولة إحصائياً.

ثالثاً: بعد نية استخدام المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs)

جدول (10) معاملات الارتباط بين فقرات بُعد نية الاستخدام والدرجة الكلية

اسم البُعد	رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
نية الاستخدام	30	0.686**	48	0.799**
	31	0.627**	49	0.681**
	32	0.752**	50	0.553**
	33	0.704**	51	0.815**
	34	0.678**	52	0.551**
	35	0.698**	53	0.685**
	36	0.730**	54	0.677**
	37	0.538**	55	0.624**
	38	0.244**	56	0.755**
	39	0.588**	57	0.624**
	40	0.669**	58	0.574**
	41	0.761**	59	0.469**
	42	0.654**	60	0.325**
	43	0.730**	61	0.689**
	44	0.638**	62	0.706**
	45	0.754**	63	0.684**
	46	0.767**	64	0.691**

** الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 1%

* الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 5%

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية لُبعد نية الاستخدام كانت إيجابية ودالة إحصائياً، مما يدل على وجود ارتباط قوي ذا دلالة إحصائية بين المقياس وفقراته، فهي تعبر عن مستوى صدق الفقرات وانتماءها للُبعد وهي مقبولة احصائياً.

• ثبات أداة الدراسة

وللتأكد من ثبات أداة الدراسة، تم احتساب معامل الثبات باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، وذلك لحساب معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة. حيث بلغت قيمة معامل الثبات لجميع فقرات أداة الدراسة (0.972)، وهي قيمة إيجابية حيث تعبر عن معامل ثبات مرتفع، كما تم احتساب معاملات الثبات لفقرات محاور الدراسة والفقرات التي تنتمي لها والجدول (11) يوضح ذلك:

جدول (11) معاملات الثبات لفقرات سهولة الاستخدام والمنفعة المتوقعة ونية الاستخدام

اسم الُبعد	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا > 0.7
سهولة الاستخدام	9	0.900
المنفعة المتوقعة	20	0.926
نية الاستخدام	35	0.958
المجموع الكلي	64	0.972

بالنظر إلى قيم معاملات كرونباخ ألفا في الجدول أعلاه يلاحظ أن جميع القيم مرتفعة وهذا يدل على أن أداة الدراسة تعتبر ذات مصداقية عالية، وأن أداة الدراسة قد تم بناؤها وإعدادها وتحكيمها بشكل مقبول ويحقق أهداف الدراسة.

التحليل المقابلات (التحليل النوعي) 8.

تم تنفيذ مقابلة مع 15 فردا من العاملين في مختلف القطاعات الحكومية بالملكة العربية السعودية بمنطقة عسير حيث تضمنت المقابلة سبعة أسئلة وكانت نتائج على النحو الآتي:
ماهي المعوقات التي واجهتها عند إجراء معايير محاسبة القطاع العام؟

كانت إجابة أغلب الأفراد تتمحور حول مشكلة عدم عرض قائمة المركز المالي ولا قائمة التدفقات النقدية ولا قائمة التغيرات في صافي الأصول وإلى الحاجة إلى وضع إطار شامل لسياسات المحاسبية الهامة في دوائر القطاع العام.

هل هناك معوقات معينة واجهتها في تطبيق هذه المعايير في مؤسسة حكومية معينة داخل المملكة، وكيف تغلت عليها؟

هنالك اجماع في إجابات افراد عينة المقابلة في ان هنالك معوقات معينة مثل العمل على اعداد الحساب الختامي طبقا للأساس النقدي بدلا من القوائم المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي.

ماهي أفضل استراتيجيات وممارسات وجدتها فعالة في التغلب على هذه المعوقات من خلال عملك في قطاعات المملكة العربية السعودية؟

كانت أغلب الإجابات تتمثل في ان يكون هنالك التزام بمعايير المحاسبة على الأساس الاستحقاق واعداد القيود من البداية على هذا الأساس.

ما مستوى تقييمك لسهولة استخدام هذه المعايير؟

أنت أغلب الردود على ان مستوى التقييم متوسط بنسب مئوية 60% في حين كانت 40% كتقييم بمستوى جيد.

ما مستوى تقييمك للمنفعة المتوقعة من استخدام هذه المعايير؟
كانت أغلب اجابات افراد عينة المقابلة حول مستوى تقييم المنفعة المتوقعة من الاستخدام 80% كمتوسطة في حين ان 20% اعطوا التقييم كمستوى جيد.
ما مستوى تقييمك لنية استخدام هذه المعايير في جهة عملك؟
ترى أغلبية عينة افراد المقابلة ان مستوى تقييم نية استخدام هذه المعايير بمستوى متوسط 86.67% في حين ان 13.13% يروا ان مستوى التقييم جيد.
ماهي الاقتراحات التي يمكن طرحها لتغلب على هذه المعوقات على مستوى الفرد وعلى مستوى جهة العمل؟
كانت أغلب ردود عينة المقابلة حول المقترحات لتغلب على معوقات استخدام المعايير تتمثل في النقاط الآتية:

إيضاح المعايير المحاسبية والسياسات المتبعة من قبل الجهة.
جمع معلومات عن طبيعة كفاءات الموظفين والمنافع قصيرة الاجل.
تنفيذ برامج تدريب للعاملين في القطاعات العامة بالمملكة العربية السعودية.

8. نتائج مناقشة الفرضيات

الفرضية الرئيسية

لا توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha = 0.05)$.
ومن هنا تتفرع الفرضيات الفرعية

الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد سهولة في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)

ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار معنوية متوسط اراء عينة الدراسة من خلال (t-test one sample) عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) ، حيث يمكن تقديم النتائج من خلال جدول (12) كآتي:

جدول (12) اختبار t-test للفرضية الفرعية الأولى

الفرضية الفرعية	t	متوسط الفرق	مستوى الدلالة
الأولى	49.549	1.00185	0.000

تبين من الجدول أعلاه ان قيمة t المحسوبة (49.549) وهي أكبر من القيمة الجدولية بمستوى دلالة إحصائية (0.000) اقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهذا يبين ان هنالك سهولة في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد منفعة متوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$).

ولاختبار مدى صحة الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار معنوية متوسط اراء عينة الدراسة عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) ، حيث يمكن تقديم النتائج من خلال جدول (13) كآتي:

جدول (13) اختبار t-test للفرضية الفرعية الثانية

مستوى الدلالة	متوسط الفرق	t	الفرضية الفرعية
0.000	0.88917	47.816	الثانية

تبين من الجدول أعلاه ان قيمة t المحسوبة (47.816) وهي أكبر من القيمة الجدولية بمستوى دلالة إحصائية (0.000) اقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وبالتالي هنالك منفعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد نية في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي عند مستوى الدلالة الإحصائية

$(\alpha = 0.05)$.

ولاختبار مدى صحة الفرضية الفرعية الثالثة حيث تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات اراء عينة الدراسة عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، حيث يمكن تقديم النتائج من خلال جدول (14) كالاتي:

جدول (14) اختبار t-test للفرضية الفرعية الثالثة

مستوى الدلالة	متوسط الفرق	t	الفرضية الفرعية
0.000	0.65270	31.241	الثالثة

تبين من الجدول أعلاه ان قيمة t المحسوبة (31.241) وهي أكبر من القيمة الجدولية بمستوى دلالة إحصائية (0.000) اقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي ان هنالك نية في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي.

الفرضية الرئيسية الثانية

لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها في وجود المنفعة المتوقعة. ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نية استخدامها عند مستوى معنوية

تم استخدام اختبار Andrew F. Hayes لمتغيرات النموذج المصمم لمتغيرات البحث لغرض اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وملحقاتها الفرعية كما في الشكل (3).

من خلال الجدول (15) فان قيم β قد بلغت (-0.144) لُبعد سهولة الاستخدام كما بلغت قيمة (Z) المحسوبة (-1.7269) وبلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.086) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإن تأثير سهولة الاستخدام للمعايير الدولية للمحاسبة على نية استخدامها غير معنوي .

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير معنوي لسهولة استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المنفعة معنوية ($\alpha = 0.05$) المتوقعة من استخدامها عند مستوى .

في الجدول (19) فان قيمة β قد بلغت (0.938) لُبُعد سهولة الاستخدام كما بلغت قيمة (Z) المحسوبة (9.982) و بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإن لُبُعد سهولة الاستخدام تأثير معنوي على المنفعة المتوقعة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

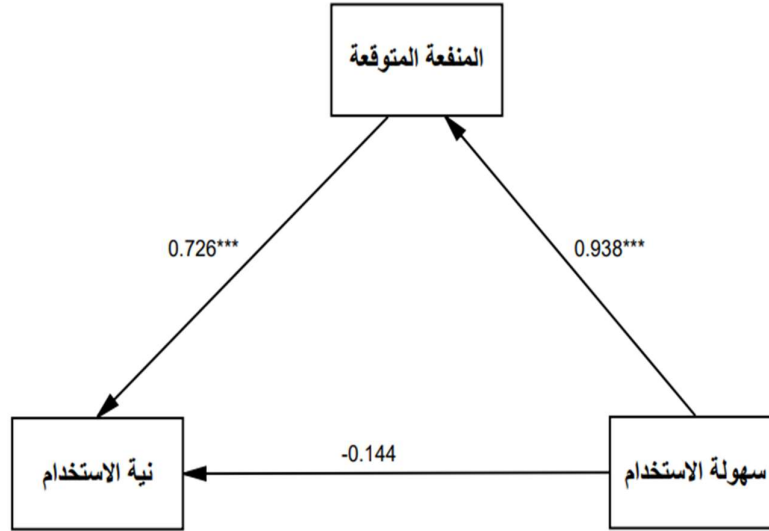
لا يوجد تأثير معنوي للمنفعة المتوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معنوية ($\alpha = 0.05$) على نية استخدامها عند مستوى .

اعتمادا على الجدول (19) فان قيمة β قد بلغت (0.726) لبعء المنفعة المتوقعة كما بلغت قيمة (Z) المحسوبة (18.771) وبلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإن لبعء المنفعة المتوقعة تأثير معنوي على نية الاستخدام.

جدول (15) مسار ملحقات الفرضية الرئيسية الثانية

(التأثيرات المباشرة والغير مباشرة والكلية بين سهولة الاستخدام، المنفعة المتوقعة، نية الاستخدام)

مسار الفرضية	التقدير (المعيار β)	الخطأ (المعيار SE)	t	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد المحدد (R Square)	القرار
١	-٠.١٤٤	٠.٠٨٣٦	-١.٧٢٧	٠.٠٨٦	٠.٥٥٦	غير معنوي
٢	٠.٩٣٨	٠.٠٩٤٠	٩.٩٨٢	٠.٠٠٠	٠.٦٦٤	معنوي
٣	٠.٧٢٦	٠.٠٣٨٦	١٨.٧٧١	٠.٠٠٠	٠.٥٥٦	معنوي



الشكل (4): معاملات التأثير المباشرة والغير مباشرة بين متغيرات معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

من خلال النموذج الدراسة يتبين ان التأثير الغير مباشر معنوي بين كلاً من سهولة الاستخدام والمنفعة المتوقعة وأيضاً بين المنفعة المتوقعة ونية الاستخدام في حين ان التأثير المباشر بين سهولة الاستخدام ونية الاستخدام غير معنوي وبالتالي فان المنفعة المتوقعة تمثل متغير وسط كلى بين سهولة الاستخدام ونية الاستخدام.

ثانياً: توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة يقدم الباحث بعض التوصيات:

- 1- ضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية لغرض مواكبة التحديثات المستمرة لمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- ضرورة تشجيع العاملين في القطاع الحكومي بمجال المحاسبة للحصول على الشهادات المهنية من المؤسسات التي تعتمد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 3- ضرورة تأهيل العاملين في مجال المحاسبة في المؤسسات الحكومية من خلال دراسة الاحتياجات التدريبية وتصميم برامج تدريبية تشجعهم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 4- ضرورة تحديث المواد التعليمية المحاسبية في عموم جامعات المملكة العربية السعودية بهدف زيادة وعي مخرجاتها بأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمنافع المتحصل عليها من تطبيق المعايير.
- 5- ضرورة متابعة تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في للقطاع العام بالمملكة العربية السعودية وعمل التقييم الدوري لمستوى التنفيذ من قبل الأجهزة والإدارات المسؤولة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" ، الاتحاد الدولي للمحاسبين 2021.
- "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الجزء الأول" ، 2021 .
- البيشي، محمد ناصر ،1422، الأجهزة الإدارية المركزية في المملكة العربية السعودية مع بداية القرن الجديد وسبل تطويرها.
- "الأجهزة الإدارية في المملكة العربية السعودية مع بداية القرن الجديد وسبل تطويرها"،1422.
- الديوان الملكي. 1412. "مرسوم ملكي رقم أ/90".
- دليل تطوير مفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية"،1434 .
- السلطان، سلطان بن محمد. 1424. *المحاسبة الحكومية*. الأولى.
- العماري، صالح بن راشد. 1426. "تطوير الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية".
- النور، محمد الناير محمد، حاتم عبد الرزاق نعمة، 2022، "واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".
- الهويل، سعد محمد، عبد الله علي الحسين، 1426، *المحاسبة الحكومية في الأجهزة الحكومية*. الأولى.
- بولزر، توبياس، ليفي جارست نساك، و باوان أديكاري، 1443، "هل يتطابق الفعل مع القول؟" تحليل لمستوى انتشار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الدول النامية والدول المتقدمة."
- تركي، محمود إبراهيم، 1406، "أهمية بعض المعلومات المالية المختارة لمتخذي القرارات في عدد من الوحدات الحكومية ومدى توافرها في النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية."

- جوهري، غازي، وجون ويلوبي، 1438، "نظام الموازنة السعودي: تقييم مؤسسي."
- صندوق النقد الدولي. 2014. "دليل احصاءات مالية الحكومة."
- لافي، محمد محمود، 2013، "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات الحكومية."
- وزارة الداخلية، 1414، "اللائحة التنفيذية لنظام المناطق."
- محمد الفيومي. (2005). *تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية*. دار المعرفة الجامعية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Bogui, F. (Ed.). (2008). *Handbook of governmental accounting*. CRC Press.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2004). *Intermediate Accounting*. 11-th ed. NY: John Wiley & Sons Inc, 115-116.
- Ramayah, T., Ma'ruf, J. J., Jantan, M., & Osman, M. (2002, October). Technology Acceptance Model: is it applicable to users and non-users of internet banking. In *The proceedings of the international Seminar, Indonesia-Malaysia, the role of harmonization of Economics and business discipline in global competitiveness, Banda Aceh, Indonesia* (pp. 14-15).
- Kieso, D. W., Kimmel, P. D., Weygandt, J. J., & Kieso, D. E. (2005). *Student Workbook [to] Principles of Accounting: Tools for Business Decision Making [by] Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso: Chapters 15-22*. J. Wiley.
- Venkatesh, V., & Davis, F. D. (2000). A theoretical extension of the technology acceptance model: Four longitudinal field studies. *Management science*, 46(2), 186-204.
- Huang, L., Li, W. C., Tam, N. F. Y., & Ye, Z. (2019). Effects of root morphology and anatomy on cadmium uptake and translocation in rice (*Oryza sativa* L.). *Journal of Environmental Sciences*, 75, 296-306.

- Venkatesh, V., & Davis, F. D. (2000). *A theoretical extension of the technology acceptance model: Four longitudinal field studies*. *Management science*, 46(2), 186-204.
- Huang, L., Li, W. C., Tam, N. F. Y., & Ye, Z. (2019). *Effects of root morphology and anatomy on cadmium uptake and translocation in rice (Oryza sativa L.)*. *Journal of Environmental Sciences*, 75, 296-306.
- Holden, R. J., & Karsh, B. T. (2010). *The technology acceptance model: its past and its future in health care*. *Journal of biomedical informatics*, 43(1), 159-172.
- Hu, P. J., Chau, P. Y., Sheng, O. R. L., & Tam, K. Y. (1999). *Examining the technology acceptance model using physician acceptance of telemedicine technology*. *Journal of management information systems*, 16(2), 91-112.
- Chismar, W. G., & Wiley-Patton, S. (2003, January). *Does the extended technology acceptance model apply to physicians*. In *36th Annual Hawaii International Conference on System Sciences, 2003. Proceedings of the (pp. 8-pp)*. IEEE.
- Gefen, D., & Straub, D. W. (1997). *Gender differences in the perception and use of e-mail: An extension to the technology acceptance model*. *MIS quarterly*, 389-400.
- Venkatesh, V., & Morris, M. G. (2000). *Why don't men ever stop to ask for directions? Gender, social influence, and their role in technology acceptance and usage behavior*. *MIS quarterly*, 115-139.
- Fenech, T. (1998). *Using perceived ease of use and perceived usefulness to predict acceptance of the World Wide Web*. *Computer Networks and ISDN Systems*, 30(1-7), 629-630.

- Venkatesh, V., & Ramesh, V. (2006). *Web and wireless site usability: Understanding differences and modeling use. MIS quarterly*, 181-206.
- Gong, M., Xu, Y., & Yu, Y. (2004). *An enhanced technology acceptance model for web-based learning. Journal of Information Systems Education*, 15(4).
- Roca, J. C., Chiu, C. M., & Martínez, F. J. (2006). *Understanding e-learning continuance intention: An extension of the Technology Acceptance Model. International Journal of human-computer studies*, 64(8), 683-696.
- Lu, J., Yu, C. S., Liu, C., & Yao, J. E. (2003). *Technology acceptance model for wireless Internet. Internet research*.
- Venkatesh, V., Ramesh, V., & Massey, A. P. (2003). *Understanding usability in mobile commerce. Communications of the ACM*, 46(12), 53-56.
- Kwon, H. S., & Chidambaram, L. (2000, January). *A test of the technology acceptance model: The case of cellular telephone adoption. In Proceedings of the 33rd Annual Hawaii International Conference on System Sciences (pp. 7-pp). IEEE*.
- Lai, V. S., & Li, H. (2005). *Technology acceptance model for internet banking: an invariance analysis. Information & management*, 42(2), 373-386.
- Pikkarainen, T., Pikkarainen, K., Karjaluoto, H., & Pahnla, S. (2004). *Consumer acceptance of online banking: an extension of the technology acceptance model. Internet research*, 14(3), 224-235.
- Vijayasarathy, L. R. (2004). *Predicting consumer intentions to use on-line shopping: the case for an augmented technology acceptance model. Information & management*, 41(6), 747-762.
- Chan, F. K., Thong, J. Y., Venkatesh, V., Brown, S. A., Hu, P. J., & Tam, K. Y. (2010). *Modeling citizen satisfaction with mandatory adoption of an e-government technology. Journal of the association for information systems*, 11(10), 519-549.

- Pavlou, P. A. (2003). *Consumer acceptance of electronic commerce: Integrating trust and risk with the technology acceptance model. International journal of electronic commerce*, 7(3), 101-134.
- Koufaris, M. (2002). *Applying the technology acceptance model and flow theory to online consumer behavior. Information systems research*, 13(2), 205-223.
- Ha, S., & Stoel, L. (2009). *Consumer e-shopping acceptance: Antecedents in a technology acceptance model. Journal of business research*, 62(5), 565-571.