مجلة البحوث المحاسبية

دورية | علمية | متخصصة | محكمة | نصف سنوية

تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة

البحوث باللغة العربية

المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي والأثر المعدل لخبرة المدير التنفيذي على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية للشركات المدرجة بسوق مسقط للأوراق المالية

د. سعيد ربيع باعطوه

كلية إدارة الأعمال - جامعة دار العلوم - الرياض

دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانيَّة وفق إطار نظرية Abrahamson

د. عبدالرحمن بن على الجبر

كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك فيصل

أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية.

أ. سارة عبدالرحمن اللحياني

كلية إدارة الأعمال - جامعة أم القرى

د. محمد بن نايف الشريف

كلية إدارة الأعمال - جامعة أم القرى

المجلد السابع عشر - العدد الأول – 1447هـ - 2026م

مـجلة البحوث المحاسبية

دورية علمية متخصصة محكمة نصف سنوية تصدر عن

الجمعية السعودية للمحاسبة

المجلد السابع عشر - العدد الأول

1447هـ - 2026م

ⓒ الجمعية السعودية للمحاسبة ، 1447 هـ - 2026م

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية

الجمعية السعودية للمحاسبة

مجلة البحوث المحاسبية، الرياض، 1447هـ - 2026م

ردمد: 1319-691x

رقم إيداع: 1445/24273

ردمد إلكتروني: 2676-2676

الجمعية السعودية للمحاسبة

أهداف الجمعية:

تتمثل أهداف الجمعية فيما يلي:

- تنمية الجانب العلمي والمعرفي والبحثي والفكري في مجال التخصص والعمل على تطويره وتنشيطه.
- تحقيق التواصل العلمي بين أعضاء الجمعية العلمية.
- تقديم المشورة العلمية في مجال التخصص.
- تطوير الأداء العلمي والمهني لأعضاء الجمعية العلمية.
- تيسير تبادل الإنتاج العلمي والمعرفي والبحثي، والأفكار العلمية في مجال اهتمامات الجمعية العلمية، بين الهيئات والمؤسسات المعنية داخل المملكة وخارجها.

أنشطة الجمعية:

يتمثل نشاط الجمعية فيما يلي:

- إجراء البحوث العلمية وتشجيعها وتقديم الخدمات والاستشارات العلمية.
- تأليف الكتب العلمية وترجمتها في مجال اهتمامها وما يتصل بها من مجالات أخرى.
- إجراء الدراسات العلمية لتطوير جوانب الممارسة التطبيقية.
- عقد الحلقات الدراسية والدورات التدريبية وورش العمل التي تتصل بمجالات اهتمامها.
- إصدار الدراسات والنشرات والدوريات العلمية التي تتصل بمجالات اهتمامها.
- المشاركة في المعارض المحلية والدولية ذات العلاقة بمجال اهتمام الجمعية العلمية.
- دعوة العلماء والمفكرين من ذوي العلاقة للمشاركة في نشاطات الجمعية العلمية وذلك وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.
- تنظيم رحلات علمية لأعضائها وإقامة مسابقات علمية في مجال تخصصها.
- عقد الشراكات والاتفاقيات مع الجهات المحلية والدولية وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.
- عقد المؤتمرات والندوات العلمية في مجال تخصص الجمعية العلمية، وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.

مجلة البحوث المحاسبية

مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بجامعة الملك سعود لخدمة الفكر والعمل المحاسبي، وتعنى بنشر الأبحاث النظرية والتطبيقية التي تثري الفكر المحاسبي في المجالات المختلفة، وتفتح آفاقاً واسعة أمام حركة البحث والتأليف، والتي تخضع لضوابط محكمة من قبل لجان متخصصة.

وتهدف المجلة إلى الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة نظرياً وعملياً من خلال تشجيع ونشر الأبحاث العلمية الرصينة التي تتناول مشاكل بحثية محلية أو إقليمية أو دولية ذات صلة بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل وأسواق المال. وتنشر الأبحاث في المجلة باللغة العربية واللغة الإنجليزية.

توجه المراسلات إلى هيئة تحرير المجلة على العنوان التالي:

مجلة البحوث المحاسبية

الجمعية السعودية للمحاسبة

هاتف: 0114674263 (966)

saa@ksu.edu.sa

رئيس هيئة التحرير

أ. د. احسان بن صالح المعتاز

جامعة أم القرى

نائب رئيس هيئة التحرير

د. محمد بن إبراهيم المفلح

جامعة الملك سعود

أعضاء هيئة التحرير

أ. د. عبد العال هاشم أبو خشبة

جامعة الملك عبد العزيز

أ. د. توفيق عبد المحسن الخيال

جامعة الملك عبد العزيز

د. صالح علي العقلا

الجامعة الإسلامية بالمدينة المنورة

د. نهى عبد العزيز العيسى

جامعة الأميرة نورة بنت عبدالرحمن

د. ليلى مبارك القحطاني

جامعة الملك سعود

الهيئة الاستشارية للمجلة

أ. د. خالد حسيني

جامعة بانجور - المملكة المتحدة

د. فيصل بن صالح الصالحي

جامعة الملك سعود

شروط النشر بمجلة البحوث المحاسبية

يقتصر تبويب البحوث المحاسبية على ثلاث أبواب هي:

- بحوث محكمة.
- عرض كتب.
- تعليقات.

شروط ومعايير نشر البحوث:

1. أن يسهم البحث أو الدراسة في تعميق المعرفة في المجالات المحاسبية والمراجعة والتمويل وأسواق المال.
2. ان يتصف البحث بالجدية والأصالة العلمية وأن يكتب بلغة صحيحة.
3. ألا يكون البحث قد سبق نشره.
4. أن يكون البحث مستوفياً لشروط البحث العلمي، بما في ذلك ملخص البحث وعرض للمشكلة ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة والمنهجية المتبعة ومناقشة أو تحليل للنتائج والتوصيات.
5. مراعاة قواعد التوثيق العلمي للبحوث في متن البحث فضلاً عن استخدام الحواشي لوضع أي بيانات تفصيلية لمصادر الاقتباس أو أي معلومات توضيحية بالإضافة إلى كتابة قائمة مرتبة للمراجع في نهاية البحث.
6. يجب مراعاة الضوابط بصدد استخدام الهوامش والمراجع:

أ. المراجع: يتم الإشارة إلى المراجع في متن البحث، على أن تقدم المراجع جميعها تحت عنوان "المراجع" في نهاية البحث بالطريقة المتبعة.

ب. الدوريات: يشار إليها في متن البحث أما في قائمة المراجع فتكتب حسب المعيار التالي:
يبدأ المرجع باسم عائلة المؤلف ثم الأسماء الأولى واختصاراتها، فعنوان البحث (بين علامتي تنصيص)، فاسم الدورية (تحته خط)، المجلد، العدد، تاريخ النشر، الصفحة أو الصفحات المشار إليها.

ج. الكتب: يشار إليها مع ذكر الصفحات أما في قائمة المراجع فيكتب اسم عائلة المؤلف ثم الأسماء الأولى أو اختصاراتها، فعنوان الكتاب (تحته خط)، فمكان النشر، فالناشر، سنة النشر، الصفحة أو الصفحات المشار إليها.

د. الهوامش: تستخدم الهوامش لتزويد القارئ بمعلومات توضيحية، ويشار إلى التعليق في المتن بأرقام مرتفعة عن السطر بدون أقواس وتوضع في أسفل الصفحة وأن تكون مختصرة ما أمكن ذلك.

عرض الكتب:

يراعي في الكتاب موضوع العرض أن يكون مميزاً ومفيداً ومن الكتب المصدرة حديثاً ويخضع عرض الكتب للضوابط التالية:

1. عرض تقريري (توصيف مختصر) للكتاب يشتمل على ملخص بمحتويات فصول الكتاب.
2. عرض نقدي للكتاب، ويشتمل على عرض نقدي لأهم الآراء والأفكار العلمية المطروحة في الكتاب مدعماً بالأسانيد والحجج العلمية بما في ذلك:

أ. التخصص الدقيق.

ب. الملاءمة للمقررات الدراسية.

ج. الملاءمة للممارسين والتطبيق العملي.

د. الإضافات التي ينفرد بها الكتاب بالمقارنة بالمراجع الأخرى.

هـ. الشمول وطريقة العرض والعمق.

3. مقترحات لتطوير الكتاب، ويشمل اقتراح بعض الآراء والأفكار العلمية التي يمكن أن تساهم في تطوير الكتاب على أن تكون هذه الآراء والأفكار مدعمة بالأسانيد والحجج العلمية، ويمكن أن تشمل مقترحات التطوير ما يلي:

أ. إضافة موضوعات كان يجب تغطيتها (كلياً أو جزئياً).

ب. تحسين في طريقة عرض فصول معينة من الكتاب.

ج. نواحي فنية وعامة.

التعليقات:

تكون التعليقات على البحوث التي سبق نشرها، ويجب أن تكون مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المعلق وتخضع لنفس قواعد النشر المطبقة على الأبحاث المحكمة من حيث إتباع الأسلوب العلمي، وترسل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق وينشر الرد مع التعليق في نفس العدد.

قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي والأثر المعدل لخبرة المدير التنفيذي على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية للشركات المدرجة بسوق مسقط للأوراق المالية	9
دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانيَّة وفق إطار نظرية Abrahamson	40
أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية.	97

المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي والأثر المعدل لخبرة المدير التنفيذي على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية للشركات المدرجة بسوق مسقط للأوراق المالية

د. سعيد ربيع باعطوه
قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال
جامعة دار العلوم، الرياض، المملكة العربية السعودية
قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية
جامعة سيئون، حضرموت، اليمن

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي وكيف خبرات المدير التنفيذي تُعدل هذه العلاقة. بالاعتماد على بيانات من سوق مسقط للأوراق المالية وكذلك تحليل الانحدار المتعدد، توصلت هذه الدراسة إلى أن الموازنات المخصصة للأنشطة المجتمعية والإنفاق المالي للأنشطة المجتمعية يرتبط سلبياً مع التجنب الضريبي. كما تُوضح النتائج أيضاً إن خبرات المدير التنفيذي الخاصة بالشركة وخبراته الأجنبية تُعدل بشكل سلبي العلاقة بين الموازنات والانفاق على الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي، مشيراً إلى أن العلاقة العكسية بين الأنشطة المالية للمسئولية المجتمعية تحولت إلى علاقة طردية إذا كان المدير التنفيذي للشركة لديه خبرات خاصة عن الشركة أو خبرات أجنبية. بالإضافة لذلك، توصلت الدراسة إلى أن المدير التنفيذي بخبرات محاسبية يُعدل بشكل إيجابي العلاقة بين الأنشطة المالية للمسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، موضحة انخفاض ملحوظ بالتجنب الضريبي للشركات التي تُخصص مبالغ كبيرة للأنشطة المجتمعية إذا كان مديرها التنفيذي محاسب خبير. هذه النتائج فريدة وتُقدم المعارف حول العلاقة بين مسئولية الشركات المجتمعية والتجنب الضريبي وأثر خبرات المدير التنفيذي على هذه الممارسات.

الكلمات المفتاحية: المسئولية المجتمعية للشركات، الاستثمار المالي بالمسئولية المجتمعية للشركات، التجنب الضريبي، خبرات المدير التنفيذي، سلطنة عُمان.

Abstract

This study aims to examine the relationship between corporate social responsibility (CSR) and tax avoidance, and how chief executive officer (CEO) expertise moderates this relationship. Based on data from the Muscat Securities Exchange (MSE) and multivariate regression, this study finds that CSR budgeting and spending are negatively associated with tax avoidance. The results also reveal that CEO firm-specific and foreign expertise negatively moderate the association between CSR budgeting and spending and tax avoidance, implying that the negative association between CSR monetary activities and tax avoidance is turned positive if a firm has a CEO with firm-specific or foreign expertise. The study also finds that CEOs with accounting expertise positively moderate the association between CSR monetary activities and tax avoidance, suggesting a notable decrease in tax avoidance for firms with greater CSR monetary activities if the CEO is an accounting expert. These results are unique and advance our knowledge of the intersection between CSR and tax avoidance and the role of CEO expertise in these two practices.

Keywords: Corporate social responsibilities; CSR monetary investment; Tax avoidance; CEO expertise; Oman

١. المقدمة

منظمات الأعمال هي تنظيمات يتم إنشاءها بهدف تحقيق الأرباح، حيث يتم تكوين هذه المنظمات أو الشركات بواسطة المستثمرين أو أصحاب رؤوس الأموال لممارسة نشاط تجاري أو خدمي يُساعد في تلبية احتياجات أفراد المجتمع من السلع والخدمات والإسهام في تحقيق النمو الاقتصادي للدولة. لكن في الوقت الحالي تواجه هذه المنظمات تحديات كثيرة غيّرت مفهوم الربح وتعظيم عائد الملاك ليمتد هذا المفهوم لتعظيم حماية البيئة والمجتمع وتحقيق الرفاهية لكل الكيانات ذات العلاقة (Freeman, 1984). فعلى سبيل المثال، كثير من الشركات بموجب القانون تدفع الضرائب أو الزكاة على دخلها السنوي ليُساهم هذا الدخل لكثير من الحكومات بالقيام بمسؤولياتها باتجاه مواطنيها بتقديم الخدمات الأساسية لهم. كما أصبحت بالوقت الحالي كثير من الشركات مطالبة بحماية البيئة من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون من خلال استخدام تقنيات حديثة تمنع أو تُقلل هذه الانبعاثات الضارة للمجتمع بشكل مباشر ولكوكب الأرض بشكل عام. ومن ضمن المسؤوليات الجديدة التي ظهرت بالوقت الحالي هي تعزيز الرفاهية للمجتمع من خلال تقديم الدعم المادي المباشر لتعزيز الصحة والتعليم والاحتياجات الأساسية للمجتمع وكذلك توفير فرص عمل لأبناء المجتمع المحيط وتحقيق الرفاهية لكل الموظفين بالشركة.

هذه الأنشطة تُمثل تحدي كبير على منظمات الأعمال من توفير الموارد المالية اللازمة، الأمر الذي قد يترتب عليه انخفاض العائد المالي للمستثمرين ودفع كثير من الشركات للتهرب من هذه المسؤوليات وتخفيض الالتزامات المالية المترتبة عن هذه الانشطة (Baatwah et al., 2025a). فعلى سبيل المثال، التجنب الضريبي أصبح من الممارسات التي تقوم بها شركات الأعمال لتخفيض قيمة ضرائب الدخل الواجب دفعها للدولة، حيث تستخدم الشركات الطرق والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لتخفيض التزاماتها الضريبية والذي يعد مقبولاً من وجهة نظر محاسبية ولكن قد يتعارض مع القيم الأخلاقية المتعارف عليها (Baatwah et al., 2025a). على نفس السياق، كثير من الشركات تُعمّد الممارسات الشكلية لمسؤولياتها المجتمعية والبيئة من خلال الإفصاح عن ممارسات شكلية أو وهمية بتقاريرها السنوية. لذلك، يهتم كثير من الأطراف بما فيهم الملاك والمستثمرين المحتملين ومتخذي القرار على مستوى الدولة والشركات والمجتمع وكذلك الباحثين عن الأسباب والآليات التي تُسبب أو تمنع مثل هذه الممارسات التي لها أبعاد كبيرة على اقتصاديات الدول ومجتمعاتها.

تهدف هذه الدراسة للتحقق من وجود علاقة مباشرة بين المسئولية المجتمعية للشركة والتجنب الضريبي وكذلك دراسة الأثر المعدل لهذه العلاقة بالتركيز على خصائص المدير التنفيذي للشركة. وبشكل خاص، تسعى هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

1- هل توجد علاقة مباشرة بين مسؤولية الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي؟

2- هل لخبرات المدير التنفيذي للشركة أثر على العلاقة المباشرة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي للشركة؟

تستند هذه الدراسة إلى نظرية المشروعية ونظرية أصحاب المصالح لبناء فرضية الدراسة المباشر وعلى نظرية النخبة العليا لبناء فرضية الدور المعدل لخبرات المدير التنفيذي على علاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. وتفترض هذه الدراسة عن وجود علاقة عكسية بين المسئولية المجتمعية للشركة والتجنب

الضريبي، حيث أن الشركات التي تدعم بشكل حقيقي الأنشطة المجتمعية، باعتبارها جزء من مسؤولياتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة وتعزيز مشروعيتها بالمجتمع الذي تعمل فيه، من غير المحتمل أن تتجنب دفع الضرائب. أيضاً، تفترض هذه الدراسة إن خبرات المدير التنفيذي المتعلقة بالخبرات المحاسبية والخبرات الأجنبية وكذلك الخبرات ذات العلاقة بنشاط الشركة أن يكون لها دور معدل لهذا العلاقة المباشرة، حيث يلعب المدراء التنفيذيون وخصائصهم الشخصية والمهنية دور مهم في سياسات وممارسات الشركات (Karavitis et al., 2025; Marques et al., 2024).

بالاعتماد على بيانات الشركات المدرجة بسوق مسقط المالي للفترات المحاسبية من 2016 حتى 2023 وكذلك على تحليل الانحدار الخطي المتعدد، توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي لتعكس افتراض إن الشركات التي تقوم بأعمال مجتمعية بشكل حقيقي تكون أكثر امتثالاً بدفع الضرائب المستحقة على دخلها السنوي دون تجنب، الأمر الذي يُعزز مسؤوليتها المجتمعية وبنفس الوقت مشروعيتها بالقيام بالإعمال التجارية داخل المجتمع. كما توصلت هذه الدراسة لوجود أثر معدل لخبرات المدير التنفيذي للشركة على هذه العلاقة، حيث أبرزت النتائج إن خبرة المدير التنفيذي بالشركة تؤثر بشكل سلبي على هذا العلاقة من خلال تحويل أثر المسئولية المجتمعية لمنع التجنب الضريبي إلى أثر عكسي. اي أن الشركات التي لديها مدراء تنفيذيون ذو خبرة كبيرة عن الشركة تستخدم الانشطة المجتمعية لتتجنب دفع الضرائب. كما أظهرت النتائج بأن المدير التنفيذي ذو الخبرات الأجنبية يؤثر بشكل سلبي على العلاقة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي ولكن هذه الأثر مقتصر على علاقة موازنة الشركة للأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي. بالإضافة لهذا، توصلت هذه الدراسة إلى أن المدير التنفيذي ذو الخبرات المحاسبية يُعزز العلاقة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث أظهرت علاقة عكسية قوية بين موازنات الشركة للأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي في حين مثل هذه النتيجة لم يتم ملاحظتها على علاقة الانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي. تم إجراء عدد من التحليلات الإضافية لتعزيز موثوقية النتائج الأساسية لهذه الدراسة وأظهرت هذه النتائج توافق نتائج هذه التحليلات مع النتائج الأساسية.

يبرز أهمية هذه الدراسة من خلال تقديم مجموعة من الإسهامات العلمية والعملية للمهتمين بمدى قيام منظمات الأعمال بتبني مفاهيم تعظيم المكاسب لأطراف متعددة ذات العلاقة بالمنظمة بدلاً عن المنظور الضيق وهو تعظيم العائد لملاك المنظمة. بشكل أساسي، تُسهم هذه الدراسة بتعزيز تطبيق نظرية أصحاب المصالح ونظرية المشروعية من خلال إثبات إن استخدام الموارد المالية بالأنشطة المجتمعية يعكس جدّية الشركة في تحقيق توقعات الأطراف ذات العلاقة وحرصها على الالتزام بالقيم المجتمعية والمساهمة بشكل جوهري في رفاهية المجتمع. كما توسع هذه الدراسة تطبيق نظرية النخب العليا على مستوى المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي من خلال إيجاد دور معدل لخصائص المدراء على ممارسات الشركات للمسئولية المجتمعية والضرائب.

في السياق العلمي، تُقدم هذه الدراسة دليل تطبيقي عن علاقة المسئولية المجتمعية بالتجنب الضريبي، حيث يوجد عدد قليل من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع (Kovermann and Velte, 2021; Marques et al., 2024)، ولكن ما يميز هذه الدراسة عن هذه الدراسات بأنها استخدمت مقاييس فريدة للمسؤولية المجتمعية، مثل الموازنات والنفقات المالية للأنشطة المجتمعية، والتي تُمثل حسب الدراسات السابقة مقاييس حقيقية وليس وهمية لممارسة الشركات الأنشطة المجتمعية مقارنة بالمؤشرات العامة للمسؤوليات المجتمعية

التي استخدمت بواسطة دراسات سابقة (Baatwah et al., 2022; Baatwah et al., 2023). إضافة إلى ذلك، موضوعات المسئولية المجتمعية وأبعادها الاقتصادية والمجتمعية نالت اهتمامات محدودة من الباحثين من الدول العربية والنامية، وعلى الرغم أن هذه الموضوعات أصبحت تولي اهتمام كبير من هيئات تنظيم الأعمال والمستثمرين الأجانب بهذه الأسوق (Boubakri et al., 2021). لذلك، تُقدم هذه الدراسة دليل تطبيقي عن الأثار المترتبة عن ممارسة المسئولية المجتمعية للشركات من السوق المالي بسلطنة عُمان، حيث تتميز هذه السوق بكثير من الخصائص المتعلقة بمتطلبات الحوكمة والمسئولية المجتمعية التي تجعل هذا السوق نموذجاً تطبيقياً للدول العربية والناشئة بالمجال المسئولية المجتمعية (Baatwah et al., 2022; Baatwah et al., 2023). كما تُسهم هذه الدراسة للمعرفة من خلال فحص الأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي على العلاقة المباشرة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث هناك عدد محدود من الدراسات تناولت الأثر المعدل لخصائص المدير التنفيذي على هذه العلاقة (Karavitis et al., 2025)، ولكن لا توجد دراسة سابقة تحققت من أثر الخبرات المحاسبية والاجنبية وكذلك الخاصة بالشركة للمدير التنفيذي على علاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي.

على الصعيد العملي، تُقدم هذه الدراسة مجموعة من الاعتبارات التطبيقية التي يهتم بها كثير من أصحاب العلاقة بالشركة، حيث أبرزت هذه الدراسة أن الشركات التي تُعظم مسئوليتها المجتمعية تولي أيضاً اهتمام بدفع مستحقاتها الضريبية للدولة، وهي رسالة تطبيقية يهتم بها أفراد المجتمع والهيئات الحكومية وأيضاً المستثمرين المحتملين. كما تسهم هذه الدراسة للممارسات العملية بتقديم دليل علمي لهيئات أسواق المال ومجالس الإدارة والملاك عن ضرورة وضع آليات حاكمية تحدُ من استخدام المدراء التنفيذيون لبعض الخبرات في حجب أو منع الممارسات الجيدة لشركات الأعمال، مثلاً القيام بأنشطة مجتمعية مؤثرة وبنفس الوقت الوفاء بالتزاماتها بأي مسؤوليات مالية اتجاه الدولة مثل دفع الضرائب. كما تُسهم هذه الدراسة بتقديم تجربة فريدة للشركات عن الافصاحات المتعلقة بالأمور المالية عن الأنشطة المجتمعية، حيث تُمثل سلطنة عُمان نموذجاً مميزاً بالإفصاح عن الموازنات المالية عن المسئوليات المجتمعية للشركات وكذلك استخدامات هذه الموازنات بالأنشطة المجتمعية في تقاريرها وافصاحاتها السنوية، الأمر الذي يزيد من حوكمة الأنشطة المجتمعية للشركات.

تُرتب أجزاء هذه الدراسة بالشكل التالي، حيث تُغطي الجزئية التالية نظريات الدراسة ومراجعة الأدبيات السابقة وبناء افتراضات الدراسة. ثم يتبع هذه الجزء منهجية الدراسة والتي تناقش عينة الدراسة والمنهج العلمي لاختبار فرضيات الدراسة ومن ثم استعراض ومناقشة نتائج الدراسة. أخيراً، سيتم استعراض خاتمة الدراسة وتسليط الضوء على التوصيات ومحددات الدراسة.

2. الإطار النظري والدراسات السابقة وفرضيات الدراسة

الإطار النظري للدراسة

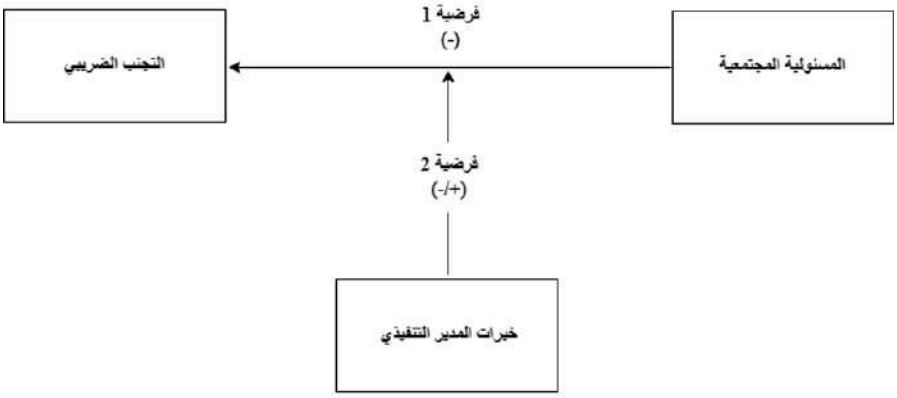
تتبنى هذه الدراسة عدد من النظريات لتوضيح علاقة المسئولية المجتمعية مع التجنب الضريبي والدور المعدل الذي تلعبه خبرات المدير التنفيذي على هذه العلاقة، حيث استخدمت نظرية أصحاب المصالح ونظرية المشروعية ونظرية النخبة العليا في كثير من الدراسات السابقة لبناء إطار نظري لتفسير كثير من ممارسات الشركات. نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory) هي أحد النظريات التي وسعت مفهوم اهتمام الشركات ليشمل الموائمة بين تحقيق مصالح كل الأطراف ذات العلاقة ولا تقتصر على

المفهوم الضيق بأن الشركة تعمل فقط لتعظيم مصالح ملاكها. وفقاً لهذه النظرية، عمليات الشركة وقراراتها يجب أن تمتد لتعظيم مصالح الملاك بشكل مباشر وكذلك أطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين والمجتمع والبيئة، حيث يعتقد مطوري هذه النظرية إن توسيع اهتمامات الشركة لهذه الأطراف سيُعزز مشروعية الشركة وسيعود بالنفع الكبير للشركة على مستوى التشغيل ونجاح الشركة (Freeman, 1984).

هذه النظرية أيضاً تتوافق مع نظرية المشروعية (Legitimacy Theory)، حيت تصور هذه النظرية بأن هناك عقد ضمني بين الشركة والمجتمع والذي بموجبة يمنح المجتمع الشركة حق تشغيل عملياتها بالمجتمع وبالمقابل يجب أن تدعم الشركة مسئوليتها المجتمعية والبيئة بحسب توقعات المجتمع. لذلك، بموجب هذه النظرية، يجب على الشركات توجيه عملياتها وقراراتها بطريقة تُعزز نظرة المجتمع بامتثالها للعادات والقيم السائدة بالمجتمع والتي بالأخير ستدعم مشروعيتها بالمجتمع (Dowling and Pfeffer, 1975). دفع الضرائب والقيام بأنشطة تخدم المجتمع بشكل مباشر هي أنشطة تعكس المسئولية المجتمعية والأخلاقية للشركة باتجاه المجتمع والأفراد الذين يهتمون بهذه الشركة، وكلما كانت الشركة تقوم بهذه الأنشطة بما تتوافق مع توقعات هذه الأطراف كلما تعززت مشروعية عمل هذه الشركة بالمجتمع.

النظرية الأخيرة التي تعتمد عليها هذه الدراسة لتفسير الأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي هي نظرية النخبة العليا والتي قام بتطويرها كلاً من الباحثين Hambrick and Mason في 1984. حسب هذه النظرية، يُعتقد بأن استراتيجيات وأداء الشركات يعكس بشكل أساسي الخصائص الشخصية والخبرات والقيم لإدارة الشركة العليا. تدعي هذه النظرية بأن قراءة وتفسير المدراء بالشركة لأي مشاكل أو عمليات اتخاذ القرار من وجهة نظرهم الشخصية التي كونتها صفاتهم وخبراتهم الشخصية ومن ثم تنعكس هذه النظرة الشخصية على القرارات المتخذة على كثير من مخرجات الشركة (Hambrick and Mason, 1984). كثير من الدراسات دعمت هذه النظرية ووجدت إن خبرات المدراء تؤثر على كثير من القرارات الإستراتيجية والتشغيلية للشركات (Huang and Zhang, 2020; Manner, 2010; Neifar and Huesing, 2023). لذلك، هذه الدراسة تفترض إن خصائص المدير التنفيذي وخاصة خبراته المهنية والعلمية ستلعب دور مهم في تعديل أثر العلاقة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي.

وبحسب هذه النظريات، طورت هذه الدراسة إطار مقترح لدراسة العلاقة بين المسئولية المجتمعية للشركات والتجنب الضريبي، وكذلك أثر الخصائص النوعية والشخصية للمدير التنفيذي على هذه العلاقة. الشكل رقم (1) يوضح هذه العلاقات والذي يصور أن الشركات التي تهتم بمسئولياتها المجتمعية باعتبارها جزء مهم من مسئولياتها بإتجاه الأطراف ذات العلاقة من غير الملاك وكوسيلة أساسية لتعزيز شرعيتها بالمجتمع الذي تعمل فيه فإنها من غير المحتمل أن تتجنب دفع الضرائب. وفي نفس السياق، يعكس الشكل رقم (1) أن هذه العلاقة ستختلف بين الشركات حسب الخصائص النوعية والشخصية للمدير التنفيذي للشركات والذي تدعمه نظرية النخبة العليا التي تفترض أن خصائص المدير التنفيذي النوعية والشخصية هي التي ستُحدد ممارسات الشركة المجتمعية وانعكاس هذه الممارسات على عمليات التجنب الضريبي.



شكل 1: الإطار النظري المقترح

محددات التجنب الضريبي

التجنب الضريبي هو من أحد القضايا التي يهتم بها كثير من الأطراف لتشمل الحكومات والمجتمع والمستثمرين، حيث تم تعريف التجنب الضريبي بأنه أي نشاط تقوم به الشركة يُمكنها من تخفيض التزاماتها ومدفوعاتها الضريبية (Dyreng et al., 2008; Hanlon and Heitzman, 2010).[1] كثير من الباحثين حذر من ممارسات التجنب الضريبي لأنها قد تضرُ بسمعة الشركة (Francis et al., 2014) وتولد انطباع لدى الكثير من المهتمين بأن الشركة ليست أخلاقية ومقصرة بمسؤولياتها اتجاه الدول والمجتمع، الأمر الذي سيؤثر على مشروعية عملياتها التشغيلية ومن ثم ربحيتها (Lanis et al., 2019). لذلك، يولي الباحثين في مجال الضرائب اهتماما كبيراً عن الدوافع والأسباب التي تجعل الشركات تتجنب دفع الضرائب وماهي أكثر الطرق التي يمكن إتباعها لمنع هذه الممارسة.

قدمت الدراسات السابقة كثير من العوامل التي تدفع الشركات لتتجنب دفع الضرائب وماهي الآليات التي يمكن استخدامها لمنع هذا التجنب. على سبيل المثال، كثير من الدراسات أوجدت إن خصائص الشركة مثل حجم الشركة وربحيتها والرافعة المالية والرقابة الداخلية كمحددات أساسية للتجنب الضريبي (Bauer, 2016; Lisowsky, 2010). دراسات أخرى أثبتت أن الآليات الحاكمية بالشركة مثل ملكية الشركة خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي تلعب دور مهم في منع التجنب الضريبي. على سبيل المثال، Chen et al. (2010) أوجد الشركات ذات الملكية العائلية لا تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليها ولكن Khan et al. (2017) وجد الشركات ذات الملكية المؤسسية العالية تتجنب دفع الضرائب. دراسة Baatwah et al. (a2025) أوجدت إن الشركات العُمانية التي يملكها نساء ويوجد في مجلس إدارتها نساء كأعضاء لا تتجنب دفع الضرائب المستحقة. دراستي Lanis and Richardson (2011) و Richardson et al. (2013) وجدت أن أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة المستقلين يُقلل فرصة المدراء من التجنب من دفع الضرائب، في حين أوجدت دراسة Law and Mills (2017)

[1] يود الباحث الإشارة إلى أن هناك فرق بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، حيث يمثل الأول استغلال ثغرات القوانين والأنظمة والمعايير المحاسبية المقبولة لتخفيض التزامات الشركة الضريبية، في حين الثاني يمثل تعمد الشركة للتهرب من دفع الضرائب. هذه الدراسة لا تهتم بالفرق بين هذه النوعين من الممارسات الضريبية للشركات وتفضل استخدام مصطلح التجنب الضريبي بدلاً من التهرب كون التجنب أشمل وأعمّ.

ودراسة Dang and Nguyen (2022) إن مجالس الإدارة ولجان المراجعة التي يوجد فيها أعضاء ذوي خبرات متخصصة تكون شركاتها أقل تجنباً من دفع الضرائب. McGuire et al. (2012) أوجد أن الشركات التي توظف مراجع خارجي خبير بالضرائب تتجنب دفع الضرائب، ولكن DeFond et al. (2025) وجد أن المراجع الخارجي ذو الخبرة الضريبية والموقع على تقرير المراجعة ولم يقدم خدمات ضريبية للعميل يمنع عملائه من التجنب الضريبي. بسلطنة عُمان، أوجدت دراسة Baatwah et al. (2025b) إن رئيس لجنة المراجعة ذو الخبرات المحاسبية لا يمنع بشكل مباشر التجنب الضريبي ولكن هذه الشخصية تؤثر بشكل غير مباشر من خلال منع إدارة الأرباح.

الدراسات الحديثة عن محددات التجنب الضريبي أعطت اهتمام لعلاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، ولكن هذه الدراسات محدودة ونتجت عن تباين بالنتائج ومعظمها تشير إلى إن الشركة التي تهتم بمسؤولياتها المجتمعية لا تتجنب دفع ضرائبها (Kovermann and Velte, 2021). فعلى سبيل المثال، دراسة Lanis and Richardson (2012) تحققت من وجود علاقة بين الافصاح عن الأنشطة المجتمعية للشركات الأسترالية والتجنب الضريبي ووجدت علاقة عكسية بين الافصاح المحاسبي للمسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. دراسة López-González et al. (2019) استخدمت عينة دولية للتحقق من علاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي ووجدت علاقة عكسية بين مستوى أداء الشركات للأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي. دراسة Chouaibi et al. (2021) وجدت الشركات الفرنسية التي لم تقم بأنشطة مجتمعية تتجنب دفع الضرائب. دراسة Kuo (2023) وجدت إن الشركات التايوانية والتي أظهرت أداء ممتاز في مسئولياتها المجتمعية لا تتجنب دفع الضرائب. Sarhan (2024) وجد أن هناك علاقة إيجابية بين المسئولية المجتمعية والحرص على دفع الضرائب لعينة من الشركات المدرجة بالسوق الانجليزي. دراسة Cao et al. (2024) وجدت أن إلزامية الشركات بالإفصاح عن أنشطتها المجتمعية قلل من التجنب الضريبي للشركات الصينية، ولكن Karavitis et al. (2025) وجد الشركات الصينية التي تُظهر مستويات عالية من المسئولية المجتمعية تتجنب دفع الضرائب. بشكل عام، كل هذه الدراسات تؤكد عن تبني الشركات للأنشطة المجتمعية والذي يعكس إدراكها العميق بضرورة تعظيم مصلحة عدد كبير من الأطراف ذات العلاقة وتعزيز موقفها بالمجتمع الذي تعمل فيه من خلال الحرص على التماشي مع توقعاتهم.

هذه الدراسة تهتم بفحص العلاقة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي للشركات العُمانية ولكن تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تأخذ الجوانب المالية للأنشطة المجتمعية. أكدت دراسة Baatwah et al. (2023) بأن مقاييس المسئولية المجتمعية متعددة وأن معظم الدراسات ركزت على قياس هذا المفهوم باستخدام المؤشرات أو التصنيفات المعدة من قبل جهات متخصصة أو تقاس بمؤشر خاص يبنيه الباحثين. استخدام هذه المقاييس قد يكون من الأسباب التي تؤدي لتباين النتائج حول أثر المسئولية المجتمعية، لكن المقاييس التي تعكس الاستثمارات المالية بالأنشطة المجتمعية هي أكثر موثوقية. Baatwah et al. (2022) اشار إلى أن استخدام الجوانب المالية للأنشطة المجتمعية تمثل مقياس مباشر وموثوق لأداء الشركات المتعلق بالأنشطة المجتمعية. لذلك، هذه الدراسة تستخدم الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية والمبالغ التي تنفقها فعلاً الشركة على الأنشطة المجتمعية كمقاييس للمسئولية المجتمعية لفحص أثرها على التجنب الضريبي. بحكم أن الدوافع الأساسية للشركات من التجنب الضريبي هو تخفيض مدفوعاتها النقدية الضريبية وتوفير هذه المبالغ لأنشطة مختلفة قد تشمل الاستثمار بالأنشطة المجتمعية، نؤكد ملائمة هذه المقاييس لبيان أثرها على التجنب الضريبي.

وفقاً لنظريتي أصحاب المصالح والمشروعية وكذلك نتائج معظم الدراسات السابقة، هذه الدراسة تفترض أن هناك علاقة عكسية بين الأنشطة المالية للمسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث أن تخصيص وإنفاق مبالغ كبيرة على الأنشطة المجتمعية يُمثل جانب كبير من تعظيم مصلحة المجتمع والالتزامات الأخلاقية اتجاه المجتمع. لذلك، الشركات التي تتبنى هذه الأنشطة المالية للقيام بمسئولياتها المجتمعية أنها لن تتجنب دفع الضرائب للدولة، لأن التجنب الضريبي يتنافى أو يتعارض مع قيمة تغليب مصلحة المجتمع والالتزام بالعقد الضمني بين الشركة والمجتمع. أضف لذلك، التجنب الضريبي قد يُحقق منافع للشركة على مدى قصير من خلال توفير النقد ولكن الشركات التي تُخصص وتدفع مبالغ كبيرة للأنشطة المجتمعية تُدرك الدور الاستراتيجي لهذه الأنشطة في نجاح واستمرارية الشركة وستُغلب هذه المنافع المستدامة على المنافع قصيرة الآجل مثل التجنب الضريبي. لذلك، تقوم هذه الدراسة ببناء الفرضية التالية:

فرضية 1: هناك علاقة عكسية بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي.

خبرات المدير التنفيذي وأثره المعدل لعلاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي

حسب ما نصت عليه نظرية النخبة العليا، الخصائص الشخصية والمهنية لإدارة الشركة تلعب دور مهم في كثير من القرارات الإستراتيجية والتشغيلية للشركات، وأن المدراء بالغالب يعكسون اهتماماتهم وتفضيلاتهم التي تبنيها خصائصهم بهذه القرارات (Hambrick and Mason, 1984). من أبرز الأشخاص في الإدارة هو المدير التنفيذي، حيث يلعب هذا الشخص دوراً كبيراً بقرارات الشركة الاستراتيجية وتخصيص المبالغ على الأنشطة المختلفة للشركة بما فيها المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي (Karavitis et al., 2025). بحسب ما أشارت الدراسات السابقة، المدير التنفيذي في أي شركة هو أقوى وأكثر شخصية مؤثرة في قرارات الشركة وهو المسئول الأول بالشركة عن الخطط الاستراتيجية وقرارات التمويل والتشغيل وتقييم الأداء والافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (Bamber et al., 2010; Cheng and Lo, 2006). لكن هذه القرارات تكون بالغالب مختلفة بين المدراء تبعاً لإختلاف الخصائص النوعية والخبرات التي يمتلكونها (Baatwah et al., 2015; Bamber et al., 2010).

عدد كبير من الدراسات أثبتت أن الخصائص النوعية وخبرات المدير التنفيذي تؤثر على مخرجات الشركات لتشمل ممارسات الشركة للأنشطة المجتمعية وكذلك التجنب الضريبي. على سبيل المثال، دراسة Dyreng et al. (2010) وجدت أن المدير التنفيذي يلعب دور مهم في تحديد مستوى التجنب الضريبي للشركات. دراسة Hsieh et al. (2018) وجدت أن المدير التنفيذي الذي يُظهر ثقة مبالغة في قراراته وأنشطته يسعى دائماً لتجنب دفع الضرائب. دراسة Huang and Zhang (2020) وجدت أن المدير التنفيذي ذو الخبرات المالية يتجنب دفع الضرائب. دراسة Kolias and Koumanakos (2022) وجدت أن المدير التنفيذي الذي يتولى رئاسة مجلس الإدارة لا يتجنب دفع الضرائب. دراسة Neifar and Huesing (2023) وجدت عدد من خصائص المدير التنفيذي ذات العلاقة بالخبرات الشخصية ترتبط بشكل قوي مع ممارسات الشركات المتعلقة بدفع الضرائب. دراسة Qin et al. (2024) وجدت أن خبرات المدير التنفيذي الخاصة بالشركة وخبراته المالية تؤثر بشكل جوهري على ممارسات الشركة المتعلقة بالتجنب الضريبي.

على نفس الصعيد، عدد من الدراسات وجدت أن لخصائص المدير التنفيذي أثر على ممارسات الشركات المتعلقة بمسئولياتها المجتمعية. فعلى سبيل المثال، دراسة Manner (2010) والتي تُعد من الدراسات الأولية التي وجدت ارتباط كبير بين خصائص المدير التنفيذي وأنشطة الشركات المجتمعية. دراسة Petrenko et al. (2016) وجدت أن الخصائص النرجسية للمدير التنفيذي تؤثر بشكل ملحوظ على مستوى أداء الشركة المتعلقة بالأنشطة المجتمعية. دراسة Chen et al. (2019) وجدت علاقة عكسية بين فترة تولي المدير التنفيذي لهذا المنصب وأداء الشركة المتعلق بالمسئولية المجتمعية. وجدت دراسة Yuan et al. (2019) المدراء التنفيذيون الذين يُظهرون قدرات عالية في إدارة الشركات يرتبطون بمستويات عالية من أداء المسئولية المجتمعية للشركات التي يديرونها. دراسة Sun et al. (2021) أثبتت أن المدراء التنفيذيون ذو مؤهلات علمية عالية يرتبطون بشكل إيجابي مع أداء الشركات لمسئولياتها المجتمعية. مؤخراً، أثبتت دراسة Chang et al. (2025) تباين في أداء الشركات المجتمعي بحسب خاصية المواطنة، حيث وجدت أن المدير التنفيذي المحلي يُظهر مستوى عالي من مسئولياته المجتمعية مقارنة بالأجنبي.

هذه الدراسة تهتم بفحص الأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي على علاقة المسئولية المجتمعية للشركة والتجنب الضريبي. حسب ما وردت بدراسة Marques et al. (2024) أن علاقة مسئولية الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي معقّدة وعلى الباحثين التعمق بالبحث عن متغيرات تُفسر هذه العلاقة. دراسة Karavitis et al. (2025) اشارت إلى ضرورة مراعاة المتغيرات المعدلة للعلاقة بين مسئولية الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي وأن خصائص المدير التنفيذي ستلعب دوراً جوهرياً في تعديل هذه العلاقة. لذلك، اهتمت هذه الدراسة باستخدام خبرات المدير التنفيذي المحاسبية والأجنبية والخبرات الخاصة بالشركة كمتغيرات معدلة للعلاقة بين الأنشطة المالية لمسئوليات الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث تفترض أن هذه الخصائص ستلعب دور مهم في هذه العلاقة.

على سبيل المثال، خبرات المدير التنفيذي الخاصة بالشركة ستلعب دور معدل لهذه العلاقة لأن هذه الخبرة تُعطي المدير معرفة متعمقة بأنشطة الشركة وكذلك بالقوانين التنظيمية والسياسات المحاسبية بالإضافة لفهم احتياجات كل الأطراف ذات العلاقة. لذلك، مثل هذا المدير قادر على تعزيز أو التلاعب بأنشطة الشركة المرتبطة بالمسؤولية المجتمعية والتجنب الضريبي. نفس الأثر يمكن أن يُطبق على خبرات المدير التنفيذي المحاسبية، حيث أن هذه الخبرات تُمكن هذا المدير بالإلمام التام بالطرق المحاسبية ذات العلاقة بالتخطيط الضريبي وكذلك الأساليب المتعلقة بالإفصاح عن الأنشطة المجتمعية في تقارير الشركة المعلنة للجمهور، وكذلك تُحدد هذه الخاصية مستوى التحفظ والدقة لدى هذا المدير. لذلك، فمن المتوقع أن تكون خبرات المدير التنفيذي المحاسبية محدداً لنوع العلاقة بين ممارسات الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي. بالأخير، تفترض هذه الدراسة إن خبرات المدير التنفيذي الأجنبية ستلعب دور مهم لعلاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث أن المدراء التنفيذيون الأجانب سينقلون تجارب حديثة ومتقدمة لإدارة الشركات بما فيها ممارسات المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. بالإضافة لذلك، أن دافعيتهم بتعزيز مسئولية الشركة باتجاه المجتمع ستكون مختلفة مقارنة بالمدير التنفيذي المحلي. لذلك، هذه الدراسة تفترض بأن خبرات المدير التنفيذي ستؤثر على العلاقة بين الأنشطة المالية المرتبطة بمسئولية الشركة المجتمعية والتجنب الضريبي. ومن هذا المنطلق وبالاستناد إلى نظرية النخب العليا ونتائج الدراسات السابقة، هذه الدراسة تبني الفرضية التالية:

فرضية 2: خبرات المدير التنفيذي تلعب دور معدل لعلاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي.

3. منهجية الدراسة

عينة الدراسة ومصادر البيانات

تعتمد هذه الدراسة لفحص فرضياتها على بيانات الشركات المدرجة بسوق مسقط للأوراق المالية خلال الفترة ما بين 2016 حتى 2023، حيث تم اختيار هذا السوق نظراً للتقدم الكبير في ممارسات حوكمة الشركات على مستوى الدول الناشئة والنامية (Baatwah et al., 2025a). بالإضافة لذلك، يتميز هذا السوق بمتطلبات الإفصاح عن معلومات ممارسات الشركات المجتمعية، حيث أن الشركات بهذا السوق مطالبة بالإفصاح في تقاريرها السنوية عن معلومات الموازنات المالية المخصصة والمبالغ المدفوعة لأنشطة الشركة المجتمعية خلال السنة. هذا المُتطلب فريد ويتميز به هذا السوق عن كل الأسواق العالمية ويُمثل آلية مبتكرة في حوكمة المسئولية المجتمعية للشركات (Baatwah et al., 2022; Baatwah et al., 2023). كما تستند هذه الدراسة لاختيار فترة الدراسة إلى سبب توافر البيانات عن المسئوليات المجتمعية، حيث أن الشركات المدرجة بسوق مسقط أصبحت مطالبة بهذا الإفصاح منذ عام 2016 وفي المقابل تم اختيار عام 2023 كأحدث فترة توافرت بيانات عن الشركات وقت إعداد هذه الدراسة.

تضمنت هذه الدراسة كل الشركات المدرجة بسوق مسقط خلال الفترة المحددة أعلاه، حيث بلغ عدد كل المشاهدات لهذا الفترة 896 مشاهدة. تم استبعاد الشركات المالية من هذه العينة نظراً لخصوصياتها التنظيمية والقانونية والمحاسبية والتي قد تؤثر على نتائج الدراسة، لتصبح عينة الدراسة بعد هذا الاستبعاد بـ 612 مشاهدة. بعد ذلك، تم تجميع البيانات لمتغيرات الدراسة بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة بموقع سوق مسقط وتقارير حوكمة الشركات والافصاحات بموقع السوق عن موازنات المسئولية المجتمعية وكذلك الافصاحات بموقع الشركات الالكتروني. هذه الخطوات ترتب عليها تخفيض العينة، حيث تم استبعاد المشاهدات التي لا تتوفر لها بيانات لقياس التجنب الضريبي والمتغيرات الضابطة ليتخفض عدد المشاهدات إلى 503 مشاهدة. أخيراً، تم استبعاد 72 مشاهدة لعدم توافر بيانات عن الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية وكذلك 146 مشاهدة للشركات التي لا تتوافر لها بيانات عن الانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية. حيث أصبحت العينة النهائية لفحص علاقة الموازنات المالية عن الأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي 431 مشاهدة وعينة فحص علاقة الانفاق المالي للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي 357 مشاهدة. الجدول رقم (1) يوضح خطوات اختيار العينة.

جدول 1: اختيار عينة الدراسة	
عدد المشاهدات للشركات العُمانية المدرجة بسوق مسقط خلال فترة 2016-2023م	896
(-) عدد مشاهدات الشركات المالية	(284)
(-) عدد المشاهدات بدون بيانات التجنب الضريبي	(39)
(-) عدد المشاهدات بدون بيانات للعوامل الضابطة	(70)
(-) عدد المشاهدات بدون بيانات موازنات المسئولية المجتمعية	(72)
حجم العينة لتحليل أثر موازنات المسئولية المجتمعية	431
(-) عدد المشاهدات بدون بيانات الانفاق على أنشطة المسئولية المجتمعية	(146)
حجم العينة لتحليل أثر الانفاق على أنشطة المسئولية المجتمعية	357

نماذج الدراسة التطبيقية

بالاعتماد على الدراسات السابقة (Baatwah et al., 2025a; Huang and Zhang, 2020)، تستخدم هذه الدراسة النماذج الرياضية الموضحة بالأسفل لفحص فرضيات الدراسة، حيث تعتمد الدراسة لفحص هذه النماذج إحصائياً على أسلوب المربعات الصغرى المتعددة (OLS) معدلة بالخطاء المعياري لمعالجة مشكلة التباين بين الشركات. كما أيضاً تم استخدام أسلوب التحويل أو التقريب (Winsorizing) عند مستوى 1% و 99% لتخفيض أثر القيم المتطرفة على نتائج الدراسة.[2] التالي توضيح لهذه النماذج:

$$TAXAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \beta_{2\text{-}17} Z + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$TAXAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \beta_2 CEOEXP_{it} + \beta_3 CSR*CEOEXP_{it} + \beta_{4\text{-}16} Z + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث يرمز (i) للمشاهدة و(t) للفترة الزمنية. المتغير التابع لهذه الدراسة هو التجنب الضريبي (TAXAV) والذي تم قياسه بهذه الدراسة بالمدفوعات النقدية للضريبة خلال العام مقسوماً على الربح قبل الضريبة. هذا المقياس من أكثر المقاييس المستخدمة بالدراسات السابقة لقياس التجنب الضريبي (Kovermann and Velte, 2021; Marques et al., 2024)، حيث يعكس قيمة المدفوعات النقدية التي دفعتها الشركة على الضرائب المستحقة عليها. بالإضافة إلى ذلك، أن هذا المقياس يُعتبر مناسب بهذه الدراسة لأنها تهتم بالتدفقات النقدية للضرائب والأنشطة المجتمعية واللذان يُشكلان تحديات للشركات بتوفير السيولة النقدية الكافية للقيام بهذا الأنشطة، الأمر الذي قد يُثير دافعية الشركات بالتهرب من القيام بهذه المسئوليات.[3] حسب الدراسات السابقة، بأنه كلما كبرت قيمة هذه النسبة تدل على عدم وجود تجنب ضريبي، حيث تُشير إشارة السالب لعلاقة متغير مستقل مع هذا المقياس بوجود علاقة طردية بين هذا المتغير والتجنب الضريبي وأن إشارة الموجب توضح وجود علاقة عكسية.

المتغير المستقل بهذه الدراسة هو المسئولية المجتمعية (CSR)، وقد تبنت هذه الدراسة مقاييس نوعية للأنشطة المجتمعية والتي تعكس الاستثمار الحقيقي بمثل هذه الأنشطة مقارنة بالمقاييس الأخرى المستخدمة بالدراسات السابقة (Baatwah et al., 2022; Baatwah et al., 2023)، حيث تقيس هذه الدراسة المسئولية المجتمعية بقيمة الموازنات المالية المخصصة للأنشطة المجتمعية (CSRB) وقيمة المبالغ النقدية المدفوعة فعلاً على الأنشطة المجتمعية خلال السنة (CSRS). تم تحويل هذه المبالغ إلى اللوغاريثم الطبيعي لتعزيز خطية هذه المتغيرات وتخفيض أثر القيم المتطرفة. تُمثل خبرات المدير التنفيذي (CEOEXP) المتغير المعدل لعلاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، حيث تبنت هذه الدراسة ثلاثة أنوع من الخبرات المتعلقة بالمدير التنفيذي، خبرات خاصة بالشركة (CEOTEN) وخبرات أجنبية (FCEO) وخبرات محاسبية (ACCEO). عدد كبير من الدراسات السابقة (Manner, 2010; Neifar and Huesing, 2023) أثبتت الدور الكبير الذي تلعبه هذه الخصائص بالتأثير على القرارات الاستراتيجية والتشغيلية التي

---

[2] تم التحقق من افتراضات التوزيع الطبيعي للبيانات من خلال اختبارات الالتواء والتفلطح، كما تم التحقق من افتراض تجانس التباين بالرسوم البيانية، وتم ملاحظات بعض المتغيرات تظهر عدم التوزيع الطبيعي وكذلك تباين التجانس. لذلك، تم تبني طريقة حيث التقريب عند مستوى 1% و 99% لمعالجة مشكلة التوزيع الطبيعي لبعض المتغيرات وطريقة الخطاء المعياري المعدل لمعالجة مشكلة التباين بين الشركات.

[3] في تحليلات إضافية لم يتم التقرير عنها للاختصار، استخدمت هذه الدراسة مقاييس أخرى للتجنب الضريبي. على سبيل المثال، تم استخدام نسبة مصاريف ضرائب الدخل للسنة الحالية إلى الدخل قبل الضريبة وكذلك الاختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي كمقاييس بديلة لهذا المقياس والنتائج بشكل عام أثبتت علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين المسئولية المجتمعية والتهرب الضريبي.

يتخذها المدير التنفيذي بما فيها المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. لبيان هذا الأثر المعدل، قامت الدراسة بإنشاء متغيرات هذا الأثر المعدل من خلال ضرب كل نوع من خبرات المدير التنفيذي مع مقاييس المسئولية المجتمعية والذي نتج عنها سته متغيرات تفاعلية (CSRB*CEOTEN; CSRB*FCEO; CSRB*ACCEO; CSRS*CEOTEN; CSRS*FCEO; CSRS*ACCEO). لتخفيض احتمالية وجود علاقات متداخلة بين مكونات هذه المتغيرات التفاعلية، تم استخدام طريقة المتوسط المتركز (Mean Centering) للمتغيرات المقاسة بقيم مستمرة قبل إنشاء هذه المتغيرات التفاعلية. لذلك، وبحسب الدراسات السابقة، ستعتمد هذه الدراسة لفحص فرضيات الأثر المعدل على نتائج هذه المتغيرات التفاعلية.

تضمنت هذه الدراسة اعتبارات المتغيرات الضابطة (Control Variables) للعلاقة بين مقاييس المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. توافقاً مع الدراسات السابقة، اضافت هذه الدراسة مجموعة من المتغيرات الضابطة ذات العلاقة بحاكمية الشركات لتشمل خصائص استقلالية وخبرات وحجم واجتماعات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة (BODI; BODEX; BODSZ; BODM; ACI; ACEX; ACSZ ACM). بالإضافة لذلك، تم إضافة متغيرات ضابطة بنماذج الدراسة متعلقة بخصائص المراجع الخارجي لتشمل نوع المراجع الخارجي (ADFTY) وفترات المراجع الخارجي كمراجع للشركة (ADFTN) وأتعاب المراجعة (ADFE)، حيث تلعب هذه المتغيرات دور مهم في موثوقية ومصداقية المعلومات المالية وغير المالية التي تصدرها الشركات. كما تم إضافة عدد من المتغيرات الضابطة والمرتبطة بخصائص الشركة، مثل حجم الشركة (SIZE) والنمو (GROTH) والربحية ومعدل العائد (ROA) ونسبة السيولة الحالية (CURRIO) والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (CFO). جدول رقم 2 يوضح لنا تفاصيل عن تعاريف ومقاييس هذه المتغيرات المستخدمة بنماذج الدراسة.

جدول 2: مقاييس عوامل الدراسة

اسم العامل	الاختصار	مقاييس العوامل
التجنب الضريبي	TAXAV	مدفوعات الضريبة النقدية مقسوماً على صافي الربح قبل الضريبة.
موازنة المسئولية المجتمعية	CSRB	الجذر التربيعي لقيمة المبالغ المرصودة والمعتمدة بالجمعية العمومية للأنشطة المجتمعية للسنة المالية.
إنفاق المسئولية المجتمعية	CSRS	الجذر التربيعي لقيمة المبالغ المنفقة للأنشطة المجتمعية خلال السنة.
مدة تولي منصب الرئيس التنفيذي لمنصبه	CEOTEN	عدد السنوات المتتالية التي يتولى المدير التنفيذي هذا المنصب.
مدير تنفيدي أجنبي	FCEO	1 إذا كان المدير التنفيذي أجنبي وصفر إذا كان غير ذلك.
خبرات محاسبية للمدير التنفيذي	ACCEO	1 إذا المدير التنفيذي ذو خبرات ومؤهلات محاسبية وصفر إذا كان غير ذلك.
متغير تفاعلي	CSRB*CEOTEN	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب موازنة المسئولية المجتمعية مع خبرات الشركة ل CEO.
متغير تفاعلي	CSRB*FCEO	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب موازنة المسئولية المجتمعية مع الخبرات الأجنبية ل CEO.
متغير تفاعلي	CSRB*ACCEO	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب موازنة المسئولية المجتمعية مع خبرات محاسبية ل CEO.
متغير تفاعلي	CSRB*CEOTEN	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب الانفاق للمسئولية المجتمعية مع خبرات الشركة ل CEO.
متغير تفاعلي	CSRB*FCEO	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب الانفاق للمسئولية المجتمعية مع الخبرات الأجنبية ل CEO.
متغير تفاعلي	CSRB*ACCEO	متغير تفاعلي نتيجة حاصل ضرب الانفاق للمسئولية المجتمعية مع خبرات محاسبية ل CEO.
استقلالية مجلس الإدارة	BODI	نسبة الأعضاء المستقلين بمجلس الإدارة.
خبرات مجلس الإدارة	BODEX	نسبة الأعضاء ذوي الخبرات بمجلس الإدارة.

حجم مجلس الإدارة	BODSZ	عدد أعضاء مجلس الإدارة.
اجتماعات مجلس الإدارة	BODM	عدد الاجتماعات التي عُقدت خلال السنة لمجلس الإدارة.
حجم لجنة المراجعة	ACSZ	عدد أعضاء لجنة المراجعة.
اجتماعات لجنة المراجعة	ACM	عدد اجتماعات لجنة المراجعة.
استقلالية لجنة المراجعة	ACI	نسبة الأعضاء المستقلين بلجنة المراجعة.
خبرات لجنة المراجعة	ACEX	نسبة الأعضاء ذوي الخبرات والمؤهلات المحاسبية بلجنة المراجعة.
نوع المراجع الخارجي	ADFTY	1 إذا كان المراجع الخارجي أحد شركات المراجعة الكبرى الأربع وصفر غير ذلك.
فترة عمل المراجع الخارجي	ADFTN	عدد سنوات تولي المراجع الخارجي وظيفة المراجع الخارجي للشركة.
اتعاب المراجع الخارجي	ADFE	الجذر التربيعي لقيمة المبالغ المدفوعة للمراجع الخارجي كأتعاب للمراجعة الخارجية.
حجم الشركة	SIZE	الجذر التربيعي لقيمة إجمالي الأصول.
نمو الشركة	GROTH	نسبة التغير بمبيعات الشركة وهو حاصل قسمة الفرق بين مبيعات السنة الحالية ومبيعات السنة الماضية على مبيعات السنة الماضية.
الربحية	ROA	صافي الدخل مقسوماً على الاصول.
السيولة	CURRIO	نسبة الاصول المتداولة إلى الالتزامات المتداولة.
التدفقات النقدية	CFO	صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية مقسوماً على الاصول.

4. النتائج ونقاش النتائج

نتائج الدراسة الوصفية

يوضح جدول رقم 3 نتائج الدراسة الوصفية لعينة الدراسة بالتركيز على أساليب إحصائية كالمتوسط والوسيط والانحراف المعياري وغيرها من الأساليب الإحصائية الأساسية. حيث أظهرت النتائج متوسط معدل المدفوعات النقدية للضريبة (TAXAV) بنسبة 12% وبانحراف معياري 42% مما يدل على تباين كبير بين الشركات بالدفع النقدي للضرائب. فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة المستقلة، أيضاً النتائج تشير أن متوسط الموازنات المالية (CSRB) المرصودة والمنفقة (CSRS) على الأنشطة المجتمعية بقيمة 8.79 (يعادل 52000 ريال عماني) و 8.02 (يعادل 66000 ريال عماني) وبانحراف معياري 3.40 و 4.07 على التوالي، وهو يشير بشكل عام إلى تخصيص وإنفاق الشركات العمانية مبالغ ليست بكبيرة على الأنشطة المجتمعية. فيما يتعلق بالمتغيرات المعدلة للمدير التنفيذي، تشير النتائج بأن خبرات المدير التنفيذي بالشركة والمقاسة بعدد السنوات لتولي هذا المنصب (CEOTEN) بأن متوسط سنوات البقاء بهذا المنصب 6.66 سنوات وهو مؤشر يدل بأن المدراء التنفيذيون بالشركات العُمانية لديهم خبرات كافية عن الشركات التي يديرونها. كما تشير النتائج أيضاً إلى أن ما يعادل 36% من المدراء التنفيذيون للشركات العُمانية لديهم خبرات أجنبية (FCEO)، في حين أن ما يقارب 12% من المدراء التنفيذيون بعُمان لديهم خبرات محاسبية (ACCEO). فيما يتعلق بوصف متغيرات الدراسة الضابطة، يفضل الباحث اختصار مناقشتها للاختصار وكذلك مطابقة كثير من النتائج لنتائج الدراسات العُمانية السابقة (Baatwah et al., 2023; Baatwah et al., 2025a; Baatwah et al., 2015). لذلك، يمكن للمهتمين بالنتائج الوصفية لهذه المتغيرات الرجوع للجدول وكذلك الدراسات السابقة لمعرفة الكثير عن مواصفات الشركات العُمانية من حيث الحاكمية والخصائص النوعية لهذه الشركات.

جدول 3: نتائج التحليل الوصفي

Variable	Mean	SD	p25	Median	p75
TAXAV	0.12	0.42	0.00	0.00	0.14
CSRB	8.79	3.40	8.16	9.62	10.82
CSRS	8.02	4.07	6.91	9.39	10.82
CEOTEN	6.66	6.06	2.00	4.00	10.00
FCEO	0.36	0.48	0.00	0.00	1.00
ACCEO	0.12	0.33	0.00	0.00	0.00
BODI	0.73	0.43	0.43	0.60	1.00
BODEX	0.32	0.34	0.09	0.25	0.43
BODSZ	6.96	1.67	6.00	7.00	7.00
BODM	5.84	1.82	5.00	5.00	6.00
ACSZ	3.31	0.62	3.00	3.00	4.00
ACM	4.68	1.38	4.00	4.00	5.00

ACI	0.75	0.24	0.67	0.67	1.00
ACEX	0.30	0.26	0.00	0.33	0.33
ADFTY	0.46	0.50	0.00	0.00	1.00
ADFTN	2.22	1.10	1.00	2.00	3.00
ADFE	9.14	0.84	8.56	9.05	9.51
SIZE	17.37	1.69	16.19	17.52	18.60
GROTH	0.57	4.42	-0.16	-0.00	0.13
ROA	0.07	0.26	0.00	0.03	0.08
CURRIO	1.99	2.31	0.79	1.18	2.21
CFO	0.08	0.14	0.01	0.06	0.12

جدول 2 يوضح تعريفات ومقاييس عوامل الدراسة

نتائج الدراسة لعلاقات الارتباط بين متغيرين باستخدام معامل الارتباط بيرسون

الجدول رقم 4 يوضح نتائج تحليل الارتباط الثنائي بين متغيرات الدراسة باستخدام مقياس بيرسون، حيث يُفيد هذا التحليل بتحديد طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرين ويشير أيضاً إلى وجود مشكلة التداخل المتعدد بين المتغيرات المستقلة. كما يظهر بالجدول، هناك علاقة إيجابية بين مقياس التجنب الضريبي (TAXAV) ومقاييس المسئولية المجتمعية (CSRB and CSRS) ولكن هذا العلاقة ليست قوية جداً. كما أيضاً تم ملاحظة ارتباط سلبي بين مقياس التجنب الضريبي وخاصيتي المدير التنفيذي المتعلقة بخبرات الشركة الخاصة والمحاسبية (CEOTEN and ACCEO)، وهناك علاقة موجبة بين مقياس التجنب الضريبي والخبرات الأجنبية (FCEO)، ولكن كل هذه العلاقات ضعيفة. على الرغم من أن العلاقات الثنائية بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع ليست قوية من ناحية إحصائية، يعتمد الباحث بهذه الدراسة على اختبار فرضيات الدراسة على نتائج تحليل المربعات الصغرى المتعدد والذي يعتبر أكثر شيوعاً بالدراسات السابقة لاختبار الفرضيات. بالإضافة لذلك، تظهر نتائج هذا التحليل بعدم وجود مشكلة التداخلات المتعددة بين متغيرات الدارسة المستقلة، حيث برزت أكبر قيمة علاقة ثنائية بين متغيرات الدراسة المستقلة بين حجم الشركة (SIZE) وأتعاب المراجع الخارجي (ADFE) إلا أن هذه العلاقة أقل من 0.80، الحد الذي يشير لوجود المشكلة. كما قامت الدراسة باستخدام أسلوب عامل التباين المتضخم (VIF)، حيث تشير النتائج لعدم وجود قيمة VIF أكبر من قيمة ثلاثة، وهو ما يؤكد عدم وجود هذه المشكلة.

جدول 4: نتائج معامل الارتباط بيرسون

Variable	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)	(21)	(22)
(1) TAXAV	1.00																					
(2) CSRB	0.04	1.00																				
(3) CSRS	0.05	0.86*	1.00																			
(4) CEOTEN	-0.03	-0.13*	-0.07	1.00																		
(5) FCEO	0.03	-0.18*	-0.16*	0.11*	1.00																	
(6) ACCEO	-0.06	-0.05	-0.03	-0.06	0.09*	1.00																
(7) BODI	0.04	0.06	0.04	0.02	0.00	0.00	1.00															
(8) BODEX	0.00	0.15*	0.14*	-0.08	-0.12*	-0.06	0.53*	1.00														
(9) BODSZ	-0.04	0.10*	0.12*	-0.07	0.03	0.07	-0.45*	-0.29*	1.00													
(10) BODM	-0.06	0.25*	0.15*	-0.05	-0.17*	-0.05	0.03	0.06	0.02	1.00												
(11) ACSZ	-0.06	0.15*	0.10*	0.11*	0.01	-0.05	0.09*	0.07	0.32*	0.07	1.00											
(12) ACM	0.00	0.31*	0.27*	-0.15*	-0.12*	-0.02	0.05	0.10*	0.21*	0.40*	0.17*	1.00										
(13) ACI	0.01	0.16*	0.16*	-0.11*	0.05	-0.04	0.34*	0.19*	0.11*	0.11*	0.20*	0.25*	1.00									
(14) ACEX	0.06	0.10*	0.10	-0.15*	0.08*	-0.02	0.08*	0.15*	0.02	-0.03	-0.08	-0.01	0.13*	1.00								
(15) ADFTY	-0.05	0.29*	0.25*	-0.16*	0.06	0.03	-0.10*	-0.10*	0.24*	0.06	0.10*	0.17*	0.00	0.10*	1.00							
(16) ADFT	-0.07	0.03	0.01	0.00	0.01	0.10*	-0.06	0.03	0.08	-0.01	0.04	0.03	0.03	0.06	0.07	1.00						
(17) ADFE	0.01	0.43*	0.38*	-0.07	0.05	-0.04	0.02	0.10*	0.22*	0.27*	0.04	0.30*	0.13*	0.24*	0.52*	0.06	1.00					
(18) SIZE	0.01	0.54*	0.54*	-0.23*	-0.04	0.01	-0.05	0.11*	0.32*	0.17*	0.05	0.35*	0.03	0.23*	0.53*	0.03	0.79*	1.00				
(19) GROTH	-0.06	-0.03	-0.03	-0.01	-0.03	0.03	-0.05	0.06	0.04	0.03	0.01	0.02	-0.04	0.01	-0.03	0.05	-0.01	-0.02	1.00			
(20) ROA	0.06	0.11*	0.11*	0.02	0.03	0.01	-0.10*	-0.09*	0.08	-0.03	0.07	0.04	-0.06	-0.08	-0.02	0.01	0.04	0.08	-0.12*	1.00		
(21) CURRIO	0.03	0.00	0.03	0.11*	-0.07	-0.01	0.09*	-0.08	-0.16*	0.01	0.02	0.01	0.09*	-0.05	-0.18*	-0.04	-0.27*	-0.30*	-0.14*	0.09*	1.00	
(22) CFO	-0.03	0.13*	0.16*	-0.05	0.04	0.10*	-0.04	-0.09*	0.11*	0.00	-0.01	0.07	0.05	0.04	0.16*	0.06	0.14*	0.12*	-0.14*	0.14*	0.05	1.00

*< 5%

جدول 2 توضح تعريفات ومقاييس عوامل الدراسة

نتائج الدراسة لفحص فرضيات الدراسة

لفحص الفرضيات، تعتمد هذه الدراسة على تحليل المربعات الصغرى المتعدد (OLS)، والذي يستعرض نتائجها جدول رقم 5 وجدول رقم 6، حيث يُلاحظ من الجدولين بأن النماذج الإحصائية التي تبنتها هذه الدرسة تُفسر بشكل ذو دلالة إحصائية علاقة المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع.

فيما يتعلق بعلاقة مقاييس المسئولية المجتمعية مع التجنب الضريبي، جدول 5 وملحق رقم (1) وملحق رقم (2) يستعرضون نتائج هذه العلاقة، حيث تشير النتائج في العمود الأول والثاني من الجدول إلى أن معامل الانحدار لمتغير الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية (CSRB) كان موجب وذو دلالة معنوية عند مستوى أقل من 1%، مشيراً إلى وجود علاقة عكسية بين قيمة المبالغ المخصصة للأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي. بمعنى أخر، تشير النتائج بأن الشركات التي تُخصص مبالغ كبيرة للأنشطة المجتمعية تحرص على دفع الضرائب المستحقة عليها دون تجنب. فيما يتعلق بمتغير المدفوعات النقدية على الأنشطة المجتمعية (CSRS)، العمود الثالث والرابع من جدول 5 يستعرض نتائج هذا المتغير والتي تشير إلى أن معامل الانحدار لهذا المتغير موجب وذو دلالة معنوية عند مستوى أقل من 5%، ليدل على علاقة عكسية مفادها إن الشركات التي تُنفق مبالغ كبيرة على الأنشطة المجتمعية تلتزم بدفع الضرائب المستحقة عليها وبدون تجنب. كل هذه النتائج تدعم فرضية الدراسة ونظريتي أصحاب المصالح والمشروعية والآتي تفترض أن الشركات التي تحرص على تلبية احتياجات أصحاب المصالح عادة تكون حريصة بالقيام بالأنشطة التي تُعزز مشروعيتها بالمجتمع الذي تعمل فيه. أيضاً، هذه النتائج تُعزز نتائج الدراسات السابقة والتي وجدت علاقة بين التجنب الضريبي ومؤشرات المسئولية المجتمعية (Cao et al., 2024; Karavitis et al., 2025; López-González et al., 2019). بشكل عام، نتائج هذه الدراسة تؤيد فرضية الدراسة المتعلقة بوجود علاقة عكسية بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي، وتقدم دليل عملي جديد يربط الأمور المالية للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي والذي أغفلته كثير من الدراسات السابقة.

جدول 5: نتائج تحليل المربعات الصغرى المتعددة لنموذج العلاقة المباشرة

Variable	TAXAV			
	Coef.	t-value	Coef.	t-value
CSRB	0.007***	3.210		
CSRS			0.009**	2.320
BODI	0.099***	4.000	0.161***	4.080
BODEX	-0.071	-0.960	-0.048	-0.480
BODSZ	-0.007	-1.270	0.005	0.880
BODM	-0.022*	-1.760	-0.013	-1.110
ACSZ	-0.042***	-3.020	0.018	1.120
ACM	0.015	0.930	-0.147	-1.590
ACI	-0.007	-0.100	0.142	1.540
ACEX	0.107	1.410	-0.031	-0.550
ADFTY	-0.034	-0.810	-0.040***	-3.340
ADFT	-0.025**	-2.280	-0.058***	-3.950
ADFE	0.033**	2.060	0.072***	5.730

SIZE	-0.014	-1.010	-0.028	-1.420
GROTH	-0.005***	-10.360	-0.007***	-11.500
ROA	0.161***	4.850	0.165***	5.120
CURRIO	-0.001	-0.140	0.000	0.030
CFO	-0.233***	-5.260	-0.268***	-3.890
Constant	0.254	1.610	0.300	1.330
Prob > F	0.000***		0.000***	
R^2	0.044		0.066	
Obs.	431		357	

*> 10%، **> 5%، ***> 1%

جدول 2 يوضح تعريفات ومقاييس عوامل الدراسة

فيما يتعلق بالأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي لهذه العلاقة، جدول 6 يستعرض النتائج ويشير لوجود أثر معدل لخبرات المدير التنفيذي على علاقة المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي. بشكل خاص، تُظهر النتائج من الجدول بأن المتغير التفاعلي لفترة المدير التنفيذي والموازنات المالية للأنشطة المجتمعية (CSRB*CEOTEN) لدية معامل انحدار سالب وذو دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 5%، مقترحاً أنه كلما زادت خبرة المدير التنفيذي بأمور الشركة تُحّول هذه الخبرة الأثر الإيجابي لموازنات الانشطة المجتمعية على دفع الضرائب إلى أثر سلبي، أي تجنب ضريبي. نفس النتيجة أيضاً لوحظت لهذه الخاصية مع الانفاق النقدي على الأنشطة المجتمعية، حيث أظهر الجدول المتغير التفاعلي لخبرة المدير التنفيذي بالشركة مع الانفاق على الانشطة المجتمعية (CSRS*CEOTEN) لديه معامل انحدار سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 5%، وهو ما يدعم النتيجة السابقة بأن خبرات المدير التنفيذي عن الشركة تُحول الأثر الإيجابي للأنفاق على الأنشطة المجتمعية على دفع الضرائب إلى أثر سلبي. بشكل عام، تُشير النتائج بأن الموازنات المالية والإنفاق على الأنشطة المجتمعية ترتبط ارتباطاً إيجابياً مع التجنب الضريبي للشركات كلما كانت هذه الشركات يُديرها مدراء تنفيذيون ذو خبرة عالية بأمور الشركة.

فيما يتعلق بالأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي الأجنبية على علاقة الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي، تُظهر النتائج في الجدول بأن المتغير التفاعلي للخبرة الأجنبية للمدير التنفيذي مع الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية (CSRB*FCEO) لديه معامل انحدار سالب ذو دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 1%، مشيراً بأن العلاقة العكسية بين موازنات الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي أصبحت طردية كلما كانت الشركة لديها مدير تنفيذي ذو خبرة أجنبية. بمعنى آخر، الشركات التي تُخصص مبالغ كبيرة للأنشطة المجتمعية تتجنب دفع الضرائب كلما كان لديها مدراء تنفيذيون يتصفون بخبرات أجنبية. هذه النتيجة تم ملاحظتها على مستوى الانفاق على الأنشطة المجتمعية ولكن النتيجة ليست ذو دلالة معنوية، حيث أظهرت النتائج بأن المتغير التفاعلي للأنفاق المالي على الأنشطة المجتمعية وخبرات المدير التنفيذي الأجنبية (CSRS*FCEO) لديه معامل انحدار سلبي عند مستوى إحصائي أكبر من 10%، مشيراً عند عدم وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية لخبرات المدير التنفيذي الأجنبية على العلاقة بين الانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي.

فيما يتعلق بالأثر المعدل للخبرات المحاسبية للمدير التنفيذي على علاقة الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي، تُظهر النتائج أثر معدل وبارز لهذه الخاصية وبشكل خاص مع الموازنات المالية. حيث تُظهر النتائج

بأن المتغير التفاعلي لخبرة المدير التنفيذي المحاسبية مع الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية (CSRB*ACCEO) لديه معامل انحدار إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 5%، مما يدل على إن خبرات المدير التنفيذي المحاسبية تُعزز الأثر الإيجابي للموازنات المالية للأنشطة المجتمعية على دفع الضرائب. حيث تقترح هذه النتائج بأن الشركات التي تُخصص مبالغ كبير للأنشطة المجتمعية لا تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليها كلما كان مديرها التنفيذي ذو خبرات ومؤهلات محاسبية. هذه النتيجة لم يتم ملاحظتها على مستوى الانفاق على الأنشطة المجتمعية، حيث تشير النتائج بأن المتغير التفاعلي لخبرة المدير التنفيذي المحاسبية مع الإنفاق المالي للأنشطة المجتمعية (CSRS*ACCEO) يُظهر معامل انحدار موجب ولكن عند مستوى أكبر من 10%، مؤكداً عن عدم وجود أثر معدل للخبرات المحاسبية للمدير التنفيذي على العلاقة بين الانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي. بشكل عام، هذه النتائج تدعم فرضية الدراسة عن وجود أثر معدل لخبرات المدير التنفيذي وكذلك نظرية النخبة العليا والتي تشير بأن خبرات المدراء بالشركات تؤثر بشكل كبير على كثير من القرارات والأنشطة التي تقوم بها الشركات (Hambrick and Mason, 1984). كما تدعم هذه النتائج الدراسات السابقة التي وجدت بأن الخبرات الأجنبية والمحاسبية والخاصة بالشركة والتي يمتلكها المدراء التنفيذيون للشركات تلعب دور كبير في تفسير كثير من مخرجات الشركات (Chang et al., 2025; Huang and Zhang, 2020; Manner, 2010; Neifar and Huesing, 2023).

جدول 6: نتائج تحليل المربعات الصغرى المتعددة لنموذج العلاقة المعدلة

Variable	TAXAV			
	Coef.	t-value	Coef.	t-value
CSRB	0.012***	3.350		
CSRS			0.011**	2.320
CEOTEN	-0.004	-0.940	-0.005	-1.060
FCEO	0.008	0.220	0.003	0.200
ACCEO	-0.098***	-7.300	-0.123**	-2.410
CSRB*CEOTEN	-0.002**	-2.450		
CSRB*FCEO	-0.008***	-3.390		
CSRB*ACCEO	0.017**	2.130		
CSRS*CEOTEN			-0.001**	-2.580
CSRS*FCEO			-0.007	-1.480
CSRS*ACCEO			0.029	1.460
BODI	0.103***	3.510	0.166***	4.590
BODEX	-0.060	-0.880	-0.043	-0.490
BODSZ	-0.006	-0.860	0.006	0.820
BODM	-0.025**	-2.060	-0.015	-1.300
ACSZ	-0.043**	-2.340	-0.065***	-4.460
ACM	0.018	0.990	0.020	1.010
ACI	0.006	0.100	-0.132	-1.630
ACEX	0.097	1.100	0.138	1.150
ADFTY	-0.032	-0.860	-0.034	-0.760

ADFT	-0.025**	-2.500	-0.039***	-3.530
ADFE	0.049**	2.560	0.075***	3.190
SIZE	-0.024	-1.610	-0.041**	-2.050
GROTH	-0.005***	-9.590	-0.006***	-11.030
ROA	0.161***	5.100	0.166***	5.850
CURRIO	-0.000	-0.050	0.000	0.040
CFO	-0.216***	-4.840	-0.273***	-4.060
Constant	0.332**	1.980	0.394	1.480
Prob > F	0.000***		0.000***	
R^2	0.058		0.083	
Obs.	431		357	

*> 10%، **> 5%، ***> 1%

جدول 2 يوضح تعريفات ومقاييس عوامل الدراسة

فيما يتعلق بنتائج المتغيرات الضابطة، جدول 5 وجدول 6 تُظهر نتائج واحدة لهذه المتغيرات ومتسقة بشكل عام مع نتائج كثير من الدراسات السابقة المهتمة بالعوامل المحددة للتجنب الضريبي. على سبيل المثال، تُظهر النتائج بأن استقلالية مجلس الإدارة (BODI) وأتعاب المراجع الخارجي (ADFE) وربحية الشركة (ROA) لها علاقة عكسية ذو دلالة معنوية مع التجنب الضريبي، في حين تظهر فترة المراجع الخارجي (ADFT) ونمو الشركة (GROTH) والتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية (CFO) علاقة طردية ذو دلالة إحصائية معنوية مع التجنب الضريبي. بقية المتغيرات الضابطة تُظهر علاقات ذو دلالة إحصائية ولكن غير ثابتة (e.g., BODM; ACSZ; ADFTY) والبعض الآخر يُظهر علاقات غير مهمة مع التجنب الضريبي (e.g., BODEX; BODSZ; ACM; ACI; ACEX; SIZE; CURRIO).

كما قامت الدراسة بعدد من التحليلات الإضافية للتحقق من قوة وموثوقية النتائج الأساسية للدراسة، حيث تعتبر مشكلة تداخل المتغيرات (Endogeneity) من أبرز المشاكل التي تواجه الباحثين في مجالات المحاسبة والحوكمة والمسئولية المجتمعية. لذا، تبنت هذه الدراسة عدد من الطرق لبيان عدم تأثر نتائج هذه الدراسة بهذه المشكلة، حيث تم استخدام طريقة إضافة متغيرات إضافية متعلقة بالأثر الثابت لخصائص الشركة (FIRM) وخصائص القطاع الصناعي للشركة (INDUS) وكذلك الأثر الثابت لسنوات الدراسة (YEAR). كذلك، تم استخدام طرق متقدمة لمعالجة هذه المشكلة مثل طريقة مطابقة درجة الميل (PSM) لمعالجة مشكلة حذف متغيرات أساسية (Omitting variable) وتحيز العينة (Sample selection bias) وطريقة إضافة المتغير التابع لسنة سابقة (One-year lagged dependent variable) كمحدد إضافي بالنموذج لمعالجة الأثر العكسي (Reversal causality).

جدول رقم 7 يوضح نتائج هذه التحليلات، حيث تُشير النتائج بالجزء الأول من الجدول بأن علاقة الموازنات المالية والمدفوعات المالية على الأنشطة المجتمعية (CSRB and CSRS) مازالت موجبة وذو دلالة إحصائية مرتفعة بعد إضافة متغيرات ثابتة متعلقة بالشركة ونوع القطاع الصناعي والسنوات، مؤكده نتائج الدراسة الأساسية بأن حجم المبالغ المخصصة والمستخدمة بالأنشطة المجتمعية ترتبط بعلاقة عكسية مع التجنب الضريبي. كما تُشير أيضاً نتائج طريقة مطابقة درجة الميل (PSM) وطريقة إضافة المتغير التابع لسنة سابقة

بأن نتائج الدراسة الأساسية تتطابق مع النتائج الموضحة بهذا الجدول. بشكل عام، تم ملاحظة أن معاملات الانحدار للموازنات المالية والانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية (CSRB and CSRS) موجبة وذو دلالة إحصائية بعد إضافة متغير التجنب الضريبي للسنة الماضية كمتغير مستقل إضافي بنموذج الدراسة الأساسي، مؤكداً للنتائج الأساسية لهذه الدراسة. نفس النتائج أيضاً تم ملاحظتها عندما تم استخدام طريقة مطابقة درجة الميل (PSM)، حيث تشير النتائج لمتغيرات الموازنات المالية والانفاق المالي على الأنشطة المجتمعية (CSRB and CSRS) على مستوى عينة PSM، والتي تم اشتقاقها لكل عامل ـساسي من خلال مطابقة العينات بحسب درجات ميول المطابقة لهذه العوامل الأساسية، بأن هناك علاقة عكسية بين متغيرات الموازنات المالية والانفاق المالي للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي، مؤكدة بأن الشركات التي تُخصص وتُنفق مبالغ كبيرة على الأنشطة المجتمعية تحرص بشكل كبير على دفع الضرائب المستحقة عليها دون تجنب.

جدول 7: نتائج تحليلات معالجة مشكلة التداخلات (Endogeneity)

الجزء أ: اضافة عوامل متعلقة بالخصائص الثابتة للشركة والقطاع الصناعي والسنوات

Variable	Firm-fixed effects				Industry- and year-fixed effects			
	Coef.	t-value	Coef.	t-value	Coef.	t-value	Coef.	t-value
CSRB	0.005**	2.11			0.011**	2.49		
CSRS			0.009**	1.98			0.011**	2.47
FIRM	Yes				No			
INDUS	No				Yes			
YEAR	No				Yes			
CONT	Yes							
Constant	0.331*	1.91	0.426	1.58	0.487***	3.00	0.538**	2.18
Prob > F	0.00***		0.00***		0.00***		0.00***	
R^2	0.057		0.081		0.086		0.104	
Obs.	431		357		431		357	

الجزء ب: نتائج طريقة PSM and lagged dependent variable

Variable	LAGGED				PSM			
	Coef.	t-value	Coef.	t-value	Coef.	t-value	Coef.	t-value
CSRB	0.007**	2.51			0.011***	4.21		
LCSRB	0.096	1.63						
CSRS			0.007*	1.72			0.024***	2.92
LCSRS			0.100	1.40				
CONT								
Constant	0.258	1.36	0.276	1.01	0.058	0.14	0.466	0.69
Prob > F	0.000***		0.000***		0.000***		0.000***	
R^2	0.052		0.074		0.053		0.107	
Obs.	383		316		223		143	

*> 10%، **> 5%، ***> 1%

FIRM يشير إلى إضافة عوامل ضابطة متعلقة بالأثر الثابت الغير مقاس لخصائص الشركة، INDUS يشير إلى إضافة عوامل ضابطة متعلقة بالأثر الثابت الغير مقاس لخصائص القطاع الصناعي، YEAR يشير إلى إضافة عوامل ضابطة متعلقة بالأثر الثابت الغير مقاس لأثر الفترات المحاسبية، CONT يشير للعوامل الضابطة الاساسية المستخدمة بشكل اساسي بالدراسة، LCSRB يمثل قيمة موازنات المسؤولية المجتمعية بالسنة الماضية، LCSRS يمثل قيمة الانفاق على أنشطة المسئولية المجتمعية للشركة بالسنة الماضية، جدول 2 يوضح تعريفات ومقاييس عوامل الدراسة

5. الخاتمة

تناولت هذه الدراسة أبرز الموضوعات المتعلقة بالتجنب الضريبي والمسئولية المجتمعية، حيث يُولي كثير من المهتمين من متخذي القرارات على مستوى الدول ومستوى الشركات والباحثين اهتماماً كبيراً للعوامل المحددة لهذه الموضوعات وكذلك النتائج المترتبة عن ممارسة الشركات للتجنب الضريبي والمسئولية المجتمعية. بشكل خاص، تهتم هذه الدراسة بتحديد العلاقة بين المسئولية المجتمعية والتجنب الضريبي وكذلك الأثر المعدل لخبرات المدير التنفيذي الخاصة بالشركة والأجنبية والمحاسبية. بالاعتماد على عينة بحثية مستخرجة من الشركات الغير مالية والمدرجة بسوق مسقط للأوراق المالية، توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية:

1. الشركات التي تُخصص مبالغ كبيرة لموازنات الأنشطة المجتمعية لا تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليها.
2. الشركات التي تُنفق مبالغ كبيرة على الأنشطة المجتمعية لا تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليها.
3. خبرات المدير التنفيذي المتعلقة بالشركة تؤثر بشكل سلبي على علاقة الموازنات والانفاق المالي للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي.
4. خبرات المدير التنفيذي الأجنبية تؤثر بشكل سلبي على علاقة الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي.
5. خبرات المدير التنفيذي المحاسبية تؤثر بشكل إيجابي على علاقة الموازنات المالية للأنشطة المجتمعية مع التجنب الضريبي.

تبعاً لهذه النتائج، تُقدم هذه الدراسة عدداً من التوصيات التي قد تساهم بتعزيز كثير من الممارسات للشركات وأبرزها:

1. على الشركات وأصحاب القرار في هذه الشركات تعزيز الإفصاح عن الأمور المالية المتعلقة بالأنشطة المجتمعية، فقد تلعب هذه الإفصاحات دور حاكمي لكثير من الممارسات في الشركات وتعزيز ثقافة النزاهة.
2. تساهم هذه الدراسة بتوصية مجالس إدارة الشركات بتصميم انظمة تحفيزية ورقابية فعالة تُسهم بتحفيز مدراء الشركات باستخدام خبراتهم في تعزيز وترسيخ الأنشطة الأخلاقية والمجتمعية التي تُحسن علاقة الشركة مع الأطراف ذات العلاقة وتُعزز مشروعيتها بالمجتمع الذي تعمل فيه.
3. توصي هذه الدراسة الشركات وأصحاب القرار فيها بتشكيل لجان متخصصة تربط أنشطة التمويل والمسئولية المجتمعية والامتثال بالقوانين، والذي بدوره سيُعزز أهدف الشركة المرتبطة بالاستدامة والتقارير المالية.
4. نتائج هذه الدراسة تُقدم توصية للجهات التنظيمية لقوانين الشركات وكذلك هيئات الأسواق المالية بتطوير متطلبات الإفصاح ليشمل طلب الشركات بالإفصاح عن أنشطتها المالية المتعلقة بالمسئولية المجتمعية، حيث سيُعزز هذا الإفصاح قدرة المستثمرين من التفرقة بين الأنشطة المجتمعية الشكلية والحقيقية.
5. توصي هذه الدراسة الجهات التنظيمية لقوانين الشركات وكذلك هيئات الأسواق المالية بتعزيز التنوع بالخبرات على مستوى الإدارة التنفيذية لتشمل خبرات محاسبية لتساهم بتعزيز ثقافة النزاهة والامتثال بالقوانين ومتطلبات المجتمع.
6. توصي هذه الدراسة المستثمرين بضرورة اعتبار الأنشطة المالية المتعلقة بالمسئولية المجتمعية في قراراتهم الاستثمارية والتقييمية لإدارة الشركات، حيث تُبرز هذه المعلومات مستوى النزاهة والاخلاقيات بالشركات التي تمثل في الوقت الحالي محدداً أساسي لنجاح واستمرارية الشركات.

على الرغم من الأهمية الكبيرة التي تُقدمها هذه الدراسة للمعرفة والممارسات التطبيقية وكذلك محاولتنا لتعزيز موثوقية هذه النتائج، نود الإشارة لبعض المحددات أو المعوقات والتي تفتح أفاقاً جديدة للدراسات المستقبلية بمعالجتها والتوسع في طياتها، ومن أبرزها الآتي:

1. يجب مراعاة عدم تعميم النتائج على كل الدول وبشكل خاص للدول التي تختلف بشكل جوهري من حيث الخصائص الثقافية والتنظيمية عن عينة الدراسة، ولكن هذه النتائج ممكن تطبيقها على دول مشابه بشكل كبير لسلطنة عُمان، على سبيل المثال للأسواق المالية الخليجية أو العربية الأخرى.
2. على الرغم من محاولتنا لمعالجة مشكلة التداخل بين المتغيرات لتعزيز نتائج الدراسة، لكن لا يمكن الجزم بشكل مطلق على معالجة أثر هذه المشكلة على نتائج الدراسة.
3. تم افتراض عدم وجود دوافع داخلية غير مرئية للمدير التنفيذي، مثل درجة التدّين، لبيان الأثر المعدل للخصائص المرئية للمدير التنفيذي، ولكن ممكن أن تؤثر هذه الخصائص الغير مرئية على هذه العلاقات لأن جانب كبير من الأنشطة المجتمعية والتجنب الضريبي يتضمن أمور أخلاقية ممكن تعكسها درجة التدِّين ولكن بسبب صعوبة قياس هذا الجانب بشكل موثوق تم وضع هذا الافتراض.

المراجع

Baatwah, S.R., A.A. Al-Qadasi, A.M. Al-Shehri, I. Derouiche, 2022. Corporate social responsibility budgeting and spending during COVID–19 in Oman: A humanitarian response to the pandemic. Finance Research Letters, 102686

Baatwah, S.R., M. Bajaher, M. Asiri, 2023. Board of directors, COVID-19, and corporate social responsibility monetary performance: direct and interaction effects analysis. Journal of Financial Reporting and Accounting

Baatwah, S.R., K. Hussainey, M. Bajaher, 2025a. Females in corporate business: Do ownership and homophily matter in the context of tax avoidance? Kyklos 78, 569-586

Baatwah, S. R., M. H. Mgammal, M. R. Aomrah. 2025b. Does audit committee chair expertise combat tax avoidance in emerging markets? Direct and indirect investigation. International .Journal of Accounting and Information Management 33 (4):716-740

Baatwah, S.R., Z. Salleh, N. Ahmad, 2015. CEO characteristics and audit report timeliness: Do .CEO tenure and financial expertise matter? Managerial Auditing Journal 30, 998-1022

Bamber, L.S., J. John, I.Y. Wang, 2010. What's my style? The influence of top managers on .voluntary corporate financial disclosure. Accounting Review 85, 1131-1162

Bauer, A.M., 2016. Tax avoidance and the implications of weak internal controls. Contemporary .Accounting Research 33, 449-486

Boubakri, N., S. El Ghoul, O. Guedhami, H. Wang, 2021. Corporate social responsibility in emerging market economies: Determinants, consequences, and future research directions. .Emerging Markets Review 46, 100758

Cao, J., A.A. Haji, J. Hu, 2024. The effect of mandatory CSR disclosures on corporate tax avoidance: Evidence from a quasi-natural experiment. Journal of International Accounting .Research 23, 33-57

Chang, D., X. Chang, W. Yan, 2025. CEO locality and corporate social responsibility. British .Journal of Management 36, 571-596

Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, T. Shevlin, 2010. Are family firms more tax aggressive than non- .family firms? Journal of Financial Economics 95, 41-61

Chen, W., G. Zhou, X. Zhu, 2019. CEO tenure and corporate social responsibility performance. .Journal of Business Research 95, 292-302

Cheng, Q., K. Lo, 2006. Insider trading and voluntary disclosures. Journal of Accounting .Research 44, 815-848

Chouaibi, J., M. Rossi, N. Abdessamed, 2021. The effect of corporate social responsibility practices on tax avoidance: an empirical study in the French context. Competitiveness Review 32, 326-349.

Dang, V.C., Q.K. Nguyen, 2022. Audit committee characteristics and tax avoidance: Evidence .from an emerging economy. Cogent Economics & Finance 10, 2023263

DeFond, M., B. Qi, Y. Si, J. Zhang, 2025. Do signatory auditors with tax expertise facilitate or curb .tax aggressiveness? Journal of Accounting and Economics 79, 101715

Dowling, J., J. Pfeffer, 1975. Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. .Pacific Sociological Review 18, 122-136

Dyreng, S.D., M. Hanlon, E.L. Maydew, 2008. Long-run corporate tax avoidance. The Accounting .Review 83, 61-82

Dyreng, S.D., M. Hanlon, E.L. Maydew, 2010. The effects of executives on corporate tax .avoidance. The Accounting Review 85, 1163-1189

Francis, B.B., I. Hasan, Q. Wu, M. Yan, 2014. Are female CFOs less tax aggressive? Evidence .from tax aggressiveness. Journal of the American Taxation Association 36, 171-202

Freeman, R.E., 1984. Strategic management: A stakeholder approach. (Pitman Publishing, .Boston, USA)

Hambrick, D.C., P.A. Mason, 1984. Upper echelons: The organization as a reflection of its top .managers. The Academy of Management Review 9, 193-206

Hanlon, M., S. Heitzman, 2010. A review of tax research. Journal of Accounting and Economics .50, 127-178

Hsieh, T.-S., Z. Wang, S. Demirkan, 2018. Overconfidence and tax avoidance: The role of CEO .and CFO interaction. Journal of Accounting and Public Policy 37, 241-253

Huang, H., W. Zhang, 2020. Financial expertise and corporate tax avoidance. Asia-Pacific Journal .of Accounting & Economics 27, 312-326

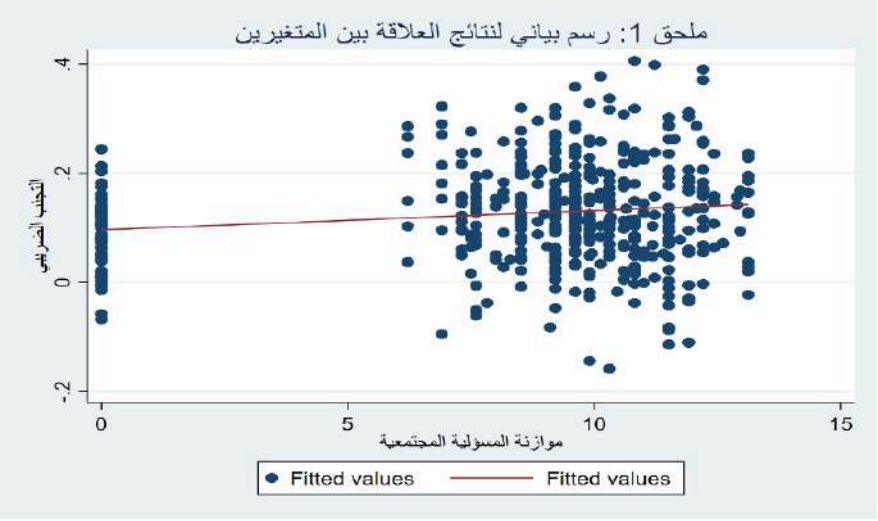
Karavitis, P., P. Kazakis, T. Xu, 2025. Overconfident CEOs, corporate social responsibility, and tax avoidance: Evidence from China. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation .59, 100702

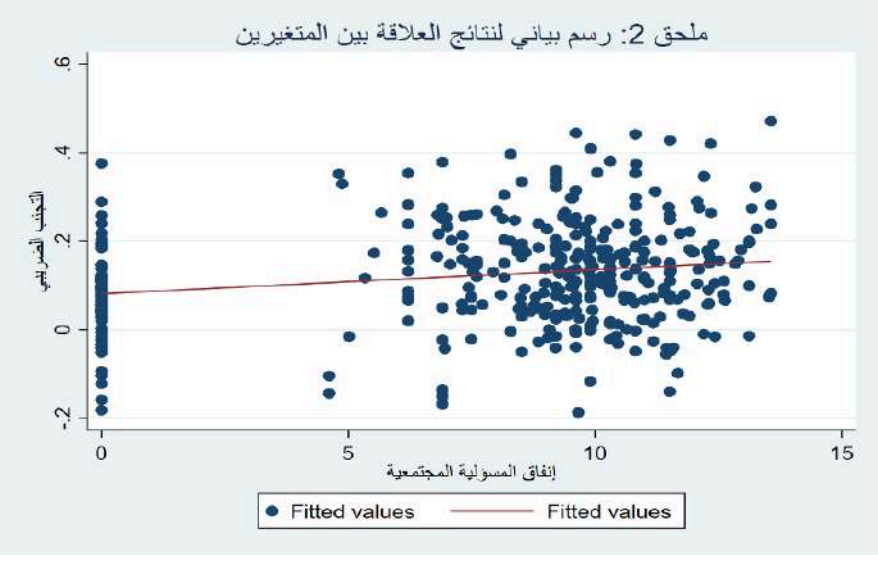
Khan, M., S. Srinivasan, L. Tan, 2017. Institutional ownership and corporate tax avoidance: New .evidence. The Accounting Review 92, 101-122

Kolias, G., E. Koumanakos, 2022. CEO duality and tax avoidance: Empirical evidence from Greece. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 47, 100465

Kovermann, J., P. Velte, 2021. CSR and tax avoidance: A review of empirical research. Corporate Ownership & Control 18, 20-39.
Kuo, C.-S., 2023. Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: Evidence from the 2018 Tax Reform in Taiwan. Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies 26, 2350007.
Lanis, R., G. Richardson, 2011. The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. Journal of Accounting and Public Policy 30, 50-70.
Lanis, R., G. Richardson, 2012. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. Journal of Accounting and Public Policy 31, 86-108.
Lanis, R., G. Richardson, C. Liu, R. McClure, 2019. The impact of corporate tax avoidance on board of directors and CEO reputation. Journal of Business Ethics 160, 463-498.
Law, K.K.F., L.F. Mills, 2017. Military experience and corporate tax avoidance. Review of Accounting Studies 22, 141-184.
Lisowsky, P., 2010. Seeking shelter: Empirically modeling tax shelters using financial statement information. The Accounting Review 85, 1693-1720.
López-González, E., J. Martínez-Ferrero, E. García-Meca, 2019. Does corporate social responsibility affect tax avoidance: Evidence from family firms. Corporate Social Responsibility and Environmental Management 26, 819-831.
Manner, M.H., 2010. The impact of CEO characteristics on corporate social performance. Journal of Business Ethics 93, 53-72.
Marques, M., T.M. Montenegro, F.A. Brás, 2024. Tax avoidance and corporate social responsibility: A meta-analysis. Journal of the American Taxation Association 46, 137-156.
McGuire, S.T., T.C. Omer, D. Wang, 2012. Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? The Accounting Review 87, 975-1003.
Neifar, S., S. Huesing, 2023. The effect of contractual and behavioral CEO attributes on aggressive tax avoidance: case of German-listed firms in HDAX. Journal of Financial Reporting and Accounting ahead-of-print.
Petrenko, O.V., F. Aime, J. Ridge, A. Hill, 2016. Corporate social responsibility or CEO narcissism? CSR motivations and organizational performance. Strategic Management Journal 37, 262-279.
Qin, J., J. Lin, Y. Xin, 2024. Corporate tax avoidance: The impact of performance above aspiration and CEO experience. Asia Pacific Journal of Management 41, 2301-2331.

Richardson, G., G. Taylor, R. Lanis, 2013. The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. Journal of Accounting and Public Policy 32, 68-88.
Sarhan, A.A., 2024. Corporate social responsibility and tax avoidance: the effect of shareholding structure—evidence from the UK. International Journal of Disclosure and Governance 21, 1-15.
Sun, H., J. Zhu, T. Wang, Y. Wang, 2021. MBA CEOs and corporate social responsibility: Empirical evidence from China. Journal of Cleaner Production 290, 125801.
Yuan, Y., G. Tian, L.Y. Lu, Y. Yu, 2019. CEO ability and corporate social responsibility. Journal of Business Ethics 157, 391-411.


ملحق 1: رسم بياني لنتائج العلاقة بين المتغيرين
التجنب الضريبي
-.2
0
.2
.4
0
5
10
15
موازنة المسؤلية المجتمعية
Fitted values
Fitted values


ملحق 2: رسم بياني لنتائج العلاقة بين المتغيرين
التجنب الضريبي
-.2
0
.2
.4
.6
0
5
10
15
إنفاق المسؤلية المجتمعية
Fitted values
Fitted values

دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانيَّة وفق إطار نظرية Abrahamson

د. عبدالرحمن بن على الجبر
كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك فيصل

الملخص

هدفَ البحث إلى التعرُّف إلى دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، والتي تُعدُّ مرتكزًا أساسيًّا لتحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والاستدامة، ومِنْ ثمَّ استغلال الموارد الاستغلال الأمثل. أبرز ما تميَّز به هذا البحث عن الأبحاث السابقة هو تطبيقه لنظرية Abrahamson (1991) التي تأخذ في الاعتبار مجموعة متنوعة ومتكاملة من دوافع التطبيق، وكذلك دراسة دوافع التطبيق في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق، وأخيرًا إجراء البحث في سياق القطاع العام السعودي الذي يشهد حراكًا ضخمًا ونوعيًّا في تفعيل منظومة كفاءة الإنفاق والتحول لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والتي ترتبط ارتباطاً وثيقًا بمحاسبة التكاليف. لتحقيق هدف البحث تم تطبيق المنهجية الكمية الوصفية بالاعتماد على إستراتيجيَّة المسح الاستقصائي وأداة الاستبانة بواسطة الإنترنت لجمع البيانات من مؤسسات القطاع العام السعودي. قدَّم البحث مجموعة من النتائج أبرزها وجود فترتين رئيستين لتطبيق محاسبة التكاليف؛ الأولى تُغطي الفترة الممتدة من عام 2019 م وما قبلها (عدد 28 مطبقًا)، والثانية تغطي فترة ما بعد العام 2019م (عدد 49 مطبقًا)، وأن تطبيق محاسبة التكاليف في كلتا الفترتين مدفوع بمجموعة متنوعة وهي تراتبيًّا: جانب الاختيار الإجباري، Abrahamson (1991) من الدوافع متمثلة في ثلاثة جوانب وفق نظرية وجانب الاختيار الملائم، وجانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة، الأمر الذي يقدم دعمًا للنظرية، ويشير إلى ثراء تجربة التطبيق في السياق السعودي، وكذلك وجود تطبيق مدفوع بتشجيع من مركز الحكومة واحتياج فِعْلي لدى مؤسسات القطاع العام. في ضوء ما توصل إليه البحث وبناءً على توصيات الدراسات السابقة، تمَّ تقديم مجموعة من التوصيات المهمة التي تُسهم في تعزيز الاستفادة من تطبيقات محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي.

المصطلحات الأساسية: محاسبة التكاليف، القطاع العام، حفظ الموارد، كفاءة الإنفاق، دوافع التطبيق.

ABSTRACT

The research aims to identify the motives for implementing cost accounting in the Saudi public sector, which is considered a fundamental pillar for achieving the principles of efficiency, effectiveness, well-being and sustainability, and therefore optimally exploiting resources. The most prominent features of this research from previous research is its application of Abrahamson's theory (1991), which takes into account a diverse and integrated set of implementation motives, as well as its study of the motives in the main time periods of implementation, and finally conducting the research in the context of the Saudi public sector, which is witnessing a huge and unique movement in activating the spending efficiency system and the transition to applying the accrual basis of accounting, which are closely linked to cost accounting. To achieve the research objective, the quantitative descriptive methodology was applied using the survey strategy and the online questionnaire tool to collect data from Saudi public organizations. This research provided many results, the most prominent of which is that there are two main periods for implementing cost accounting, the first covering the period from 2019 AD and before (28 implementers), and the second covering the period after 2019 AD (49 implementers); the application of cost accounting in both periods is driven by a variety of motives represented in three aspects according to Abrahamson's theory (1991) which are sequentially the Forced-selection Perspective, Efficient-choice Perspective, and Fad and Fashion Perspective, which provides support for the theory, and indicates the richness of the implementation experience in the Saudi context, as well as the existence of an implementation driven by encouragement from the government center as well as an actual need in public sector institutions. Considering this research findings and based on the recommendations of previous studies, a set of important recommendations have been presented that will contribute to enhancing the benefit from implementing cost.

KEYWORD: Cost Accounting, Public Sector, Resource Conservation, Spending Efficiency, Implementation Motives.

1- مقدمة

تسعى الدول إلى تقديم أكبر عدد من الخدمات والمنتجات وأجودها؛ مما يُسهم في تعزيز مستويات رفاهية وجودة حياة المواطنين والمُقيمين (الجبر، 2021). وعليه، تهتم الدول بتطبيق مبادئ الكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) لتمكينها من استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل ولتحقيق أعلى مستويات الأداء والإنجاز في أعمالها وخدماتها (Ouertani et al., 2018, Asiri, 2024, Rivenbark et al., 2017). إضافةً إلى ذلك، تهدف الدول إلى تحقيق الموازنة بين مفهوم الرفاهية (Well-being) والذي يُعنَى بتقديم أفضل وأجود الخدمات والمنتجات للجيل الحالي، ومفهوم الإستدامة (Sustainability) والذي يُعنَى بإستمرار تقديم هذه الخدمات والمنتجات للأجيال القادمة (Heinberg and Lerch, 2010)، من خلال التركيز على مجالات مختلفة، مثل: المحافظة على الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة، والمحافظة على النظام البيئي، وتوليد الطاقة من مصادر مستدامة، وتخفيض مستويات النفايات والانبعاثات الضارة (الهباش، 2022). ولأهمية إستمرار الدول في تقديم الخدمات والمنتجات مع الأخذ في الإعتبار المبادئ والمفاهيم المختلفة ذات العلاقة كالكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة، بدأ عدد من الدول والمنظمات بالقيام بالعديد من الجهود مثل سَنّ الأنظمة المُلزمة وإستحداث البرامج والمبادرات والأدوات الداعمة للمحافظة على الموارد وإستدامتها (الجبر، 2021؛ الهباش، 2022).

وتُعدُّ محاسبة التكاليف أحد أبرز الركائز التي تعتمد عليها الدول في جهودها الرامية للاستمرار في تقديم الخدمات والمنتجات في إطار الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة (Rivenbark and Carter, 2000, Rivenbark et al., 2017, Mohr, 2017)؛ وذلك لتركيزها على قياس وإدارة التكاليف المتصلة بالخدمات والمنتجات المستنزفة للموارد لدعم إتخاذ القرار وإجراءات الرقابة وتقييم الأداء(Drury, 2018, Kaplan and Cooper, 1998, Kaplan, 1988) .

1-1 مشكلة البحث وأسئلته

قامت الدول والمنظمات العالمية بوضع أهداف طموحة تُمكِّن من تحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات، وبالتالي إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل. ومن أبرز الخطط والمبادرات الدولية هي خطة منظمة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة 2030، والتي تقوم على تحقيق التوازن بين النمو الاقتصادي، والإدماج الإجتماعي، وحماية البيئة.

وللقطاع العام خصوصية في الجهود المبذولة لحفظ الموارد؛ وذلك من ثلاثة أوجه رئيسة: الأول، أن القطاع العام هو القطاع المعني بتنفيذ جزء كبير من الخدمات وتحديدًا الخدمات العامة (Public Services)، الأمر الذي يستلزم موارد ضخمة لتأسيس وتشغيل المؤسسات المقدمة لهذه الخدمات. الثاني، أن دوافع حفظ الموارد تكون أقل حضورًا في القطاع العام مقارنةً بالقطاع الخاص القائم على مبدأ الربحية والقطاع غير الربحي الذي يواجه تحديات مستمرة في التمويل والإستدامة، حيث إن القطاع العام يهدف إلى تقديم أفضل الخدمات للمستفيدين ولو ترتب على ذلك تعزيز أو دعم للموازنات المعتمدة. الثالث، أن تطبيق مبدأ الإستحقاق المحاسبي بالقطاع العام يُعدُّ أقل نضجًا مُقارنةً بالقطاعين الخاص وغير الربحي، الأمر الذي يشير إلى تطبيقات أقل لمحاسبة التكاليف اللازمة لقياس وإدارة تكاليف الخدمات والمنتجات المستهلكة للموارد.

ولأهمية تحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات، وعليه، إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل من قِبل مؤسسات القطاع العام، وللدور البارز لمحاسبة التكاليف في توظيف هذه المبادئ، قامت مجموعة من الدراسات بدراسة تطبيقات محاسبة التكاليف في القطاع العام (e.g., Hoque and Rana, 2019, Mohr, 2017, Geiger and Ittner, 1996, Lapsley and Wright, 2004) (السوافيري والحركان، 2009؛ الدلفي وآخرون، 2023).

وتناولت هذه الدراسات وقدمت نتائج مهمة عن جوانب مختلفة كمستويات تطبيق محاسبة التكاليف (Carvalho et al., 2012, Hoque and Rana, 2019, Geiger and Ittner, 1996)، وخصائص أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة (Geiger and Ittner, 1996, Hoque and Rana, 2019, Rogošić, 2021)، ودوافع التطبيق (Lapsley and Wright, 2004, Verbeeten, 2011, Jackson and Lapsley, 2003)، والعوامل المؤثرة على التطبيق (Geiger and Ittner, 1996, Helden, 1997, Schoute and Budding, 2017a, Schoute and Budding, 2017b, Groot and Budding, 2004)، ومُمكِّنات وتحديات التطبيق (Lapsley and Wright, 2004, Carvalho et al., 2012, Lutilsky et al., 2012, Hoque and Rana, 2019)، والإستخدامات والمنافع المُتحققة من تطبيق النظام (Carvalho et al., 2012, Rogošić, 2021, Geiger and Ittner, 1996).

وعلى الرغم من الإسهامات البحثية والتطبيقية التي قدمتها الدراسات السابقة في مجال محاسبة التكاليف، إلا أنه لا تزال توجد فرص بحثية لإثراء الفكر المحاسبي وتطوير الممارسات المهنية المتصلة بمحاسبة التكاليف في القطاع العام، وذلك على النحو التالي: أولاً، يُعدُّ مجال دوافع تطبيق محاسبة التكاليف أحد أبرز المجالات البحثية؛ كونه يسعى لمعرفة وفهم السياق العام الذي دفعَ مؤسسات القطاع العام لدراسة وإتخاذ قرار تطبيق محاسبة التكاليف، وعليه تُعدُّ أحد الركائز البحثية التي يجب فهمها بتعمق وشكل كافٍ لإحداث تقدم في الأبحاث المتصلة بمحاسبة التكاليف في القطاع العام، وبالتالي دعم الجهود المتصلة بتحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات، وتبعًا، إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل. إضافةً إلى ذلك، فإن دراسة وفهم الدوافع يُسهم في تقييم جودة ومستوى الإستفادة من أنظمة التكاليف المُطبقة، وتقديم توصيات لمؤسسات القطاع العام التي تمتلك دوافع قد تؤدي إلى عدم إستغلال نظام التكاليف بالشكل الأمثل من تعظيم إستخداماتها وإستفادتها من محاسبة التكاليف بما يُسهم في تعزيز أدائها. كما أن دراسة وفهم دوافع التطبيق خلال الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق يُسهم في تعزيز فهم هذه الدوافع وتشخيصها بالشكل الأمثل؛ مما يتيح تقديم توصيات بحثية ومهنية أكثر دقة وملاءمة. وعلى الرغم من وجود بعض الدراسات التي حاولت تغطية جوانب متعلقة بدوافع التطبيق، إلا أنه لا توجد دراسة شمولية في هذا المجال قامت بدراسة حزمة متنوعة من دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام للفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق بإستخدام إطار نظري شمولي وهي نظرية Abrahamson (1991)، والتي تهتم بدراسة تطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة. ثانيًا، يعدُّ سياق البحث أحد أبرز الركائز الداعمة لإجراء البحث؛ حيث إنه يوفر البيانات المناسبة للإجابة عن أسئلة البحث وتحقيق أهدافه. وفي هذا الشأن، فإن سياق القطاع العام في المملكة العربية السعودية يعدُّ سياقًا مناسبًا لأبحاث محاسبة التكاليف في القطاع العام نظرًا للدور الكبير التي تقوم به المملكة لإستغلال الموارد الإستغلال الأمثل ضمن رؤية المملكة 2030 من خلال: (1) تطوير منظومة كفاءة الإنفاق عن طريق تأسيس وتفعيل هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية في عام 2016، والتي تقوم بجهود نوعية لقياس وترشيد التكاليف بإستخدام أدوات متنوعة (هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية، 2025)، و(2) تفعيل التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي عن طريق وزارة المالية، والذي يعدُّ مُمكّنًا رئيسًا لقياس وإدارة التكاليف بالقطاع العام السعودي (برنامج الإستحقاق المحاسبي، 2025). وفي حدود علم الباحث، فإن الدراسات المتعلقة بمحاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي تُعدُّ محدودة ولم تشمل جانب دوافع التطبيق بشكل شمولي (Asiri, 2024, Alkhurayji, 2021, Ouertani et al., 2018) (الجبر والمطوع، 2025).

وبمراجعة الأدبيات السابقة، يتبين أن غالبية الدراسات ركزت على قياس كفاءة إنفاق القطاع السعودي (Asiri, 2024, Alkhurayji, 2021, Ouertani et al., 2018)، دون التركيز على تطبيق محاسبة التكاليف بشكل مباشر، باستثناء دراسة الجبر والمطوع (2025) والتي تُعدُّ الدراسة الأشمل حيث تتناول واقع محاسبة التكاليف في القطاع

العام السعودي بشكل عام مُركزةً على مستوى التطبيق، وخصائص وإستخدامات ومستخدمي محاسبة التكاليف، والمُمكّنات والتحديات المرتبطة بتطبيق محاسبة التكاليف، والمنافع التي تم تحقيقها من التطبيق. إلا أن الدراسة لم تتناول دوافع التطبيق وأشارت إلى أهمية قيام الأبحاث المستقبلية بالتركيز عليه بإستخدام نظريات مختلفة، وهذا ما يسعى البحث الحالي إلى دراسته.

وفي ضوء ما تقدَّم، يُمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي: ما دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي وفق إطار نظرية Abrahamson (1991)؟

ويُمكن الإجابة عن السؤال الرئيس من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي؟

2- ما دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي وفق إطار نظرية Abrahamson (1991) في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق؟

2-1 أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى التعرُّف إلى دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- إستعراض أبرز مفاهيم محاسبة التكاليف ذات العلاقة بالبحث.

2- إستعراض نظرية Abrahamson (1991) والتي تهتم بدراسة تطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة، وإستخدامها للتعرُّف على دوافع تطبيق محاسبة التكاليف.

3- تقديم لمحة تاريخية عن تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي.

4- إستعراض نتائج الدراسات السابقة التي تناولت دوافع تطبيق محاسبة التكاليف، وخاصةً في القطاع العام.

5- إجراء دراسة ميدانيَّة للتعرُّف على الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، وكذلك فهم دوافع التطبيق في هذه الفترات بإستخدام نظرية Abrahamson (1991).

6-تقديم التوصيات اللازمة لبحث ولتعزيز تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام السعودي والإستفادة منه في تجويد القرارات وتعزيز الرقابة وتحسين الأداء.

3-1 أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في النقاط التالية:

1- التركيز على محاسبة التكاليف في القطاع العام، والتي تؤدي دورًا بارزًا في مساعدة الدول على الإستمرار في تقديم خدماتها ومنتجاتها في إطار الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة.

2- تناول أحد أهم وأبرز المجالات البحثية الرئيسة وهو مجال دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، والذي يُمهد الطريق لإجراء أبحاث متقدمة حول تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، وعليه يدعم الجهود المتعلقة بتحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات، وتبعًا، إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل. إضافةً إلى ذلك، فإن دراسة وفهم الدوافع يُسهم في تقييم وتقويم تطبيقات محاسبة التكاليف بما يُعزز إستخدامها وإسهامها في تحسين أداء المؤسسات المُطبقة.

3- شمولية البحث للفترات الزمنية الرئيسة لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، وعليه إسهامه في زيادة معرفة وفهم السياق والبيئة التي دفعت مؤسسات القطاع العام لدراسة وإتخاذ قرار تطبيق محاسبة التكاليف، وكذلك في تقديم توصيات بحثية ومهنية أكثر دقة وملاءمة.

4- إستخدام إطار نظري شمولي لدراسة دوافع التطبيق وهو إطار نظرية Abrahamson (1991) والتي تهتم بدراسة تطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة بإستخدام حزمة متنوعة من الدوافع.

5- التركيز على سياق القطاع العام، وهو سياق يتميز عن القطاع الخاص والقطاع غير الربحي بانخفاض دوافع قياس وترشيد التكاليف، وكذلك انخفاض إستخدام المنهجيات المحاسبية الملائمة لتطبيقات محاسبة التكاليف، علاوة على إستنزافه لنسبة كبيرة من موارد الدولة الإجمالية.

6- إختيار سياق مميز وهو القطاع العام السعودي؛ نظرًا للجهود الكبيرة التي تقوم بها المملكة العربية السعودية للمحافظة على الموارد وإستغلالها الإستغلال الأمثل وتطبيق محاسبة التكاليف من خلال تطوير وتدشين منظومة كفاءة الإنفاق ومشروع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي.

7- تقديم توصيات لمتخذي القرار تُسهم في تعزيز تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي والإستفادة منه في تجويد القرارات وتعزيز الرقابة وتحسين الأداء، وعليه تدعم مؤسسات القطاع العام في تقديم الخدمات والمنتجات وفق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة، وتبعًا، في إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل، بما يتماشى مع مستهدفات المملكة في رؤية 2030 الرامية لتحقيق الإستدامة المالية عن طريق زيادة الإيرادات وترشيد النفقات.

4-1 خطة البحث

يتضمن هذا البحث الأجزاء التالية:

1- الجزء الأول: قدَّم البحث، وتناول مشكلة البحث وأسئلته، وأهدافه، وأهميته، وخطة إجرائه.

2- الجزء الثاني: يستعرض الإطار النظري المتصل بمفاهيم محاسبة التكاليف ذات العلاقة، ونظرية 1- Abrahamson (1991) لتطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة، ولمحة تاريخية عن جهود المملكة لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، بالإضافة إلى نتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة.

2- الجزء الثالث: يوضح منهجية وإستراتيجية البحث وطُرق جمع البيانات.

3- الجزء الرابع: يستعرض نتائج الدراسة الميدانيَّة ويُناقشها.

4-الجزء الخامس: يختم البحث من خلال تقديم ملخص لأبرز النتائج، وبيان بأهم التوصيات، وكذلك مقترحات بشأن إتجاهات البحث المستقبلية.

الإطار النظري والدراسات السابقة

يستعرض هذا الجزء الإطار النظري للبحث من جوانب مفاهيم محاسبة التكاليف ذات العلاقة، ونظرية Abrahamson (1991) لتطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة، ولمحة تاريخية عن جهود المملكة لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، كما يستعرض هذا الجزء نتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة.

محاسبة التكاليف

تهتم محاسبة التكاليف بإحتساب تكاليف غرض التكلفة (المنتج أو الخدمة أو البرنامج) من خلال نظام تكاليفي يقوم بحصر وتحديد التكاليف ذات العلاقة وتحميلها على غرض التكلفة كالمنتج أو الخدمة أو البرنامج؛ وذلك لدعم الإدارة في ثلاثة مجالات رئيسة، وهي تقييم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة لأغراض التقرير المالي، وإتخاذ القرارات الاستراتيجية (طويلة المدى) والتشغيلية (قصيرة المدى)، والتخطيط والرقابة وإدارة الأداء (Drury, 2018, Kaplan and Cooper, 1998, Kaplan, 1988) (الوابل، 2006). ويمكن تصنيف التكاليف بحسب ارتباطها بغرض التكلفة إلى تكاليف مباشرة (Direct Costs) وتكاليف غير مباشرة (Indirect Costs) (Kaplan and Cooper, 1998). وتُعدُّ التكاليف مباشرةً في حال وضوح وسهولة تحديد نصيب غرض التكلفة منها بدقة، في حين تُعدُّ التكاليف غير مباشرة في عدم وضوح وصعوبة تحديد نصيب التكلفة منها بدقة (Horngren et al., 2012) (الوابل، 2006). ولتحسين جودة معلومات التكاليف، فإنه يتم عادةً تحديد نصيب غرض التكلفة من التكاليف غير المباشرة بإستخدام أسلوب التحميل على مرحلتين (Two-Stages Assignment Process) (Cooper, 1987, Innes and

(Cooper, 1987, Innes and Mitchell, 1998, Garrison et al., 2010). ووفق هذا الأسلوب، فإنه يتم في المرحلة الأولى تحميل التكاليف غير المباشرة على ما يُعرف بمراكز التكلفة (Cost Centres) أو مجمعات التكلفة (Cost Pools) عن طريق التحميل المباشر في حال إرتباط التكاليف غير المباشرة بشكل مباشر بمركز أو مجمع التكلفة أو بإستخدام مجموعة متنوعة من أسس تحميل المرحلة الأولى (First-Stage Allocation Bases or Resource Drivers) مثل المساحة أو عدد العاملين في حال عدم ارتباطها بشكل مباشر بمركز أو مجمع التكلفة؛ وفي المرحلة الثانية يتم تحميل التكاليف غير المباشرة المُجمعة بمراكز أو مجمعات التكلفة على أغراض التكلفة (كالمنتجات والخدمات والبرامج) بإستخدام مجموعة منوعة من أسس تحميل المرحلة الثانية (Second-Stage Allocation Bases or Cost Drivers)، مثل عدد ساعات العمل وساعات تشغيل الآلات المنصرفة على تصنيع المنتجات، وعدد مرات إعداد وتجهيز الآلات لتصنيع المنتجات، وعدد طلبات الشراء المتعلقة بالمنتجات والخدمات والبرامج (الهديب والجبر، 2022) (Cooper and Kaplan, 1991, Drury, 2018).

ويختلف تصميم نظام محاسبة التكاليف من جهة لأخرى؛ وذلك بموجب العديد من المحددات؛ أبرزها مجالات إستخدام معلومات التكاليف (التقرير المالي، وإتخاذ القرارات، والرقابة وإدارة الأداء)، ونمط التشغيل بالمؤسسة، ومستوى تنوع المنتجات، ونسبة التكاليف غير المباشرة، وحجم المنافسة، ومستوى التقدم التقني (Cooper, 1988, Aljabr, 2020, Schoute, 2009, Aljabr, 2023, Malmi, 1999, Al-Omiri and Drury, 2007).

ويمكن وصف تصميم نظام التكاليف ودرجة تفصيله من عدة جوانب؛ كمنهجية تحميل التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة، ومنهجية تضمين جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة ضمن تكلفة غرض التكلفة، ومستوى فهم المستخدمين للمعلومات المقدمة من نظام التكاليف (Brierley, 2008, Fisher and Krumwiede, 2012). إلا أن الأدبيات السابقة ركزت بشكل كبير على بحث محددات وآثار تصميم نظام التكاليف من جانب منهجية تحميل التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة، والتي تُصنف نظام التكاليف من بسيط إلى مفصل بموجب عدد من المعايير أبرزها عدد مراكز/مجمعات التكلفة، وطبيعة وعدد أسس تحميل المرحلة الأولى، وطبيعة وعدد أسس تحميل المرحلة الثانية (Abernethy et al., 2001, Hadid and Hamdan, 2022, Aljabr, 2023, Drury and Tayles, 2005, Al-Omiri and Drury, 2007, Schoute, 2009). ويمكن عزو التركيز على تصميم نظام التكاليف من جانب منهجية تحميل التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة إلى الإنتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف في نهاية الثمانينيات وخلال التسعينيات، والتي مفادها أن محاسبة التكاليف أصبحت غير قادرة على تقديم معلومات دقيقة عن تكاليف المنتجات والخدمات والبرامج في البيئة الحديثة، والتي إتسمت بعدة تغيرات أهمها إرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وزيادة تعقيدها نتيجة إستخدام الأنماط الصناعية الآلية وزيادة تنوع المنتجات استجابةً لرغبات العملاء وحجم المنافسة (Johnson and Kaplan, 1987, Cooper and Kaplan, 1988, Kaplan and Cooper, 1998).

وتشير نتائج الدراسات السابقة إلى أنه يوجد تطبيق لمحاسبة التكاليف من قِبل مؤسسات القطاع العام في دول مختلفة ولكن بدرجات متفاوتة؛ حيث وجدت أنها منخفضة في دول كالعراق (الدلفي وآخرون، 2023)، ومتوسطة في دول كأستراليا (Hoque and Rana, 2019) والبرتغال (Carvalho et al., 2012)، ومرتفعة في دول كالولايات المتحدة الأمريكية (Geiger and Ittner, 1996) ومجموعة من الدول الأوروبية (Verbeeten, 2011, Mohr et al., 2018, Rogošić, 2021). كما تشير نتائج الدراسات السابقة إلى أنه يوجد تنوع في أنظمة التكاليف المطبقة من قِبل مؤسسات القطاع العام؛ كنظام التكاليف الإجمالية، ونظام التكاليف المباشرة، ونظام التكاليف المتغيرة، ونظام التكاليف المعيارية، ونظام التكاليف المستهدفة، ونظام التكاليف الإستراتيجية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (Geiger and Ittner, 1996, Jackson and Lapsley, 2003, Verbeeten, 2011, Hoque and Rana, 2019).

إضافةً إلى ذلك، فإن نتائج الدراسات السابقة بيَّنت أن مؤسسات القطاع العام تستخدم محاسبة التكاليف للحصول على معلومات تدعم منظومة التقرير المالي، وإتخاذ القرارات، والرقابة وإدارة الأداء (Carvalho et al., 2012, Geiger and Ittner, 1996, Verbeeten, 2011, Lutilsky et al., 2012, Rogošić, 2021).

نظرية Abrahamson (1991) لتطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة

قام الفكر المحاسبي بتطوير مجموعة من الإبتكارات والممارسات المحاسبية التي تُسهم في دعم أعمال المؤسسات ومواءمة أعمالها مع المتغيرات المحيطة بها والتحسين من أدائها؛ كنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبطاقة الأداء المتوازن، والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Kaplan and Cooper, 1998, Kaplan and Norton, 1992, Shank and Govindarajan, 1993, Guilding et al., 2000)، كما إهتم الفكر المحاسبي بدراسة هذه الإبتكارات والممارسات بشكل تفصيلي بالإعتماد على عدد من النظريات لتوثيق فهم شمولي حول هذه الإبتكارات والممارسات من جوانب متعددة؛ كدوافع ومحددات ومنهجية وآلية وعوائق ومُمكّنات ونتائج وآثار التطبيق، بما يُسهم في قيام المؤسسات بتطبيقها والإستفادة منها على النحو الأمثل (e.g., Cooper and Kaplan, 1991, Malmi, 1999, Shields, 1995, Gosselin, 1997, Mia and Chenhall, 1994, Hoque and James, 2000, Hadid and Al-Sayed, 2021, Jones and Dugdale, 2002, Ahmed and Scapens, 2003, Abdel-Kader and Luther, 2008, Labro, 2019).ومن أبرز النظريات المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف النظريات المبنية على الاقتصاد (Economics theories)، والنظرية المؤسسية (Institutional theory)، والنظرية الموقفية (Contingency theory)، ونظرية شبكة المؤثرين (Actor-Network theory)، ونظريات تطبيق الإبتكارات (Wolfe, 1994)، كنظرية Abrahamson (1991) (Bromwich and Scapens, 2016, Sulaiman and Mitchell, 2005, Ryan et al., 2002).

وتُركز نظريات تطبيق الإبتكارات على الإبتكارات سواء عرفت كإبتكار بحداثة إبتكارها في المجال (مثل: نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال محاسبة التكاليف في الثمانينيات الميلادية)، أو بحداثة تطبيقها لدى المؤسسة المُطبقة بغض النظر عن الفترة الزمنية منذ استحداث الإبتكار (مثل: قيام مؤسسة بالتحول من نظام تكاليف تقليدي إلى نظام تكاليف على أساس الأنشطة في العقد الثاني من الألفية الثالثة) (Firth, 1996). وصنَّف Wolfe (1994) دراسات تطبيق الإبتكارات إلى ثلاث مجموعات؛ الأولى تُركز على دوافع تطبيق الإبتكار على مستوى المجتمع خلال فترة زمنية معينة (Diffusion of Innovation Research)، والثانية تركز على العوامل الخاصة التي تُسهم في تطبيق الإبتكارات لدى بعض المؤسسات مقارنةً بغيرها (Organizational Innovativeness Research)، والثالثة تهتم بالمنهجية والآلية المتبعة داخل المؤسسة في رحلة تطبيق الإبتكار (Process Theory Research). وتُعدُّ نظرية Abrahamson (1991) مرتبطة بالمجموعة الأولى من دراسات تطبيق الإبتكارات المُصنفة من قِبل Wolfe (1994)، والتي سيتم التركيز عليها في هذا البحث.

وبمراجعة أدبيات دوافع تطبيق الإبتكارات (المجموعة الأولى) يتبيَّن وجود إفتراضات سائدة في أدبيات تطبيق الإبتكارات، وهي أن مطبقي الإبتكارات يمتلكون الخيار بتطبيق أي إبتكار من عدمه، وكذلك يواجهون حالة من اليقين حيال أهدافهم وحيال الإبتكارات التي سوف تُسهم في تحقيق هذه الأهداف (Malmi, 1999, Abrahamson, 1991). إن هذه الإفتراضات تشير إلى أن جميع حالات تطبيق الإبتكارات هي حالات ناتجة عن إختيار ذاتي من المؤسسة وأنها تأتي لتلبية احتياج فعلي لدى المؤسسة لتحقيق أهدافها، كما تشير إلى عدم قيام أي مؤسسة بتطبيق إبتكار غير مناسب أو برفض إبتكار مناسب وداعم لتحقيق أهدافها (Abrahamson, 1991, Al-Omiri, 2012). وتأتي بعض نظريات تطبيق الإبتكارات، كنظرية Abrahamson (1991) لمواجهة هذه الإفتراضات عن طريق بيان واثبات أن المؤسسات لا تمتلك دائمًا الخيار في تطبيق الإبتكارات المُناسبة لها، وكذلك لا تعيش حالة من اليقين التام حيال أهدافها والإبتكارات المناسبة لها لتحقيق هذه الأهداف، وعليه فإنه من الوارد وجود تطبيق لإبتكارات غير مناسبة

أو رفض لإبتكارات مناسبة. وبناءً على ذلك، قام Abrahamson (1991) بتصنيف دوافع تطبيق الإبتكارات من خلال أربعة جوانب:

الجانب الأول هو جانب الإختيار الملائم (Efficient-choice Perspective) والذي يقوم على الإفتراضات السائدة لدى أدبيات دوافع تطبيق الإبتكارات، وهي أن مُطبقي الإبتكارات يمتلكون الخيار في تطبيق أي إبتكار ولديهم يقين حيال أهدافهم والإبتكارات التي سوف تُسهم في تحقيق هذه الأهداف. ويقوم هذا الجانب على إفتراض أن الدافع الأساسي لتطبيق أي إبتكار هو لمعالجة أي فجوات في الأداء (Performance Gaps) أو لتلبية احتياجات المؤسسة (Al-Omiri, 2012, Malmi, 1999, Abrahamson, 1991). أما الجانب الثاني فيسمى بالإختيار الإجباري (Forced-selection Perspective) والذي يتحدى الإفتراض المتعلق بإمتلاك الخيار حيال تطبيق أي إبتكار، ويبيّن أنه يوجد تأثيرات خارجية -أبرزها التشريعات، والجهات الحكومية المختلفة والمعايير المهنية الإلزامية– تؤثر في قرار تطبيق الإبتكار، وعليه ليس بالضرورة أن تكون الإبتكارات المفروضة من جهة خارجية تمثل الخيار الأمثل للمؤسسة، وبالتالي قد تؤدي إلى تطبيق إبتكار غير ملائم أو رفض تطبيق إبتكار ملائم (Al-Omiri, 2012). أما الجانبيْن الثالث (محاكاة المؤسسات المطبقة Fad Perspective) والرابع (محاكاة الممارسات المروجة Fashion Perspective) فإنهما يتحديان الإفتراض المتعلق بأن المؤسسات تمتلك حالة من اليقين حيال أهدافها وحيال الإبتكارات التي ستدعمها لتحقيق هذه الأهداف، وتبيّن أن المؤسسات قد تعيش حالة من عدم اليقين حيال هذه الأمور.[4] وعليه، فإن الجانب الثالث (جانب محاكاة المؤسسات المطبقة Fad Perspective) يتضمن أن المؤسسات قد تلجأ إلى محاكاة أو تقليد إبتكارات وممارسات مطبقة من قِبل جهات أخرى ضمن المجموعة التي تعمل بها؛ كالشركات الزميلة والشركات المنافسة؛ وذلك لإعتبارات متعددة من بينها الظهور بالشكل الملائم من خلال تطبيق نفس الإبتكارات والممارسات المطبقة من قِبل الشركات الرائدة في المجال (DiMaggio and Powell, 1983) أو نتيجة التعرض لضغوط نتيجة زيادة أعداد الشركات المطبقة للإبتكارات وما يرتبط بذلك من مخاطر متعلقة بفقدان الميزة التنافسية والحصة السوقية والربحية نتيجة عدم تطبيق هذه الإبتكارات (Abrahamson and Bartner, 1990, Cooper, 1988)، أما الجانب الرابع (جانب محاكاة الممارسات المروجة Fashion Perspective) فيتضمن أن المؤسسات قد تلجأ إلى تطبيق إبتكارات وممارسات مقترحة ومروجة من جهات خارج المجموعة كالمؤسسات الأكاديمية والمكاتب الإستشارية، والتي لا تمتلك إلزام المؤسسات بالتطبيق، ولكن تمتلك القدرة على كسب ثقة المؤسسات في إختياراتهم في الإبتكارات والممارسات (Al-Omiri, 2012). وكما هو الحال مع جانب الإختيار الإجباري (Forced-selection Perspective)، فإن جوانب محاكاة الممارسات المطبقة ومحاكاة الممارسات المروجة لا تؤدي بالضرورة إلى تطبيق الإبتكار الأمثل للمؤسسة، وبالتالي قد تؤدي إلى تطبيق طبيق إبتكار غير ملائم أو رفض تطبيق إبتكار ملائم (Al-Omiri, 2012, Malmi, 1999). ومما يستلزم توضيحه عن دراسة Abrahamson (1991) أنه وإن كانت الدراسة تستهدف تحدي الإفتراضات السائدة بشأن تطبيق الإبتكارات والتي تقتضي بقيام مُطبقي الإبتكارات بتطبيق الإبتكارات المناسبة لتعزيز أدائهم (جانب الإختيار الملائم)، وعليه طرح تساؤلات حيال مقدرة هذه الإفتراضات على تفسير تطبيق إبتكارات غير ملائمة أو رفض إبتكارات ملائمة واقتراح ثلاثة جوانب إضافية لتفسير ذلك (جوانب الإختيار الإجباري، ومحاكاة المؤسسات المطبقة، ومحاكاة الممارسات المروجة)؛ فإن الدراسة أشارت ضمنيًّا إلى أن هذه الجوانب الثلاثة قد ترتبط كذلك بتفسير تطبيق إبتكار ملائم ورفض إبتكار غير ملائم؛فعلى سبيل المثال، قد يرتبط جانب الإختيار الإجباري أو جانب محاكاة الممارسات المروجة برفض إبتكارات غير ملائمة وفقًا للتغيرات التي تطرأ في بيئة الأعمال التي عادةً يتوفر عنها معلومات أكثر لدى الجهات الحكومية

[4] الترجمة المستخدمة للجانب الثالث (محاكاة المؤسسات المطبقة Fad Perspective) والجانب الرابع (محاكاة الممارسات المروجة Fashion Perspective) هي ترجمة للمعنى ووفق توظيف نظرية Abrahamson (1991) والدراسات السابقة، وليست ترجمة حرفية للكلمات (Fad and Fashion) والتي تترجم إلى الموضة أو الصرعة.

(جانب الإختيار الإجباري) أو الجهات الإستشارية (جانب محاكاة الممارسات المروجة)، وتبعًا لذلك ترتبط بتطبيق إبتكارات حديثة ملائمة للفترة المستقبلية. تطبيق إبتكار غير ملائم أو رفض تطبيق إبتكار ملائم (Al-Omiri, 2012, Malmi, 1999). ومما يستلزم توضيحه عن دراسة Abrahamson (1991) أنه وإن كانت الدراسة تستهدف تحدي الإفتراضات السائدة بشأن تطبيق الإبتكارات والتي تقتضي بقيام مُطبقي الإبتكارات بتطبيق الإبتكارات المناسبة لتعزيز أدائهم (جانب الإختيار الملائم)، وعليه طرح تساؤلات حيال مقدرة هذه الإفتراضات على تفسير تطبيق إبتكارات غير ملائمة أو رفض إبتكارات ملائمة واقتراح ثلاثة جوانب إضافية لتفسير ذلك (جوانب الإختيار الإجباري، ومحاكاة المؤسسات المطبقة، ومحاكاة الممارسات المروجة)؛ فإن الدراسة أشارت ضمنيًّا إلى أن هذه الجوانب الثلاثة قد ترتبط كذلك بتفسير تطبيق إبتكار ملائم ورفض إبتكار غير ملائم؛فعلى سبيل المثال، قد يرتبط جانب الإختيار الإجباري أو جانب محاكاة الممارسات المروجة برفض إبتكارات غير ملائمة وفقًا للتغيرات التي تطرأ في بيئة الأعمال التي عادةً يتوفر عنها معلومات أكثر لدى الجهات الحكومية (جانب الإختيار الإجباري) أو الجهات الإستشارية (جانب محاكاة الممارسات المروجة)، وتبعًا لذلك ترتبط بتطبيق إبتكارات حديثة ملائمة للفترة المستقبلية.

وأوضحت دراسة Abrahamson (1991) أنه بحسب طبيعة سياق الدراسة فإنه في الحالات التي تنسجم بها طبيعة الدراسة مع إفتراضات أحد الجوانب أعلاه بشكل واضح فإنه يمكن توظيف هذا الجانب لتفسير تطبيق ورفض الإبتكار، في حينأنه في الحالات التي تنسجم بها طبيعة الدراسة مع إفتراضات أكثر من جانب، فإنه يتم توظيف هذه الجوانب لتفسير تطبيق ورفض الإبتكار، الأمر الذي يفتح آفاقًا واسعة لتوظيف النظرية وتقديم تفسيرات متنوعة بحسب نتائج الدراسة. فعلى سبيل المثال، فإنه قد تُوضِّح النتائج وجود تأثير لكل من جانب الإختيار الملائم والإختيار الإجباري في تطبيق الإبتكار أو الممارسة الحديثة، الأمر الذي يمكن تفسيره بوجود ضغوط خارجية للتطبيق، ولكنها ليست مؤثرة بدرجة كبيرة، وفي الوقت ذاته وجود حرية وخيار لدى المنشآت بتطبيق الإبتكارات الملائمة فقط لطبيعة أعمالها وعلى النحو الذي يُسهم في تعزيز أدائها.

لمحة تاريخية عن جهود المملكة العربية السعودية لتطبيق النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام

قامت المملكة العربية السعودية بجهود كبيرة ومتتالية لتطوير النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام (الهويمل، 2019؛ وزارة المالية، 2006، رؤية المملكة 2030، 2025). وتتضمن أبرز هذه الجهود ما يلي:

1- إنشاء إدارة المالية العامة في عام 1344 هـ للرقابة على الأعمال المالية للدولة.

2- إنشاء مديرية المالية في عام 1345 هـ للرقابة على الإيرادات والمصروفات العمومية للدولة.

3- صدور نظام وكالة المالية العامة وتحويل مديرية المالية إلى وكالة في عام 1347 هـ للإشراف على المنظومة المالية بالدولة.

4- صدور نظام وزارة المالية وتحويل وكالة المالية العامة إلى وزارة المالية في عام 1351 هـ لتنظيم وحفظ أموال الدولة وجبايتها ومراقبة إيراداتها ومصروفاتها.

5- صدور النظام الداخلي لوزارة المالية في عام 1356 هـ والذي تضمَّن إعادة هيكلة لوزارة المالية وتوسيع لنطاق مهامها المالية والمحاسبية والرقابية.

6- إصدار تعليمات تتضمن ماهية القيود التي يجب مسكها في صناديق مال الدولة ومحاسباتها في عام 1358 هـ، والتي شملت تفاصيل القيود والسجلات المحاسبية والإجراءات الرقابية.

7- نظرًا لتوسع نطاق الأعمال المالية في الدولة وتعدد جهات الدولة، تم إصدار التعليمات المالية للميزانية والحسابات في عام 1376 هـ لإشراك الجهات المختلفة في الأعمال المالية وتنظيمها، واشتملت على تعليمات متعلقة بالميزانية العامة والحسابات.

نظرًا لتوسع نطاق الأعمال المالية في الدولة وتعدد جهات الدولة، تم إصدار التعليمات المالية للميزانية والحسابات في

عام 1376 هـ لإشراك الجهات المختلفة في الأعمال المالية وتنظيمها، واشتملت على تعليمات متعلقة بالميزانية العامة والحسابات.

8- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 235 وتاريخ 20/08/1425 هـ الذي تضمَّن الموافقة على قيام الديوان العام للمحاسبة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتواكب مع مستجدات المهنة ومعاييرها، وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية والهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

9- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 363 وتاريخ 10/11/1434 هـ القاضي بالموافقة على تطبيق دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية وفق العديد من التعليمات أبرزها التطبيق بشكل تجريبي مع الاستمرار بالعمل على النظام المحاسبي القائم على مجموعة من الجهات المختارة.

10- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 153 وتاريخ 17/4/1435 هـ بالموافقة على التحول لتطبيق دليل إحصاءات مالية الحكومة 2014 (GFSM) والذي يتضمن تقسيم تفصيلي وموحد للإيرادات والمصروفات بما يُعزز الشفافية، وجودة التقارير المالية، والمقارنة بين الدول.

11- صدور الأمر السامي الكريم رقم 13059 وتاريخ 16/03/1438 هـ القاضي بالموافقة على التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي بما يُعزز من جودة التقارير المالية ويُسهم في دعم أنشطة الرقابة وإتخاذ القرار وتحقيق المستهدفات الاستراتيجية.

12- قيام وزارة المالية بتدشين منصة إعتماد في 04/05/1439 هـ، والتي تتضمن أغلب الخدمات المقدمة من الوزارة للقطاع العام والخاص بشكل إلكتروني، كالخدمات المرتبطة بميزانيات الجهات الحكومية، وخدمات المناقصات، وخدمات العقود والتعميدات، وخدمات المطالبات المالية والدفع.

13- إطلاق وزارة المالية لمبادرة التخطيط متوسط المدى في عام 2022 م لرفع كفاءة التخطيط المالي لميزانية الدولة، ومواءمة الإطار المالي متوسط المدى مع الأولويات الوطنية، والانتقال التدريجي إلى مرحلة التطبيق الشامل للميزانية متعددة السنوات.

وبالإضافة إلى الجهود المذكورة أعلاه لتطوير النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام، توجد جهود أخرى مستمرة كاستحداث وتطوير الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالنظام المالي والمحاسبي؛ كنظام المنافسات والمشتريات الحكومية، والتطوير المستمر للتعليمات السنوية لتنفيذ الميزانية وإقفال الحسابات، والتطوير في المنظومة التقنية للنظام المالي والمحاسبي من خلال أنظمة الموارد المؤسسية في الجهات الحكومية ومنصة إعتماد، وغيرها من جوانب المنظومة التقنية، وتعزيز مستويات الإفصاح والشفافية المرتبطة بالميزانية العامة للدولة (الهويمل، 2019).

وبالنظر إلى الجهود الكبيرة والمتتالية المشار إليها أعلاه لتطوير النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام، فإنه يُلاحظ إرتباط البعض منها بشكل مباشر بتفعيل محاسبة التكاليف في القطاع العام، وهي قرارات مجلس الوزراء رقم 235 وتاريخ 20/08/1425 هـ (04/10/2004 م) ورقم 363 وتاريخ 10/11/1434 هـ (16/09/2013 م) والأمر السامي الكريم رقم 13059 وتاريخ 16/03/1438 هـ (15/12/2016 م) المتعلقة بمجملها بتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتفعيل تطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي بدلاً من الأساس النقدي المحاسبي. وإضافة إلى ذلك، فإن المملكة العربية السعودية قامت بجهود كبيرة ومتتالية أخرى لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، والتي من أبرزها ما يلي:

1- إطلاق رؤية المملكة العربية السعودية 2030 في 18/07/1437 هـ (25/04/2016 م) وما تضمنته من أهداف وبرامج تتعلق بتحقيق التوازن المالي والإستدامة المالية للدولة من خلال زيادة الإيرادات غير النفطية وتحقيق كفاءة الإنفاق.

2- صدور الأمر السامي الكريم رقم 36850 وتاريخ 28/07/1437 هـ (05/05/2016 م) القاضي بتأسيس مكتب ترشيد الإنفاق الرأسمالي والتشغيلي، والمنوط به بحث وتفعيل فرص لرفع كفاءة الإنفاق في القطاع العام.

3- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 539 وتاريخ 19/10/1439 هـ (03/07/2018 م) المتضمن الموافقة على تحويل مكتب ترشيد الإنفاق الرأسمالي والتشغيلي إلى مركز تحقيق كفاءة الإنفاق والموافقة على الترتيبات التنظيمية للمركز.
4- صدور الأمر السامي رقم 16380 وتاريخ 25/03/1440 هـ (03/12/2018 م) بشأن الموافقة على تكوين فرق كفاءة الإنفاق الحكومي في الجهات الحكومية للقيام بإيجاد وتطبيق مبادرات كفاءة الإنفاق بالتنسيق مع المركز.
5- إطلاق مركز تحقيق كفاءة الإنفاق للدليل الإرشادي لتشكيل فرق تحقيق كفاءة الإنفاق في الجهات الحكومية في شهر مايو 2019 م.
6- إطلاق مركز تحقيق كفاءة الإنفاق للنسخة الأولى من برنامج ركائز إستدامة كفاءة الإنفاق باسم (برنامج العناصر الأساسية) في منتصف عام 2019 م، والذي يهدف إلى تطوير منهجية كفاءة الإنفاق والمُمكّنات اللازمة بشكل مستدام في الجهات الحكومية، وتبع ذلك إطلاق النسخ الثانية (أغسطس 2020 م)، والثالثة (أبريل 2021 م)، والرابعة (نوفمبر 2021 م) من البرنامج.
7- صدور تعميم معالي وزير المالية رقم 118123 وتاريخ 25/12/1440 هـ (26/08/2019 م) بشأن استكمال متطلبات تنفيذ الأمر السامي رقم 16380 وتاريخ 25/3/1440 هـ (03/12/2018 م) المتعلق بتكوين فرق كفاءة الإنفاق في الجهات الحكومية.
8- صدور الأمر السامي رقم 8863 وتاريخ 10/02/1441 هـ (09/10/2019 م) بشأن قيام الجهات الحكومية بمشاركة مقترحاتها حيال إيجاد فرص لكفاءة الإنفاق بالتنسيق مع مركز تحقيق كفاءة الإنفاق، على أن تعرض على اللجنة المالية جميع الفرص والمقترحات خلال مدة لا تتجاوز الربع الأول من عام 2020 م.
9- إطلاق مركز تحقيق كفاءة الإنفاق للدليل الاسترشادي لمنهجية تحديد فرص رفع كفاءة الإنفاق في الأجهزة الحكومية في شهر نوفمبر 2019 م.
10- صدور تعميم معالي وزير المالية رقم 29570 وتاريخ 10/02/1441 هـ (18/11/2019 م) بشأن استكمال متطلبات تنفيذ الأمر السامي رقم 8863 وتاريخ 10/02/1441 هـ (09/10/2019 م) القاضي بقيام الجهات الحكومية بمشاركة فرص كفاءة الإنفاق بالتنسيق مع المركز وعرضها على اللجنة المالية في مدة لا تتجاوز الربع الأول من عام 2020 م.
11- صدور الأمر السامي الكريم رقم 6906 وتاريخ 07/2/1442 هـ (24/09/2020 م) المتضمن التأكيد على الجهات الحكومية بالإلتزام بمشاركة التقارير الشهرية مع مركز تحقيق كفاءة الإنفاق.
12- إطلاق مركز تحقيق كفاءة الإنفاق للدليل الإسترشادي لتحسين الأداء في برنامج ركائز إستدامة كفاءة الإنفاق في نوفمبر 2020 م.
13- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 389 وتاريخ 11/07/1442 هـ (23/02/2021 م) بشأن تحويل مركز تحقيق كفاءة الإنفاق إلى هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية والموافقة على تنظيم الهيئة.
14- صدور تعميم معالي وزير المالية رقم 31845 وتاريخ 25/07/1442 هـ (09/03/2021 م) بشأن تكليف فرق كفاءة الإنفاق لدى الجهات الحكومية بمراجعة أوجه الإنفاق لتطوير وتنفيذ فرص تحقيق كفاءة الإنفاق، وكذلك تطوير وتنفيذ خطط عمل لرفع التقييم في برنامج ركائز إستدامة كفاءة الانفاق.
15- صدور الأمر السامي الكريم رقم 52818 وتاريخ 14/9/1442 هـ (26/04/2021 م) بشأن إعتماد برنامج لتحفيز الجهات الحكومية التي نفذت متطلبات الأمر السامي رقم 16380 وتاريخ 25/3/1440 ه (03/12/2018 م) في حال تحقيق وفور في التكاليف أو الإعتمادات في ميزانياتها السنوية أو تقليل تكلفة الوحدة.
16- إطلاق هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية للدليل الإسترشادي لتبني ممارسات كفاءة الإنفاق في شهر يونيو 2021 م.

17- صدور الأمر السامي الكريم رقم 75492 وتاريخ 03/11/1444 هـ (23/05/2023 م) بشأن تعديل دورية التقارير المرفوعة من فرق كفاءة الإنفاق إلى تقارير ربعية والتقارير المرفوعة من الهيئة إلى تقارير سنوية.
18- صدور الأمر السامي الكريم رقم 85258 وتاريخ 26/11/1445 هـ (03/06/2024 م) المتضمن ألا تقل مرتبة من يتولى قيادة الفريق عن المرتبة الرابعة عشرة أو ما يعادلها وأن تكون مرجعية الفريق للمسؤول الأول في الجهة، وإضافة مجموعة من المهمات للفريق شملت متابعة تحقيق مستهدفات جودة الإنفاق، ودراسة الأثر المترتب على إستمرار تقديم الخدمات بالنماذج الحالية، والتأكد من إستيفاء جميع متطلبات هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية قبل رفع طلبات التمويل لوزارة المالية، ووضع خطة لتحقيق مستهدفات الإرتقاء بتصنيف جودة الخدمة.

وبتحليل الخلفية التاريخية الموضحة أعلاه، فإنه يمكن القول بأن بداية الجهود المباشرة لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي بدأت مع الأمر السامي الكريم رقم 36850 وتاريخ 28/07/1437 هـ (05/05/2016 م) القاضي بتأسيس مكتب ترشيد الإنفاق الرأسمالي والتشغيلي، والأمر السامي الكريم رقم 13059 وتاريخ 16/03/1438 هـ (15/12/2016 م) بشأن التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي، وقرار مجلس الوزراء رقم 539 وتاريخ 19/10/1439 هـ (03/07/2018 م) المتضمن الموافقة على تحويل مكتب ترشيد الإنفاق الرأسمالي والتشغيلي إلى مركز تحقيق كفاءة الإنفاق والموافقة على الترتيبات التنظيمية للمركز.

وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يمكن القول بأن إلزامية تطبيق محاسبة التكاليف من قِبل الجهات الحكومية بدأت بعد صدور قرارات مهمة ومرتبطة بشكل مباشر بتطبيق محاسبة التكاليف وهي الأمر السامي رقم 16380 وتاريخ 25/03/1440هـ (03/12/2018 م) بشأن الموافقة على تكوين فرق كفاءة الإنفاق الحكومي في الجهات الحكومية للقيام بإيجاد وتطبيق مبادرات كفاءة الإنفاق، وإطلاق هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية للدليل الإرشادي لتشكيل فرق تحقيق كفاءة الإنفاق في الجهات الحكومية في شهر مايو 2019 م وللنسخة الأولى لبرنامج ركائز إستدامة كفاءة الإنفاق في منتصف عام 2019 م وللدليل الإسترشادي لمنهجية تحديد فرص رفع كفاءة الإنفاق في الأجهزة الحكومية في شهر نوفمبر 2019 م، والأمر السامي الكريم رقم 8863 وتاريخ 10/02/1441 هـ (09/10/2019 م) بشأن قيام الجهات الحكومية بمشاركة مقترحاتها حيال إيجاد فرص لكفاءة الإنفاق خلال مدة لا تتجاوز الربع الأول من عام 2020 م.

وفي ضوء ما سبق يتبيَّن أن عام 2019 م يمثل العام الذي تم فيه إلزام الجهات الحكومية بتطبيق محاسبة التكاليف من خلال دراسة النفقات وإيجاد فرص لترشيدها (جانب الإختيار الإجباري)، إلا أن ذلك لا يعني بأنه لم يتم تطبيق محاسبة التكاليف قبل عام 2019 م أو أن جميع من طبق في فترة ما بعد العام 2019 م هو بسبب الإلزام؛ حيث إن التطورات في المنظومة المالية والمحاسبة في القطاع العام تُشجع على تحسين الممارسات المحاسبية بشكل عام، كما أن منظومة الرقابة وإتخاذ القرارات في العديد من الجهات الحكومية قد تستلزم تطبيق محاسبة التكاليف (جانب الإختيار الملائم). وبالأخذ في الإعتبار ما سبق، فوجود تأثير من المؤسسات المُطبقة أو الجهات الخارجية المؤثرة لتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي أمر وارد (جوانب محاكاة المؤسسات المُطبقة ومحاكاة الممارسات المروجة). وعليه، فإن تطبيق نظرية Abrahamson (1991) يتيح المجال لفهم دوافع تطبيق محاسبة التكاليف بالقطاع العام السعودي بشكل شمولي.

الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة جوانب مختلفة حول تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام؛ كمستوى التطبيق، وخصائص الأنظمة المطبقة، ودوافع التطبيق، والعوامل المؤثرة على التطبيق، ومُمكّنات وتحديات التطبيق، والإستخدامات والمنافع المتحققة من التطبيق (Carvalho et al., 2012, Hoque and Rana, 2019, Geiger and Ittner, 1996, Lutilsky et al., 2012, Rogošić, 2021) (الجبر والمطوع، 2025). وبالنظر إلى دراسات دوافع التطبيق يتبيّن وجود مجموعة من الدراسات التي تناولت ودرست دوافع مختلفة، والتي يشملها إطار دوافع تطبيق الإبتكارات

المقترح من نظرية Abrahamson (1991).

فبشأن الجانب الأول (جانب الإختيار الملائم Efficient-choice Perspective) من جوانب دوافع تطبيق الإبتكارات، فقد وجدت الدراسات السابقة دعمًا لهذا الجانب؛ حيث وجدت دراسة Lapsley and Wright (2004) أن من بين الدوافع دافع تبرير إستخدام الموارد ودافع تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات. وفيما يخص الجانب الثاني (جانب الإختيار الإجباري Forced-selection Perspective) من جوانب دوافع تطبيق الإبتكارات، فقد قدمت الدراسات السابقة في القطاع العام دعمًا لدوافع مرتبطة بهذا الجانب، كدوافع الضغوط الحكومية (Lapsley and Wright, 2004, Verbeeten, 2011, Jackson and Lapsley, 2003)، وضغوط الإدارات الإقليمية (Lapsley and Wright, 2004)، وضغوط الممولين والعملاء (Hoque and Rana, 2019)، وضغوط الجهات الخارجية لتحقيق الكفاءة (Lapsley and Wright, 2004, Jackson and Lapsley, 2003). وفيما يتعلق بالجانبين الثالث (جانب محاكاة المؤسسات المطبقة Fad Perspective) والرابع (جانب محاكاة الممارسات المروجة Fashion Perspective)، فإن الدراسات السابقة أشارت بشكل عام إلى وجود تأثيرات خارجية قد تؤدي إلى محاكاة المؤسسات المطبقة أو محاكاة الممارسات المروجة، إلا أن التأثير الحكومي هو التأثير الخارجي السائد في القطاع العام (Lapsley and Wright, 2004).

وفي حدود علم الباحث، تعدُّ دراسة Malmi (1999)أول دراسة قامت بتطبيق نظرية Abrahamson (1991) لدراسة دوافع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف؛ حيث ركزت على دوافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط من قِبل مجموعة من الشركات الصناعية الفنلندية. توصلت الدراسة إلى أن دوافع تطبيق الإبتكارات تتغير أثناء مراحل التطبيق المختلفة خلال الفترات الزمنية المختلفة، وأن الجانب الأول (جانب الإختيار الملائم Efficient-choice Perspective) من جوانب دوافع تطبيق الإبتكارات يرتبط بالمرحلة الأولى من تطبيق الإبتكار، في حين يرتبط الجانب الرابع (محاكاة الممارسات المروجة Fashion Perspective) بشكل رئيس بالإضافة إلى الجانب الأول (جانب الإختيار الملائم Efficient-choice Perspective) بالمرحلةالثانية من تطبيق الإبتكار، والتي تشهد ارتفاعًا شديدًا في مستويات التطبيق. وأخيرًا وجدت دراسة Malmi (1999) أن كُلاً من الجانب الأول (جانب الإختيار الملائم Efficient-choice Perspective) والجانب الثالث (جانب محاكاة المؤسسات المطبقة Fad Perspective) تصف دوافع التطبيق للمرحلة الثالثة والتي تتسم بالإستقرار. وفي السياق السعودي، وفي حدود علم الباحث، تعدُّ دراسة Al-Omiri (2012) أول دراسة قامت بتطبيق نظرية Abrahamson (1991) لدراسة دوافع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في السياق السعودي؛ حيث ركزت الدراسة على دوافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، ووجدت أن الدوافع المتعلقة بالجانب الأول (جانب الإختيار الملائم Efficient-choice Perspective) هي أهم الدوافع التي ترتبط بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من قِبل الشركات السعودية، وأن دوافع التطبيق لم تتغير أثناء مراحل التطبيق المختلفة خلال فترات زمنية مختلفة.

وفي سياق القطاع العام السعودي، قامت غالبية الدراسات بالتركيز على قياس كفاءة إنفاق القطاع السعودي (Asiri, 2024, Alkhurayji, 2021, Ouertani et al., 2018) دون التركيز على تطبيق محاسبة التكاليف بشكل مباشر، وقدمت نتائج تشير إلى وجود مستويات عدم كفاءة في القطاع العام بالمملكة مقارنةً بالدول الأخرى، وتحديدًا في قطاعات التعليم والصحة، مما يستلزم بذل المزيد من الجهود لمعالجة مُسببات عدم الكفاءة وبالتالي حفظ الموارد واستدامتها. واستثناءً من الدراسات السابقة، ركزت دراسة الجبر والمطوع (2025) على واقع محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج المهمة أبرزها أنه يوجد تطبيق لمحاسبة التكاليف من قِبل أغلب مؤسسات القطاع العام السعودي، وأن التطبيق يعدُّ حديثًا وتمَّ بالإعتماد على الموارد والإمكانات الداخلية لدى غالبية المؤسسات، وأن محاسبة التكاليف ترتبط بدرجة متوسطة بالأنظمة المالية الأخرى، وأنه يتم إستخدام معلومات محاسبة التكاليف بدرجة متوسطة في الإستخدامات الرئيسة ومن قِبل مجموعة متنوعة من المستخدمين، وأنه توجد

مجموعة من القدرات والمُمكِّنات أسهمت بدرجة متوسطة في تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، كما أنه توجد العديد من التحديات التي تواجه -بدرجة متوسطة - كُلاً من مؤسسات القطاع العام السعودي المُطبقة وغير المُطبقة لمحاسبة التكاليف، وأخيرًا أنه تم تحقيق منافع من تطبيق محاسبة التكاليف بدرجة متوسطة.

وفي ضوء مراجعة الدراسات أعلاه يتبين أن هناك فجوات بحثية وفق ما تم التطرق إليه في الجزء 1-1. أولاً، يتبين وجود شحّ في الدراسات التي قامت بتطبيق إطار شمولي لدراسة الدوافع المرتبطة بتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، حيث إن ما قامت به الدراسات السابقة (Lapsley and Wright, 2004, Verbeeten, 2011, Jackson and Lapsley, 2003) هو دراسة ارتباط بعض الدوافع دون تطبيق إطار شمولي يتضمن حزمة متكاملة من الدوافع تغطي جوانب مختلفة مثل إطار نظرية Abrahamson (1991). ثانيًا، يتبين شحّ الدراسات التي تناولت محاسبة التكاليف بشكل عام ودوافع التطبيق بشكل خاص في سياق القطاع العام السعودي، والذي يعدُّ بيئة ملائمة لإجراء هذه الدراسات نظرًا للجهود المبذولة لإستغلال الموارد الإستغلال الأمثل من خلال مبادرات تحقيق كفاءة الإنفاق والتحول لتطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام السعودي.

منهجية البحث

منهجية وإستراتيجيَّة البحث وطرق جمع البيانات

لتحقيق أهداف هذا البحث والمُتمثلة في التعرُّف على دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي بإستخدام نظرية Abrahamson (1991) والتعرُّف على مدى إختلاف هذه الدوافع خلال الفترات الزمنية المختلفة، فإنه يلزم جمع بيانات كمية من الجهات الحكومية وتحليلها إحصائيًّا، وعليه فقد تم إستخدام إستراتيجية المسح الاستقصائي (Survey Strategy) لمناسبتها لجمع وتحليل مثل هذه البيانات (صوان، 2017) (Ryan et al., 2002). ولتيسير عملية المشاركة في البحث وتقديم البيانات المطلوبة وعليه تحقيق مستويات مشاركة أعلى من العينة المستهدفة من الجهات الحكومية، فقد تم الإعتماد على أداة الإستبانة بواسطة الإنترنت (Online Questionnaire) والتي تتسم بالسهولة في المشاركة مقارنةً بالأدوات الأخرى كأداة الإستبانة عن طريق البريد (Mail Questionnaire) أو الهاتف (Phone Questionnaire) أو المقابلات المهيكلة (Structured Interviews) (Saunders et al., 2009). وقد تم إعداد الإستبانة وإختبارها وتوزيعها وفق أفضل الممارسات، الأمر الذي يُسهم في رفع مستويات دقة وجودة البيانات (Dillman et al., 2014)). وبالنظر إلى أهداف البحث وإستراتيجيته وطريقة جمع البيانات الموضحة أعلاه، فإنه يتبين تبني هذا البحث للمنهج الكمي (Quantitative Methodology) من مناهج البحث والتي تشمل أيضاً المنهج النوعي (Qualitative Methodology) والمنهج المختلط (Mixed-Methods Methodology) (صوان، 2017) (Saunders et al., 2009)).

مجتمع البحث وإطار الحصول على العينات

نظراً للأثر الكبير الذي يُحدثه القطاع العام في إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل من خلال تحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات عن طريق مجموعة من الأدوات أبرزها محاسبة التكاليف، وللخصائص المميزة للقطاع العام السعودي التي تشمل تفعيل ممارسة كفاءة الإنفاق التشغيلي والرأسمالي والتحول لتطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي (انظر الجزء 1-1)؛ فقد تم إختيار القطاع العام السعودي كسياق لإجراء هذا البحث، وبناءً على ذلك، فقد تم تحديد مجتمع البحث (Resaerch Pobulation) ليشمل جميع مؤسسات القطاع العام العاملة في المملكة العربية السعودية. وبالنسبة لإطار الحصول على العينات (Sampling Frame) والذي يشمل قائمة بجميع الوحدات (كالأفراد أو الشركات أو المؤسسات) التي يشملها مجتمع البحث، فقد تم تحديده بالإعتماد على المنصة الوطنية والتي شملت عدد 333 جهةً تعمل في مجالات مختلفة كالصحة والتعليم والشؤون الاجتماعية والشؤون الاقتصادية والمالية، وذلك بعد إستبعاد بعض الجهات التي تتسم طبيعة أعمالها بالسرية. وعليه، فإنه

تم إستهداف كامل مجتمع البحث.[5]

عملية تحكيم الإستبانة

تُعدُّ عملية تحكيم الإستبانة عنصرًا أساسيًّا لتجويد الإستبانة والإسهام في الحصول على بيانات ونتائج أكثر دقة (Dillman et al., 2014). وبناءً على ذلك، فقد تم عرض الإستبانة للتحكيم من قِبل ثلاثة أكاديميين وخبراء في مجال محاسبة التكاليف والقطاع العام، وقد قدَّم المحكمون العديد من الملاحظات التي تم الأخذ بها مما أسهم بشكل كبير في تجويد تصميم الإستبانة ومحتواها.

عملية إرسال الإستبانة

لرفع مستوى دقة البيانات المستقاة من الإستبانة ومستوى المشاركة من قِبل مؤسسات القطاع العام، فقد تم في البداية محاولة جمع وحصر بيانات التواصل الهاتفي لكافة مسؤولي القطاعات المالية في المؤسسات المضمنة في إطار الحصول على العينات من خلال إرسال رسائل على البريد الإلكتروني للمؤسسات لطلب هذه البيانات، مع تقديم نبذة عن البحث وأهميته والنتائج المرجو تحقيقيها منه. وبعد ذلك، تم التواصل هاتفيًّا (لمن توفرت بيانات التواصل الهاتفي له) أو من خلال البريد الإلكتروني مع المؤسسات لطلب مشاركتهم في البحث عن طريق إستكمال الإستبانة بواسطة الإنترنت، والتي تضمنت معلومات حول البحث، وإقرارًا بسرية البيانات المُقدَّمة من المشاركين، وأسئلة الإستبانة. ولرفع مستوى المشاركة، فقد تم إجراء إتصالات هاتفية وإرسال رسائل تذكيرية لمن لم يشارك في البحث لحثهم وتشجيعهم على المشاركة، وقد نتج عن الجهود أعلاه الحصول على 125 إستبانة مكتملة، وهو مما يمثل نسبة استجابة تبلغ 37.5%، والتي تُعدُّ نسبة مشاركة جيدة ومتقاربة أو تفوق الدراسات السابقة (Carvalho et al., 2012, Schoute and Budding, 2017b)، مما يُعزز من مصداقية وثبات نتائج هذا البحث.

أسئلة الإستبانة

إشتملت الإستبانة على مجموعة من الأسئلة حول تطبيق محاسبة التكاليف بالقطاع العام السعودي، وفيما يخص هذا البحث، فقد شملت أسئلة الإستبانة ذات العلاقة سؤالاً حول مستوى تطبيق محاسبة التكاليف بصيغة ليكرت الخماسي التصاعدي (Five-Point Likert Scale)، والذي استُخدم لتحديد مطبقي محاسبة التكاليف من عدمه؛ حيث يشير المستوى (1) من السؤال إلى أن محاسبة التكاليف غير مطبقة أبدًا، في حين تشير بقية المستويات إلى درجات مختلفة من التطبيق تبدأ من درجة بسيطة (مستوى 2) إلى درجة كبيرة جدًّا (مستوى 5)، وبناءً على ذلك، فقد تم إعتبار مؤسسات القطاع العام التي أجابت بمستوى 2 فأعلى بأنها مُطبقة لمحاسبة التكاليف، وعليه فقد تم طرح الأسئلة المتعلقة بأسئلة البحث وأهدافه عليها، والتي شملت سؤالين: السؤال الأول مرتبط بعدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف، والذي أتاح للمستجيبين إدراج عدد السنوات منذ تطبيق محاسبة التكاليف بالجهة، ويتم من خلاله تحديد الفترات الزمنية الرئيسة لتطبيق محاسبة التكاليف بالقطاع العام السعودي، والسؤال الثاني مرتبط بدوافع تطبيق محاسبة التكاليف بإستخدام صيغة ليكرت الخماسي التصاعدي (Five-Point Likert Scale)، بتقييم (1) يعني درجة عدم موافقة، وتقييم (5) يعني درجة موافقة مرتفعة، والذي شمل 14 دافعًا تم تبنيها من الدراسات ذات العلاقة (Malmi, 1999, Al-Omiri, 2012, Abrahamson, 1991). وقد تضمن السؤال الثاني 5 دوافع مرتبطة بجانب الإختيار الملائم (Efficient-choice Perspective))، و5 دوافع مرتبطة بجانب الإختيار الإجباري (Forced-selection Perspective))، ودافعين لكل من جانب محاكاة المؤسسات المطبقة (Fad Perspective) وجانب محاكاة الممارسات المروجة (Fashion Perspective). ويعدُّ السؤال الثاني هو أداة قياس دوافع تطبيق محاسبة التكاليف. وبالإضافة إلى الأسئلة أعلاه، فقد شملت أسئلة الإستبانة المستخدمة في هذا البحث ثلاثة أسئلة وصفية عامة حول

[5] رابط موقع المنصة الوطنية: https://my.gov.sa/ar/agencies

المستجيبين، والتي تعلقت بعدد سنوات التعليم في المجالات ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة، وعدد سنوات الخبرة في المجالات ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة في كل من القطاع العام والقطاع الخاص.

تحليل البيانات

تم تحليل البيانات بإستخدام طرق التحليل الكمية المناسبة لتحقيق أهداف هذا البحث والإجابة عن أسئلته، والتي تضمنت مجموعة من التحليلات الإحصائية. تم إستخدام التحليل الوصفي (Descriptive Analysis) لتقديم معلومات عن المستجيبين، وتحديدًا عدد سنوات التعليم والخبرة في المجالات ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة، وكذلك مستوى تطبيق محاسبة التكاليف بمؤسسات القطاع العام، إضافة إلى ذلك، فقد تم إستخدام التحليل الوصفي لتحديد الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، وعليه الإجابة عن السؤال البحثي الفرعي الأول (ما الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي؟).

كما تم إستخدام التحليل الوصفي لمعرفة دوافع التطبيق في كل فترة من الفترات الرئيسة للتطبيق، وعليه الإجابة عن السؤال البحثي الفرعي الثاني. ونظراً للعدد الكبير للدوافع (أربعة عشر دافعًا) المعبرة عن الجوانب الأربعة لدوافع تطبيق الإبتكارات وفق Abrahamson (1991) فقد سبق إجراء التحليل الوصفي إجراء إختبارات الصدق (Validity) والثبات (Reliability) لأداة قياس دوافع التطبيق، والتي شملت إختبارات الصدق الظاهري (Face Validity)، وصدق المحتوى (Content Validity)، والصدق التقاربي (Convergent Validity)، وثبات الإتساق الداخلي (Internal Consistency Reliability). ويهدف إختبار الصدق الظاهري إلى التحقق من أن الأسئلة المستخدمة في أداة القياس، والتي تُعبِّر عن المتغيرات الفرعية لأداة القياس، تقيس فعلاً المفهوم المستهدف قياسه (دوافع التطبيق)، في حين يهدف إختبار صدق المحتوى إلى التحقق من أن الأسئلة المستخدمة في أداة القياس ملائمة وشاملة ومرتبطة لقياس المفهوم المستهدف قياسه؛ ويتم إجراء إختبارات الصدق الظاهري وصدق المحتوى من خلال إعداد أداة القياس بالإعتماد على الدراسات السابقة، وكذلك إخضاع أداة القياس للتقييم من قِبل المختصين من الأكاديميين والمهنيين (Kimberlin and Winterstein, 2008, Hair et al., 2019). ويهدف إختبار الصدق التقاربي إلى التحقق من جودة أداة القياس المستخدمة من خلال مستوى ارتباطها بمقاييس أخرى بديلة، والذي يمكن أن يتم من خلال قياس درجة إرتباط أداة القياس المستخدمة بالمتغيرات الفرعية (أي الأسئلة الفرعية) التي تقيسه على إفتراض أنها مقاييس بديلة له (Hair et al., 2017). ويتم إجراء إختبار الصدق التقاربي من خلال إجراء التحليل العاملي (Factor Analysis)، والذي يهدف إلى تحديد العوامل الرئيسة؛ بحيث يشمل كلٌّ منها مجموعة من المتغيرات الفرعية المترابطة (Pallant, 2013). ويتضمن التحليل العاملي نوعين رئيسين من التحليل هما التحليل العاملي الإستكشافي (Exploratory Factor Analysis) والذي يستخدم عادة في أدوات القياس الجديدة أو تلك التي لم يتم إختبارها بشدة وفي سياقات مختلفة من قِبل عدد كبير من الأبحاث، والتحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis) والذي يستخدم في مراحل متقدمة من البحث بهدف إختبار فرضيات حول أدوات القياس ومكوناتها من المتغيرات الفرعية (Pallant, 2013, Hair et al., 2019). ونظراً لحداثة أداة القياس المستخدمة لقياس دوافع تطبيق محاسبة التكاليف، فقد تم الإعتماد على التحليل العاملي الإستكشافي لتحديد العوامل (أو الجوانب) الرئيسة والمتغيرات الفرعية (الدوافع) المرتبطة بكل عامل. ويهدف إختبار ثبات الإتساق الداخلي إلى التأكد من قوة الارتباط أو الاتساق بين الأسئلة المستخدمة في أداة القياس (المتغيرات الفرعية)؛ وذلك للتحقق من ثباتها في قياسها للمفهوم المستهدف قياسه (Hair et al., 2019))، والذي يمكن أن يتم من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) (Pallant, 2013, Hair et al., 2017).

وللحصول على المزيد من التفاصيل حيال نتائج التحليل الوصفي المرتبطة بالسؤال البحثي الفرعي الثاني

(ما دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي وفق إطار نظرية Abrahamson (1991) في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق؟) وللتأكد من دوافع تطبيق محاسبة التكاليف للفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق، فقد تم إجراء تحليل الاختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترة الزمنية نفسها وكذلك بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترات المختلفة، بالإعتماد على كل من إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة (One-way repeated measures ANOVA) وإختبار "t" لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples t-test) وإختبار "t" لعينتين مستقلتين (Independent-Samples t-test)، حيث يهدف إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة إلى مقارنة الاختلافات في قيم متوسط 3 فترات زمنية/حالات/عوامل وأكثر لنفس العينة، وإختبار "t" لعينتين مرتبطتين لمقارنة الاختلافات في قيم متوسط فترتين زميتين/حالتين/عاملين لنفس العينة، وإختبار "t" لعينتين مستقلتين لمقارنة الإختلافات في قيم متوسط فترتين زميتين/حالتين/عاملين لعينتين مستقلتين (Pallant, 2013, Field, 2013). وقد تم إستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة وإختبار "t" لعينتين مرتبطتين لمقارنة الاختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترة نفسها، في حين تم إستخدام إختبار "t" لعينتين منفصلتين لتحليل الاختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترات الزمنية الرئيسة، والتي تضمنت فترتين زمنيتين رئيستين كما سيتضح في الجزء (4-2).

وقد تم إجراء جميع إختبارات التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) لمقدرته على إجراء الإختبارات الإحصائية الموضحة أعلاه وتقديم نتائج دقيقة، علاوةً على إستخدامه الواسع من قِبل الأبحاث الكمية المتضمنة بيانات مستقاة من أداة الإستبانة، وتحديدًا أبحاث المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

النتائج والمناقشة

نتائج وصفيَّة حول المستجيبين على الإستبانة وتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي

يستعرض جدول رقم (1) النتائج الوصفية المتعلقة بسنوات تعليم وخبرة المستجيبين على الإستبانة. كما هو موضح في جدول رقم (1) فإن عدد سنوات التعليم ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة تراوحت بين 0 و34، الأمر الذي يشير إلى وجود إختلافات في مستويات التعليم بين مستجيبي الدراسة. وبالنظر إلى قيم متوسط (7.69 سنوات) ووسيط (6 سنوات) عدد سنوات التعليم ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة، يتبين أن مستوى التعليم بالعموم مرتفع ومقارب لمجموع عدد سنوات التعليم لمرحلتي البكالوريوس والماجستير، والتي تبلغ عادةً 4 سنوات وسنتين على التوالي. وقد تشير القيمة 0 في عدد سنوات التعليم بأن المستجيبين العاملين في القطاعات المالية يحملون شهادات متعلقة بتخصصات أخرى بخلاف المحاسبة والإدارة المالية، كالإدارة العامة أو الاقتصاد أو غيرها من التخصصات، الأمر الذي يعد طبيعي ومتكرر الحدوث في سياق القطاع العام، أما القيمة 34 في عدد سنوات التعليم فقد تفسر بأن المستجيبين ذكروا عدد سنوات التعليم بشكل عام متضمنة عدد سنوات التعليم المستمر التي يحصل عليها طيلة أيام العمل، ولم يتم اقتصارها على التعليم النظامي.

كما يستعرض جدول رقم (1) عدد سنوات الخبرة في المجالات ذات الصلة بالإدارة المالية والمحاسبة، والتي تراوحت بين 0 و37 بالقطاع العام و0 و43 بالقطاع الخاص. كما بينت النتائج أن مستوى الخبرة لدى مستجيبي الدراسة أعلى في القطاع العام (متوسط = 14.14 سنوات، وسيط = 12 سنة) مقارنةً بالقطاع الخاص (متوسط = 5.56 سنوات، وسيط = 2.50 سنوات)، والذي يُفسر بتركيز الدراسة على سياق القطاع العام، كما أن وجود خبرات في القطاع الخاص تعمل حاليًا في القطاع العام يعدُّ أمرًا محفزًا ومساندًا لنقل ممارسات محاسبة التكاليف من القطاع الخاص الهادف للربحية إلى القطاع العام.

جدول رقم (1): تحليل وصفي للمستجيبين على الإستبانة

الإحصاءات	عدد سنوات التعليم	سنوات الخبرة في القطاع العام	سنوات الخبرة في القطاع الخاص
المتوسط	7.69	14.14	5.56
الوسيط	6.00	12	2.50
الحد الأدنى	0	0	0
الحد الأقصى	34	37	43

وتبين النتائج المعروضة في جدول رقم (2) أن نسبة غير المُطبقين لمحاسبة التكاليف تبلغ 38.40%، في حين أن نسبة المُطبقين تبلغ 61.60% متمثلة في 16.80% مُطبقين بدرجة كبيرة أو كبيرة جدًّا، و15.20% مُطبقين بدرجة متوسطة، و29.60% مُطبقين بدرجة بسيطة، وهذا يشير إلا أن أغلبية المؤسسات تُطبق محاسبة التكاليف، ولكن بدرجات متفاوتة. وتفوق نسبة التطبيق في المملكة نسب التطبيق في الدول الأخرى مثل أستراليا (نسبة = 45.83%) (Hoque and Rana, 2019) والبرتغال (نسبة = 57%) (Carvalho et al., 2012)، الأمر الذي يمكن تفسيره بقيام المملكة العربية السعودية بجهود كبيرة خلال السنوات الثماني الأخيرة لدعم تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام من خلال منظومة كفاءة الإنفاق والتحول لتطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي.

جدول رقم (2): النتائج الوصفية حول مستوى تطبيق محاسبة التكاليف

مستوى تطبيق محاسبة التكاليف	التكرار	النسبة
غير مطبقة أبدًا	48	38.40
إلى درجة بسيطة	37	29.60
إلى درجة متوسطة	19	15.20
إلى درجة كبيرة	15	12.00
إلى درجة كبيرة جدّا	6	4.80
الإجمالي	**125**	**100.00**

النتائج المتعلقة بالسؤال البحثي الفرعي الأول: نتائج وصفيَّة حول الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي

توضح نتائج هذا الجزء الفترات الزمنية الرئيسة التي شهدت تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي وذلك من خلال تحليل إجابات عن سؤال مرتبط بعدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف. وتُبين النتائج الموضحة في جدول رقم (3) أن عدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف تراوحت بين 0 و66 سنة، الأمر الذي يشير إلى تباين عدد سنوات التطبيق بين المؤسسات المطبقة. كما تُبين النتائج الموضحة في جدول رقم (3) أن درجات متوسط ووسيط عدد سنوات التطبيق تبلغ 6.22 سنوات وسنتان، على التوالي، وأن 57% من المؤسسات المُطبقة طبقت محاسبة التكاليف في آخر ثلاث سنوات، الأمر الذي يشير إلى حداثة تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي.

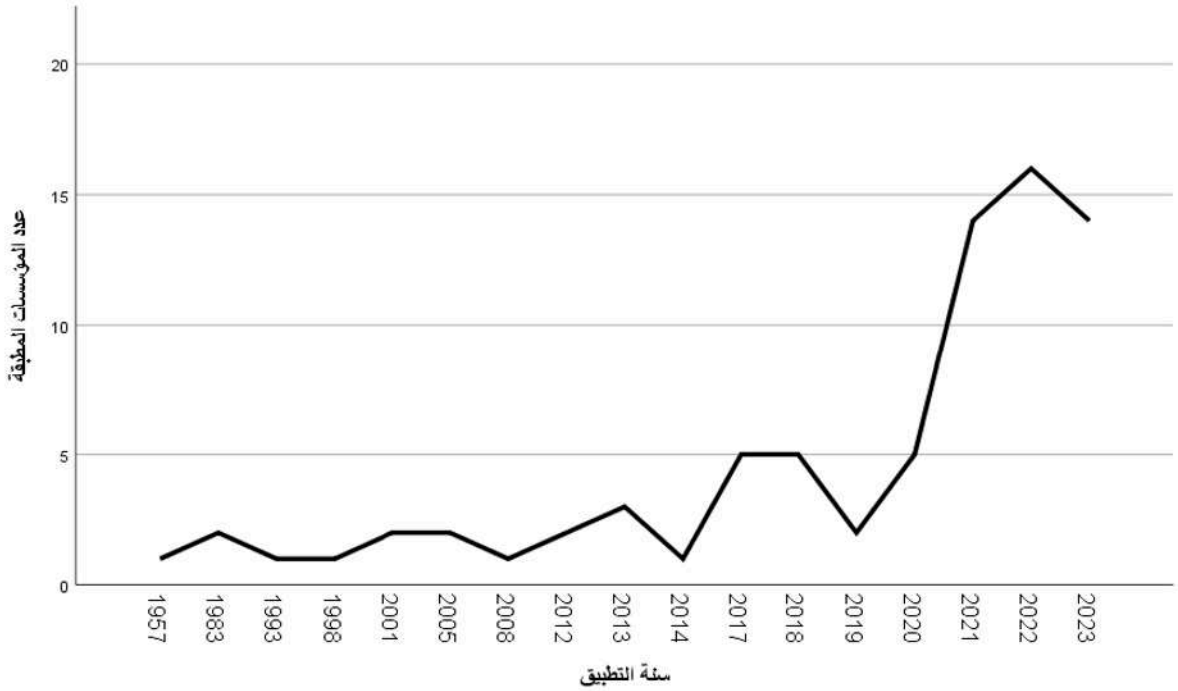
جدول رقم (3): نتائج وصفية حول عدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي

عدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
0	14	18.20	18.20
1	16	20.80	39.00
2	14	18.20	57.10
3	5	6.50	63.60
4	2	2.60	66.20
5	5	6.50	72.70
6	5	6.50	79.20
9	1	1.30	80.50
10	3	3.90	84.40
11	2	2.60	87.00
15	1	1.30	88.30
18	2	2.60	90.90
22	2	2.60	93.50
25	1	1.30	94.80
30	1	1.30	96.10

40	2	2.60	98.70
66	1	1.30	100.00
المتوسط	6.22		
الوسيط	2.00		
الانحراف المعياري	10.89		
الحد الأدنى	0		
الحد الأعلى	66		

ويوضح شكل رقم (1) تاريخ تطبيق محاسبة التكاليف من قِبل مؤسسات القطاع العام السعودي؛ حيث يتضمن عام التطبيق في المحور الأفقي وعدد المؤسسات المطبقة في المحور الرأسي من الشكل. وكما هو ظاهر في (Error! Reference source not found.)، فإن النتائج توضح أن تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي بدأ قبل ما يقارب 66 سنة وذلك في عام 1957 م، وهذه البداية تزامنت مع إصدار المملكة للتعليمات المالية للميزانية والحسابات في عام 1376 هـ (1957 م) لإشراك جهات الدولة المختلفة في الأعمال المالية وتنظيمها، وذلك بعد التوسع الكبير الذي طرأ على الأعمال المالية في الدولة وكذلك على عدد الجهات الحكومية مما أدى إلى زيادة العبء على وزارة المالية للقيام بجميع الأعمال المالية والمحاسبية بشكل مركزي (انظر الجزء 2-3). ويوضح شكل رقم (1) بأن عدد مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي لم يتجاوز 5 مطبقين في السنة الواحدة خلال الفترة الممتدة من عام 1957 م حتى عام 2019 م، إلا أن وتيرة التطبيق بدأت بالتزايد أو ما يسمى بمرحلة الإقلاع (Take off) مباشرة وبشكل ملحوظ بعد عام 2019 م؛ حيث ازداد عدد المؤسسات المطبقة سنويًّا إلى مستويات 15 مؤسسة تقريبًا خلال الأعوام 2021 – 2023 م. وتتزامن هذه الزيادة الكبيرة في عدد المؤسسات المطبقة مع أحداث مهمة ومحفزة لتطبيق محاسبة التكاليف تمت معظمها في عام 2019 م، والتي من أبرزها الموافقة على تكوين فرق كفاءة الإنفاق في الجهات الحكومية وإطلاق الدليل الإرشادي الخاص بتكوين الفرق، وإطلاق النسخة الأولى من برنامج ركائز إستدامة كفاءة الإنفاق، وإصدار الدليل الإسترشادي لمنهجية تحديد فرص رفع كفاءة الإنفاق، والتأكيد على الجهات الحكومية على استكمال تشكيل فرق كفاءة الإنفاق ومشاركة مقترحاتها حيال إيجاد فرص لكفاءة الإنفاق والالتزام بتقديم التقارير الشهرية الخاصة بكفاءة الإنفاق (انظر الجزء 2-3).

شكل رقم (1): بيان توضيحي لتاريخ تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام السعودي



وفي ضوء النتائج الموضحة في جدول رقم (3) وشكل رقم (1)، فإنه يمكن تقسيم الفترات الرئيسة لتطبيق محاسبة التكاليف إلى فترتين؛ هما الفترة الأولى والتي تُغطي الفترة الممتدة من عام 2019 م وما قبلها (عدد 28 مطبقًا)، والفترة الثانية والتي تغطي فترة ما بعد العام 2019 م (عدد 49 مطبقًا)، وعليه فإن هذه النتائج تقدم إجابة للسؤال البحثي الفرعي الأول.

النتائج المتعلقة بالسؤال البحثي الفرعي الثاني

كما اتضح في الجزء (3-6) فقد تم إستخدام كل من إختبارات الصدق والثبات، والتحليل الوصفي، وتحليل الاختلافات للإجابة عن السؤال البحثي الفرعي الثاني، والذي سيتم استعراض نتائجه في الأجزاء التالية.

نتائج إختبارات الصدق والثبات لأداة قياس دوافع التطبيق

تم إجراء إختبارات الصدق (Validity) والثبات (Reliability) لأداة قياس دوافع تطبيق محاسبة التكاليف، وكما تم توضيحه في الجزء (3-6) فقد شملت إختبارات الصدق كُلاً من إختبار الصدق الظاهري

(Face Validity) وإختبار صدق المحتوى (Content Validity)، واللذان تم تحقيقهما من خلال إعداد الإستبانة، بما فيها أداة قياس دوافع التطبيق، بالإعتماد على الدراسات السابقة، وتقييم تصميم ومحتوى الإستبانة من قِبل مجموعة من المختصين الأكاديميين والمهنيين في مجال محاسبة التكاليف (Kimberlin and Winterstein, 2008, Hair et al., 2019). كما شملت إختبارات الصدق إختبار الصدق التقاربي (Convergent Validity) والذي تم من خلال إجراء إختبار التحليل العاملي الاستكشافي (Exploratory Factor Analysis) على 77 مؤسسة من مؤسسات القطاع العام المُطبقة لمحاسبة التكاليف (انظر جدول رقم (٢)). وقد تم تطبيق التحليل العاملي الإستكشافي بإستخدام طريق تحليل المكونات الأساسية (Principle Component Analysis)، وبالإعتماد على طريقة فاريماكس (Varimax) للتدوير، وبإستخدام معيار كايزر (Kaiser) لتحديد عدد العوامل المستخرجة من المتغيرات الفرعية (Field, 2013). وحسب ما هو موضح في جدول رقم (4)، تشير النتائج إلى أن البيانات المستخدمة لإختبار التحليل العاملي الاستكشافي هي بيانات ملائمة، وذلك وفقًا لدرجة مؤشر كايزر- ماير- أولكن لكفاية العينة (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) والتي جاءت بقيمة 0.71 وهي أعلى من القيمة المعيارية 0.60، وكذلك وفقًا لقيمة الأهمية المعنوية لإختبار بارتليت للكروية (Bartlett's Test of Sphericity) والتي جاءت بقيمة 0.00 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية؛ حيث إنها أقل من القيمة المعيارية البالغة 0.05 (Pallant, 2013).

جدول رقم (4): إختبارات ملاءمة البيانات للتحليل العاملي الاستكشافي

مؤشر كايزر- ماير- أولكن لكفاية العينة (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy)	**0.71**
إختبار بارتليت للكروية (Bartlett's Test of Sphericity)	**0.00**

كما بينت النتائج الموضحة في جدول رقم (5) أنه وفقًا لمعيار كايزر (Kaiser) فقد تم تحديد 3 عوامل رئيسة تمثل جوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف؛ حيث حصلت على قيمة 1 فأكثر لقيمة الجذر الكامن (Eigenvalue)، وهي تُعدُّ القيمة المعيارية لتحديد عدد العوامل وفق معيار كايزر (Williams et al., 2010).

جدول رقم (5): نتائج معيار كايزر لتحديد عدد العوامل (جوانب دوافع التطبيق)

العامل	قيمة الجذر الكامن	نسبة التباين المفسرة من العامل	نسبة التباين المفسرة التجميعية
1	3.94	32.85	32.85
2	2.07	17.23	50.08
3	1.83	15.22	65.29

ويوضح جدول رقم (6) تفاصيل العوامل الثلاثة الرئيسة الممثلة لجوانب دوافع التطبيق، وكذلك المتغيرات الفرعية (الدوافع) المرتبطة بكل عامل ومقدار هذا الارتباط (Factor Loading). وكما هو موضح في (Error! Reference source not found.)، فإن جميع المتغيرات الفرعية الممثلة للدوافع ترتبط بدرجة تساوي أو تفوق الدرجة المعيارية البالغة (0.70) باستثناء المتغير المتعلق بالدافع الرابع، إلا أنه يمكن الإبقاء عليه في حال عدم تأثيره على جودة المقاييس وعدم ارتباطه بأكثر من عامل (جانب)، وهذا ما تحقق بالنسبة لهذا المتغير (Hair et al., 2017). كما توضح النتائج بأنه تم حذف المتغيرات الفرعية المتعلقة بالدافع الخامس (تم تطبيق محاسبة التكاليف لاحتساب تكاليف الموارد المستخدمة لأغراض متنوعة كالرقابة وطلب الموازنات وتخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة) والعاشر (تم تطبيق محاسبة التكاليف تطبيقًا لمعايير أو تعليمات محاسبية مُلزمة)، نظرًا لارتباطهم بأكثر من عامل (جانب)، مما قد يؤثر سلبًا على دقة النتائج (Henseler et al., 2015). وتوضح النتائج في جدول رقم (6) أن جميع الدوافع المرتبطة بجانب الإختيار الملائم (Efficient-choice Perspective)، وهي الدوافع الأول والثاني والثالث والرابع، ترتبط بعامل واحد، الأمر الذي يشير إلى مناسبة هذه الدوافع لقياس جانب الإختيار الملائم من نظرية Abrahamson (1991).

كما توضح النتائج في جدول رقم (6) أن جميع الدوافع المتعلقة بجانب الإختيار الإجباري (Forced-selection Perspective)، وهي الدوافع السادس والسابع والثامن والتاسع، تربط بعامل واحد، مما يدل على أن هذه الدوافع تعكس جانب الإختيار الإجباري من نظرية Abrahamson (1991). وأخيرًا، تشير النتائج في جدول رقم (6) إلى أن الدوافع المرتبطة بكل من جانب محاكاة المؤسسات المطبقة (Fad Perspective)، وهي الدوافع الحادي عشر والثاني عشر، وجانب محاكاة الممارسات المروجة (Fashion Perspective)، وهي الدوافع الثالث عشر والرابع عشر، ترتبط بعامل واحد، وذلك بخلاف ما ورد في نظرية Abrahamson (1991) من وجود اختلاف بين هذه الجوانب. وقد يُفسر ذلك بانخفاض عدد الدوافع المضمنة في هذا البحث لقياس كل من جانب محاكاة المؤسسات المطبقة وجانب محاكاة الممارسات المروجة مقارنةً بعدد الدوافع المخصصة لقياس الجوانب الأخرى، الأمر الذي أدى إلى عدم كفايتها للتمييز وقياس كل جانب على حدة. وتجدر الإشارة إلى أن دراسة Al-Omiri (2012) قامت بدمج هذه الجوانب في سياق القطاع الخاص السعودي. وبناءً على نتائج التحليل العاملي الاستكشافي، فقد تم تمثيل دوافع التطبيق (المتغيرات الفرعية) في 3 جوانب (عوامل) وفق ما هو موضح في جدول رقم (6). وبناءً على نتائج التحليل العاملي الإستكشافي، فقد تم تحقيق الصدق التقاربي لأداة قياس دوافع التطبيق، والتي نتج عنها ثلاثة جوانب رئيسة مرتبط بكل منها مجموعة من الدوافع.

جدول رقم (6): نتائج ارتباط المتغيرات الفرعية (دوافع التطبيق) بالعوامل (جوانب دوافع التطبيق)

المتغيرات الفرعية (دوافع التطبيق)	العوامل (جوانب دوافع التطبيق)		
	1 (جوانب محاكاة المؤسسات والممارسات)	2 (جانب الإختيار الملائم)	3 (جانب الإختيار الإجباري)
الدافع الأول: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة لا يقدم أي معلومات عن محاسبة التكاليف		0.70	
الدافع الثاني: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة يقدم معلومات تكاليف غير دقيقة		0.87	
الدافع الثالث: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة يقدم معلومات تكاليف غير مفيدة للإدارة العليا بالمنشأة		0,89	
الدافع الرابع: تم تطبيق محاسبة التكاليف نتيجةً للتغيرات في طبيعة وبيئة أعمال المنشأة		0.61	
الدافع السادس: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لتوجيهات الجهات الحكومية الرقابية (كالديوان العام للمحاسبة)			0.81
الدافع السابع: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابة لتوجيهات الجهات الحكومية الأخرى (كهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية)			0.76
الدافع الثامن: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لتوجيهات المكتب الرئيس أو القيادة العليا في المنشأة الحكومية			0.67

الدافع التاسع: تم تطبيق محاسبة التكاليف تطبيقًا لأنظمة أو لوائح أو سياسات أو ضوابط حكومية			0.75
الدافع الحادي عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف تماثلاً مع جهات أخرى مُطبقة لمحاسبة التكاليف	0.80		
الدافع الثاني عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف للظهور أمام الجهات الخارجية بأن المنشأة تُطبق أفضل الممارسات المختلفة	0.73		
الدافع الثالث عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لنصائح وإرشادات مراجعي الحسابات الخارجيين أو المكاتب الإستشارية الخارج	0.75		
الدافع الرابع عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لإرشادات المقالات والمنشورات المهنية بشأن أهمية ومنافع محاسبة التكاليف في القطاع العام	0.89		

وفيما يتعلق بإختبار الثبات، فكما تم توضيحه في الجزء (3-6)، فقد شمل إختبار ثبات الاتساق الداخلي (Internal Consistency Reliability) من خلال إجراء إختبار كرونباخ ألفا (Hair et al., 2019). ويوضح جدول رقم (7) نتائج إختبار ثبات الاتساق الداخلي للعوامل الثلاثة المعبرة عن جوانب دوافع التطبيق بإستخدام مقياس كرونباخ ألفا، والتي بيَّنت أن جميع العوامل حصلت على درجة اتساق داخلي تفوق الدرجة المعيارية البالغة 0.70 (Hair et al., 2017). وفي ضوء النتائج أعلاه، فإنه يمكن القول بأنه تم تحقيق الثبات لأداة قياس دوافع التطبيق.

جدول رقم (7): تحليل ثبات الاتساق الداخلي للعوامل (جوانب دوافع التطبيق)

العوامل (جوانب دوافع التطبيق)	قيمة كرونباخ ألفا
جانب الإختيار الملائم	0.80
جانب الإختيار الإجباري	0.77
جوانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة	0.83

نتائج وصفيَّة حول دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق

يستعرض جدول رقم (8) النتائج الوصفية حول دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق التي تم تحديدها في الجزء السابق. وبحسب ما هو موضح في جدول رقم (8)، فإن المؤسسات المطبقة في فترة عام 2019 م وما قبلها حصلت على درجات متوسطة إلى عالية في الجوانب الثلاثة المتعلقة بدوافع التطبيق وذلك وفق الترتيب التالي: جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.52)، وجانب الإختيار الملائم (متوسط = 3.12)، وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 3.05). وبشأن المؤسسات المُطبقة في فترة ما بعد عام 2019 م، فإن جدول رقم (8) يوضح أن متوسطات جوانب دوافع التطبيق كانت أكثر تباينًا من تلك الخاصة بالمؤسسات المطبقة في عام 2019 م وما قبلها؛ حيث تراوحت بين المنخفضة إلى العالية، ولكن بالترتيب نفسه، وذلك وفق التالي: جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.40)، وجانب الإختيار الملائم (متوسط = 3.21)، وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 2.81).

جدول رقم (8): نتائج وصفيَّة حول دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق

الدوافع	المؤسسات المُطبقة في عام 2019م وما قبله			المؤسسات المُطبقة بعد عام 2019م		
	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
الدافع الأول: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة لا يقدم أي معلومات عن محاسبة التكاليف	28	3.07	1.05	49	3.00	0.87
الدافع الثاني: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة يقدم معلومات تكاليف غير دقيقة	28	3.14	1.08	49	3.29	0.96
الدافع الثالث: تم تطبيق محاسبة التكاليف لأن النظام المالي بالمنشأة يقدم معلومات تكاليف غير مفيدة للإدارة العليا بالمنشأة	28	2.96	1.07	49	3.18	0.97
الدافع الرابع: تم تطبيق محاسبة التكاليف نتيجةً للتغيرات في طبيعة وبيئة أعمال المنشأة	28	3.29	1.05	49	3.37	0.95
متوسط جانب الإختيار الملائم	**28**	**3.12**	**0.83**	**49**	**3.21**	**0.75**
الدافع السادس: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لتوجيهات الجهات الحكومية الرقابية (كالديوان العام للمحاسبة)	28	3.14	1.08	49	3.14	1.15
الدافع السابع: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابة لتوجيهات الجهات الحكومية الأخرى (كهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية)	28	3.32	1.02	49	3.65	1.09

الدافع الثامن: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لتوجيهات المكتب الرئيس أو القيادة العليا في المنشأة الحكومية	28	3.89	0.96	49	3.37	0.97
الدافع التاسع: تم تطبيق محاسبة التكاليف تطبيقًا لأنظمة أو لوائح أو سياسات أو ضوابط حكومية	28	3.71	0.98	49	3.45	1.04
متوسط جانب الإختيار الإجباري	**28**	**3.52**	**0.78**	**49**	**3.40**	**0.83**
الدافع الحادي عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف تماثلاً مع جهات أخرى مُطبقة لمحاسبة التكاليف	28	3.04	0.92	49	2.65	0.97
الدافع الثاني عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف للظهور أمام الجهات الخارجية بأن المنشأة تُطبق أفضل الممارسات المختلفة	28	3.29	1.08	49	2.82	1.05
الدافع الثالث عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لنصائح وإرشادات مراجعي الحسابات الخارجيين أو المكاتب الإستشارية الخارجية أو كليات إدارة الأعمال بالجامعات	28	3.04	1.04	49	2.94	0.88
الدافع الرابع عشر: تم تطبيق محاسبة التكاليف استجابةً لإرشادات المقالات والمنشورات المهنية بشأن أهمية ومنافع محاسبة التكاليف في القطاع العام	28	2.86	1.18	49	2.82	1.03
متوسط جانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة	**28**	**3.05**	**0.87**	**49**	**2.81**	**0.80**

وحيث إن النتائج أعلاه بينت أن تراتبية تأثير جوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف هي ذاتها للفترتين، فإنه من المهم مقارنة قيمة متوسط كل جانب في الفترتين لمعرفة مستوى التغير في أهمية كل جانب خلال الفترتين بما يُسهم في تعزيز فهم تأثير جوانب الدوافع على تطبيق محاسبة التكاليف من قِبل مؤسسات القطاع العام السعودي. وبالنظر إلى النتائج الموضحة في جدول رقم (8)، فإنه بالمجمل يتبين أن قيم متوسطات جوانب الإختيار الإجباري (3.52) ومحاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة (3.05) كانت أعلى في الفترة الأولى وهي فترة عام 2019 م وما قبلها مقارنةً بالفترة الثانية وهي فترة ما بعد عام 2019 م (قيم المتوسطات = 3.40 و2.81 على التوالي)، في حين أن قيمة متوسط جانب الإختيار الملائم كانت أعلى في الفترة الثانية (3.21) مقارنةً بالفترة الأولى (3.12).

وبالمجمل، فإن النتائج أعلاه تشير إلى وجود تأثير أعلى من الجهات الملزمة والممثلة لجانب الإختيار الإجباري، ومن ثمَّ تأثير داخلي نابع عن إدراك الجهات بأهمية التطبيق والذي يمثل جانب الإختيار الملائم، وأخيرًا تأثير خارجي مرتبط بمحاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة. كما أنها تشير إلى وجود تأثير لمختلف أنواع دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي في كلتا الفترتين، الأمر الذي يدعم نظرية Abrahamson (1991) حيث يتضح أن جانب الإختيار الملائم ليس هو الجانب الوحيد الذي يُمثل دوافع التطبيق، بل إن للجوانب الأخرى (جانب الإختيار الإجباري وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة) تأثيرًا على تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي يفوق أو يقارب تأثيره. ووفقًا لنظرية Abrahamson (1991) فإنه يمكن أن يكون هناك تأثير مشترك لمجموعة من جوانب الدوافع على التطبيق، وكذلك يمكن أن تكون جوانب الدوافع – بخلاف جانب الإختيار الملائم – مرتبطة بحالة تطبيق إبتكار غير ملائم أو رفض إبتكار ملائم وكذلك حالة تطبيق إبتكار ملائم ورفض إبتكار غير ملائم. وفيما يتعلق بحالة تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، فإن النتائج الوصفية الموضحة في جدول رقم (8) تقدّم العديد من الإشارات، وذلك على النحو التالي: أولاً، أن وجود تأثير لجميع الجوانب يقدم إشارة بأن تجربة تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي هي تجربة ثرية ومرتبطة بسياق مهم، وعلى إمكانية تفسير هذه التجربة بمجموعة متنوعة من التفسيرات. ثانيًا، أن وجود تأثير لكل من جانب الإختيار الإجباري وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة على التطبيق قد يفسر بأنه مرتبط بحالة تطبيق إبتكار غير ملائم أو رفض إبتكار ملائم، إلا أن هذا الأمر يستبعد لوجود تأثير متزامن لجانب الإختيار الملائم في كلتا الفترتين، وكذلك لإرتفاع مستوى تأثير جانب الإختيار الملائم في الفترة الثانية عن الأولى مقارنةً بإنخفاض تأثير الجوانب الأخرى، الأمر الذي يؤكد أن ممارسات التطبيق في القطاع العام السعودي هي ممارسات ناضجة ومدعومة بالإحتياج الفعلي للتطبيق. ثالثًا، أن وجود تأثير لكل من جانب الإختيار

الإجباري وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة على التطبيق قد يفسر بأنه مرتبط بحالة تطبيق إبتكار ملائم أو رفض إبتكار غير ملائم، وهذا الأمر يؤكده ما قامت به المملكة العربية السعودية من جهود لتطوير النظام المالي والمحاسبي ومحاسبة التكاليف في القطاع العام (انظر الجزء 2-3)، وهو ما يفسر وجود تأثير لجانب الإختيار الإجباري من خلال دفع الحكومة لجهات القطاع العام لتطبيق محاسبة التكاليف، والذي نتج عنه حدوث حراك لدى رؤساء الجهات الحكومية بالظهور بتطبيق أحدث الممارسات (جانب محاكاة المؤسسات المطبقة) وتهافت المكاتب الإستشارية على إقناع الجهات الحكومية بأهمية التطبيق لما في ذلك من إيجاد فرص تحقيق عوائد كبيرة لهذه المكاتب (جانب محاكاة الممارسات المروجة). رابعًا، وفي ضوء ما تم مناقشته أعلاه، فإن وجود تأثير لجوانب الإختيار الإجباري ومحاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة في السياق السعودي قد يرتبط بعدم إستغلال فوائد ومنافع محاسبة التكاليف الإستغلال الأمثل، الأمر الذي يؤكد أهمية تقديم توصيات للجهات ذات العلاقة لزيادة وعي مؤسسات القطاع العام بأهمية محاسبة التكاليف ودورها الكبير في تطوير منظومة التقرير المالي وإتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الجهة وتبعًا تحسين أدائها.

وبالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة، فقد اتفقت نتائج هذا البحث مع نتائج الدراسات السابقة، وتحديداً دراسة Malmi (1999) في فنلندا ودراسة Al-Omiri (2012) في المملكة العربية السعودية، التي وجدت تأثيرًا لمختلف جوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف، إلا أنها اختلفت معهم في نتائج التراتبية؛ حيث بينت نتائج هذه الدراسات بأن تراتبية دوافع التطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لدى مؤسسات القطاع الخاص الذي ركزت عليه الدراسات السابقة كانت لصالح جانب الإختيار الملائم، ثم جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة، وأخيرًا جانب الإختيار الإجباري، الأمر الذي يعدُّ منطقيًّا في سياق القطاع الخاص، والذي يهتم بالإستثمار بالأنظمة والتقنيات بناءً على الإحتياج الفعلي، وكذلك بناءً على ممارسات المؤسسات المنافسة والمروجة تحوطًا من الخسارة في الحصة السوقية، وبدرجة أقل بناءً على إلزام من الجهات الخارجية التي تهتم بالتشريعات العامة وتتيح المجال للقطاع الخاص في إختيار الأدوات والتقنيات المناسبة لبيئة عمله. إضافةً إلى ذلك، فإن إختلاف النتائج بين هذا البحث والدراسات السابقة في تراتبية الجوانب قد يفسَّر بإختلاف مفهوم محاسبة التكاليف تحت الدراسة؛ حيث يركز هذا البحث على تطبيق محاسبة التكاليف بالمجمل، في حين ركزت الدراسات السابقة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ((Activity-Based Costing (ABC).

نتائج تحليل الإختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي

كما تمَّ توضيحه في الجزء (3-6)، فقد تم إجراء تحليل الإختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترة الزمنية نفسها، وكذلك بين مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترات المختلفة، بالإعتماد على كلٍّ من إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة (One-way repeated measures ANOVA) وإختبار "t" لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples t-test) وإختبار "t" لعينتين مستقلتين (Independent-Samples t-test)؛ وذلك للحصول على تفاصيل أكثر حيال نتائج التحليل الوصفي الموضحة في الجزء (4-3-2) أعلاه، وللتأكد من دوافع تطبيق محاسبة التكاليف للفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق، ولزيادة معرفة وفهم السياق والبيئة التي دفعت مؤسسات القطاع العام السعودي لدراسة وإتخاذ قرار تطبيق محاسبة التكاليف، وللإسهام في تقديم توصيات بحثية ومهنية أكثر دقة وملاءمة، وعلى مستوى الفترة الزمنية ذاتها؛ فقد تمَّ تحليل الإختلافات بين العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف بإستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة لمعرفة ما إذا كان هناك إختلافات جوهرية بين جوانب دوافع التطبيق الثلاثة خلال الفترة نفسها، وبإستخدام كذلك إختبار "t" لعينتين مرتبطتين لتحديد طبيعة الإختلافات بين جوانب الدوافع الثلاثة خلال الفترة من خلال مقارنة ثنائية بين كل جانب مع الآخر. وعلى مستوى الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق، فقد تم تحليل الاختلافات بين العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف بإستخدام إختبار "t" لعينتين مستقلتين.

نتائج تحليل الإختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي خلال الفترة الزمنية نفسها

كما تمَّ توضيحه في الجزء (4-3-2)، فقد بيَّنت النتائج الوصفية توافق تراتبية تأثير جوانب دوافع التطبيق في الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق (فترة عام 2019 م وما قبلها وفترة ما بعد عام 2019 م)؛ حيث تصدَّر جانب الإختيار الإجباري الجوانب الثلاثة، وجاء بعده جانب الإختيار الملائم، وأخيرًا جانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة. وتوضح النتائج المعروضة في جدول رقم (9) النتائج المتعلقة بإختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة، والتي بيَّنت وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين جوانب دوافع التطبيق الثلاثة في كلتا الفترتين، وذلك وفقًا لقيمة "F" (F value) وقيمة الدلالة الإحصائية (Significance value).

جدول رقم (9): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة One-way repeated measures ANOVA

إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة			
فترة عام 2019 م وما قبلها		فترة ما بعد عام 2019 م	
قيمة (F (F value	قيمة الدلالة الإحصائية Significance value	قيمة (F (F value	قيمة الدلالة الإحصائية Significance value
3.33	0.04	10.33	0.00

ولتحديد طبيعة هذه الاختلافات، تُوضِّح نتائج إختبار "t" لعينتين مرتبطتين لفترة عام 2019 م وما قبلها في جدول رقم (10) وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية (قيمة دلالة إحصائية = 0.09) بين جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.52) وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 3.05)؛ وذلك لصالح جانب الإختيار الإجباري، في حين لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين كلٍّ من جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.52) وجانب الإختيار الملائم (متوسط = 3.12) (قيمة دلالة إحصائية = 0.14)، وبين الأخير وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 3.05) (قيمة دلالة إحصائية = 1.00). وفيما يتعلق بالفترة ما بعد العام 2019 م، فقد اتفقت نتائج إختبار "t" لعينتين مرتبطتين في جدول رقم (10) مع نتائج الإختبار الخاصة بفترة عام 2019 م وما قبلها؛ حيث بينت وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.40) وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 2.81) وذلك لصالح جانب الإختيار الإجباري (قيمة دلالة إحصائية = 0.00)، وكذلك عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين جانب الإختيار الإجباري (متوسط = 3.40) وجانب الإختيار الملائم (متوسط = 3.21) (قيمة دلالة إحصائية = 0.55)، إلا أنها إختلفت معها في وجود إختلاف ذي دلالة إحصائية بين جانب الإختيار الملائم (متوسط = 3.21) وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة (متوسط = 2.81) (قيمة دلالة إحصائية = 0.01) وذلك لصالح جانب الإختيار الملائم.

جدول رقم (10): نتائج إختبار "t" لعينتين مرتبطتين Paired-Samples t-test

فترة عام 2019 م وما قبلها				
الدوافع (أ)	**الدوافع (ب)**	**فروقات قيم المتوسط (أ - ب)**	**الخطأ المعياري**	**قيمة الدلالة الإحصائية المعدلة***
جانب الإختيار الملائم	جانب الإختيار الإجباري	-0.40	0.19	0.14
	جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	0.06	0.19	1.00
جانب الإختيار الإجباري	جانب الإختيار الملائم	0.40	0.19	0.14
	جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	0.46	0.20	0.09
جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	جانب الإختيار الملائم	-0.06	0.19	1.00
	جانب الإختيار الإجباري	-0.46	0.20	0.09

فترة ما بعد العام 2019 م				
الدوافع (أ)	**الدوافع (ب)**	**فروقات قيم المتوسط (أ - ب)**	**الخطأ المعياري**	**قيمة الدلالة الإحصائية المعدلة***
جانب الإختيار الملائم	جانب الإختيار الإجباري	-0.19	0.14	0.55
	جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	0.40	0.13	0.01
جانب الإختيار الإجباري	جانب الإختيار الملائم	0.19	0.14	0.55
	جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	0.60	0.13	0.00
جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	جانب الإختيار الملائم	-0.40	0.13	0.01
	جانب الإختيار الإجباري	-0.60	0.13	0.00

* مستوى الدلالة الإحصائية المستخدمة في المقارنات خلال الفترة الزمنية هو مستوى 10% بعد تعديل بون فيروني (Bonferroni correction) للمقارنات المتكررة؛ وذلك لتجنب حدوث النوع الأول من الخطأ الإحصائي (Type 1 errors)، والذي يؤدي إلى القول خطأً بأنه توجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية في حين أنه حقيقةً لا توجد هذه التأثيرات (Pallant, 2013).

وبالمجمل فإن نتائج إختبارات الاختلافات في (جدول رقم (9) وجدول رقم (10)) تُقدِّم تفاصيل إضافية حول النتائج الموضحة في الجزء (4-3-2)؛ حيث تبين أن الدوافع المرتبطة بجانب الإختيار الإجباري تختلف إختلافًا ذا دلالة إحصائية عن الدوافع المرتبطة بجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة في كلتا الفترتين، وأن الدوافع المرتبطة بجانب الإختيار الملائم تختلف اختلافًا ذا دلالة إحصائية عن جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة في الفترة الزمنية المرتبطة بما بعد عام 2019 م. وقد يرجع سبب عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين جانب الإختيار الإجباري والملائم في كلتا الفترتين إلى وجود تأثير متقارب ومتزامن لجميع الدوافع المرتبطة بهذين الجانبين على تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي؛ حيث إن مركز الحكومة في المملكة العربية السعودية استشعر أهمية تطبيق محاسبة التكاليف لتحقيق كفاءة الإنفاق وتعزيز منظومة إتخاذ القرار وزيادة فاعلية الحكومة، وعليه قام بالعديد من الجهود لدعم تطبيق محاسبة التكاليف في كلتا الفترتين (ممثلة جانب الإختيار الإجباري)؛ الأمر الذي أدى بشكل مباشر وسريع إلى رفع مستويات وعي مؤسسات القطاع العام السعودي المختلفة بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة التكاليف (ممثلة جانب الإختيار الملائم). ومن المهم الإشارة إلى أن عدم وجود إختلافات جوهرية عن جانب الإختيار الملائم لصالح جوانب أخرى، وحصوله على المرتبة الثانية في تراتبية جوانب الدوافع في كلتا الفترتين، علاوة على أنه الجانب الوحيد الذي إرتفعت درجة متوسطه في الفترة الثانية مقارنةً بالفترة الأولى؛ يؤكد أهمية وفاعلية هذا الجانب، وأن القطاع العام السعودي على مستوى عالٍ من الدراية والقناعة بأهمية تطبيق محاسبة التكاليف، كما تم توضيحه في الجزء (4-3-2). وبشأن الاختلافات الجوهرية بين جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة لصالح الجوانب الأخرى في كلتا الفترتين، فإن النتائج قد تفسر بطبيعة القطاع العام؛ وذلك لأن محاكاة مؤسسات القطاع العام المطبقة ومحاكاة الممارسات المروجة مرتبطة بتفعيل التطبيق والذي عادةً يقترن في بداية الأمر بجانب إلزامي أو إحتياج واضح، وكذلك بوجود الموارد المادية والبشرية اللازمة، والذي يصعب الحصول عليه في حال عدم وضوح الاحتياج للجهة الممولة في الدولة (وزارة المالية) والتي تُعدُّ أحد الجهات المؤثرة في الإلزام في التطبيق. وعليه، فإن تأثير جانب المحاكاة يكون أقل ويأتي متأخرًا في القطاع العام، وذلك بعد ظهور الحاجة والإلزام بالتطبيق، وتبعًا وجود المؤسسات المطبقة المحفزة للمحاكاة والموارد الممكنة للمحاكاة. وبالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة فقد وجد Malmi (1999) أن تأثير جانب المحاكاة على تطبيق محاسبة التكاليف وفق أساس الأنشطة في القطاع الصناعي الفنلندي لم يظهر في الفترة الزمنية الرئيسة الأولى للتطبيق؛ بل ظهر في الفترات الزمنية الرئيسة اللاحقة. وفي السياق السعودي وجد Al-Omiri (2012) أن تأثير جوانب المحاكاة منخفض عبر الفترات الزمنية المختلفة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق أساس الأنشطة في

مؤسسات القطاع الخاص.

نتائج تحليل الاختلافات في دوافع التطبيق بين مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق

كما تمَّ توضيحه في الجزء (4-3-3)، فقد تمَّ تحليل الاختلافات بين العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف على مستوى الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق بإستخدام إختبار "t" لعينتين مستقلتين. وتوضح النتائج في جدول رقم (11) بأنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية (0.10 وأقل) بين قيم متوسطات العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع تطبيق محاسبة التكاليف بين فترتيّ التطبيق الرئيستين وهما فترة 2019 م وما قبلها وفترة ما بعد 2019 م.

جدول رقم (11): نتائج إختبار "t" لعينتين مستقلتين (Independent-Samples t-test)

جوانب دوافع التطبيق	مطبقو محاسبة التكاليف	عدد	متوسط	قيمة "t" (t value)	قيمة الدلالة الإحصائية
جانب الإختيار الملائم	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الأولى (2019 م وما قبلها)	28	3.12	-0.51	0.62
	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الثانية (ما بعد عام 2019 م)	49	3.21		
جانب الإختيار الإجباري	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الأولى (2019 م وما قبلها)	28	3.52	0.60	0.55
	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الثانية (ما بعد عام 2019 م)	49	3.40		
جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الأولى (2019 م وما قبلها)	28	3.05	1.27	0.21
	مطبقو الفترة الزمنية الرئيسة الثانية (ما بعد عام 2019 م)	49	2.81		

إن هذه النتائج تُقدّم تفاصيل إضافية عن النتائج الموضحة في الجزء (4-3-2)، وتوضح أن متوسطات العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع التطبيق لم تتغير بشكل جوهري بين الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق، مما يعني أن هذه الجوانب أدت دورًا مماثلاً في التأثير على تطبيق محاسبة التكاليف في كلتا الفترتين. إن هذه النتائج لا توضح أسباب الإرتفاع الكبير في تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي خلال الفترة الزمنية الرئيسة الثانية للتطبيق (2019 م وما بعدها)، والتي يمكن عزوها إلى مجموعة أسباب. أولاً، على الرغم من أن سلوك دوافع التطبيق لم يتغير في الفترتين الزمنيتين وعليه لم تتحقق إختلافات جوهرية، إلا أن مضمون الدوافع قد اختلف، وعليه، تسبب في ارتفاع كبير في عدد مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي. وبالنظر إلى جانب الإختيار الإجباري - على سبيل المثال - والذي كان الجانب الأعلى في كلتا الفترتين، نجد أن -كما هو موضح في الجزء (2-3) - مضمون الإلزام أعلى وبشكل أكثر مباشرة في الفترة الزمنية الرئيسة الثانية (ما بعد العام 2019 م) مقارنةً بالفترة الزمنية الرئيسة الأولى (عام 2019 م وما قبلها)، مما دفع عدد أكبر من مؤسسات القطاع العام السعودي لتطبيق محاسبة التكاليف. ثانيًا، وجود إنخفاض في عدد مطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي في الفترتين (عدد 28 مطبقًا في الفترة الزمنية الرئيسة الأولى وعدد 49 مطبقًا في الفترة الزمنية الرئيسة الثانية) مما يزيد من صعوبة إيجاد قوة إحصائية (Statistical Power) للحصول على إختلافات ذات دلالة إحصائية في العوامل الثلاثة الممثلة لجوانب دوافع التطبيق (Field, 2013). ثالثًا، إحتمالية عدم دقة مستجيبي الإستبانة في تحديد السنة التي بدأ فيها التطبيق الفعلي لمحاسبة التكاليف، والتي قد ينتج عنها تصنيف غير دقيق لفترات التطبيق الرئيسة ولمُطبقي كل فترة.

وبالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة، فإن نتائج هذا البحث تختلف مع نتائج دراسة Malmi (1999) التي وجدت اختلافًا في تأثير جوانب دوافع التطبيق في الفترات الزمنية الرئيسة الثلاث للتطبيق؛ حيث وجدت الدراسة بأن جانب الإختيار الملائم أثر بشكل رئيس على التطبيق في الفترة الزمنية الأولى في التطبيق، وأن جانب الإختيار الملائم وجانب محاكاة الممارسات المروجة أثرا بشكل رئيسعلى التطبيق في الفترة الثانية من التطبيق، وأن جانب الإختيار الملائم وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة أثرا بشكل رئيس على التطبيق في الفترة الثالثة من التطبيق؛ الأمر الذي يمكن عزوه إلى اختلاف القطاع ونظام التكاليف تحت الدراسة، وكذلك الفترة الزمنية لإجراء الدراسة. إلا أن نتائج هذا البحث تتفق مع نتائج دراسة Al-Omiri (2012) التي لم تجد اختلافات جوهرية في دوافع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بين المُطبقين من مؤسسات القطاع الخاص في الفترات الزمنية المختلفة للتطبيق.

ملخص النتائج، والتوصيات، واتجاهات البحث المستقبلية

تهتم الدول بتحقيق مبادئ الكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) من خلال إستغلال مواردها المتاحة أفضل إستغلال لتقديم أكبر قدر ممكن من الخدمات والمنتجات وأجودها للمواطنين، وعليه تحقيق الرفاهية (Well-being) في إطار الإستدامة (Sustainability) للجيل الحالي والأجيال القادمة (الجبر، 2021) (Ouertani et al., 2018, Asiri, 2024, Rivenbark et al., 2017, Heinberg and Lerch, 2010). ولتحقيق ذلك، قامت العديد من الدول والمنظمات بتدشين وتفعيل العديد من التنظيمات والبرامج والمبادرات والأدوات الهادفة إلى تحسين إستخدام الموارد واستدامتها (الجبر، 2021؛ الهباش، 2022). ومن أبرز الدعائم لمنظومة المحافظة على الموارد واستدامتها هو تطبيق محاسبة التكاليف؛ نظرًا لمقدرتها على قياس وإدارة تكاليف الخدمات والمنتجات المستنزفة للموارد، لأغراض تجويد عمليات إتخاذ القرار والرقابة وتقييم وإدارة الأداء (Rivenbark and Carter, 2000, Rivenbark et al., 2017, Mohr, 2017, Kaplan and Cooper, 1998, Drury, 2018). ويعدُّ حفظ الموارد مسؤولية مشتركة على جميع القطاعات، العام والخاص وغير الربحي؛ كونها جميعًا تضطلع في تقديم الخدمات وإنتاج المنتجات المستنزفة للموارد. إلا أن القطاع العام يتسم بالخصوصية في الجهود المبذولة لحفظ الموارد نظرًا لإستخدامه موارد ضخمة لتنفيذ جزء كبير من الخدمات العامة، واستهدافه لتقديم أفضل الخدمات للمستفيدين في ظروف أقل شدة من جانب الربحية التي تواجه القطاع الخاص وجانبيّ التمويل والإستدامة التي تواجه القطاع غير الربحي، الأمر الذي يشكل ضغطًا على الموارد، وتطبيقه لأساس الإستحقاق بشكل أقل من القطاعات الخاص وغير الربحي وعليه إستخدام أقل لمحاسبة التكاليف اللازمة لقياس إستخدام للموارد. ونظراً (1) لعدم وجود دراسة شمولية ركزت على دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، والذي يعدُّ أحد أبرز الركائز البحثية التي يجب فهمها وتوثيقها لإجراء أبحاث متقدمة في محاسبة التكاليف في القطاع العام وتعظيم الإستفادة والمنفعة من تطبيقات محاسبة التكاليف، وكذلك (2) عدم وجود دراسة ركزت على القطاع العام السعودي، والذي يعدُّ سياقًا مميزًا نظير الجهود التي تقوم بها المملكة لتعزيز تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام من خلال تفعيل منظومة كفاءة الإنفاق والتحول لأساس الإستحقاق المحاسبي (برنامج الإستحقاق المحاسبي، 2025؛ هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية، 2025)؛ فقد هدف هذا البحث إلى التعرُّف إلى دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي في الفترات الزمنية الرئيسة للتطبيق بإستخدام نظرية Abrahamson (1991) لتفسير تطبيق ورفض الإبتكارات والممارسات الحديثة، وبالإعتماد على المنهجية الكمية الوصفية من خلال إستخدام استراتيجيَّة المسح الاستقصائي وأداة الإستبانة بواسطة الإنترنت لجمع البيانات من مؤسسات القطاع العام السعودي.

ملخص النتائج

قدَّم هذا البحث مجموعة من النتائج المهمة المتصلة بأسئلة البحث وهدفه، وهي على النحو التالي:

1- تقوم أغلبية مؤسسات القطاع العام السعودي بنسبة 61.60% (77 مؤسسة) بتطبيق محاسبة التكاليف، ولكن بدرجات متفاوتة؛ حيث تُطبق 16.80% من المؤسسات محاسبة التكاليف بدرجة كبيرة أو كبيرة جدًّا، و15.20% تُطبق بدرجة متوسطة، و29.60% تُطبق بدرجة بسيطة.

2- تتراوح عدد سنوات تطبيق محاسبة التكاليف بين 0 و66 سنة، مما يشير إلى تباين سنوات التطبيق بين مؤسسات القطاع العام السعودي.

3- يبلغ وسيط عدد سنوات التطبيق سنتين، في حين تبلغ نسبة تطبيق محاسبة آخر ثلاث سنوات مقدار 57% من المؤسسات المُطبقة، الأمر الذي يشير إلى حداثة تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي.

4- بدأ تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي في عام 1957 م (قبل ما يقارب 66 سنة من وقت جمع البيانات في عام 2023 م)، وهذه البداية تزامنت مع إصدار المملكة للتعليمات المالية للميزانية والحسابات في عام 1376 هـ (1957 م).

5- لم يتجاوز عدد مُطبقي محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي عدد 5 مطبقين في السنة الواحدة خلال الفترة الممتدة من عام 1957 م حتى عام 2019 م، إلا أن وتيرة التطبيق بدأت بالتزايد مباشرة وبشكل ملحوظ بعد عام 2019 م؛ حيث ازداد عدد المؤسسات المُطبقة سنويًّا إلى 15 مؤسسة تقريبًا خلال الأعوام 2021 – 2023 م، تزامنًا مع تفعيل منظومة كفاءة الإنفاق في القطاع العام السعودي في عام 2019 م من خلال الموافقة على تكوين فرق كفاءة الإنفاق في الجهات الحكومية وإطلاق الدليل الإرشادي الخاص بتكوين الفرق، وإطلاق النسخة الأولى من برنامج ركائز إستدامة كفاءة الإنفاق، وإصدار الدليل الإسترشادي لمنهجية تحديد فرص رفع كفاءة الإنفاق، والتأكيد على الجهات الحكومية بإستكمال تشكيل فرق كفاءة الإنفاق ومشاركة مقترحاتها حيال إيجاد فرص لكفاءة الإنفاق والإلتزام بتقديم التقارير الشهرية الخاصة بكفاءة الإنفاق.

6- تنقسم الفترات الرئيسة لتطبيق محاسبة التكاليف إلى فترتين، هما الفترة الأولى والتي تغطي الفترة الممتدة من عام 2019 م وما قبلها (عدد 28 مطبقًا)، والفترة الثانية والتي تغطي فترة ما بعد العام 2019 م (عدد 49 مطبقًا).

7- بيَّنت نتائج إختبار التحليل العاملي الإستكشافي (Exploratory Factor Analysis) وجود ثلاثة جوانب لدوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي؛ وهي جوانب الإختيار الملائم، والإختيار

الإجباري، ومحاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة، وهي تتوافق مع جوانب دوافع التطبيق الواردة في نظرية Abrahamson (1991)، باستثناء دمج جانبيّ محاكاة المؤسسات المطبقة ومحاكاة الممارسات المروجة في جانب واحد.

8- وجود تأثير لجميع جوانب دوافع التطبيق في الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق، وتراوحت متوسطات جوانب دوافع التطبيق بين المتوسطة والعالية للمؤسسات المطبقة في عام 2019 م وما قبله، في حين كانت متوسطات جوانب دوافع التطبيق أكثر تباينًا متراوحةً بين المنخفضة والعالية للمؤسسات المطبقة بعد عام 2019 م.

9- على الرغم من وجود اختلاف في درجة التباين في متوسطات جوانب دوافع التطبيق، إلا أن تراتبية الجوانب كانت متماثلة في الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق وفق التالي: جانب الإختيار الإجباري، ثم جانب الإختيار الملائم، وأخيرًا جانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة؛ الأمر الذي يشير إلى وجود تأثير أعلى من الجهات الملزمة والممثلة لجانب الإختيار الإجباري، ومن ثمَّ تأثير داخلي نابع عن إدراك الجهات بأهمية التطبيق والذي يمثل جانب الإختيار الملائم، وأخيرًا تأثير خارجي مرتبط بمحاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة.

10- وجود دعم لنظرية Abrahamson (1991) حيث إن جانب الإختيار الملائم لم يكن الجانب الوحيد الممثل لدوافع التطبيق؛ بل إن الجوانب الأخرى المتمثلة في جانب الإختيار الإجباري وجانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة أسهمت كذلك في التطبيق؛ الأمر الذي يشير إلى أن تجربة القطاع العام السعودي هي تجربة ثرية ومرتبطة بسياق مهم، وكذلك إلى ارتباط تأثير كلٍّ من جانبيّ الإختيار الإجباري ومحاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة بحالة تطبيق إبتكار ملائم ورفض إبتكار غير ملائم بشكل أكبر من حالة تطبيق إبتكار غير ملائم ورفض إبتكار ملائم، نظرًا لتزامن تأثير هذه الجوانب مع تأثير قوي لجانب الإختيار الملائم الأمر الذي يؤكد نضج التطبيق وإرتباطه بالإحتياج الفعلي في المملكة، علاوةً على حرص المملكة على بذل الجهود الكبيرة لتطوير النظام المالي والمحاسبي ومحاسبة التكاليف في القطاع العام.

11- على مستوى الفترة الزمنية الواحدة، بيَّنت نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي للقياسات المتكررة (One-way repeated measures ANOVA) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين جوانب دوافع التطبيق الثلاثة في كلتا الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق؛ وبيَّنت نتائج إختبار "t" لعينتين مرتبطتين (Paired-Samples t-test) أنها تتضمن إختلاف جانب الإختيار الإجباري اختلافًا ذا دلالة إحصائية عن جانب محاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة في كلتا الفترتين لصالح الإختيار الإجباري، وكذلك

إختلاف جانب الإختيار الملائم إختلافًا ذا دلالة إحصائية عن جانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة في الفترة الزمنية المرتبطة بما بعد عام 2019 م.

12- بمقارنة قيم متوسطات جوانب دوافع التطبيق في الفترتين تبيَّن أن قيم متوسطات جوانب الإختيار الإجباري ومحاكاة المؤسسات المطبقة والممارسات المروجة كانت أعلى في الفترة الأولى وهي فترة عام 2019 م وما قبلها مقارنةً بالفترة الثانية وهي فترة ما بعد عام 2019 م، في حين أن قيمة متوسط جانب الإختيار الملائم كانت أعلى في الفترة الثانية مقارنةً بالفترة الأولى، ولكن بيَّنت نتائج إختبار "t"لعينتين مستقلتين (Independent-Samples t-test) عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات جوانب دوافع التطبيق في الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق.

13- ملخص النتائج أعلاه يشير إلى وجود إرتفاع كبير في عدد مُطبقي محاسبة التكاليف في الفترة الزمنية الرئيسة الثانية (فترة ما بعد العام 2019 م) للتطبيق مُقارنةً بالفترة الزمنية الرئيسة الأولى (فترة عام 2019 م وما قبلها)، وإلى وجود تأثير لجميع جوانب الدوافع على تطبيق محاسبة التكاليف في كلتا الفترتين الزمنيتين الرئيستين للتطبيق ووفق التراتبية نفسها وهي جانب الإختيار الإجباري ثم جانب الإختيار الملائم ثم جانب محاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تأثير كل جانب في الفترة الزمنية الرئيسة الأولى مقارنةً بالفترة الزمنية الرئيسة الثانية.

التوصيات

في ضوء النتائج الموضحة في الأجزاء 4 و 5-1، وأخذًا في الاعتبار ما تمَّ الإشارة إليه بوجود تأثير لجوانب الإختيار الإجباري ومحاكاة المؤسسات المُطبقة والممارسات المروجة في السياق السعودي قد يرتبط بعدم إستغلال فوائد ومنافع محاسبة التكاليف الإستغلال الأمثل، وبناءً على توصيات الدراسات السابقة ذات العلاقة (الجبر، 2021؛ الهديب والجبر، 2022؛ الجبر والمطوع، 2025)، نقدم في هذا الجزء مجموعة من التوصيات التي تُسهم في تعزيز الإستفادة من تطبيقات محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، وعليه تحقيق مبادئ الكفاءة والفاعلية والرفاهية والإستدامة في تقديم الخدمات والمنتجات بما يُمكن من إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل:

1- قيام وزارة المالية وهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية في المملكة العربية السعودية – وبدعم من المتخصصين الأكاديميين والمهنيين في مجال محاسبة التكاليف – بوضع إرشادات لتصميم أنظمة محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام مع مراعاة الإختلافات في بيئات العمل للمؤسسات؛ الأمر الذي سوف يدعم قيام المؤسسات بتبني الأنظمة المناسبة ووفق درجات التفصيل الملائمة لاحتياجاتها، وعليه تعزيز قناعة المؤسسات في الأنظمة وتركيز دافعها حول الإختيار الملائم وليس لجوانب دوافع أخرى قد تخفض من مستوى تفعيل محاسبة التكاليف على النحو المحقق للأثر.

2- قيام وزارة المالية وهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية في المملكة العربية السعودية بتكثيف جهودها الرامية إلى توعية مؤسسات القطاع العام بأهمية تطبيقات محاسبة التكاليف في إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل؛ مما يُسهم في تبني هذه المؤسسات لمحاسبة التكاليف عن قناعة (جانب الإختيار الملائم) وليس لمجرد أنه جانب إلزامي (جانب الإختيار الإجباري) مفروض على المؤسسات.

3- قيام وزارة المالية وهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية في المملكة العربية السعودية بتكثيف جهودها الرامية في إعداد لقاءات وورش عمل تجمع قادة الجهات الحكومية؛ لمشاركة تجاربهم وخبراتهم المتصلة بمحاسبة التكاليف وكفاءة الإنفاق، مما يتيح الإستفادة من التجارب والخبرات عند تطبيق وتفعيل محاسبة التكاليف في الجهات الحكومية، وعليه تعزيز حضور دوافع الإختيار الملائم والتقليل من السلبيات التي قد ترتبط بجانب محاكاة المؤسسات المُطبقة.

4- قيام الجهات الخارجية المؤثرة في التطبيق كالمكاتب الإستشارية بجهود لتوضيح أهمية ودور محاسبة التكاليف للمؤسسات المُطبقة وللقطاع العام بشكل عام في إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل عند القيام بجهودها الترويجية لأنظمة محاسبة التكاليف؛ مما يُسهم في تبني مؤسسات القطاع العام لمحاسبة التكاليف عن دراية تامَّة بأهميتها ودورها (جانب الإختيار الملائم) وليس لمجرد أنه محاكاة لأفضل الممارسات المروجة (جانب محاكاة الممارسات المروجة) من قِبل الجهات الخارجية المؤثرة في التطبيق.

5- قيام الجامعات السعودية والجهات التدريبية المعتمدة في المملكة العربية السعودية بتكثيف جهودها لتوضيح أهمية محاسبة التكاليف للقطاع العام ومبررات تطبيقها ومدى الحاجة لها للإسهام في إستغلال الموارد الإستغلال الأمثل والوصول للمستهدفات الاقتصادية الطموحة للمملكة العربية السعودية وفق رؤية 2030 م؛ بما يُسهم في رفع مستويات القناعة الداخلية بأهمية تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، وعليه تبنيها وفق جانب دوافع الإختيار الملائم بشكل رئيس.

6- إستمرار الجهود المتصلة بتطوير وتفعيل وإستدامة برامج كفاءة الإنفاق وأساس الإستحقاق المحاسبي من قِبل الجهات المشرفة وجميع الجهات الحكومية، والمتصلة بجوانب مختلفة؛ كالتشريعات الملزمة والموارد البشرية والأنظمة التقنية، وإجراء أي تحديثات لازمة بما يُسهم في نجاح برامج كفاءة الإنفاق وأساس الإستحقاق المحاسبي ومواءمتها مع السياق السعودي وأفضل الممارسات المهنية والتجارب الدولية.

7- قيام الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة كالجامعات ووزارة المالية وهيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية والجمعيات العلمية والمهنية المحاسبية بالعمل على تأسيس هيئة مهنية تُعنى بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وتشمل أنشطتها جميع القطاعات ومن بينها القطاع العام.

اتجاهات البحث المستقبلية

هدف هذا البحث إلى التعرُّف على دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي، مُقدِّمًا العديد من الإسهامات البحثية المتصلة بدراسة دوافع التطبيق بمنظور شمولي وفق إطار نظرية Abrahamson (1991) وفي فترات زمنية مختلفة، وفي سياق مهم وثري وهو سياق القطاع العام السعودي. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا البحث – كما هو الحال مع جميع الأبحاث – يعتريه بعض أوجه القصور، والتي بدورها تفتح المجال لإجراء أبحاث مستقبلية. أولاً، على الرغم من شمولية إطار Abrahamson (1991) لدراسة دوافع التطبيق، إلا أنه لا يعدُّ الإطار الوحيد، وعليه فإن الأبحاث المستقبلية يمكن أن تتبنى نظريات وأطرًا مختلفة لدراسة دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي.ثانيًا، قام هذا البحث بدراسة دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي بالإعتماد على إستراتيجية المسح الإستقصائي (Survey Strategy) بشكل رئيس وإلى حد بسيط على الخلفية التاريخية لتطور النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام السعودي، إلا أنه يمكن زيادة نطاق الدراسة والحصول على بيانات أشمل من خلال إجراء مقابلات مع جميع الأطراف ذات العلاقة كالجامعات والمكاتب الإستشارية والجهات الحكومية، وكذلك إجراء دراسات للوثائق والمستندات ذات العلاقة كالخطط الدراسية بالجامعات ومحتوى الكتب التعليمية وتقارير المكاتب الإستشارية، لمعرفة أثرها على التطبيق. لذلك، فإن الأبحاث المستقبلية يمكن أن تجري دراسة لدوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي بالإعتماد على منهجية متعددة الإستراتيجيات والأدوات تُمكنها من الحصول على بيانات من مصادر مختلفة وعلى النحو الذي يحقق تغطية وتوثيقًا لدوافع التطبيق من منظور شمولي.

المراجع

الهديب، نورة عبد الرحمن، الجبر، عبد الرحمن علي. (2022). "إختبار أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على إتخاذ القرارات والأداء بإستخدام ثلاثة مناهج: دليل من القطاع الصناعي السعودي". مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، 36(2): 1-25.

الدلفي، سمراء عبدالرضا، كيا، غريبة إسماعيلي، حسن، حنان عبد الله. (2023). "أثر الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام وإمكانية احتساب التكاليف على أساس النشاط (دراسة حالة للمؤسسات الحكومية في مدينة الكوت)". المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، 21(76): 268-284.

السوافيري، فتحي رزق، الحركان، أحمد عبد الكريم. (2009). "تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية بغرض زيادة فعالية الأداء وأدوات التقييم مع التطبيق على منطقة القصيم". مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، 2(1): 89-129.

الوابل، وابل علي. (2006). محاسبة التكاليف – الجزء الثاني. الرياض: دار وابل للنشر.

الجبر، عبد الرحمن علي. (2021). تحديات التطوير والإستدامة لكفاءة الإنفاق في المملكة: حلول مقترحة. صحيفة مال، استرجع فبراير 19، 2025، من: https://maaal.com/?p=228476

الجبر، عبد الرحمن علي، والمطوع، الهنوف محمد. (2025). "واقع محاسبة التكاليف في القطاع العام: دراسة ميدانيَّة على القطاع العام السعودي". مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 1: 119-142.

هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية. (2025). استرجع فبراير 19، 2025، من: https://expro.gov.sa/.

برنامج الإستحقاق المحاسبي. (2025). استرجع فبراير 19، 2025، من: https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/default.aspx

وزارة المالية. (2006). وزارة المالية نشأتها وتطورها. الرياض: وزارة المالية.

رؤية المملكة 2030. (2025). استرجع فبراير 19، 2025، من: https://www.vision2030.gov.sa/ar?utm_medium=cpc&utm_source=google&utm_campaign=search_campiagn&utm_term=1&gad_source=1&gclid=CjwKCAiAn9a9BhBtEiwAbKg6fpiUNcYDiFaIzFzC0SpHslt740K0x2ZF4gmpdlGavH_zoSSR64vECBoCwQIQAvD_BwE

صوان، فرج محمد. (2017). البحث العلمي: المفاهيم، الأفكار، الطرائق والعمليات. الطبعة الأولى. الجزائر: ابن النديم للنشر والتوزيع.
الهباش، مريع سعد. (2022). حوكمة الشركات. الطبعة الأولى. الرياض: مكتبة جرير.

المراجع الأجنبية

ABDEL-KADER, M. & LUTHER, R. 2008. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. The British Accounting Review, 40, 2-27.

ABERNETHY, M. A., LILLIS, A. M., BROWNELL, P. & CARTER, P. 2001. Product diversity and costing system design choice: field study evidence. Management Accounting Research, 12, 261-279.

ABRAHAMSON, E. 1991. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. Academy of Management Review, 16, 586-612.

ABRAHAMSON, E. & BARTNER, L. R. When do bandwagon diffusions roll?how far do they go? and when do they roll backwards?: a computer simulation. Academy of Management Proceedings, 1990. Academy of Management Briarcliff Manor, NY 10510, 155-159.

AHMED, M. N. & SCAPENS, R. W. 2003. The evolution of cost-based pricing rules in Britain: an institutionalist perspective. Review of Political Economy, 15, 173-191.

AL-OMIRI, M. 2012. The motives driving activity-based costing adoption: an empirical study of Saudi firms. Journal of American Academy of Business, Cambridge, 17, 64-77.

AL-OMIRI, M. & DRURY, C. 2007. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. Management Accounting Research, 18, 399-424.

ALJABR, A. 2020. The influences on activity-based costing adoption as an optimal costing system design: evidence from Saudi Arabia. Journal of Accounting and Management Information Systems, 19, 444-479.

ALJABR, A. 2023. The impact of contextual factors on costing system design: the moderating role of facilitator factors. Asian Economic and Financial Review, 13, 851-874.

ALKHURAYJI, M. 2021. Measuring the Efficiency of Government Spending in KSA: A comparative study of the Group of Twenty (G20). Journal of Humanities and Social Studies 1442, 225-284.

ASIRI, N. 2024. Public spending efficiency in the countries of the gulf cooperation council. Journal of Money and Business, 4, 54-72.

BRIERLEY, J. A. 2008. Toward an understanding of the sophistication of product costing systems. Journal of Management Accounting Research, 20, 61-78.

BROMWICH, M. & SCAPENS, R. W. 2016. Management accounting research: 25 years on. Management Accounting Research, 31, 1-9.

CARVALHO, J. B. D. C., GOMES, P. S. & JOSé FERNANDES, M. 2012. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. Financial Accountability & Management, 28, 306-334.

COOPER, R. 1987. The two-stage procedure in cost accounting–part one. Journal of cost management for the manufacturing industry, 1, 43-51.

COOPER, R. 1988. The rise of activity-based costing—part two: when do I need an activity-based cost system?. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 2, 41-48.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S. 1988. How cost accounting distorts product costs. Management Accounting, 20-27.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S. 1991. The design of cost management systems: text, cases, and readings, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, Inc.

DILLMAN, D. A., SMYTH, J. D. & CHRISTIAN, L. M. 2014. Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: the tailored design method, Hoboken, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

DIMAGGIO, P. J. & POWELL, W. W. 1983. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review, 48, 147-160.

DRURY, C. 2018. Management and cost accounting, Andover, UK, Cengage Learning EMEA.

DRURY, C. & TAYLES, M. 2005. Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. The British Accounting Review, 37, 47-84.

FIELD, A. 2013. Discovering statistics using IBM SPSS statistics, London, UK, SAGE Publications Ltd.

FIRTH, M. 1996. The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures. Accounting, Organizations and Society, 21, 629-654.

FISHER, J. G. & KRUMWIEDE, K. 2012. Product costing systems: Finding the right approach. Journal of Corporate Accounting & Finance, 23, 43-51.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. & BREWER, P. C. 2010. Managerial accounting, New York, New York, McGraw-Hill/Irwin.

GEIGER, D. R. & ITTNER, C. D. 1996. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. Accounting, Organizations and Society, 21, 549-567.

GOSSELIN, M. 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. Accounting, Organizations and Society, 22, 105-122.

GROOT, T. & BUDDING, T. 2004. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. Financial Accountability & Management, 20, 421-443.

GUILDING, C., CRAVENS, K. S. & TAYLES, M. 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. Management Accounting Research, 11, 113-135.

HADID, W. & AL-SAYED, M. 2021. Management accountants and strategic management accounting: the role of organizational culture and information systems. Management Accounting Research, 50, 100725.

HADID, W. & HAMDAN, M. 2022. Firm size and cost system sophistication: the role of firm age. The British Accounting Review, 54, 101037.

HAIR, J. F., BLACK, W. C., BABIN, B. J. & ANDERSON, R. E. 2019. Multivariate data analysis, Andover, United Kingdom, Cengage Learning EMEA.

HAIR, J. F., HULT, G. T. M., RINGLE, C. M. & SARSTEDT, M. 2017. A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM), Thousand Oaks, California, SAGE Publications, Inc.

HEINBERG, R. & LERCH, D. 2010. What is sustainability. The post carbon reader, 11, 19.

HELDEN, G. J. V. 1997. Cost allocation and product costing in Dutch local government. European Accounting Review, 6, 131-145.

HENSELER, J., RINGLE, C. M. & SARSTEDT, M. 2015. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. Journal of the Academy of Marketing Science, 43, 115-135.

HOQUE, Z. & JAMES, W. 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. Journal of management accounting research, 12, 1-17.

HOQUE, Z. & RANA, T. 2019. Cost Management for Nonprofit and Voluntary

Organisations, Routledge.

HORNGREN, C. T., DATAR, S. M. & RAJAN, M. V. 2012. Cost accounting: a managerial emphasis. , Essex, UK, Pearson Education Limited.

INNES, J. & MITCHELL, F. 1998. A practical guide to activity-based costing, London, UK, Kogan Page Limited.

JACKSON, A. & LAPSLEY, I. 2003. The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. International Journal of Public Sector Management.

JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. 1987. Relevance lost: the rise and fall of management accounting, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

JONES, T. C. & DUGDALE, D. 2002. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. Accounting, Organizations and Society, 27, 121-163.

KAPLAN, R. S. 1988. One cost system isn't enough. Harvard Business Review, 61-66.

KAPLAN, R. S. & COOPER, R. 1998. Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. 1992. The balanced scorecard: measures that drive performance. Harvard Business Review, 71-79.

KIMBERLIN, C. L. & WINTERSTEIN, A. G. 2008. Validity and reliability of measurement instruments used in research. American journal of health-system pharmacy, 65, 2276-2284.

LABRO, E. 2019. Costing systems, Hanover, Massachusetts: USA, now Publishers Inc.

LAPSLEY, I. & WRIGHT, E. 2004. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. Management accounting research, 15, 355-374

LUTILSKY, I. D., VAŠIČEK, V. & VAŠIČEK, D. 2012. Cost planning and controlin Croatian public sector. Economic research-Ekonomska istraživanja, 25, 413-434.

MALMI, T. 1999. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. Accounting, Organizations and Society, 24, 649-672.

MIA, L. & CHENHALL, R. H. 1994. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. Accounting, Organizations and Society, 19, 1-13.

MOHR, Z. T. 2017. A Framework for Cost Accounting Systems in Government. Cost Accounting in Government, 1-25.

MOHR, Z. T., RAUDLA, R. & DOUGLAS, J. W. 2018. Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. Public Performance & Management Review, 41, 696-722.

OUERTANI, M. N., NAIFAR, N. & BEN HADDAD, H. 2018. Assessing government spending efficiency and explaining inefficiency scores: DEA-bootstrap analysis in the case of Saudi Arabia. Cogent Economics & Finance, 6, 1493666.

PALLANT, J. 2013. SPSS survival manual, Maidenhead, UK, Open University Press, McGraw-Hill Education.

RIVENBARK, W. C. & CARTER, K. L. 2000. Benchmarking and cost accounting: the North Carolina approach. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 12, 125-137.

RIVENBARK, W. C., ROENIGK, D. J. & FASIELLO, R. 2017. Twenty years of benchmarking in North Carolina: Lessons learned from comparisonof performance statistics as benchmarks. Public administration quarterly, 41, 130-148.

ROGOšIć, A. 2021. Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. Public Sector Economics, 45, 209-227.

RYAN, B., SCAPENS, R. W. & THEOBALD, M. 2002. Research methods and methodology in accounting and finance, London, UK, Thomson

SAUNDERS, M., LEWIS, P. & THORNHILL, A. 2009. Research methods for business students, Essex, UK, Pearson Education Limited.

SCHOUTE, M. 2009. The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. The British Accounting Review, 41, 208-226.

SCHOUTE, M. & BUDDING, T. 2017a. Changes in cost system design and intensity of use in times of crisis: evidence from Dutch local government. Advances in Management Accounting, 29, 1-31.

SCHOUTE, M. & BUDDING, T. 2017b. Stakeholders' information needs, cost system design, and cost system effectiveness in Dutch local government. Financial Accountability & Management, 33, 77-101.

SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. 1993. Strategic cost management: the new tool for competitive advantage, New York, New York, The Free Press.

SHIELDS, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. Journal of Management Accounting Research, 7, 148-166.

SULAIMAN, S. & MITCHELL, F. 2005. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. Management Accounting Research, 16, 422-437.

VERBEETEN, F. H. 2011. Public sector cost management practices in The Netherlands. International Journal of Public Sector Management.

WILLIAMS, B., ONSMAN, A. & BROWN, T. 2010. Exploratory factor analysis: a five-step guide for novices. Australasian Journal of Paramedicine, 8, 1-13.

WOLFE, R. A. 1994. Organizational innovation: Review, critique and suggested research directions. Journal of management studies, 31, 405-431

أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية

أ. سارة عبدالرحمن اللحياني
قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال
جامعة أم القرى

د. محمد بن نايف الشريف
قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال
جامعة أم القرى

الملخص

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الاتي: ما أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية؟ وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة، وعمليات إدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية. من وجهات نظر عينة الدراسة البالغ عددهم (184) فرد مكونة من المراجعين الداخليين والعاملين في لجان الحوكمة وإدارة المخاطر والالتزام بالتطبيق في البنوك المرخصة والتي تزاول عملها في المملكة العربية السعودية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة للحصول على البيانات اللازمة وذلك وفق مقياس ليكرت الخماسي، وتم توزيعها على عينة الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: ادراك عينة الدراسة لأهم خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل حيث تصدرت الشفافية المرتبة الأولى، تلتها التتبع، ثم دفتر الأستاذ، وأخيرا اللامركزية، تعزز سلاسل الكتل من الشفافية وتقلل التباين المعلوماتي بين الأطراف المعنية، وتساعد سلاسل الكتل في دعم مبادئ الحوكمة خاصة فيما يتعلق بالشفافية وتقليل عدم التأكد، وتساعد في رصد العمليات وتحليلها بدقة، وتساعد في تحسين ودعم إدارة المخاطر، وتوفر أدوات رقابة دقيقة وآنية، وتحسن من سلامة الإجراءات التشغيلية.

ووفقاً لذلك فقد أوصت الدراسة بما يلي: تفعيل دور الهيئة السعودية للمراجعين الداخليين بعقد ندوات ودورات بالوضع المستقبلي للمهنة، قيام القطاع المصرفي بتدريب العاملين على تكنولوجيا سلاسل الكتل، ضرورة تنوع مهارات المراجعين الداخليين للتعامل مع التحديات التي تفرضها تكنولوجيا سلاسل الكتل والاستفادة من الفرص التي توفرها.

الكلمات المفتاحية: تكنولوجيا سلاسل الكتل، المراجعة الداخلية، الحوكمة، أدراه المخاطر، الرقابة، البنوك، التغيرات التكنولوجية.

ABSTRACT

The study's problem was represented by the following main question: What is the impact of the characteristics of blockchain technology on the nature of internal audit work? The study aimed to identify the impact of blockchain technology characteristics on governance processes, risk management processes, and internal audit control procedures. This was based on the perspectives of the study sample, which numbered (184) individuals, consisting of internal auditors and employees of governance, risk management, and compliance committees in licensed banks operating in the Kingdom of Saudi Arabia.

To achieve the study's objectives, a questionnaire was designed to obtain the necessary data, using a five-point Likert scale. The questionnaire was distributed to the study sample. The study achieved several results, including: The study sample's awareness of the most important characteristics of blockchain technology, with transparency ranking first, followed by traceability, then the Distributed ledger, and finally decentralization. Blockchains enhance transparency and reduce information asymmetry among stakeholders. Blockchains help support governance principles, regards to transparency and reducing uncertainty. They help monitor and analyze operations accurately. They help improve and support risk management. They provide accurate and timely control tools, enhance the integrity of operational procedures accordingly.

the study recommended the following: Activating the role of the Saudi Organization for Internal Auditors by holding seminars and courses on the future status of the profession; Training employees on blockchain technology by the banking sector; and diversifying the skills of internal auditors to address the challenges posed by blockchain technology and capitalize on the opportunities it offers.

KEYWORD: Blockchain technology, Internal audit, Governance, Risk management, Control, Banks, Technological changes.

المقدمة:

ظهرت تكنولوجيا سلاسل الكتل (Blockchain) (وهي أحد برامج التحول الرقمي) كأساس لعملة البيتكوين (Bitcoin) والعملات المشفرة الأخرى. تستند على شبكة الند للند (Peer-to-Peer) بينت دراسة) (Fernandez & Nik Man, 2024 أن سلاسل الكتل لديها القدرة على حل مشكلة انعدام الثقة عند اجراء المعاملات، صممت لنقل المعلومات، وتطورت إلى نظام تنقل فيه القيمة مباشرة بين مستخدميها، مما يلغي الحاجة إلى وسطاء ويقلل تكاليف المعاملات بشكل كبير. توسع استخدام تلك التكنولوجيا في الخدمات المالية، وسلاسل التوريد، والخدمات اللوجستية، وتسجيل المخزون، وفي قطاع المحاسبة والمراجعة.(Bakarich et al., 2020) تمثل سلاسل الكتل نقلة نوعية في كيفية إدارة البيانات المالية وتسجيلها والإبلاغ عنها. (Eyo-Udo et al. ,2025)

وعند النظر لمهنة لمراجعة الداخلية فهي تهدف لإضافة قيمة للمنظمات، وتحسين عملياتها، ومساعدتها في تحقيق أهدافها، من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة، وادارة المخاطر، والرقابة. (الرمحي، 2017) ويرتبط اعتماد أي تقنية جديدة بشكل فعال على إدارة المخاطر المرتبطة بها، خاصة عندما تكون التكنولوجيا أكثر من مجرد تطبيق، بل تمثل جزء أساسي من البنية التحتية للمنظمة. (Deloitte, 2021) وعند تطبيق سلاسل الكتل في عملية المراجعة قد تحسن جودة المراجعة، وتقلل الوقت والتكاليف، وتعزز من دقة البيانات، تزيد من احتمالية اكتشاف الاحتيال. (Eyo-Udo et al. ,2025)

1-مشكلة الدراسة:

تعتبر المعلومات المحاسبية ضرورية فهي تزود مستخدميها بمعلومات مالية مفيدة تساعدهم في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي. (أبو نصار وحميدات، 2020) ومع سعي المملكة العربية السعودية لان تكون رائدة في مجال الاقتصاد الرقمي واستخدام التكنولوجيا الحديثة لتحسين إجراءات العمل، قامت باستبدال العمليات الرقمية التقليدية بتقنيات حديثة في كافة القطاعات مثل سلاسل الكتل، والبيانات الضخمة. (منشآت، 2020) وتشير التقارير العالمية بأن سوق التكنولوجيا سلاسل الكتل ينمو بسرعة كبيرة خاصة بعد نجاح تطبيق عملة البيتكوين (Bitcoin) فالعديد من المنظمات تفكر في نشر تكنولوجيا سلاسل الكتل خلال العشر السنوات القادمة.

وتكشف تقارير المنتدى الاقتصادي العالمي (2016-2017) أن أكثر من 30 حكومة وطنية و 90 بنك مركزي يستثمرون في تكنولوجيا سلاسل الكتل، وأكثر من 80 بنك يخطط لبدء مشاريع في عامي 2017 و 2018. وقد تم تسجيل أكثر من 2500 براءة اختراع تتعلق بتكنولوجيا سلاسل الكتل منذ عام 2013، ويوجد حاليًا أكثر

من 20 اتحادًا لتطوير تكنولوجيا سلاسل الكتل، بما في ذلك العديد من الشركات المالية. أظهرت دراسة معيارية أجراها مركز كامبريدج للتمويل البديل (2017) أن العدد التراكمي للشركات الناشئة المعتمدة كليًا على سلاسل الكتل (باستثناء الشركات التي تركز على العملات المشفرة، وشركات الاستشارات، والشركات التي لم تكن تعمل في تطوير مشاريع غير مرتبطة بسلاسل الكتل قبل عام (2012) قد بلغ 115 شركة بين عامي 2013 و2017 حول العالم. كما تحولت حوالي 30 شركة تركز على العملات المشفرة إلى سلاسل الكتل في عامي 2014 و2015. (Akgiray, 2019)

أما على المستوى المحلي يشير التقرير الصادر من منشآت عن تقنية البلوك تشين ومستقبلها في المملكة العربية السعودية إلى أن القطاع المالي والمصرفي هو من أبرز مستفيدين من تكنولوجيا سلاسل الكتل على المستوى العالم، وتشير الإحصائيات لإمكانيات التكنولوجيا من تقليل تكاليف البنية التحتية للمصارف بنسبة 30%. فقام كلا من البنك المركزي السعودي ومصرف الراجحي بتجربة استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في الحوالات المالية. كما تتوقع هيئة الاتصالات والفضاء والتقنية نمو سوق تكنولوجيا سلاسل الكتل محلياً بوتيرة متسارعة من عام 2021 وحتى عام 2025، بنسبة تتجاوز 41%، وتسعى الهيئة لتحفيز تبني التقنيات الناشئة ومن أبرزها تكنولوجيا سلاسل الكتل. (منشآت، 2020) بدأت العديد من شركات المحاسبة والمؤسسات المالية في استكشاف مشاريع تجريبية وتعاون لدمج سلاسل الكتل في أنظمتها الحالية، مما يشير إلى إدراك خصائص هذه التكنولوجيا لتعزيز الشفافية والمساءلة في الممارسات المالية (Fernandez & Nik Man, 2024)

وعند النظر لمهنة المراجعة الداخلية نجدها وسط تحول تكنولوجي، لذلك يجب على المراجعين الداخليين توسيع معرفتهم حول إمكانات تكنولوجيا سلاسل الكتل واعداد أنفسهم كي يتمكنوا من توفير تأكيد موضوعي حول كفاءة وفعالية الحوكمة وإدارة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية في المنظمات التي تستخدم تكنولوجيا سلاسل الكتل. (Rooney et al., 2017) ومن خلال العرض السابق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي: ما أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

-ما أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة للمراجعة الداخلية؟

-ما أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر للمراجعة الداخلية؟

-ما أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية؟

2-أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى:

1-قياس أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة للمراجعة الداخلية.

2-قياس أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر للمراجعة الداخلية.

3-قياس أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية.

3-أهمية الدراسة:

3-1 الأهمية العلمية: تبرز أهمية الدارسة في انها تتناول أحد المواضيع الحديثة التي تشغل المجتمع المالي وخصوصا المجتمع المحاسبي حول التغيرات التي تفرضها تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المحاسبين والمراجعين والجدل القائم بين الباحثين حول جدوى تطبيقها في مهنة المحاسبة والمراجعة، من المحتمل أن تسهم هذه الدراسة في اثراء الفكر المحاسبي في محاولة لتطوير وتوسيع المعرفة حول ماهية سلاسل الكتل، وخصائصها، وأنوعها، وتوضيح تأثير التكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية وأيضا من المتوقع أن تفيد هذه الدراسة الأكاديميين والباحثين المهتمين بموضوع الدراسة الاستفادة من نتائجها وتوصياتها، والاستفادة من المقترحات التي تقدمها الدراسة لإجراء المزيد من الأبحاث والدراسات العلمية.

3-2 الأهمية العملية: من المحتمل أن تفيد الدراسة الحالية المهتمين بالقطاع المالي والجهات التنظيمية لإصدار معايير المحاسبة والمراجعة لمواكبة التغيرات التي تحدثها التكنولوجيا الجديدة وتطوير المعايير الحالية وجعلها تلائم الوضع الحالي. وقد تفيد المهتمين بموضوع الدراسة من مديري المنظمات حول الفرص التي تقدمها التكنولوجيا في توفير سجلات كاملة ودقيقة ومحدثة باستمرار ويمكن التحقق منها وأيضا تسلط الضوء على التحديات والمخاطر المحتملة عند تطبيقها. كما قد تفيد نتائج هذه الدراسة المنظمات المعنية في تدريب المراجعين حول سلاسل الكتل خاصة أن التكنولوجيا الجديدة تتطلب توافر العديد من المهارات في تكنولوجيا المعلومات. ومن المحتمل أن تفيد نتائج الدراسة المراجعين الداخليين حول تأثير التكنولوجيا على مهنة المراجعة الداخلية وأيضا تأثيرها على طبيعة عملهم.

4-الاطار النظري للدراسة:

4-1 تكنولوجيا سلاسل الكتل:

4-1-1 مفهوم تكنولوجيا سلاسل الكتل:

تعددت التعاريف حول مفهوم سلاسل الكتل في معظم الدراسات فتم وصفها من قبل مجموعتين، ركزت المجموعة الأولى بوصفها تقنياً وذلك بشرح مكوناتها وآلية عملها، ففي ذات السياق أشار غوتييه وبريندر(Gauthier & Brender, 2021) على انها قاعدة بيانات مشفرة تستخدم شبكة الند للند (Peer to Peer) يتم التحقق من صحة المعاملات بواسطة مجموعة من الحواسيب تسمى العقد (Nodes) يتم تجميع المعاملات معًا في كتلة وختمها في اطار زمني.

أما المجموعة الثانية فحاولت ربطها بالمحاسبة؛ لكونها تشابه دفتر الأستاذ وقد أشار بينيدتي وآخرون (Benedetti et al., 2020) إلى مفهوم السلسلة الكتلة: بوصفها دفتر أستاذ (كتاب محوسب) يتم فيه ادخال البيانات بشكل متسلسل وتكون محفوظة بشكل دائم عند التحقق والاتفاق من قبل كل عضو على الشبكة. تتميز بانها ثابتة غير قابلة للتعديل أو الحذف فكل المعاملات المسجلة تم تشفيرها. وبناء على ما سبق تستنتج الباحثة العناصر الأساسية لمفهوم سلاسل الكتل:

هي قاعدة بيانات موزعة تسجل المعاملات وتخزنها في كتل بصورة دائمة غير قابلة للتعديل أو الحذف. تقوم على خوارزمية الاجماع لتأكد من صحة المعاملات وتمنح الثقة بين المشاركين وهو ما يميزها عن بقية قواعد البيانات الأخرى وتلغي الحاجة لوجود الوسطاء للتحقق من صحة المعاملات. يتم بنائها على شبكة الند للند (Peer to Peer) بحيث تصبح شبكة لامركزية تمكن الافراد من الوصول إلى كل المعاملات، ويعملون معاً ويتحكمون في النظام بأكمله. تسجل المعاملات فيها فور حدوثها على الكتلة، ويتم ربطها ببقية الكتل في سلاسل مترابطة.

4-1-2 خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل:

يمكن تصنيف خصائص سلاسل الكتل بانها تتميز:

1 – اللامركزية (Decentralized) حيث أن التوجه لنظام لامركزي يوفر أكبر قدر من الشفافية والمساءلة، ويتم التحقق من المعاملات بسهولة ويقضي على الوسطاء، ويعد أكثر أماناً لعدم وجود نقطة مركزية يمكن مهاجمتها. وعلى الرغم من أن الأنظمة اللامركزية يصعب فرض الثقة فيها إلا أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تمكنت من حل مشكلة الثقة من خلال آلية الإجماع وبالتالي أصبح من الممكن الاعتماد عليها. على عكس الأنظمة المركزية الحالية التي تعد غير قابلة للتوسع، وأكثر عرضة للهجوم وأقل أمناً. (بو عبيد، 2020)

2- دفتر الأستاذ الموزع (Distributed Ledger technology) هي تقنية لا مركزية حيث يتم تخزين

المعاملات في سجل مسك الدفاتر المشترك والمتزامن والموزع والمشفر. يتمثل الاختلاف الرئيسي بين دفاتر الأستاذ الموزعة وقواعد البيانات في أن العقد الموجودة في دفتر الأستاذ الموزع لا تثق في العقد الأخرى وبالتالي، يتم التحقق من المعاملات بشكل مستقل قبل تطبيقها. يتبع التحقق دائمًا إجماعًا محددًا مسبقًا يضمن ترتيبًا ثابتًا للمعاملات بين العقد. (عبد التواب،2020)

3- الشفافية (Transparency) توفر سلاسل الكتل زيادة في الشفافية والقابلية للمراجعة حيث تخزن المعاملات في أماكن متعددة، ويحصل كل مشارك على نسخة من دفتر الأستاذ وبالتالي، فإن جميع المعاملات تكون مرئية لكل العقد مما يسهل الوصول إلى المعلومات.(Bonsón & Bednárová, 2019)

4- إمكانية التتبع (Traceability) تساعد على تجنب الاحتيال اكتشافه أيضًا فهو يتعلق بمراقبة الجودة والامتثال (Costa, 2018) وتعتبر من أهم الخصائص فهي تساعد المراجعين على تتبع المعاملات ومعرفة مصدرها وهل هي حقيقة أو وهمية أو صحيحة أو خاطئة. (البطوش،2021)

4-1-3 نظرية الوكالة:

تعد نظرية الوكالة من أبرز الأطر النظرية المستخدمة في الدراسات المحاسبية،

وظهرت خصائص سلاسل الكتل كامتداد حديث لمعالجة مشاكل الوكالة فهي تقيد فرصة تغليب المصلحة الذاتية على المصلحة العامة لتحقيق المصالح المشتركة في بيئة ديمقراطية خالية من السلطة. (Onjewu et al.,2023) وذلك من خلال توفير نسخة واحدة ثابتة من السجلات، فعلى عكس قواعد البيانات المركزية التقليدية التي يمكن فيها تعديل البيانات أو التلاعب بها، يضمن ثبات سلاسل الكتل أنه بمجرد تسجيل المعاملة، لا يمكن التعديل عليها أو حذفها ويمكن التحقق منها من قبل جميع المشاركين المصرح لهم (Smith, 2018). ويمكن لأصحاب المصلحة، سواء كانوا داخليين أو خارجيين، أن يثقوا بأن المعلومات التي يصلون إليها سليمة وتعكس الوضع الفعلي وهذا يقلل من عدم تماثل المعلومات من خلال المزامنة المستمرة لجميع السجلات. ويقلل التناقضات التي قد تحدث بسبب الأخطاء اليدوية أو التلاعب المتعمد بالبيانات المالية. (Onjewu et al.,2023). و بالتالي يمكن تفسير الأثر الذي أظهرته خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية بالاستناد إلى نظرية الوكالة، بأن خصائص سلاسل الكتل تعالج مشكلة تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح.

4-2 مهنة المراجعة الداخلية:

4-2-1 مفهوم المراجعة الداخلية:

من أكثر التعريفات المقبولة والمتعارف عليها هو آخر تعريف قدمه معهد المراجعين الداخليين (IIA) وصفها بانها نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنظمة ويحسن

عملياتها، يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المنظمة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.(IIA, 2017)

4-2-2 طبيعة عمل المراجعة الداخلية:

ترتكز المراجعة الداخلية على ثلاثة محاور رئيسية هي: الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة. فيما يلي تفصيل لما تمت الإشارة إليه.

1-دور المراجع الداخلي في عمليات الحوكمة (Governance):

المراجع الداخلي مسؤول عن تقييم مدى كفاءة عمليات الحوكمة، وتقديم التوصيات لتحسينها، وذلك من خلال مراجعة الوثائق الاستراتيجية، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة، ومتابعة إدارة المخاطر، وتحليل سياسات الرقابة، والتأكد من جودة المعلومات المتاحة لصناع القرار. (Kabir & Liu, 2022)

ولم تعد وظيفته تقتصر على فحص العمليات الجارية، بل أصبح يشارك في ضبط ممارسات الحوكمة، وتوجيه الإدارة، وتنسيق الجهود الرقابية مع المراجعين الخارجيين واللجان التنظيمية. وتزداد أهمية هذا الدور في ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة، التي قد تؤثر على آليات الحوكمة التقليدية من حيث توزيع السلطات، وتسجيل المعاملات، وضمان الشفافية. Alfina & Utama, 2025))

2- دور المراجع الداخلي في عمليات إدارة المخاطر (Risk Management):

تبين أن من مسؤوليات المراجع الداخلي تقييم فعالية إدارة المخاطر واقتراح التحسينات، من خلال تحديد المخاطر ذات الأولوية، وفهم مدى توافق استجابات المنظمة مع استراتيجيتها، وإعداد تقارير دقيقة تعزز من قدرة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على اتخاذ قرارات استباقية وفعالة. خاصة أن المخاطر التشغيلية أصبحت من أكثر التهديدات خطورة مثل الاختراقات الإلكترونية، وفشل الأنظمة، والأخطاء البشرية في البيئات الرقمية وهذا يتطلب على المراجعين الداخليين اكتساب مهارات تقنية وتحليلية تمكنهم من فهم هذه البيئات وتقييم مخاطرها بفعالية. Alfina & Utama, 2025))

3- دور المراجع الداخلي في الرقابة (Control):

ويلعب المراجع الداخلي دورًا محوريًا في هذا السياق، حيث إن من مهامه تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية وتعزيز التحسين المستمر لها، بما يضمن فاعلية الاستجابة للمخاطر، وسلامة العمليات، وحماية الأصول، والامتثال التنظيمي. كما أن دور المراجع الداخلي يتجاوز الفحص والمراجعة إلى تحليل الأنظمة الرقابية القائمة، والمساهمة في تصميمها، والتأكد من اتساقها مع الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. وتزداد أهمية هذا الدور في ظل البيئة الرقمية الحديثة، التي تتطلب وجود ضوابط أكثر تطورًا ومرونة، خاصة مع انتشار استخدام تقنيات مثل سلاسل الكتل التي تعيد تعريف مفاهيم الشفافية، والتتبع، وعدم القابلية للتعديل. (Alfina & Utama, 2025)

4-3 الدراسات السابقة واكتشاف الفجوة المعرفية للدراسة:

4-3-1 الدراسات السابقة:

دراسة كبير وآخرون (Kabir et al., 2022) هدفت الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على أثر نزاهة وشفافية المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية كما تقيم الدور المعتدل لتكنولوجيا سلاسل الكتل من وجهة نظر المراجعين الداخليين. واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، بلغت عينة الدراسة (210) مراجع الداخلي، والمحاسبين، ومراجعين خارجيين ذوي العلاقة بالمراجعة الداخلية في بنغلادش. وتوصلت الدراسة إلى أن نزاهة المراجعة الداخلية لها دور مهم في تحسين جودة المراجعة الداخلية، وأن شفافية عملية المراجعة الداخلية تحسن من جودة المراجعة الداخلية، وتوصلت أيضا إلى أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة الداخلية، وأخيرا تمكن تكنولوجيا سلاسل الكتل من تنظيم العلاقة بين النزاهة وجودة المراجعة الداخلية و تعدل العلاقة بين الشفافية وجودة المراجعة الداخلية.

دراسة بوبشيف وآخرون (Popchev et al., 2021) هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار لمراحل وإجراءات وعناصر الخطة المراجعة الداخلية في الشركات الزراعية التي تطبق تكنولوجيا سلاسل الكتل في إنتاج المحاصيل الذكية وناقشت القضايا الرئيسية حول الكفاءة والمعرفة المطلوبة عند اعتماد تكنولوجيا سلاسل الكتل والمخاطر والتحديات في أداء عمل المراجع الداخلي خلصت الدراسة إلى أهمية توسيع المعرفة بتكنولوجيا سلاسل الكتل، والتعرف على مخاطرها على المنظمة ككل، والتغييرات في إجراءات سير العمل والرقابة، وضرورة توافر الخبرة لدى الموظفين التنفيذيين والإداريين فيما يتعلق بتكنولوجيا، ومتابعة التحديثات في سياسات إدارة المخاطر واللوائح الجديدة، ضرورة تصميم خطة مراجعة في أي منظمة بما يتلاءم مع احتياجاتها.

دراسة ليو (Liu, 2020) هدفت الدراسة الى مناقشة جدوى تطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل على المراجعة الداخلية وقامت بتحليل خصائص سلاسل الكتل على المراجعة الداخلية، قامت بتصميم نموذج يجمع بين تكنولوجيا سلاسل الكتل والمراجعة الداخلية وتحليل المخاوف المرتبطة حول تنفيذه، توصلت الدراسة إلى أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تؤثر على المراجعة الداخلية من خلال قدرتها على تحسين أداء العمل وتحد من مخاطر المراجعة، وتحسن من عملية المراجعة وتقلل من تكلفتها، وكذلك توفر اللامركزية وتمنع اجراء التعديلات عليها وتلبي متطلبات المراجعة الداخلية.

4-3-2 الفجوة المعرفية:

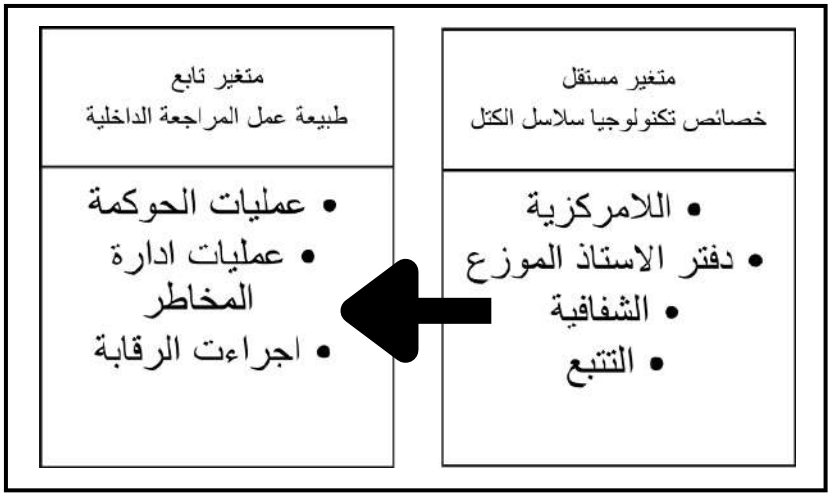
من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة تتفق الدراسة الحالية مع دراسة (Kabir et al., 2022; Liu, 2020; Popchev et al., 2021; Tušek et al., 2021; Zhang & Shah, 2022) في

موضوعها الرئيس وهو معرفة أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية إلا أنها تختلف في هدفها العام حيث أن الدراسة الحالية تركز في التعرف على أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية وتختلف عنها في عدة جوانب يتضح أن الدراسة الحالية عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب تضمنت الدراسة الحالية توظيف نظرية الوكالة في مشكلة الدراسة وطُبقت الدراسة في قطاع البنوك في المملكة العربية السعودية. كما تضمنت تنوعاً في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي. وشمول عينتها فلم تقتصر على عينة المراجعين الداخليين فقط وانما تضمنت مجموعة من العينات لضمان تشخيص الواقع بدقة وهم العاملين في لجان الحوكمة وإدارة المخاطر والالتزام. واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

4-4 تطوير النموذج المفاهيمي للدراسة وتطوير الفرضيات:

بعد استعراض الدراسات السابقة، اتضح وجود فجوة معرفية تتعلق بضعف الأدلة التطبيقية حول أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية، وخاصة في القطاع المصرفي بالمملكة العربية السعودية. ولردم هذه الفجوة، تم تطوير نموذج مفاهيمي يربط بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل (اللامركزية، الشفافية، دفتر الأستاذ الموزع، وإمكانية التتبع) باعتبارها متغيرًا مستقلاً، وبين محاور طبيعة عمل المراجعة الداخلية (الرقابة، إدارة المخاطر، الحوكمة) باعتبارها متغيرات تابعة. ويوضح هذا النموذج أن العلاقات المتوقعة بين المتغيرات تساهم في تفسير كيفية تمكين تكنولوجيا سلاسل الكتل من تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وبالتالي سد الفجوة المعرفية من خلال تقديم إطار تطبيقي يربط بين النظرية والتطبيق في بيئة مالية ذات خصوصية تنظيمية وتقنية. يوضح الشكل (1) نموذج يوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

الشكل 1: نموذج يوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة.



تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية:

4-4-1 تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة:

يتوقع أن تؤدي المزايا التي توفرها تكنولوجيا سلاسل الكتل في المنظمات إلى زيادة فعالية الحوكمة من خلال زيادة شفافية المعلومات وتخفيض تكلفة الوكالة وما يترتب عليها من تقليل لعدم تماثل المعلومات بين إدارة المنظمة وأصحاب المصالح. (عبد التواب، 2020) اشار ليو (Liu, 2020) أن الشفافية التي توفرها تكنولوجيا سلاسل الكتل تقلل بشكل كبير من تكلفة حصول المراجعين الداخليين على المعلومات وتعمل على تحسين عملية المراجعة بعدة طرق على سبيل المثال، غالبًا ما يواجه المراجعون العديد من المشاكل في التواصل مع القسم الخاضع للمراجعة. ومع ذلك، فإن تكنولوجيا سلاسل الكتل تسمح للمنظمة بتصدير المعلومات مباشرة من خلال سجلات لامركزية مشفرة، مما يقلل من تكلفة الحصول على المعلومات ويضمن سلامة المعلومات وتعمل تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل الاتصالات غير الضرورية والأنشطة الأخرى وتقلل وتسهل عملية المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك، تعني شفافية تكنولوجيا سلاسل الكتل أنه إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذات الصلة، فسيتم تقليل عدم تماثل المعلومات إلى حد كبير، مما يسمح للمراجعين الحصول على معلومات دقيقة، ويقلل من مخاطر المراجعة ويساعد المراجعين على إجراء إدارة فعالة للقيمة. وبما أن لتكنولوجيا سلاسل الكتل توعد بالقضاء على بعض أشكال الوساطة، فإنها تقدم فرصة عظيمة لتحسين حوكمة

الشركات. يتوقع أن تقدم تكنولوجيا سلاسل الكتل حلول لتعزيز فعالية وكفاءة الحوكمة فيما يتعلق بالعلاقة بين إدارة المنظمة وحملة الأسهم فهي تعمل على تحسين تلك العلاقة فسلاسل الكتل تجعل المعلومات أكثر شفافية ومتاحة على الفور وتقدم في الوقت المناسب مما يوفر لحملة الأسهم الثقة في المعلومات. وتوفر لهم منصة اجتماعات فعالة وعادلة تمكنهم من التصويت والتأكد من جدولة الأصوات، وصعوبة التلاعب بانتخابات مجالس الإدارة. (Akgiray, 2019)

وتحسن تكنولوجيا سلاسل الكتل موثوقية وكفاءة الإجراءات التقليدية في حفظ السجلات والتصويت في الاجتماعات العامة، ومراقبة المنظمة ومراجعة حساباتها وتعمل على زيادة الثقة بين كل الأطراف وتوفر ظروف متساوية لممارسة حقوقهم وذلك بفضل مزايا التكنولوجيا مثل اللامركزية وإمكانية تتبع المعاملات وكونها غير قابلة للتعديل ويمكن أن تنخفض فرص إدارة الأرباح المستحقة وغيرها من أساليب التلاعب المالي بشكل كبير وستصبح معاملات أصحاب المصالح أكثر شفافية نظرًا لقدرتها على خفض التكاليف وتقصير الوقت اللازم لتنفيذ وتسوية تداولات الأوراق المالية، توفر سلاسل الكتل إمكانية إجراء تحسينات كبيرة في السيولة، سواء تم استخدامها كمنصة رئيسية لتسجيل الأسهم وتبادلها، أو بدلاً من ذلك، سواء تم تقديمها بواسطة أسواق الأوراق المالية بطريقة أكثر محدودية لتبسيط عملية المقاصة والتسوية وهو بدوره يرفع من كفاءة الاسواق المالية. (Yermack, 2017)

ويرى بونسون وبيدناروفا (Bonsón & Bednárová, 2019) أن تكنولوجيا سلاسل الكتل من المتوقع أن تؤدي إلى تخفيض تكاليف الوكالة خاصة أن زيادة الشفافية والمساءلة تقلل من عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة، وبالتالي يمكن أن تقلل من المشاكل المحتملة للوكالة. يمكن تتبع الإجراءات في سلاسل الكتل من خلال استخدام أدلة الاثبات وبهذه الطريقة، قد يتم تقليل احتمالية سوء سلوك الوكيل (المدير التنفيذي) نظرًا لأن تكنولوجيا سلاسل الكتل تمكن من التحقق بسهولة من أي معاملة، فإنها تعزز مساءلة الوكلاء وتساعد على تقليل تكاليف الوكالة. وتحسين جودة المراجعة وتقلل فجوة توقعات بين المراجعين وأصحاب المصلحة. (Zhang & Shah, 2022)

وبالتالي يتبقى فقط التكاليف المتعلقة بالمعاملات التي تتطلب خبرة فنية أو تكون خارج السلسلة جزئيًا، وباستخدام أدلة الاثبات والعقود الذكية والوكلاء المستقلين، تتيح تكنولوجيا سلاسل الكتل للمستخدمين تنفيذ العقود المعقدة والتحقق منها على أساس تكلفة منخفضة نسبيًا. وأخيرًا، مع تزايد اعتماد تكنولوجيا سلاسل الكتل، سيحتاج المراجعون الداخليون إلى رفع المستوى من خلال تقديم خدمات تأكيد معقدة بشكل متزايد في بيئة أعمال أكثر مرونة ودعم التحولات الرقمية القادمة. ستكون هناك حاجة إلى عقلية مراجعة مهنية مختلفة وخبرة إضافية لتلبية توقعات أصحاب المصلحة وأصحاب الأعمال.(Chedrawi & Howayeck, 2018)

قام عبد التواب (2020) بتلخيص الاثار المحتملة لتكنولوجيا سلاسل الكتل في تعزيز فعالية الحوكمة من خلال الابعاد التالية: زيادة شفافية المعلومات، وزيادة كفاءة الأسواق المالية، تقليل عدم تماثل المعلومات، وانخفاض عدم التأكد، يساهم في تحسين العلاقة بين حملة الاسهم والإدارة، تخفيض تكاليف الوكالة، وانخفاض فرص إدارة الأرباح وغيرها من أساليب التلاعب المحاسبي، تقليل مشاكل الوكالة اللاحقة مع المراجعين الخارجيين.

يتضح مما سبق أن سلاسل الكتل تساعد المراجع الداخلي في مرحلة التخطيط، حيث يقوم بتحديد نطاق تقييم الحوكمة من خلال تحليل الوثائق الاستراتيجية ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة، إضافة إلى دراسة البنية التقنية للمنظمة، بما في ذلك مدى جاهزيتها لتطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل التي تعد أداة داعمة لرفع مستويات الشفافية والحد من مخاطر التلاعب بالبيانات.

أما في مرحلة جمع الأدلة، فتتيح خصائص سلاسل الكتل عدم قابلية للتغيير وإمكانية تتبع المعاملات مصدر موثوق للأدلة، مما يعزز قدرة المراجع الداخلي على تقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحليل سياسات الرقابة، والتحقق من جودة المعلومات المتاحة. وتعكس هذه الخصائص قيمة مضافة مهمة في بيئة المراجعة، إذ تقلل من الاعتماد على مصادر بيانات قد تكون معرضة للتحريف أو الأخطاء. وفي مرحلة إعداد التقارير، يسهم التكامل بين التحليل التقليدي والأدوات التقنية المستندة إلى سلاسل الكتل في تمكين المراجع الداخلي من تقديم توصيات أكثر دقة لتحسين عمليات الحوكمة، وتعزيز الضوابط الداخلية، ورفع مستوى المساءلة. أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تساهم في تعزيز فعالية الحوكمة، لاسيما في بيئة الأعمال الحديثة التي تتطلب شفافية ومساءلة أعلى. وقد ركزت معظم الدراسات على الأثر الإيجابي لتطبيق هذه التكنولوجيا في تخفيض تكاليف الوكالة وتقليص فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة. وترى الباحثة أن هذه الخصائص تمثل فرصة لتطوير مهنة المراجعة الداخلية، من خلال تمكين المراجعين من الوصول الفوري إلى معلومات موثوقة وغير قابلة للتعديل، مما يحسن جودة عمليات التقييم والمساءلة. مما سبق يمكن صياغة الفرضية الأولى للدراسة في صورتها البديلة:

H1: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة للمراجعة الداخلية.

4-4-2 تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر:

تعد إدارة المخاطر عملية تحديد وتقييم أولويات المخاطر بحيث يمكن تقييم المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا سلاسل الكتل. (AL HOULI, 2018) أثارت الفرص التي تقدمها التكنولوجيا حماس أعضاء إدارة المخاطر في مختلف القطاعات فهي تساعدهم على تقليل المخاطر التي تشكلها الأنظمة الحالية وفي بعض الحالات تقضي عليها يُنظر لها على أنها التكنولوجيا الأساسية لإعادة إدارة المخاطر في المستقبل. (Deloitte, 2017)

تتمثل عملية إدارة المخاطر في: تحديد وتقييم المخاطر والتحكم بها ومراجعة الضوابط. فالمنظمة تحتاج أولاً إلى فهم المخاطر المختلفة المرتبطة بتكنولوجيا سلاسل الكتل ويجب عليها إدارة هذه المخاطر أيضًا (AL HOULI, 2018)

أشار التقرير الصادر من ديليويت (Deloitte, 2017) إلى تصنيف مخاطر سلاسل الكتل إلى ثلاث فئات: اعتبارات المخاطر القياسية، ومخاطر نقل القيمة، ومخاطر العقود الذكية. بعد تحديد جميع المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا سلاسل الكتل، من الضروري الوصول إلى المخاطر.

يعتبر تقييم المخاطر عملية مهمة لإدارة المخاطر لأنه يساعد في تحديد أولويات المخاطر. يجب معالجة المخاطر ذات الأولوية العالية أولا ثم المخاطر ذات الأولوية المنخفضة. يتم تحديد الأولوية على أساس شدة وتأثير المخاطر التي تستخدم سلاسل الكتل وتطبيقها في المنظمة. ثم عملية التحكم في المخاطر، يتم اقتراح مجموعة من مناهج تخفيف المخاطر ضد المخاطر المحددة من أجل القضاء على المخاطر. على الرغم من أن تطبيق التكنولوجيا يعتبر آمنا، إلا أنه من الضروري معالجة المخاطر المحتملة التي قد تواجهها. مع زيادة حجم سلاسل الكتل، تزداد المخاطر المرتبطة بالتكنولوجيا وبالتالي فإن مرحلة التحكم في المخاطر تحتل مكانة مهمة في عملية إدارة المخاطر. واخيراً من الضروري مراجعة ما إذا كانت الضوابط المقترحة فعالة وبالتالي يصبح قياس السيطرة على المخاطر ومراجعتها عملية ضرورية لإدارة المخاطر. (AL HOULI, 2018)

توفر تكنولوجيا سلاسل الكتل للمراجعين بيانات موثوقة يمكن تتبعها، وتحسن من جودة أدلة المراجعة ويمكن استخدامها لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر. (Liu, 2020) وأوضحت دراسة نصير (2020) بأن تكنولوجيا سلاسل الكتل تخفض المخاطر التشغيلية في البنوك، وأن آليات التشفير تضمن سلامة البيانات مما يخفض مخاطر تحريف القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الطبيعة الموزعة لتكنولوجيا سلاسل الكتل فإنها تقلل من المخاطر الأمنية المرتبطة بها، إلا أنها لا تستطيع ضمان خلوها من المخاطر، بل سوف تستحدث انواع جديدة من المخاطر.(AL HOULI, 2018)

ويرى كبير وآخرون (Kabir et al., 2022) أن الشفافية التي توفرها تكنولوجيا سلاسل قد تساعد في التخفيف من المخاطر وتعزز جودة الإبلاغ. وتلغي سلاسل الكتل الحاجة إلى الضوابط العامة لتكنولوجيا المعلومات لأنه تقلل من مخاطر فقدان البيانات، وبالتالي، قد لا تكون الضوابط التقليدية مثل النسخ الاحتياطية للبيانات، ومعالجة الدفعات بين العقد، والتعافي من الكوارث ضرورية. وقد يخفف استخدام سلاسل الكتل مخاطر معالجة المعاملات وتسجيلها في الوقت المناسب، لأنه توفر للمنظمة القدرة على معالجة وتسجيل المعاملات في الوقت الفعلي. هذه القدرة يمكن أن تقلل الأخطاء بشكل كبير. (COSO&Deloitte, 2020) يحتاج مراجعين الداخليين إلى تحديث فهمهم للمخاطر الداخلية والخارجية

المرتبطة بعمليات سلاسل الكتل بالإضافة إلى تطوير إجراءات الرقابة ذات الصلة. (Zhang & Shah, 2022) يشير الخطيب وآخرون (El Khatib et al., 2023) إلى أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تؤثر على سلاسل التوريد، وتتأثر سلاسل التوريد بالمخاطر، فمن المنطقي وجود صلة بين التقنيات الرقمية وإدارة المخاطر. تتمتع تكنولوجيا سلاسل الكتل بالقدرة على دعم تطوير نموذج جديد لإدارة المخاطر يكون أكثر استباقية واتصالاً وقادرًا على تحديد المخاطر غير الملموسة وتوفير طبقات متعددة من الحماية. وتوصلت الدراسة إلى أن مزايا تكنولوجيا سلاسل الكتل يمكن أن تحسن إدارة المخاطر. يمكن القول أن تكنولوجيا سلاسل الكتل ستجبر المنظمات على النظر في المخاطر من منظور أوسع وفي الوقت ذاته سوف تساعد في تحليل وتقييم والاستجابة لبعض المخاطر التي تتعرض لها المنظمات. (نصير، 2022)

يتبين مما سبق أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تعد أداة فعالة في دعم عمليات إدارة المخاطر داخل المنظمات، ليس فقط من خلال تقديم حلول تقنية متقدمة، بل من خلال إحداث تحول في منهجية تقييم المخاطر ومعالجتها. حيث تساهم الخصائص الجوهرية لهذه التكنولوجيا في تقليل عدد من أنواع المخاطر التقليدية كالمخاطر التشغيلية ومخاطر فقدان البيانات، وتحد في الوقت ذاته من التلاعب بالمعلومات أو تحريف البيانات المالية.

يتبين مما سبق خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل تساعد المراجع الداخلي في مرحلة التخطيط إلى نتائج تقييم المخاطر لتحديد الأولويات، وتقييم مدى اعتماد المنظمة على تكنولوجيا سلاسل الكتل في عملياتها. ويتيح هذا الفهم تصور أكثر دقة لمصادر المخاطر التقنية. وفي مرحلة جمع الأدلة، توفر سلاسل الكتل للمراجع الداخلي مصدر موثوق للتحقق من الضوابط وإجراءات إدارة المخاطر، نظرا لما تتمتع به من سجلات ثابتة وغير قابلة للتغيير، وإمكانية تتبع المعاملات. ويسهم ذلك في تعزيز جودة الأدلة المتعلقة بكفاءة الضوابط، وتقييم مدى فعالية آليات الاستجابة للمخاطر وفي مرحلة إعداد التقارير، فإن دمج نتائج تقييم المخاطر مع البيانات تمكن المراجع الداخلي من تقديم توصيات مبنية على معلومات دقيقة وغير قابلة للتحريف، الأمر الذي يعزز موثوقية التقارير ويدعم صناع القرار في تطوير سياسات حوكمة أكثر فعالية. وترى الباحثة أن سلاسل الكتل لا تلغي المخاطر بشكل كامل، بل تعيد تشكيلها وتفرض على المنظمات أن تكون أكثر مرونة واستباقية في إدارتها. كما أن نجاح استخدامها في إدارة المخاطر يتوقف على قدرة المراجعين الداخليين على تطوير فهم شامل لهذه التكنولوجيا وتحديث إجراءات الرقابة ذات الصلة. يلاحظ أن لتكنولوجيا سلاسل الكتل أثر مزدوج يتمثل في الحد من المخاطر الحالية، واستحداث نمط جديد من المخاطر الرقمية يتطلب أدوات واستراتيجيات جديدة للتعامل معه. وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الفرضية الثانية للدراسة في صورتها البديلة:

H2: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر للمراجعة الداخلية.

4-4-3 تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على اجراءات الرقابة:

بينت دراسة (COSO&Deloitte, 2020) تتعلق بيئة الرقابة في المقام الأول بوجود ثقافة واعية للمخاطر والرقابة والسياسات والعمليات والهياكل التي توجه الأشخاص على جميع المستويات في القيام بمسؤولياتهم بطريقة تتفق مع التزام المنظمة بالنزاهة والقيم الأخلاقية. فتكنولوجيا سلاسل الكتل تساهم في تحسين بيئة الرقابة من خلال انها توفر الشفافية مما يعزز بيئة رقابة قوية ويساعد على تقديم التقارير المالية في الوقت الفعلي. وتقلل التدخل اليدوي لإدارة العمليات مما يجعلها محصنة إلى حد كبير ضد تأثير قرارات الإدارة. قد توفر سلاسل الكتل قدرة المنظمات على زيادة تعزيز ضوابطها الداخلية، من خلال تعزيز المساءلة والحفاظ على نزاهة السجلات. ومن المهم أيضًا أن يكون لدى مجلس الإدارة فهم كافٍ للتكنولوجيا للوفاء بمسؤولياته الرقابية. وتشير دراسة (Bonsón & Bednárová, 2019; Fanning & Centers, 2016; Yermack, 2017) إلى ان تكنولوجيا سلاسل الكتل تقوم بتسجيل المعاملات وتعالجها آليًا دون تدخل بشري مما يسهم في تقليل الأخطاء أو الغش مما يساعد على تحسين بيئة الرقابة لأنه لا يمكن تغيير إدخال البيانات لان تم تشفيرها مما يجعلها غير قابلة للتعديل. وترى الباحثة على الرغم من المزايا العديدة للتكنولوجيا إلا أن وجود سجلات محاسبية بصورة دائمة غير قابلة للتعديل تمثل مشكلة خاصة أن المهنة تتعرض للعديد من التغيرات سواء كانت في السياسات أو في التقديرات المحاسبية.

وتبين دراسة بريندر وأخرون (Brender et al., 2018) أن سلاسل الكتل تعد عنصر مهم لتمكين أنشطة الرقابة وجعل الرقابة أكثر أمان وموثوقية وتوفر أدوات جديدة لتنفيذها. واستخدام العقود الذكية يعزز أنشطة الرقابة ويمنع فرص الاحتيال بسبب اتمتة تنفيذ الشروط التعاقدية مما يؤدي إلى الحد من الأخطاء وزيادة الموثوقية في أساليب الرقابة المنفذة. بينت دراسة نصير (2022) أن تشفير كتل البيانات يتيح إمكانية تتبع أصل البيانات المتداولة، ومن ثم تعزيز عمليات الرقابة اللاحقة على الاحداث. وانه لن يتم قبول الكتلة إذا كانت تحتوي على معاملات غير صحيحة بسبب آلية الاجماع مما يعزز من عمليات الرقابة المانعة وكما توفر إمكانية رؤية المعاملات في الوقت الفعلي طرق جديدة لتحقيق الرقابة المتزامنة. كما أن مشاركة العملاء والموردين مع الشركة كعقد في النظام يسمح لهم برؤية البيانات المسجلة مما يضيف مستوى جديد من الرقابة.

تسمح تكنولوجيا سلاسل الكتل الوصول إلى البيانات بسهولة مما يعزز القدرة على تقديم التقارير في الوقت الفعلي مما يؤدي إلى تحسين عمليات الاتصال الداخلي والخارجي وتعزز رؤية المعاملات وتوفير سبل جديدة للإدارة لتوصيل المعلومات المالية إلى أصحاب المصالح يمكن أن توفر بيانات حول المعاملات ذات الصلة

بكل من التقارير المالية وصنع القرار .(COSO&Deloitte, 2020) وتوصلت العديد من الدراسات (محمود وأبو النضر،2020؛ عبد التواب، 2020) (Barandi et al., 2020; Bonsón & Bednárová, 2019; Fanning & Centers, 2016) إلى أن استخدام سلاسل الكتل يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

وترى دراسة باراندي (Barandi et al., 2020) أن استخدام العقود الذكية سوف يغير إجراءات عملية المتابعة من خلال تضمين العقود الذكية للسياسات والإجراءات وقواعد العمل من خلال تسليط الضوء على العمليات وأساليب الرقابة غير المناسبة أو المعيبة في الوقت الفعلي تقريبًا مما يسمح للإدارة ومجلس الإدارة بالاستجابة للمخاطر في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات المناسبة إذا لزم الامر. ويمكن دمج أساليب المتابعة في تكنولوجيا سلاسل الكتل بواسطة العقود الذكية وبالتالي الاحتفاظ بالبيانات التفصيلية التي يمكن تلخيصها بطرق مختلفة للسماح بإجراء عمليات التقييم والمتابعة بشكل تلقائي واكتشاف المشاكل في الوقت المناسب وإجراء مراجعات الأداء، والتي يتم تنفيذها بشكل أكثر شمولية. يمكن استخدام التحليلات المتقدمة والذكاء الاصطناعي وأدوات أخرى لتحليل التفاصيل مما يسمح للإدارة بالتركيز على المجالات الأكثر خطورة. ويمكن أيضًا أن تركز التقييمات المنفصلة التي يجريها المدققون الداخليون على المعلومات الأكثر صلة باستخدامهم الخاص.

يتضح مما سبق أن تكنولوجيا سلاسل الكتل لها أثر مباشر وفعال في تطوير إجراءات الرقابة الداخلية، حيث تعزز هذه التكنولوجيا من موثوقية البيانات وشفافيتها، وتُقلل الاعتماد على التدخلات اليدوية التي قد تشكل مدخلًا للأخطاء أو الاحتيال. كما أن القدرة على تتبع المعاملات بشكل لحظي، واعتماد آليات التشفير وعدم قابلية التعديل، تمثل عناصر داعمة لرقابة مانعة وقوية. تتيح خصائص سلاسل الكتل للمراجع الداخلي في مرحلة التخطيط، القدرة على فهم البنية التقنية للعمليات المالية والتشغيلية التي تعتمد على سجلات موزعة وغير قابلة للتعديل، الأمر الذي يساعده على تقييم المخاطر المرتبطة بها بشكل أكثر دقة. كما تمكّنه من تحديد أولويات الفحص بناءً على طبيعة المعاملات المسجلة في الشبكة، وتحليل مستوى الحماية والأمن الرقمي الذي توفره العقود الذكية.

تمثل سلاسل الكتل في مرحلة جمع الأدلة، مصدرا للأدلة الرقابية بفضل خصائصها الجوهرية، حيث توفر سجلات معاملات موثوقة وغير قابلة للتحريف، ويمكن تتبعها زمنياً وبشكل فوري. ويسهم ذلك في تقليل احتمالية التلاعب بالبيانات أو إخفاء المعلومات، مما يعزز إمكانية الاعتماد على الأدلة المستخرجة من الشبكة. كما يمكن للمراجع الداخلي استخدام هذه السجلات لتقييم كفاءة الضوابط القائمة، والتأكد من امتثال العمليات للإجراءات المنصوص عليها، وتحليل مدى فعالية العقود الذكية في تطبيق الشروط الرقابية دون تدخل بشري.

أما في مرحلة إعداد التقارير، فإن دمج البيانات المتاحة من سلاسل الكتل في عملية التقييم يمنح التقارير الرقابية مستوى أعلى من الدقة والموضوعية. إذ يستطيع المراجع الداخلي تقديم توصيات مبنية على بيانات ذات مصداقية عالية، إلى جانب إبراز المخاطر التقنية أو التشغيلية المرتبطة بتطبيقات سلاسل الكتل، مثل مخاطر الاختراق أو الأخطاء البرمجية في العقود الذكية. كما يساعد توثيق النتائج المستندة إلى سجلات لا مركزية في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة بعملية المراجعة، وتحسين جودة الحوكمة عبر تقديم تقارير تستند إلى بيانات مدققة وموثوقة ومحمية من التلاعب.

وبذلك يتضح أن دور سلاسل الكتل يتجاوز مجرد كونها أداة تقنية، إذ أصبحت عنصرًا استراتيجيًا يسهم في رفع كفاءة إجراءات الرقابة عبر دعم التخطيط الدقيق، وتوفير أدلة موثوقة، وتمكين إعداد تقارير عالية الجودة تُسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المنظمة.

وترى الباحثة أن سلاسل الكتل تعد أداة فعالة في بيئة الرقابة، إلا أن مزاياها التقنية قد تطرح تحديات محاسبية تتعلق بمرونة التقديرات وتغير السياسات، ما يتطلب إعادة النظر في كيفية دمج هذه التكنولوجيا ضمن الضوابط الداخلية بشكل يراعي متطلبات التغييرات المحاسبية. بناء على العرض السابق يمكن صياغة الفرضية الثالثة للدراسة في صورتها البديلة:

H3: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية.

5-الدراسة الميدانية:

5-1 منهجية الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي الارتباطي والاستقرائي والاستنباطي حيث يهدف المنهج الوصفي الارتباطي إلى دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها ويحدد العلاقة بين أبعادها ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً. وتهدف الطريقة الارتباطية إلى الكشف عما إذا كانت قيم متغير معين تميل إلى الاقتران في الحدوث مع قيم متغير آخر ولا يدل ذلك في حد ذاته على وجود علاقة سببية بين المتغيرين فقد يرتبط ذلك بمتغيرات أخرى، ولتحديد درجة الارتباط بين متغيرين يتم المزاوجة بين قيم المتغيرين لعدد من الأفراد أو الحالات ومعالجة تلك القيم باستخدام بعض الطرق الإحصائية تسمى طرق حساب معامل الارتباط، ويعبر هذا المعامل عن حجم العلاقة بين المتغيرات ونوعها. (سليمان، 2014). واختارت الباحثة هذه المناهج؛ لكونها ملائمة لطبيعة الدراسة وتحقق أهدافها، وحتى يمكن الوصول إلى إجابات تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات افراد العينة بهدف التعرف على أثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين العاملين في البنوك في المملكة العربية السعودية.

5-2 مجتمع الدراسة وعينتها:

ويتكون مجتمع الدراسة الحالية من المراجعين الداخليين والعاملين في لجان الحوكمة وإدارة المخاطر وإدارة الالتزام في البنوك المرخصة والتي تزاول عملها في المملكة العربية السعودية والتي بلغت وفق موقع البنك المركزي السعودي سابعة وثلاثون بنك مرخص (البنك المركزي السعودي، 2024). واستخدمت الباحثة العينة العمدية أو المقصودة وهي التي يتم فيها اختيار مفردات العينة وفق توافق معايير أو خصائص معينة ذات أهمية بالنسبة للدراسة. (الباحسين والتوني،2018)

اعتمدت الدراسة الحالية ضرورة استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في البنوك محل الدراسة على ضوء ذلك تم استبعاد ثلاثين بنك بسبب عدم استخدام هذه البنوك لتكنولوجيا سلاسل الكتل حسب البيانات الصادرة من التقارير الواردة من مشروع عابر وبالتالي تتكون عينة الدراسة من سبعة بنوك وهي: بنك الراجحي، وبنك الانماء، وبنك الرياض وبنك الأول SAB، والبنك السعودي الفرنسي وبنك الامارات دبي الوطني وبنك أبو ظبي الأول. وقد تم توزيع (200) استبانة الكترونية أرسلت إلى العينة مباشرة وذلك عن طريق التواصل عبر وسائل التواصل الاجتماعي في تطبيق لينكد ان (LinkedIn) حيث تمكنت الباحثة من الوصول إلى عينة الدراسة وارسال الاستبانة الإلكترونية لهم من خلال الحسابات الرسمية للبنوك على التطبيق وكذلك تمت مراسلة الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين عبر موقعها الالكتروني، واستمرت عملية المتابعة قرابة ستة أشهر، حيث تم استرجاع (184) استبانة وتشكل ما نسبته (92%) من الاستبانات الموزعة، وهي نسبة جيدة احصائيًا في العلوم الاجتماعية. يوضح الجدول رقم (1) وصف عينة الدراسة بحسب الخصائص الشخصية (المنصب الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، اسم البنك، نوع البنك)

جدول 1: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

المتغير	العدد	النسبة المئوية
المنصب الوظيفي:		
مراجع داخلي	86	%46.74
عضو لجنة حوكمة	27	%14.67
عضو إدارة مخاطر	35	%19.02
عضو إدارة الالتزام	24	%13.04
أخرى	12	%6.52
المؤهل العلمي:		
بكالوريوس	87	%47.28
ماجستير	79	%42.93
دكتوراه	14	%7.61
أخرى	4	%2.17
التخصص العلمي:		
محاسبة	73	%39.67
مالية وبنوك	36	%19.57
إدارة اعمال	49	%26.63
تكنولوجيا معلومات	16	%8.70
أخرى	10	%5.43
المؤهل المهني:		
CIA	51	%27.72
SOCPA	20	%10.87
CPA	16	%8.70
بدون مؤهل	68	%36.96
أخرى	29	%15.76
سنوات الخبرة:		
أقل من سنة	6	%3.26
من سنة إلى أقل من 5 سنوات	44	%23.91

المتغير	العدد	النسبة المئوية
من 5 -10 سنوات	85	%46.20
أكثر من 10 سنوات	49	%26.63
اسم البنك:		
بنك الراجحي	36	%19.57
بنك الرياض	19	%10.33
البنك الأول SAB	21	%11.41
مصرف الانماء	30	%16.30
البنك السعودي الفرنسي	13	%7.07
بنك الإمارات دبي الوطني	11	%5.98
بنك أبو ظبي الأول	5	%2.72
أفضل عدم الإجابة	49	%26.63
نوع البنك:		
بنك محلي	165	%89.67
فرع بنك أجنبي	19	%10.33
إجمالي عينة الدراسة	184	%100.00

يبين الجدول (1) إن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير المنصب الوظيفي قد تضمنت على نسبة (46.74%) من فئة المراجعين الداخليين، وأقل نسبة من فئة أخرى بنسبة (6.52%) يشير إلى أن أغلب المشاركين من المهنين، وهو ما يتلاءم مع طبيعة موضوع الدراسة الذي يستهدف هذه الفئة تحديداً. يتضح أن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير المؤهل العلمي هم من حملة البكالوريوس بنسبة (47.28%)، وأقل نسبة هم من فئة أخرى بنسبة (2.17%). مما يدل على أن المشاركين يحملون شهادات علمية عليا، مما يعكس مستوى تعليمي متقدم لدى العينة. ويُعد هذا مناسبًا لطبيعة الدراسة التي تتطلب فهم متعمق للتغيرات التقنية الحديثة في مجال المراجعة. يتضح إن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير التخصص العلمي هي من فئة محاسبة بنسبة (39.67%)، وأقل نسبة هم من فئة أخرى بنسبة (5.43%). مما يدل على أن معظم المشاركين يتمتعون بتنوع معرفي يدعم التكامل بين الجوانب المالية والتقنية في معالجة موضوع الدراسة. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير المؤهل المهني هي من فئة بدون مؤهل بنسبة (36.96%)، وأقل نسبة هم من فئة (8.70%) CPA، على الرغم من وجود نسبة كبيرة من

المشاركين بدون مؤهلات مهنية، إلا أن نسبة اجمالي الحاصلين على CIA و SOCPA و CPA (47.29%) فإن المشاركين المؤهلين يمثلون شريحة قوية من العينة، ما يعزز من موثوقية الآراء المستخلصة.

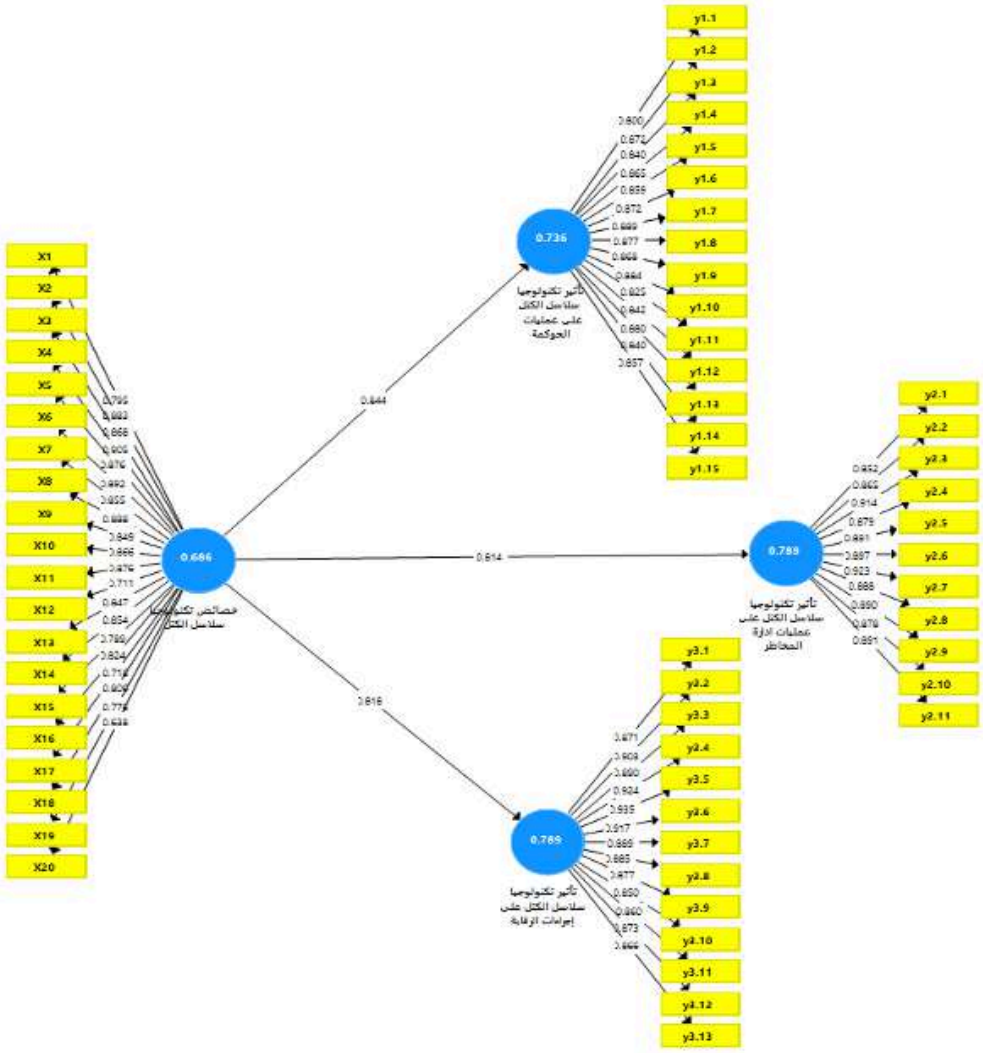
تبين إن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير سنوات الخبرة هي من فئة من 5 -10 سنوات بنسبة (46.20%) أقل نسبة من فئة أقل من سنة بنسبة (3.26%)، تشير النتائج إلى أن أغلب المشاركين يمتلكون خبرة مهنية متوسطة إلى عالية. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة بحسب متغير اسم البنك هي من فئة أفضل عدم الإجابة بنسبة (26.63%)، وأقل نسبة من فئة بنك أبو ظبي الأول بنسبة (2.72%)، يلاحظ أن اجمالي نسبة المشاركين من بنك الراجحي ومصرف الانماء وبنك الرياض هي (46.2%) وهي من البنوك التي بدأت فعليا في تطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل مما يعزز من مصداقية النتائج. إن عينة الدراسة بحسب متغير نوع البنك قد تضمنت (165) من فئة بنك محلي، و (19) من فئة فرع بنك أجنبي.

5-3 صدق أداة الدراسة:

5-3-1 صدق البناء العاملي لأداة الدراسة (Construct Validit)

للتحقق من الصدق العاملي لأداة الدراسة تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory factor Analysis) (CFA)، إذ أنه قد تم بناؤها في ضوء النظريات والأدبيات العلمية، وقد تم إجراء التحليل باستخدام برنامج (Smart-PLS)، ويوضح الشكل رقم (2) نتائج تحليل البنية العاملية لأداة الدراسة.

الشكل 2: نتائج تحليل البنية العاملية لأداة الدراسة



وقد تم استخدام طريقة (Bootstrap) للتعرف على معنوية تشبعات العبارات بنموذج قياس متغيرات الدراسة، وقد تبين أن قيم تشبعات العبارات على محاور الاستبانة التي تنتمي لها تراوحت من (0.64) إلى (0.94)، وجميعها قيم معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، كما هو موضح بالجدول رقم (2).

جدول 2: تشبعات عبارات أداة الدراسة (ن=184).

المتغير	العبارة	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (T)	الدلالة الاحصائية
	X1	0.80	0.04	18.62	0.00
	X2	0.71	0.06	11.49	0.00
	X3	0.85	0.03	31.11	0.00
	X4	0.79	0.05	17.57	0.00
	X5	0.82	0.03	24.56	0.00
	X6	0.72	0.06	11.42	0.00
	X7	0.81	0.04	20.28	0.00
	X8	0.78	0.05	16.73	0.00
خصائص	X9	0.64	0.06	10.75	0.00
تكنولوجيا	X10	0.88	0.02	41.56	0.00
سلاسل الكتل	X11	0.87	0.03	32.80	0.00
	X12	0.91	0.02	45.74	0.00
	X13	0.88	0.02	41.52	0.00
	X14	0.89	0.02	42.02	0.00
	X15	0.86	0.03	32.90	0.00
	X16	0.89	0.02	45.10	0.00
	X17	0.85	0.03	26.52	0.00
	X18	0.87	0.04	23.75	0.00
	X19	0.88	0.03	35.03	0.00
	X20	0.85	0.03	26.05	0.00
	y1.1	0.80	0.04	22.20	0.00
	y1.2	0.84	0.03	29.15	0.00
	y1.3	0.86	0.03	33.40	0.00
	y1.4	0.87	0.03	32.96	0.00
	y1.5	0.84	0.03	24.62	0.00
تاثير تكنولوجيا	y1.6	0.87	0.03	32.71	0.00
سلاسل الكتل	y1.7	0.86	0.03	31.23	0.00
على عمليات	y1.8	0.87	0.03	30.79	0.00
الحوكمة	y1.9	0.89	0.02	38.18	0.00
	y1.10	0.88	0.03	30.36	0.00
	y1.11	0.87	0.03	32.84	0.00
	y1.12	0.88	0.03	31.81	0.00
	y1.13	0.83	0.04	21.18	0.00
	y1.14	0.84	0.04	21.46	0.00
	y1.15	0.88	0.02	38.03	0.00
	y2.1	0.85	0.03	28.26	0.00
تاثير تكنولوجيا	y2.2	0.88	0.02	37.33	0.00
سلاسل الكتل	y2.3	0.89	0.02	42.30	0.00
على عمليات	y2.4	0.90	0.02	46.88	0.00
ادارة المخاطر	y2.5	0.92	0.02	61.07	0.00
	y2.6	0.89	0.02	39.91	0.00
	y2.7	0.89	0.02	36.98	0.00

المتغير	العبارة	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية
	y2.8	0.88	0.03	35.29	0.00
	y2.9	0.89	0.03	34.64	0.00
	y2.10	0.87	0.03	29.35	0.00
	y2.11	0.91	0.02	52.98	0.00
	y3.1	0.87	0.03	33.88	0.00
	y3.2	0.85	0.03	28.28	0.00
	y3.3	0.86	0.03	31.58	0.00
	y3.4	0.87	0.03	34.06	0.00
	y3.5	0.87	0.03	32.77	0.00
تاثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة	y3.6	0.90	0.02	50.04	0.00
	y3.7	0.89	0.03	34.44	0.00
	y3.8	0.92	0.02	52.01	0.00
	y3.9	0.94	0.01	66.18	0.00
	y3.10	0.92	0.01	63.29	0.00
	y3.11	0.89	0.02	37.06	0.00
	y3.12	0.89	0.02	38.06	0.00
	y3.13	0.88	0.03	31.78	0.00

إضافة إلى ذلك فقد تم حساب مؤشرات الصدق التقاربي والتمييزي لمقاييس متغيرات الدراسة، ويعني الصدق التطابقي أو الصدق التقاربي (Convergent Validity) أن عناصر أو أبعاد المقياس التي تقيس متغير معين بينها ارتباط قوي، ويتحقق ذلك إذا كان متوسط التباين المستخلص(Average Variance Extracted (AVE) وكذلك قيمة معامل الثبات المركب((composite reliability (CR) لكل متغير أكبر من (0.50)، وفي المقابل يشير الصدق التمييزي(Discriminant Validity)إلى أن عناصر المقياس التي تقيس مفهوما نظريا معينا تختلف عن عناصر المقياس التي تقيس مفهوما نظريا آخر، ووفقا لمعيار فورنيل-لاركر(Fronell-Larcker) فإن الصدق التمييزي يتحقق في حال كان جذر متوسط التباين المستخلص (AVE) لكل متغير أعلى من أو يساوي معاملات الارتباط لهذا المتغير بالمتغيرات الأخرى، وبناء على نتائج التحليل العاملي باستخدام برنامج (SMART-PLS) تم حساب مؤشرات الصدق التقاربي والتمييزي، وجاءت النتائج

أن قيم متوسط التباين المستخلص ((Average Variance Extracted (AVE) قد تراوحت من (0.69) إلى (0.79)، كما أن قيم معامل الثبات المركب (CR) بلغت (0.98) لجميع المحاور، أي أن جميعها أكبر من (0.50)، إلى جانب ذلك فإن كافة التشبعات جاءت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01) وهو ما يعني تحقق كافة مؤشرات الصدق التقاربي أو التطابقي لمقاييس متغيرات الدراسة. ويتضح من النتائج أن قيم الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخلص (AVE) لكل متغير أكبر من قيم معاملات الارتباط لهذا المتغير

بالمتغيرات الأخرى وهو ما يؤكد تحقق الصدق التمييزي للمقاييس المستخدمة في الدراسة. وتشير تلك النتائج إلى أن معظم المؤشرات الهامة لتوافق النموذج تقع في المدى المقبول، بما يؤكد صدق البنية العاملية للمقياس.

5-3-2 الاتساق الداخلي للاستبانة:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى تمثيل عبارات المقياس تمثيلًا جيدًا للمراد قياسه (Creswell, 2012)، وقد تم التعرف على مدى اتساق أداة الدراسة من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة ودرجة المحور الذي تنتمي له، باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)، كما هو موضح بالجدول رقم (3).

جدول 3: معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية المحور الذي تنتمي له (ن=184)

خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل			تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة			تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر			تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة		
م	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية	م	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية	م	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية	م	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
1	0.79	0	21	0.8	0	36	0.85	0	47	0.87	0
2	0.72	0	22	0.84	0	37	0.88	0	48	0.85	0
3	0.85	0	23	0.85	0	38	0.89	0	49	0.86	0
4	0.79	0	24	0.87	0	39	0.9	0	50	0.87	0
5	0.82	0	25	0.84	0	40	0.92	0	51	0.87	0
6	0.73	0	26	0.86	0	41	0.89	0	52	0.9	0
7	0.82	0	27	0.86	0	42	0.89	0	53	0.89	0
8	0.79	0	28	0.87	0	43	0.88	0	54	0.92	0

0	0.94	55	0	0.89	44	0	0.89	29	0	0.66	9
0	0.92	56	0	0.87	45	0	0.88	30	0	0.88	10
0	0.89	57	0	0.91	46	0	0.87	31	0	0.87	11
0	0.89	58				0	0.89	32	0	0.9	12
0	0.88	59				0	0.83	33	0	0.87	13
						0	0.84	34	0	0.89	14
						0	0.88	35	0	0.85	15
									0	0.88	16
									0	0.84	17
									0	0.86	18
									0	0.87	19
									0	0.85	20

يتضح من الجدول رقم (3) أن جميع عبارات أداة الدراسة ترتبط بالمحور الذي تنتمي له بمعامل ارتباط دال إحصائيًا عند مستوى دلالة (0.01)، حيث تراوحت معاملات الارتباط من (0.66) إلى (0.94)، أي أن الارتباط يتراوح بين متوسط وقوي، وهو ما يؤكد الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

5-4 ثبات أداة الدراسة:

يشير الثبات إلى اتساق واستقرار أداة القياس وقدرتها على إعطاء نتائج متطابقة إذا تم تطبيقها على نفس العينة مرات متتالية (Jackson, 2009)، وقد تم حساب الثبات (Reliability) بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha)، حيث يُعتبر معامل ألفا كرونباخ أنسب الطرق لحساب ثبات الاستبيانات ومقاييس الاتجاه (أبو علام، 2011). كما تم حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية باستخدام معامل جوتمان (Guttman) ويوضح الجدول (4) معاملات الثبات للاستبانة.

جدول 4: معاملات الثبات للاستبانة (ن=184)

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات بطريقة التجزئة النصفية		مستوى الثبات
			معامل الارتباط بين النصفين	معامل جوتمان	
خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل	20	0.97	0.89	0.94	مرتفع
تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة	15	0.97	0.89	0.94	مرتفع
تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر	11	0.97	0.91	0.95	مرتفع
تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة	13	0.98	0.92	0.96	مرتفع
إجمالي الاستبانة	59	0.99	0.9	0.95	مرتفع

يتضح من الجدول رقم (4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة قد بلغت (0.99)، كما أن معاملات الثبات لمحاور الاستبانة الفرعية جاءت جميعها مرتفعة؛ حيث تراوحت من (0.97) إلى (0.98)، كما أوضح حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية أن قيمة معامل جوتمان لثبات الاستبانة قد بلغت (0.95)، كما أن معاملات الثبات لمحاور الاستبانة الفرعية جاءت جميعها مرتفعة؛ حيث تراوحت قيم معامل جوتمان من (0.94) إلى (0.96)، وجميعها قيم أعلى من القيمة (0.70) والتي تمثل الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات (Field, 2009))، ويشير تحليل الثبات إلى ارتفاع مستوى الثبات لإجمالي الأداة وكافة محاورها الفرعية، وبالتالي الثقة في نتائج تطبيق الاستبانة وسلامة البناء عليها.

5-5 أسلوب معالجة وتحليل البيانات:

لتحقيق هدف الدراسة والاجابة عن أسئلتها، تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة الاستبانة باستخدام الحاسب الآلي عن طريق البرنامج الاحصائي(IBM SPSS Statistics) الإصدار السابع والعشرون لعام 2020م،وكذلك الإصدار الرابع من البرنامج الإحصائي(Smart-PLS) كما تم استخدام برنامج الإكسيل(Microsoft Excel) في تنسيق الجداول والرسوم البيانية، حيث تم استخراج المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري(Standard deviation)، ومعامل الاختلاف (Coefficient of variance)، ومعامل ارتباط بيرسون(Pearson)، وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression)، وتحليل المسار(Path Analysis Correlation) اختبار كروسكال-واليس(Kruskal Wallis) test

6- عرض ومناقشة نتائج الدراسة:

6-1 النتائج الخاصة بخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل:

جدول 5: نتائج استجابات عينة الدراسة حول خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل (ن=184)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الترتيب
1	تمكن خاصية دفتر الأستاذ الموزع من التحقق بصحة البيانات بشكل أسرع.	4.02	0.91	22.65%	موافق	13
2	تمكن خاصية دفتر الأستاذ الموزع بعدم القدرة على تعديل البيانات.	3.84	1	25.98%	موافق	19
3	تمكن خاصية دفتر الأستاذ الموزع مراجعة المعاملات كاملة وبشكل أسرع.	4.03	0.9	22.29%	موافق	11
4	تتميز بانها تستخدم الطابع الزمني.	4.01	0.88	21.91%	موافق	14
5	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على إمكانية التتبع والشفافية.	4.06	0.88	21.72%	موافق	9
6	تزيد اللامركزية من سرعة الوصول إلى المعلومات.	3.96	0.98	24.76%	موافق	16
7	تمكن اللامركزية من استرجاع المعلومات المخزنة بالوقت الملائم.	3.92	1.04	26.53%	موافق	17

8	تقوم اللامركزية بتسهيل التعاون بين الجهات المختلفة.	3.89	0.98	25.28%	موافق	18
9	تقلل اللامركزية عمليات اختراق البيانات.	3.8	1.01	26.57%	موافق	20
10	تزيد الشفافية من الوصول إلى المعلومات بسرعة وبوقت ملائم.	4.06	0.91	22.33%	موافق	10
11	تعزز الشفافية من موثوقية البيانات لدى جميع الأطراف.	4.13	0.86	20.94%	موافق	3
12	تساهم الشفافية في التأكد من تنفيذ الإجراءات بشكل صحيح.	4.09	1	24.44%	موافق	7
13	تمكن الشفافية جميع الأطراف من رؤية التغيرات الحاصلة.	4.18	0.84	20.12%	موافق	1
14	تعزز الشفافية عملية الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالأنشطة.	4.14	0.9	21.86%	موافق	2
15	تؤدي تبني تكنولوجيا سلاسل الكتل إلى زيادة المحتوى المعرفي للتقارير المالية.	4.02	0.82	20.41%	موافق	12

16	يزيد التتبع من دقة المعلومات المتعلقة بعملية المراجعة.	4.11	0.86	20.81%	موافق	4
17	تمكن خاصية التتبع من التأكد من سلامة المعاملات.	4.11	0.89	21.61%	موافق	5
18	يقلل التتبع من المخاطر المتعلقة بعمليات الغش والاحتيال.	4.08	0.96	23.43%	موافق	8
19	تمكن خاصية التتبع متابعة المعاملات ومراجعتها بشكل مستمر.	4.1	0.93	22.72%	موافق	6
20	يشارك جميع الأطراف ذو العلاقة بالمعلومات المتعلقة بالمراجعة.	3.99	0.98	24.48%	موافق	15
إجمالي محور خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل		4.03	0.76	18.95%	موافق	ـــ

يتضح من جدول (5) أن درجة الموافقة في إجمالي محور خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل جاءت بدرجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة بمتوسط حسابي (4.03)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة الموافقة على مستوى العبارات من (3.80) إلى (4.18)، أي أن العبارات جاءت درجة الموافقة فيها بدرجة (موافق)، وتظهر تلك النتائج أن خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل قد جاءت بدرجة (موافق) من قبل عينة الدراسة.

6-3 النتائج الخاصة بتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة:

جدول 6: نتائج استجابات عينة الدراسة حول تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة (ن=184)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الترتيب
21	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في زيادة شفافية المعلومات.	4.07	0.8	19.73%	موافق	2
22	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تقليل تكلفة الحصول على المعلومات.	4	0.89	22.18%	موافق	6
23	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تضييق فجوة عدم تماثل المعلومات.	4.09	0.83	20.35%	موافق	1
24	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في خفض عدم التأكد فيما يتعلق بالأداء الحالي.	3.99	0.82	20.63%	موافق	7
25	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في خفض عدم التأكد فيما يتعلق بالأداء المستقبلي.	3.96	0.85	21.33%	موافق	10
26	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تحسين العلاقة بين حملة الأسهم والإدارة.	3.95	0.86	21.80%	موافق	11

27	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في توفير سجلات أكثر حداثة شفافية للمساهمين فيما يتعلق بنقل الأسهم من مالك لأخر.	4.04	0.81	20.00%	موافق	3
28	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية.	3.95	0.89	22.60%	موافق	12
29	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تقليل المخاطر التي تنشأ بين الإدارة التنفيذية وحملة الأسهم.	3.97	0.82	20.56%	موافق	9
30	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في رفع كفاءة عمل لجان الحوكمة من خلال النظام اللامركزي وشفافية البيانات.	3.99	0.91	22.84%	موافق	8
31	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في رفع كفاءة عمل لجان المراجعة الداخلية من خلال النظام اللامركزي وشفافية البيانات.	4.03	0.82	20.40%	موافق	5
32	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في زيادة القدرة المعرفية عن البيانات المالية لدى أعضاء مجلس الإدارة.	3.93	0.91	23.10%	موافق	13

33	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في خفض فرص إدارة الأرباح والتلاعب المحاسبي من خلال اليات الاجماع.	3.92	0.85	21.72%	موافق	14
34	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تحسين حوكمة الشركات من خلال القضاء على الوسطاء.	3.9	0.88	22.43%	موافق	15
35	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في رفع كفاءة الأسواق المالية.	4.03	0.82	20.35%	موافق	4
إجمالي محور تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة		3.99	0.73	18.30%	موافق	ـــــ

يتضح من الجدول (6) أن درجة إجمالي تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة جاءت في درجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة بمتوسط حسابي (3.99)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة التحقق على مستوى العبارات من (3.90) إلى (4.09)، أي أن العبارات جاءت درجة تحققها جميعا في درجة (موافق) تشير تلك النتائج في الجدول إلى أن تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة جاءت بدرجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة.

جاءت نتائج الدراسة متوافقة نتائج الدراسات السابقة لكل من:

دراسة (عبد التواب، 2020)، ودراسة (Bonsón & Bednárová, 2019) يساعد استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تضييق فجوة عدم تماثل المعلومات. دراسة (Bonsón & Bednárová, 2019)، ودراسة (Liu, 2020)، ودراسة (عبد التواب، 2020) في أن استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل يساهم في زيادة شفافية المعلومات. دراسة (عبد التواب، 2020) ودراسة (Yermack, 2017) ودراسة (Akgiray, 2019) استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل يساهم في توفير سجلات أكثر حداثة شفافية للمساهمين فيما يتعلق بنقل الأسهم من مالك لأخر. دراسة (Akgiray, 2019) استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل يساهم في رفع كفاءة الأسواق المالية.

6-4 النتائج الخاصة بتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر:

جدول 7: نتائج استجابات عينة الدراسة حول تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر (ن=184)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الترتيب
36	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المتعلقة بالامتثال للقوانين واللوائح المتعلقة بعمل البنك.	3.93	0.88	22.42%	موافق	11
37	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات.	3.95	0.88	22.18%	موافق	9
38	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المرتبطة بفقد البيانات.	4.02	0.9	22.35%	موافق	5
39	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر التشغيلية.	3.96	0.91	23.06%	موافق	8
40	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المرتبطة بتحريف القوائم المالية.	4.03	0.89	22.13%	موافق	3
41	يساهم استخدام سلاسل الكتل في تقليل مخاطر معالجة المعاملات وتسجيلها في الوقت المناسب.	4.04	0.82	20.16%	موافق	2

42	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تحسين إدارة المخاطر بفضل الشفافية التي توفرها.	4.02	0.88	21.85%	موافق	4
43	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تحسين إدارة المخاطر بفضل خاصية التتبع.	4.05	0.86	21.22%	موافق	1
44	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تحسين إدارة المخاطر بفضل توفير سجلات غير قابلة للتعديل.	3.99	0.91	22.89%	موافق	6
45	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تحديد المخاطر التي تتعرض لها المنظمة بدقة.	3.97	0.89	22.34%	موافق	7
46	تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على التخفيف من المخاطر وتعزز جودة الإبلاغ.	3.95	0.88	22.28%	موافق	10
إجمالي محور تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر		3.99	0.78	19.61%	موافق	ـــ

يتضح من الجدول (7) أن درجة إجمالي تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر جاءت بدرجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة بمتوسط حسابي (3.99) وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة التحقق على مستوى العبارات من (3.93) إلى (4.05)، أي أن العبارات جاءت درجة تحققها(موافق). تشير تلك النتائج في الجدول إلى أن تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر جاءت بدرجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة.

جاءت نتائج الدراسة متوافقة نتائج الدراسات السابقة لكل من:

دراسة (El Khatib et al., 2023) في أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تساعد على تحسين إدارة المخاطر بفضل خاصية التتبع. دراسة (Kabir et al., 2022) ودارسة (Deloitte, 2017) في أن استخدام سلاسل الكتل

يساهم في تقليل مخاطر معالجة المعاملات وتسجيلها في الوقت المناسب. دراسة (نصير،2022) تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المرتبطة بتحريف القوائم المالية. دراسة (AL HOULI, 2018) (Liu, 2020) تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تحسين إدارة المخاطر بفضل الشفافية التي توفرها. دراسة (Kabir et al., 2022) تساعد تكنولوجيا سلاسل الكتل على تقليل المخاطر المرتبطة بفقد البيانات.

6-5 النتائج الخاصة بتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على اجراءات الرقابة:

جدول 8: نتائج استجابات عينة الدراسة حول تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة (ن=184)

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الترتيب
47	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تخفيض الأخطاء البشرية مما يساهم في تحسين بيئة الرقابة.	4.03	0.84	20.84%	موافق	5
48	تتيح خاصية تتبع البيانات في سلاسل الكتل تحديد الأشخاص المسؤولين عن الرقابة وتساعد على تعزيز المساءلة.	4.01	0.84	20.96%	موافق	7
49	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في توفير مسار واضح للرقابة لجميع المستويات الإدارية بواسطة خاصية التتبع.	4	0.78	19.56%	موافق	10
50	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في الالتزام بأخلاقيات العمل والنزاهة بفضل النظام اللامركزي وشفافية البيانات وإمكانية التتبع.	4.05	0.87	21.38%	موافق	2

51	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في ضمان تنفيذ اللوائح والقوانين بفضل العقود الذكية.	3.99	0.86	21.61%	موافق	11
52	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تتبع الأصول وإحكام الرقابة عليها عند استخدام العقود الذكية.	4.04	0.85	21.09%	موافق	3
53	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في معالجة المعاملات وتسجيلها في وقت واحد ويحسن الرقابة على إعداد التقارير المالية.	3.97	0.89	22.30%	موافق	12
54	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تعزيز إجراءات الرقابة المانعة بفضل خاصية عدم القابلية للتعديل.	4.01	0.89	22.11%	موافق	8
55	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في توفير طرق جديدة لتحقيق الرقابة المتزامنة بفضل إمكانية رؤية المعاملات في الوقت الفعلي.	4.03	0.9	22.29%	موافق	6
56	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في توفير بيانات دقيقة ومتسقة لمختلف المستويات الإدارية.	4.07	0.88	21.65%	موافق	1
57	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في توفير طرق جديدة لتوصيل المعلومات لأصحاب المصالح.	3.98	0.9	22.49%	موافق	13

58	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في تعزيز التواصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	4.01	0.9	22.53%	موافق	9
59	يساهم استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل في زيادة التنسيق بين جهات الرقابية وتحسين مساءلتها.	4.04	0.88	21.76%	موافق	4
إجمالي محور تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة		4.02	0.77	19.17%	موافق	ـــ

يتضح من الجدول (8) أن درجة إجمالي تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة جاءت في درجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة بمتوسط حسابي (3.99)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة التحقق على مستوى العبارات من (3.90) إلى (4.09)، أي أن العبارات جاءت درجة تحققها جميعا في درجة (موافق) تشير تلك النتائج في الجدول إلى أن تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة جاءت بدرجة (موافق) من وجهة نظر عينة الدراسة.

جاءت نتائج الدراسة متوافقة نتائج الدراسات السابقة لكل من:

دراسة (COSO&Deloitte, 2020) في أن سلاسل الكتل توفر بيانات دقيقة ومتسقة لمختلف المستويات الإدارية. دراسة (Brender et al., 2018) ودراسة (Barandi et al., 2020) في أن استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل يساهم في تتبع الأصول وإحكام الرقابة عليها عند استخدام العقود الذكية. دراسة (Fanning &Centers, 2016) ودراسة (Bonsón & Bednárová, 2019) في أن استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل يساهم في تخفيض الأخطاء البشرية مما يساهم في تحسين بيئة الرقابة.

6-6 النتائج الخاصة باختبار فروض الدراسة:

لدراسة العلاقة الارتباطية بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)، وجاءت النتائج كما هو موضح بالجدول (9).

جدول 9: معاملات الارتباط بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية (ن=184)

المتغير	خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل	
	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
عمليات الحوكمة	0.84	0
عمليات ادارة المخاطر	0.81	0
إجراءات الرقابة	0.82	0
إجمالي طبيعة عمل المراجعة الداخلية	0.86	0

يتضح من الجدول (9) أنه توجد علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01) بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية بمعامل ارتباط (0.86)، كما أن جميع معاملات الارتباط بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل ومحاور طبيعة عمل المراجعة الداخلية جاءت دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (0.01)، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط من (0.81) إلى (0.84)، وهو ما يعني وجود علاقة طردية قوية، ويمكن تفسير ذلك بأنه كلما زادت خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل (مثل الشفافية، التتبع، دفتر الاستاذ، واللامركزية)، زادت فاعلية تطبيقات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة، والمراجعة الداخلية.

وفي ضوء ذلك تم دراسة معنوية تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression)، وذلك بعد التأكد من عدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء أو البواقي المقدرة بإجراء اختبار دربن واتسون (Durbin-Watson)، إذ بلغت قيمة إحصاء الاختبار (2.10)، وهي قيمة تقترب من (2) والتي تعني عدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء أو البواقي المقدرة، وقد جاءت نتائج تحليل الانحدار كما هو موضح بالجدول (10).

جدول 10: نموذج الانحدار لأثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية (ن=184)

المتغير التابع	المتغير المستقل	المعاملات غير المعيارية		معامل الانحدار المعياري (β)	اختبار التاء (t)		اختبار الفاء (F)		معامل التحديد (R2)
		قيمة (B)	الخطأ المعياري		قيمة (t)	الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	الدلالة الإحصائية	
طبيعة عمل المراجعة الداخلية	خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل	0.82	0.04	0.86	22.95	0	526.77	0	0.74
	ثابت الانحدار	0.7	0.15	—	4.77	0			

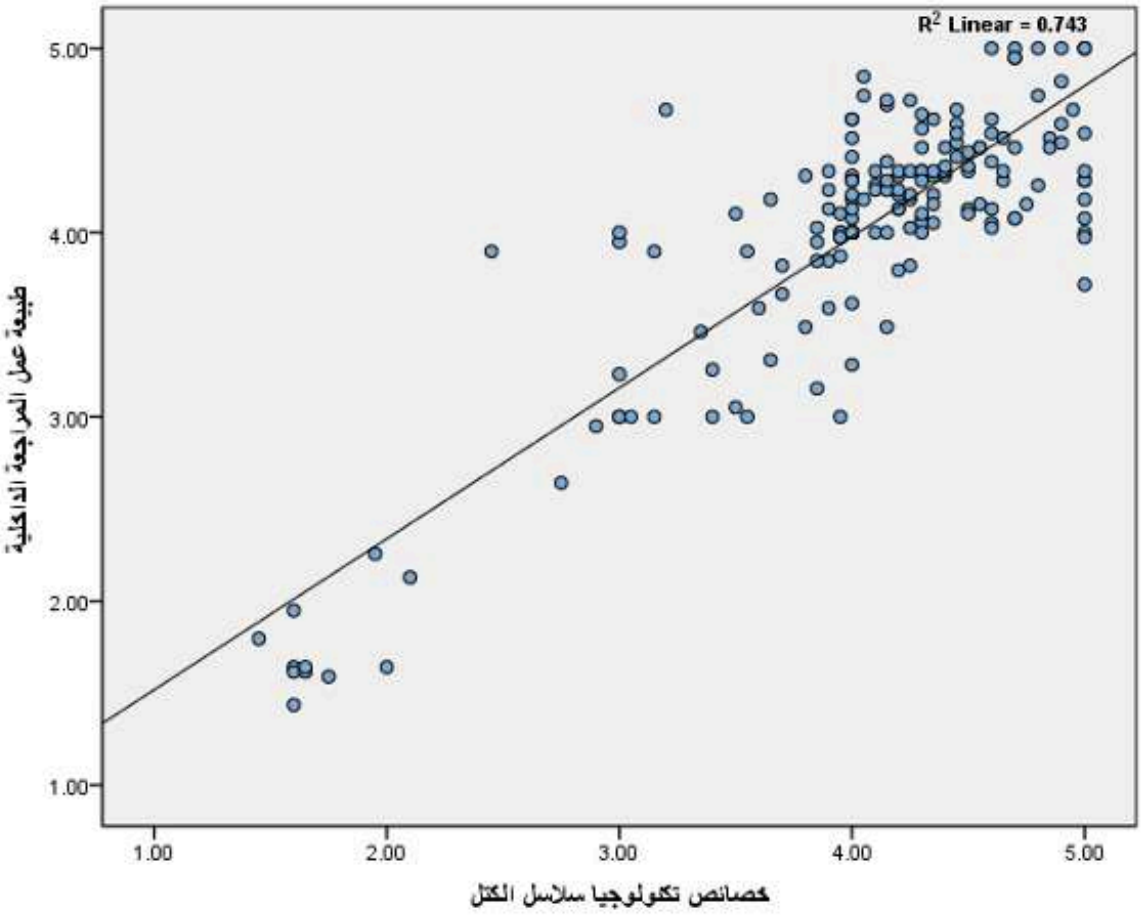
يتضح من الجدول (10) أن قيمة الفاء (F) لاختبار معنوية نموذج الانحدار قد بلغت (526.77) بدلالة إحصائية قدرها (0.00) وهو ما يشير إلى معنوية النموذج، كما أن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.74) وهو ما يشير إلى قدرة نموذج الانحدار على تفسير نسبة (74%) من التباين في طبيعة عمل المراجعة الداخلية بناء على التباين في خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل. كما أوضح اختبار التاء (t) أن قيم معامل الانحدار وثابت الانحدار جاءت معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وبالتالي يمكن وضع العلاقة الرياضية لأثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية على الصورة الآتية:

طبيعة عمل المراجعة الداخلية = 0.70 + 0.82 * خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل

أي أنه عند ارتفاع مستوى خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل بمقدار درجة واحدة فإن مستوى طبيعة عمل المراجعة الداخلية يرتفع بمقدار (0.82) درجة، وباستخدام وحدات الانحراف المعياري-وحيث أن قيمة معامل الانحدار المعيارية (β) تساوي (0.86)- فإنه عند ارتفاع مستوى خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل بمقدار وحدة معيارية فإن مستوى عمل المراجعة الداخلية يرتفع بمقدار (0.86) وحدة معيارية، وبالتالي فإن سلاسل الكتل لها تأثير كبير ومؤكد إحصائيًا على تطوير المراجعة الداخلية، خاصة من حيث التتبع، الشفافية، ودقة

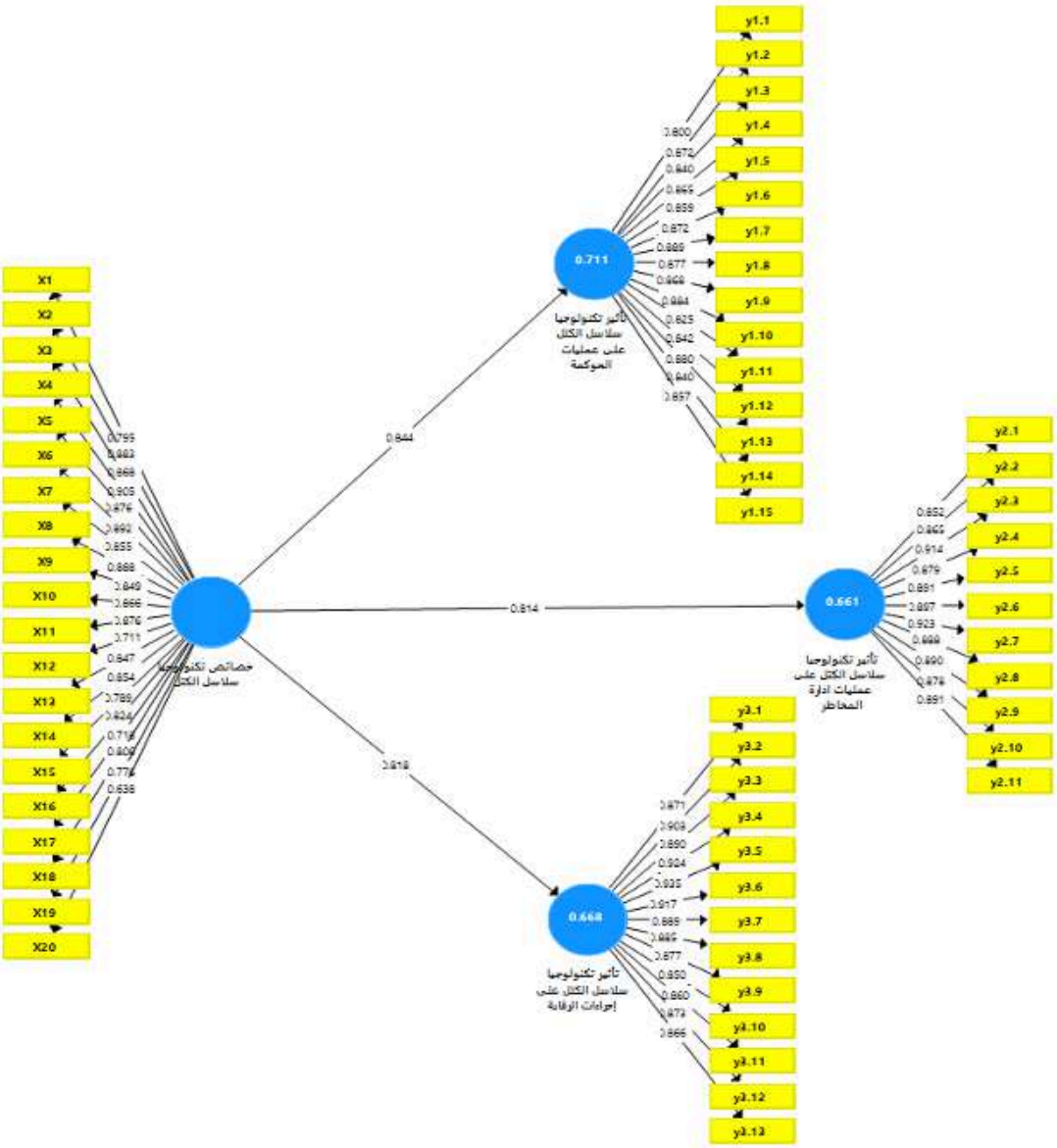
البيانات، مما يسهم في رفع كفاءة الرقابة وتقليل المخاطر داخل المنظمات. ويوضح الشكل (3) مخطط الانتشار والخط الأمثل للعلاقة بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية.

الشكل 3: مخطط الانتشار والخط الأمثل للعلاقة بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية



وقد تم دراسة معنوية تأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على كل محور من محاور طبيعة عمل المراجعة الداخلية باستخدام أسلوب تحليل المسار (Path analysis) القائم على المتغيرات الكامنة (latent variable path model (LVPM) من خلال برنامج (Smart PLS) وفق النموذج الموضح بالشكل (4).

الشكل 4: نموذج المسار لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية



يتضح من الشكل (4) أن قيمة معامل التحديد بلغت (0.711) و(0.663) و(0.668) لكل من عمليات الحوكمة وعمليات ادارة المخاطر وإجراءات الرقابة على الترتيب، وهو ما يشير إلى قدرة نموذج الانحدار على تفسير نسبة (71.1%) و(66.3%) و(66.8%) من التباين في عمليات الحوكمة وعمليات ادارة المخاطر وإجراءات الرقابة على الترتيب بناء على التباين في خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل، كما تراوحت قيم معامل تضخم التباين (VIF) من () إلى (). وبالتالي لا توجد مشكلة الازدواج الخطي (Multicollinearity) في النموذج، كما أن مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية (SRMR) بلغت قيمته (0.089)، ويوضح الجدول (11) معاملات الانحدار لتأثير أبعاد ودلالتها الإحصائية.

جدول 11: معاملات الانحدار لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية (ن=184)

المسار	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية	معامل التحديد (R2)	معامل التحديد (f2)
خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل -> عمليات الحوكمة	0.844	0.034	24.555	0	0.711	2.474
خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل -> عمليات ادارة المخاطر	0.814	0.04	20.444	0	0.663	1.965
خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل -> إجراءات الرقابة	0.818	0.039	21.144	0	0.668	2.029

يتضح من الجدول (11) ما يلي:

أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة قد بلغت (0.844)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (2.474) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الأول من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة للمراجعة الداخلية "، وهو ما يشير إلى أن خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل (مثل الشفافية، دفتر الاستاذ، اللامركزية، التتبع) تسهم بشكل فعّال في تحسين عمليات الحوكمة داخل بيئة المراجعة الداخلية، من خلال تعزيز الشفافية وتقليل فجوة المعلومات بين أصحاب المصلحة والمراجعين، مما يؤدي إلى رفع جودة الرقابة والمساءلة، هو ما يتفق مع دراسة (Liu, 2020) التي أكدت على دور سلاسل الكتل في تقليل تكلفة الحصول على المعلومات وتحسين جودة المراجعة، وكذلك دراسة (Bonsón & Bednárová, 2019) التي أشارت إلى قدرة هذه التكنولوجيا على تخفيض تكاليف الوكالة وتعزيز الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى دراسة (عبد التواب، 2020) التي أشارت إلى أن سلاسل الكتل تعزز من كفاءة وفعالية الحوكمة .

أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر قد بلغت (0.814)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (1.965) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر للمراجعة الداخلية "، وهو ما يشير إلى أن خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل تسهم في تعزيز فعالية عمليات إدارة المخاطر في المراجعة الداخلية من خلال توفير بيانات دقيقة وآنية، وتقليل المخاطر التشغيلية، وتعزيز إمكانية تتبع المعاملات والحد من فرص الاحتيال، وهو ما يتفق مع دراسة (Liu, 2020) التي أوضحت أن سلاسل الكتل تحسن من جودة أدلة المراجعة وتُسهم في تقييم فعالية إدارة المخاطر. وكذلك دراسة (AL HOULI, 2018) التي صنفت المخاطر المرتبطة بهذه التكنولوجيا وحددت دورها في تمكين منهج استباقي لإدارة المخاطر، وأيضا مع ما توصلت إليه دراسة (نصير، 2022) من أن سلاسل الكتل تدعم تحليل وتقييم المخاطر وتقلل من المخاطر التشغيلية، مما يعزز من قدرة المراجعين الداخليين على الرقابة والتقييم الفعال للمخاطر.

أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة قد بلغت (0.818)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (2.029) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية "، وهو ما يشير إلى أن

خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل تسهم بشكل مباشر في تقوية بيئة الرقابة الداخلية من خلال تحسين القدرة على التتبع الفوري للعمليات، وتقليل فرص التلاعب والأخطاء، وتوفير آليات رقابة آنية ومستمرة، مما يعزز فعالية الإشراف وضبط الأنشطة التشغيلية.

وهو ما يتفق مع دراسة (Fanning & Centers, 2016)؛ Bonsón & Bednárová, (2019) التي أكدت على مساهمة سلاسل الكتل في تعزيز النزاهة ومنع الغش من خلال التشفير الآلي للمعاملات، ودراسة التي أوضحت أن العقود الذكية تعزز من أنشطة الرقابة، ودراسة (نصير، 2022) التي أشارت إلى أن البيانات المشفرة تعزز من الرقابة اللاحقة وتمنع قبول المعاملات غير الصحيحة.

6-7 نتائج دراسة الفروق في استجابات عينة الدراسة بحسب متغير المنصب الوظيفي:

لدراسة الفروق في استجابات عينة الدراسة بحسب متغير المنصب الوظيفي (مراجع داخلي/ عضو لجنة حوكمة/ عضو إدارة مخاطر/ عضو إدارة الالتزام/ أخرى) تم استخدام اختبار كروسكال-واليسKruskal–Wallis ، وقد كانت النتائج أن الفروق في استجابات عينة الدراسة بحسب متغير المنصب الوظيفي جاءت على النحو الاتي: خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل جاءت قيمة (H) بمقدار (4.35) بدلالة إحصائية قدرها (0.36) وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في استجابات العينة بحسب متغير المنصب الوظيفي، وقد كانت أعلى المتوسطات لفئة عضو لجنة حوكمة بمتوسط رتب (103.85) وكانت أقل المتوسطات لفئة عضو إدارة الالتزام بمتوسط رتب (76.08). وبالنسبة إلى تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على طبيعة عمل المراجعة الداخلية جاءت قيمة (H) بمقدار (0.7) بدلالة إحصائية قدرها (0.95) وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في استجابات العينة بحسب متغير المنصب الوظيفي، وقد كانت أعلى المتوسطات لفئة عضو لجنة حوكمة بمتوسط رتب (98.04) وكانت أقل المتوسطات لفئة أخرى بمتوسط رتب (85.04)، كما لا توجد فروق معنوية عند مستوى (0.05) حول تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على كل من عمليات الحوكمة وعمليات ادارة المخاطر وإجراءات الرقابة.

7- النتائج والتوصيات:

7-1 النتائج العامة:

بناء على تحليل إجابات المبحوثين واختبار الفرضيات توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج وفيما يلي مناقشة النتائج:

- ادراك عينة الدراسة لأهم خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل، خاصة الشفافية والتتبع، وهما من الخصائص الأكثر ارتباطًا بالوظائف التقليدية للمراجعة الداخلية كتحسين دقة المعلومات، وضمان سلامتها، وإمكانية

التحقق منها. ويعد تصدر الشفافية المرتبة الأولى دلالة على أن المشاركين يقدرون القيمة العملية لهذه الخاصية في إتاحة المعلومات، وتقليل عدم التماثل، وزيادة موثوقية التقارير، جاءت نتائج الدراسة متوافقة مع دراسة (Dai & Vasarhelyi, 2017) ودراسة (Bonsón & Bednárová, 2019) في أن خاصية الشفافية التي توفرها سلاسل الكتل تمكن جميع الأطراف من رؤية التغيرات الحاصلة. و دراسة (عبد التواب، 2020) ودارسة (Seebacher & Schüritz, 2017) في أن سلاسل الكتل تعزز الشفافية عملية الوصول إلى المعلومات. ودراسة (Zhang & Shah, 2022) أن الشفافية التي توفرها سلاسل الكتل تعزز من موثوقية البيانات لدى جميع الأطراف. وهي عناصر أساسية لفعالية أنظمة الرقابة والحوكمة. ووجود اللامركزية في المرتبة الأخيرة يشير إلى فجوة معرفية أو تطبيقية لهذه الخاصية وقد تكون هذه النتيجة انعكاس لطبيعة النظام المركزي السائد في كثير من المنظمات.

جاءت نتائج الدراسة غير متوافقة مع دراسة البطوش (2021) يلاحظ أن هنالك تباين في ترتيب خصائص سلاسل الكتل في المقابل، حيث احتل دفتر الأستاذ المرتبة الأولى، واللامركزية المرتبة الثانية، وفي المرتبة الثالثة الشفافية، والمرتبة الأخيرة التتبع. في حين أن الدراسة الحالية جاء ترتيب الخصائص فيها على النحو الاتي: في المرتبة الأولى الشفافية، والمرتبة الثانية التتبع، المرتبة الثالثة دفتر الأستاذ، وأخيرا اللامركزية. قد يعزى إلى عدد من الأسباب أبرزها قلة الخبرة العملية، أو قد لا يمتلك المراجعون الداخليون المهارات التقنية المتقدمة، أو قد يعود إلى صعوبة التعديل في حال الخطأ أو تغير في السياسات المحاسبية وهذا يحد من مرونة المراجع في التصحيح ومعالجة الأخطاء وهو ما اشارت له دراسة (Bonsón & Bednárová, 2019). وتشير النتائج عمومًا إلى وعي متقدم لدى المشاركين بخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل، مع حاجة لتعزيز الفهم حول خاصية اللامركزية من خلال برامج تدريب أو تنظيم دورات بمزايا هذه الخاصية.

- تؤثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة مما يؤكد على دور سلاسل الكتل في تعزيز الشفافية وتقليل التباين المعلوماتي بين الأطراف المعنية، وهما من أهم عناصر الحوكمة، مما يعكس مستوى وعي جيد لدى المشاركين لكنه لا يزال يحتاج إلى تعميق في العديد من الجوانب الاستراتيجية والرقابية المرتبطة بالحوكمة الشاملة جاءت النتائج متوافقة مع دراسة (عبد التواب، 2020)، ودراسة (Bonsón & Bednárová, 2019)، ودراسة (Liu, 2020). كما أظهرت النتائج أن التكنولوجيا تساهم في تحسين كفاءة الأسواق المالية جاءت النتائج متوافقة مع دراسة (Akgiray, 2019) وكذلك تسهم في تحسين لجان المراجعة الداخلية، وتقليل تكلفة الحصول على المعلومات، وهي مؤشرات إيجابية تعكس الأثر العملي لهذه التكنولوجيا. وهذا يتفق أيضا مع نظرية الوكالة لأن زيادة الشفافية تقلل من المعلومات الخفية لدى الإدارة، وبالتالي تحد من تعارض المصالح.

في المقابل، جاءت بعض العبارات مثل "تحسين حوكمة الشركات من خلال القضاء على الوسطاء" و"خفض فرص التلاعب المحاسبي" و"تعزيز مساءلة الإدارة التنفيذية" في مراتب متأخرة نسبيًا، رغم أن درجة تحققها جاءت (موافق) ، ما قد يشير إلى تحديات في التطبيق الفعلي أو الحاجة إلى مزيد من التوعية والإجراءات التنظيمية لتفعيل هذه الأدوار بصورة كاملة، وتعكس تلك النتائج قناعة قوية لدى عينة الدراسة بأن تبني تكنولوجيا سلاسل الكتل يسهم في دعم مبادئ الحوكمة، لا سيما فيما يتعلق بالشفافية، وتقليل عدم التأكد، وتعزيز الكفاءة التنظيمية والرقابية.

- أن خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل تعد أداة فعالة في دعم إدارة المخاطر حيث قيمت عينة الدراسة تأثيرها بدرجة (موافق) وهو ما يعكس أهمية سلاسل الكتل في إدارة المخاطر من وجهة نظر المشاركين. اتفاق آراء المشاركين حول فعالية هذه التكنولوجيا في تقليل المخاطر التي تتعرض لها المنظمة. تساعد خاصية التتبع على تحسين إدارة المخاطر من خلال رصد العمليات وتحليلها بدقة، وبالتالي تعزيز القدرة على اتخاذ قرارات استباقية لمواجهة المخاطر.جاءت هذه النتائج متوافقة مع دراسة (Kabir et al., 2022) ودارسة (Deloitte, 2017). وكذلك تسهم سلاسل الكتل في تقليل مخاطر التأخير في تسجيل المعاملات، وتقليل مخاطر تحريف القوائم المالية وفقد البيانات، وتوفير الشفافية والسجلات غير القابلة للتعديل، وهي عناصر تمثل ركائز مهمة لإدارة مخاطر مالية وتشغيلية فعالة جاءت هذه النتائج متوافقة مع دراسة (نصير،2022)، ودراسة (AL HOULI, 2018) ، ودارسة (Liu, 2020). أما العبارات التي جاءت في المراتب الأخيرة نسبيًا، رغم أن درجة تحققها جاءت (موافق) مثل تقليل المخاطر المرتبطة بالامتثال وحوكمة الشركات، مما قد يشير إلى تفاوت نسبي في مدى إدراك المشاركين لأثر سلاسل الكتل في تلك الجوانب التنظيمية مقارنةً بالجوانب الفنية أو المالية. وتعكس النتائج أن تكنولوجيا سلاسل الكتل تُسهم بفعالية في تعزيز نظم الرقابة، وتقليل احتمالية الأخطاء والتلاعب، وتحسين جودة الإبلاغ، وهي جميعها عناصر جوهرية في إدارة المخاطر، لا سيما في القطاع المالي والمصرفي.

- تؤثر خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة حيث توفر سلاسل الكتل بيانات دقيقة ومتسقة لمختلف المستويات الإدارية مما يبرز دور تكنولوجيا سلاسل الكتل، في تحسين جودة المعلومات وتوفيرها بشكل فوري ودقيق لكافة المستويات الإدارية. جاءت هذه النتائج متوافقة مع دراسة دراسة (COSO&Deloitte, 2020) ويسهم في تعزيز موثوقية المعلومات وتقليل الأخطاء والتحريف. تلتها العبارات التي تؤكد على الالتزام بأخلاقيات العمل والنزاهة وتتبع الأصول وإحكام الرقابة. تعكس هذه النتائج إدراكًا واضحًا لدى المشاركين لأثر تكنولوجيا سلاسل الكتل في تعزيز مبادئ الأخلاقيات والنزاهة، وادراك المشاركين بخصائص هذه التكنولوجيا على توفير أدوات رقابة دقيقة وآنية، تتيح رصد العمليات وتحسن

سلامة الإجراءات التشغيلية جاءت هذه النتائج متوافقة مع دراسة (Brender et al., 2018) ودراسة (Barandi et al., 2020). أما العبارات التي جاءت في المراتب الأخيرة التي تخص توفير طرق جديدة لتوصيل المعلومات لأصحاب المصالح، وتوفير مسار واضح للرقابة لجميع المستويات الإدارية، وضمان تنفيذ اللوائح والقوانين. يلاحظ وجود تباين لدى المشاركين لبعض الأبعاد التنظيمية الأكثر شمولًا المرتبطة بتكنولوجيا سلاسل الكتل.

فقد يعزى إلى قلة التطبيق الفعلي لهذه التقنية أو إلى محدودية فهم المشاركين لآلية الاستفادة منها في عمليات التواصل الخارجي، خاصة في المنظمات التي لا تزال تعتمد على الوسائل التقليدية في تقاريرها. أما ما يتعلق بـتوفير مسار واضح للرقابة لجميع المستويات الإدارية وضمان تنفيذ اللوائح عبر العقود الذكية، فقد يشير إلى عدم تفعيل هذه الخصائص بشكل كامل في المصارف، أو إلى الحاجة لمزيد من التوعية حول كيفية استخدام هذه المزايا التقنية بشكل فعال ضمن أنظمة الرقابة الداخلية.

-وجود علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائيا بين خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وطبيعة عمل المراجعة الداخلية، أي أن كلما زادت خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل (مثل الشفافية، التتبع، دفتر الاستاذ، واللامركزية)، زادت فاعلية تطبيقات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة، والمراجعة الداخلية، وقد أوضحت نتائج تحليل المسار (Path analysis) ما يلي:

-- أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة قد بلغت (0.844)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (2.474) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الأول من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه ": يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات الحوكمة للمراجعة الداخلية ".

-- أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات ادارة المخاطر قد بلغت (0.814)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (1.965) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على عمليات إدارة المخاطر للمراجعة الداخلية ".

-- أن قيمة معامل الانحدار المعيارية لتأثير خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة قد بلغت (0.818)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ حجم التأثير (2.029) وهو ما يعني وجود تأثير قوي، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل على إجراءات الرقابة للمراجعة الداخلية ".

- أوضحت نتائج دراسة الفروق في استجابات عينة الدراسة بحسب متغير المنصب الوظيفي (مراجع داخلي/

عضو لجنة حوكمة/ عضو إدارة مخاطر/ عضو إدارة الالتزام/ أخرى) باستخدام اختبار كروسكال-واليسKruskal–Wallis)) أنه لا توجد فروق معنوية عند مستوى (0.05) حول خصائص تكنولوجيا سلاسل الكتل وتأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على كل من عمليات الحوكمة وعمليات ادارة المخاطر وإجراءات الرقابة.

7-2 التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة توصي الباحثة بما يلي:

- تفعيل دور الهيئة السعودية للمراجعين الداخليين بعقد ندوات ودورات بالوضع المستقبلي لمهنة المراجعة الداخلية في ضوء التغيرات التكنولوجية، واتخاذ خطوات استباقية لسد فجوة المعرفة المرتبطة بخصائص سلاسل الكتل والاستفادة منها خاصة فيما يتعلق بالأنظمة اللامركزية.

- قيام القطاع المصرفي بتدريب العاملين لديهم على التعامل مع أنشطة المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل من خلال التطبيق على حالات عملية على شبكات افتراضية.

- ضرورة تنوع مهارات المراجعين الداخليين للتعامل مع التحديات التي تفرضها تكنولوجيا سلاسل الكتل والاستفادة من الفرص التي توفرها، وضرورة تأهليهم للقيام بالعديد من الأدوار المستقبلية المستحدثة.

- قيام الجامعات بالمملكة العربية السعودية بالاهتمام على تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة ومواكبة التغيرات التكنولوجية التي تشهدها المهنة.

7-3 المقترحات البحثية:

في ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة، يتضح وجود العديد من المجالات التي تشكل فرص بحث مستقبلية، والتي يمكن تناول بعضها على النحو الاتي:

- دراسة انتقادية حول الفرص والتحديات التي تفرضها تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة الداخلية.

- دراسة تأثير تكنولوجيا سلاسل الكتل على أدوار المراجعين الداخليين.

- دراسة تأثير مخاطر تكنولوجيا سلاسل الكتل على أمان منظمات الاعمال واستمرارها.

- دراسة مقارنة بين الأنظمة التقليدية للمراجعة والنظم القائمة على سلاسل الكتل.

المراجع

المراجع العربية

-أحمد، إنصاف بابكر محمد. (2019). المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية. [أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-البطوش، مجدي قاسم محمد. (2021). أثر استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة التدقيق [رسالة ماجستير، جامعة مؤتة]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-بوعبيد، خالد يوسف. (2020). البلوكتشين: سلسلة الثقة (وفق رؤية المملكة العربية السعودية2030). دار العبيكان.

-البنك المركزي السعودي. (2025) البنوك المرخصة في المملكة العربية السعودية. https://www.sama.gov.sa/ar- sa/LicenseEntities/Pages/LicensedBanks.aspx

-الجخلب، درويش مصطفى. (2021). مدى معرفة المحاسبين بتقنية البلوك تشين وتوقعاتهم لانعكاسها على المحاسبة. مجلة الجامعة الإسلامية بغزة،29(2)،1-27.

-الرمحي، زاهر عطا. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية. دار المأمون للنشر والتوزيع.

-الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي. (2019). دراسة تحليلية لأثر فاعلية استخدام تكنولوجيا سلاسل الثقة Blockchain في البيئة المحاسبية وانعكاسها على قطاعات الاعمال المختلفة. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس،23(1)،49-9.

-الشيخ، مصطفى محمد أحمد محجوب. (2020). الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة الأداء المالي وترشيد القرارات: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. [أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-عبد التواب، محمد عزت. (2020). أثر التحول الرقمي نحو تطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل في منشآت الاعمال على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز فعالية حوكمة الشركات. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية،4(3)،53 -1.

-عبدالله، محمد الطيب محمد. (2019). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء

المالي: دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالسودان. [رسالة ماجستير، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-العشي، إسماعيل. (2018). واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على ضوء معايير التدقيق الداخلي: دراسة حالة مؤسسة ميناء سكيكدة. [رسالة ماجستير، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-علي، وسام فؤاد عبدالرحمن، خاطر، إبراهيم نادر، جابر، حنان. (2022). اطار مقترح للمراجعة في ظل المخاطر الكامنة لتكنولوجيا سلسلة الكتل دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 13(4)، 645-673.

-العمرات، أحمد صالح. (1990). المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي. مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع، دار الفرقان للنشر والتوزيع.

-القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة. (2008). التدقيق الداخلي. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد.

-القنبري، محمد قيس عادل. (2020). تقنية سلسلة الكتل وانعكاسها على مهنة التدقيق الداخلي. مجلة التدقيق الداخلي، (11)، 25-29.

-محمد، الطيب المجتبى البلوله. (2019). دور الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية في الإفصاح الاختياري عن المسؤولية الاجتماعية لدعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. [أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-محمد، مصعب علي محمد سعيد. (2022). دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في فاعلية النشر الالكتروني للبيانات المالية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. [أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

-محمود، عبد الحميد العيسوى، أبو النضر، أيمن أبو النضر محمد. (2020). انعكاسات التطورات التكنولوجية في مجال سلاسل الكتل على أنشطة ومهنة المراجعة مع دراسة استكشافية في البيئة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية،4(3)،91-1.

-المحمودي، محمد سرحان علي. (2019). مناهج البحث العلمي. مكتبة دار الكتب.

-البنك المركزي السعودي. (2019). التقرير النهائي لمشروع عابر. https://www.sama.gov.sa/ar-SA/Pages/default.aspx

-مصباحي، محمد الأمين. (2017). حوكمة الشركات: ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد

وأثرها على كفاءة الأسواق المالية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة: الشهيد حمه لخضر الوادي، 10 (1)،187-207.

-منشآت. (2020). التقنية المالية ومستقبلها في المملكة العربية السعودية. https://www.monshaat.gov.sa/ar/node/332501?gad_source=1&gad_campaignid=22804587809&gclid=EAIaIQobChMI_62Lka7SjgMVJEdBAh3gpyGkEAAYASAAEgJRnvD_BwE

-نصير، عبداللطيف. (2022). دور تكنولوجيا سلاسل الكتل في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي دراسة ميدانية. مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية: جامعة سوهاج، 13(3)، 114-171.

-هيئة الاتصالات والفضاء والتقنية. (2023). نظرة عامة وفرص تبني سلسة الكتلة. https://www.cst.gov.sa/ar/knowledge-center/digital-knowledge/blockchain

-يوسف، عائشة الحاج أحمد. (2017). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء: دراسة حالة المصارف السودانية. [رسالة ماجستير، جامعة النيلين]. قاعدة معلومات دار المنظومة.

المراجع الأجنبية

-Abdennadher, S., Grassa, R., Abdulla, H., & Alfalasi, A. (2021). The effects of blockchain technology on the accounting and assurance profession in the UAE: an exploratory study. Journal of Financial Reporting and Accounting.

-Akgiray, V. (2019). The potential for blockchain technology in corporate governance.

-AL HOULI, S. (2018). Risk management in blockchain.

-Bakarich, K. M., Castonguay, J. J., & O'Brien, P. E. (2020). The use of blockchains to enhance sustainability reporting and assurance. Accounting Perspectives, 19(4), 389-412.

-Barandi, Z., Lawson-Body, A., Lawson-Body, L., & Willoughby, L. (2020). IMPACT OF BLOCKCHAIN TECHNOLOGY ON THE CONTINUOUS AUDITING: MEDIATING ROLE

-OF TRANSACTION COST THEORY. Issues in Information Systems, 21(2).

-Benedetti, H., Nikbakht, E., Sarkar, S., & Spieler, A. C. (2020). Blockchain and corporate fraud. Journal of Financial Crime.

-Bonsón, E., & Bednárová, M. (2019). Blockchain and its implications for accounting and auditing. Meditari Accountancy Research.

-Bonyuet, D. (2020). Overview and impact of blockchain on auditing. International Journal of Digital Accounting Research, 20, 31-43.

-Brender, N., Gauthier, M., Morin, J.-H., & Salihi, A. (2018). The potential impact of blockchain technology on audit practice.

-Calderón, J., & Stratopoulos, T. C. (2020). What accountants need to know about blockchain. Accounting Perspectives, 19(4), 303-323.

-Chedrawi, C., & Howayeck, P. (2018). Audit in the Blockchain era within a principal-agent approach. Information and Communication Technologies in Organizations and Society (ICTO 2018):"Information and Communications Technologies for an Inclusive World.

-COSO&Deloitte, C. o. S. O. (2020). Blockchain and Internal Control.

-Costa, P. M. L. (2018). Supply chain management with blockchain technologies.

-Coyne, J. G., & McMickle, P. L. (2017). Can blockchains serve an accounting purpose? Journal of Emerging Technologies in Accounting, 14(2), 101-111.

-CPA Canada, A., and UWCISA. (2017). Blockchain technology and its potential impact on the audit and assurance profession. Deloitte.

-Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Imagineering Audit 4.0. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 13(1), 1-15.

-Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward blockchain-based accounting and

assurance. Journal of Information Systems, 31(3), 5-21.

-Deloitte. (2017). Blockchain risk management – Risk functions need to play an active role in shaping blockchain strategy.

-El Khatib, M., Alnaqbi, A., Alnaqbi, A., Alsuwaidi, H., & El Khatib, A. (2023). How Blockchain and IoT Affect Project Risk Management. 2023 International Conference on Business Analytics for Technology and Security (ICBATS),

-Elommal, N., & Manita, R. (2021). How blockchain innovation could affect the audit profession: a qualitative study. Journal of Innovation Economics & Management, I103-127.

-Fanning, K., & Centers, D. P. (2016). Blockchain and its coming impact on financial services. Journal of Corporate Accounting & Finance, 27(5), 53-57.

-Fullana, O., & Ruiz, J. (2021). Accounting information systems in the blockchain era. International Journal of Intellectual Property Management, 11(1), 63-80.

-Gauthier, M. P., & Brender, N. (2021). How do the current auditing standards fit the emergent use of blockchain? Managerial auditing journal.

-Hayrettin, U., & KARABURUN, G. (2020). Changes in the professional profile of auditors in the light of blockchain technology. European Journal of Digital Economy Research, 1(1), 5-12.

-IIA, T. I. o. I. A. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

-Inghirami, I. E. (2020). Accounting information systems: the scope of blockchain accounting. In Digital Business Transformation: Organizing, Managing and Controlling in the Information Age (pp. 107-120). Springer.

-Kabir, M. R., A Sobhani, F., Mohamed, N., & Ashrafi, M. (2022). Impact of integrity and

internal audit transparency on audit quality: The moderating role of blockchain. Management & Accounting Review (MAR), 21(1), 203-233.

-Kaplan, A. (2021). Cryptocurrency and corruption: Auditing with blockchain. In Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities (pp. 325-338). Springer.

Liu, M., Wu, K., & Xu, J. J. (2019). How Will Blockchain Technology Impact Auditing and Accounting: Permissionless versus -Permissioned Blockchain, Current Issues in Auditing, 13 (2), 19-29. In: doi.

-Liu, R. (2020). A Preliminary Study of the Impact of Blockchain Technology on Internal Auditing. 2020 2nd International Conference on Applied Machine Learning (ICAML),

-Maffei, M., Casciello, R., & Meucci, F. (2021). Blockchain technology: uninvestigated issues emerging from an integrated view within accounting and auditing practices. Journal of Organizational Change Management.

-Maiti, M., Kotliarov, I., & Lipatnikov, V. (2021). A future triple entry accounting framework using blockchain technology. Blockchain: Research and Applications, 2(4), 100037.

-Mervelito, M. A., Lintang, B. A., & Adri, A. (2021). Internal Auditing Paradigm Shift: From Traditional Audits to Audits in the 4.0 Industry Era. International Journal of Innovative Science and Research Technology, 6(3), 56-63.

-Paul, P., Aithal, P., & Saavedra, R. (2021). Blockchain Technology and its Types—A Short Review. International Journal of Applied Science and Engineering (IJASE), 9(2), 189-200.

-Popchev, I., Radeva, I., & Velichkova, V. (2021). The impact of blockchain on internal audit. 2021 Big Data, Knowledge and Control Systems Engineering (BdKCSE),

Rooney, H., Aiken, B., & Rooney, M. (2017). Q. Is internal audit ready

-for blockchain? Technology Innovation Management Review, 7(10), 41-44.

-Sarmah, S. S. (2018). Understanding blockchain technology. Computer Science and Engineering, 8(2), 23-29.

-Schmitz, J., & Leoni, G. (2019). Accounting and auditing at the time of blockchain technology: a research agenda. Australian Accounting Review, 29(2), 331-342.

-Seebacher, S., & Schüritz, R. (2017). Blockchain technology as an enabler of service systems: A structured literature review. International conference on exploring services science,

-Smith, S. S. (2018). Digitization and financial reporting–how technology innovation may drive the shift toward continuous accounting. Accounting and Finance Research, 7(3), 240-250.

-Tan, B. S., & Low, K. Y. (2019). Blockchain as the database engine in the accounting system. Australian Accounting Review, 29(2), 312-318.

-Tušek, B., Ježovita, A., & Halar, P. (2021). The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between external and internal auditors in Croatia. Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 34(1), 1385-1408.

-Wu, J., Xiong, F., & Li, C. (2019). Application of Internet of Things and blockchain technologies to improve accounting information quality. IEEE Access, 7, 100090-100098.

-Yermack, D. (2017). Corporate governance and blockchains. Review of finance, 21(1), 7-31.

-Yu, T., Lin, Z., & Tang, Q. (2018). Blockchain: The introduction and its application in financial accounting. Journal of Corporate Accounting & Finance, 29(4), 37-47.

-Zhang, C., & Shah, S. M. (2022). The Impact of Blockchain Technology on Internal Auditing in the Financial Sector. International Conference on Business and Technology,

-Nsisong Louis Eyo-Udo, Charles Elachi Apeh, Bernadette Bristol-Alagbariya, Chioma Ann Udeh, & Chikezie Paul-Mikki Ewim. (2025). The Evolution of Blockchain Technology in Accounting: A Review of Its Implications for Transparency and Accountability. Account andFinancialManagementJournal,10(1),34673478.https://doi.org/10.47191/afmj/v10i1.04

-Fernandez, D., & Nik Man, N. H. (2024). Exploring organizational contexts in blockchain adoption: A Malaysian public sector case study. 2024 10th International Conference on Computing, Engineering and Design (ICCED), 1–6

-Jeanneret Medina, M., Baudet, C., & Lebraty, J.-F. (2024). Blockchain and agency theory in supply chain management: A question of trust. International Journal of InformationManagement,75,Article102747.https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2023.10274

-Alfina, L., & Utama, I. A. (2025). The role of internal audit in ensuring compliance with risk management policies: Systematic literature review. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/393655740_The_Role_of_Internal_Audit_in_Ensuring_Compliance_with_Risk_Management_Policies_Systematic_Literature_Review

-Alhzeem, A. R. S., Abdul-Hamid, M. A., & Saidin, S. F. Bin. (2024). Effects of audit committee effectiveness and board characteristics on voluntary disclosure quality in (Mena) countries. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 14(6), 1650–1667

-Kabir, M. H., & Liu, Y. (2022). Research on the role of internal audit in international corporategovernance.ResearchGate.https://www.researchgate.net/publication/383970565_Research_on_the_Role_of_Internal_Audit_in_International_Corporate_Governance

-OECD. (2015). G20/OECD principles of corporate governance. Organization for EconomicCooperationandDevelopment.https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/11/g20oecdprinciplesfcorporategovernance_g1g56c3d/9789264236882-en.pdf

Accounting Research

A Specialized Semiannual Journal

Publisher: SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION

Volume (17) No. (1) - 1447H - 2026G

Accounting Research

A Specialized Semiannual Journal

Publisher: SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION

ARTICLES IN ARABIC

CSR, tax avoidance, and moderating effect of CEO expertise: Empirical evidence on firms listed on Muscat Securities Exchange

Saeed Rabea Baatwah
Accounting Department, Dar Al Uloom University,
Riyadh, Saudi Arabia

Motives for Implementing Cost Accounting in The Saudi Public Sector: A Field Study Based on Abrahamson's Theory Framework

Dr. Abdulrahman bin Ali Al-Jabr
College of Business Administration
King Faisal University

The impact of blockchain technology characteristics on the internal audit profession

Sarah Abdelrahman Al-Lahiani
College of Business Administration
Umm Al-Qura University

Dr. Mohammed bin Nayef Al-Sharif
College of Business Administration Umm Al-Qura University

Volume (17) No. (1) - 1447H - 2026G