

دور حوكمة عمليات التحول الرقمي في تطوير النظام المالي الحكومي بدولة الكويت

إعداد

الباحث/ خالد راشد الجمهور

إشراف

أ.م.د/ محمد موسي علي شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

أ.م.د/ ياسر إبراهيم داود

أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد والمالية العامة

ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المستخلص:

هدف هذا البحث إلى اختبار الدور الوسيط التأثيري لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وتوصل هذا البحث إلى الفرض الأول: ووفقاً لنتائج تحليل نموذج الانحدار المتعدد للتأكد من معنوية هذا التأثير، تم قبول هذا الفرض عند درجة ثقة أعلى من (95%)، حيث يشير اختبار "T" لمعاملات الإنحدار إلى وجود علاقات تأثيرية إيجابية لجميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، الفرض الثاني: ووفقاً لنتائج الاختبار تم قبول صحة هذا الفرض عند درجة ثقة (95%)، حيث اتضح وجود فروق ذات دلالة احصائية لاستخدام البرامج الإلكترونية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك عند مستوى ثقة أعلى من 95%. الفرض الثالث: كما يتضح من خلال النتائج أن التأثير المتفاعل أقوى أيضاً في حالة جودة الإبلاغ والمسائلة عن الأداء، فقد بلغ معامل التأثير التفاعلي بين جودة الإبلاغ واستخدام البرامج الإلكترونية (0.15). على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، عند مستوى دلالة احصائية (0.0014). أقل من (0.05).

Abstract

The first hypothesis: According to the results of the analysis of the multiple regression model to confirm the significance of this effect, this hypothesis was accepted at a confidence level higher than (95%), where the "T" test of the regression coefficients indicates the existence of positive influence relationships for all dimensions of the adoption of international government accounting standards on The development of the financial system in the Kuwaiti government sector, the second hypothesis: According to the results of the test, the validity of this hypothesis was accepted at a confidence level (95%), as it became clear that there were statistically significant differences for the use of electronic programs on the development of the Kuwaiti government financial system, at a confidence level higher than 95 %. The third hypothesis: as it is clear from the results that the

interactive effect is also stronger in the case of the quality of reporting and accountability for performance. The coefficient of the interactive effect between the quality of reporting and the use of electronic programs was (15) on the development of the Kuwaiti government financial system, at the level of statistical significance (.0014).) less than (.05(

أولاً: الإطار العام للبحث

١- المقدمة :

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة العديد من الإضطرابات والأزمات المالية والإقتصادية، والتي أوضحت ضعف الأنظمة المحاسبية الحكومية في العديد من الدول وخاصة الدول النامية، وكان من أبرز نتائجها كشف فشل بعض الحكومات في إدارة شئون بلدانها وتحقيق الحد الأدنى من الرفاهية للمواطنين. علاوة على حجم الضغوطات المتزايدة من قبل الهيئات والمنظمات العالمية، التي تطالب بالمزيد من الشفافية في تسيير المال العام لتحقيق مستوى مقبول من العيش للمواطنين. وفي نفس السياق، فقد أثارت الأزمة المالية العالمية الأخيرة في عام ٢٠٠٨ بعض التساؤلات المتعلقة بالشفافية والإفصاح المحاسبي على مستوى القطاعين الخاص والعام (بوعبانة وحسيانة، ٢٠٢١).

ولقد أثار موضوع إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في العديد من الدول فضول مختلف الباحثين خلال السنوات الأخيرة، حيث ازداد اهتمام الأكاديميين بالقطاع العام، فأصبح للوحدات الحكومية في العديد من الدول أنظمة محاسبية تقوم على أساس الاستحقاق وقوائم مالية مستنبطة من المحاسبة المالية في القطاع الخاص في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي يطورها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) (مرداسي وتقررات، ٢٠٢١).

وتعتبر المحاسبة الحكومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، حيث تستمد هذه الخصوصية لأنها تهتم بتسجيل ومتابعة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب، ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات الحكومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات الحكومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، وذلك من أجل ضمان تحقيق وفرض رقابة مستمرة على المعنيين بالمحاسبة الحكومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية للوحدات الحكومية لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقته للوائح والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد الحكومية (اللوقة، ٢٠١٦).

في ظل هذا الزخم الذي شهدته صناعات المعايير المحاسبية على المستوى الدولي كانت الكويت تعهد تغيرا جوهريا في نظام المحاسبة المالية والذي شهد تبني نظام محاسبي مالي (GFMIS) متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ودليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS 2001) الذي أصدره صندوق النقد الدولي، وتطبيقا لتصنيف الوظائف الحكومية للأمم المتحدة (COFOG)، بالإضافة إلى التوجه الذي تبنته من أجل إصلاح الأساليب المعتمدة في عملية الإعداد والتسيير والرقابة على ميزانيتها الحكومية من أجل زيادة الشفافية والمساءلة وهذا وفق إستراتيجية طويلة الأجل.

٢- مشكلة البحث :

في ظل الظروف الجديدة التي تعيشها دولة الكويت، في إطار حركة الإصلاحات التي عرفتها الكويت في نهاية التسعينيات، وما تتطلبه هذه المرحلة من مزيد من الانفتاح على العالم اقتصاديا او سياسيا، وفتح الباب أمام الاستثمارات الخارجية، والحاجة إلى إعادة إعمار البنية التحتية في المدن الكويتية، والسعي إلى تحقيق الاستقلال الاقتصادي، وخلق فرص عمل للعديد من الخريجين والعاطلين عن العمل، وما يتطلبه كذلك من توفير مصادر للتمويل كان لا بد من الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي ليوكب هذه التطورات.

فقد قدمت وزارة المالية مشروع إصلاح لنظام المحاسبة الحكومية يهدف إلى تطوير وتحديث الإطار التقني لنظام المحاسبة الحكومية عن طريق إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة يحل محلا لنظام المحاسبي المطبق في النظام المحاسبي الحكومي والقائم على أساس مدونة مجموعة الحسابات الحكومية، والذي يعتبر بمثابة استمرارية لنظام المحاسبة الحكومية والذي تم الاستمرار في تطبيقه دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري.

لذلك، واجه مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية مشكلة ضعف مخرجات النظام المحاسب الحكومي الحالي في تلبية متطلباته من المعلومات المحاسبية الحكومية الملائمة والموثوقة التي توفر الشفافية المطلوبة لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات، أن مصدر مثل هذه المعلومات هو نظام المعلومات المحاسب الحكومي الذي يلبي المتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الحكومية الدولية التي جاءت كأحد متطلبات تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، جنبا إلى الإعتدال على برامج إلكترونية (على سبيل المثال؛ مجموعة برامج Oracle).

وبناءً على ما تقدم، يتضح من خلال مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية أن هناك اهتمام محدود للغاية باستجلاء التأثير الوسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية ORACLE على العلاقة بين تبني المؤسسات العامة في دولة الكويت لمعايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، فضلاً عن دراسة انعكاسات ذلك على تنافسية المؤسسات العامة ومشاركاتها الفعالة في بناء اقتصاد المعرفة والمساهمة في التنمية المستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في مواجهة التحديات المحلية والعالمية المفروضة عليها، وأبرزها تداعيات تفشي وباء كورونا المستجد (COVID-19).

ومن ثم، يُمكن صياغة تساؤلات البحث على النحو التالي:

- ١) ما أهم معايير المحاسبة الدولية الحكومية بالنسبة للنظام المالي الحكومي الكويتي؟
- ٢) ما هو مستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي؟
- ٣) هل هناك تأثير لتبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الكويتي؟
- ٤) ما مدى تأثير استخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على تطوير النظام المالي الكويتي؟
- ٥) هل هناك دور وسيط تأثيري لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) في العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي؟

٣- الدراسات السابقة :

يمكن التمييز بين أهم الدراسات العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع البحث (والمترتبة تاريخياً من القدم إلى الأحدث لمراعاة التطورات البحثية) على النحو التالي:

(١) الدراسات العربية:

- ١- دراسة (خضير ويونس، ٢٠١٦) بعنوان:

"أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"

هدفت ورقة العمل هذه إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة الحكومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير جوانب نظام المحاسبية الحكومية الجزائري. من خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة الحكومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، وكما توصلنا إلى أن تبني المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية الحكومية، والقضاء على الفساد الإداري..إلخ.

٢- دراسة (اللوقة ٢٠١٦) بعنوان:

"استخدام أساس الإستهقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الإستهقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، وذلك بقياس أثر التقارير المالية، من خلال اختبار مدى تحقيقه لأهدافها المنشودة، كالتعرف على مدى تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، والعدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة، ومدى المساعدة في توفير متطلبات إعداد موازنة البرامج والأداء.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

- ١- يحقق أساس الإستهقاق الكامل الإفصاح الكامل في التقارير المالية الحكومية ويوفر المعلومات اللازمة في قياس الأداء الحكومي، وبالتالي ضبط النفقات بما يحقق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة.
- ٢- يقدم أساس الإستهقاق الكامل تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية وكذلك يحقق مبدأ إستقلالية السنوات المالية، حيث يوفر المعلومات الكافية عن الأنشطة الحكومية، مما يساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- ٣- يستطيع كلا من الأساس النقدي والإستهقاق في حساب نسب العبء الضريبي، ولكن باختلاف مستوى الدقة بينهما لصالح أساس الإستهقاق الكامل مما يؤكد كفاءته في احتساب عدالة توزيع العبء الضريبي.
- ٤- يوفر أساس الإستهقاق الكامل المعلومات الكافية لعمليات المقارنة اللازمة في تحقيق المساءلة الاجتماعية وتحقيق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة.

٣- دراسة (إبراهيم وكمال، ٢٠٢٠) بعنوان:

نحو إستراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل التجربة الفرنسية للتقارب مع معايير IPSAS من أجل التوصل إلى متطلبات تبنيها، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المنهج الأمثل لا يكمن في التطبيق الكلي لمعايير IPSAS، وإنما بالتوافق التدريجي المعتمد على المعايير قابلة التطبيق على مستوى الدولة المعنية. وتوصلت النتائج أيضاً بأن محاسبيها يعد التحول إلى معايير IPSAS هو بالأساس تحولاً من الأساس النقدي إلى أساس الإستهقاق. وأنه لا بد من تحقيق الإصلاح الموازني لتحقيق إصلاح متكامل يتماشى مع معايير IPSAS بالتحول نحو موازنة البرامج الأداء المنسجمة مع تطبيق أسلوب الإستهقاق محاسبياً. وكان من أهم النتائج، أن تكوين العنصر البشري المؤهل هو الخطوة الأولى لنجاح تبني IPSAS.

٤- دراسة (بوعبانة وحسياني، ٢٠٢١) بعنوان:

عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS): الجهود والتحديات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية توفير البيئة الملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية الحكومية، وذلك من خلال إصلاح ودراسة مشروع "عصرنة" المحاسبة الحكومية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من الصعوبات التي واجهت تطبيق هذا المشروع لذا فهناك حاجة ملحة للمزيد من الدراسة والتطوير، وذلك لأن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب في البداية التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات الحكومية" الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي؛ من أجل للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور وفعال والمتمثل في " النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB "

٥- دراسة (حجي والعشي، ٢٠٢١) بعنوان:

إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)

هدفت الدراسة إلى ادراسة مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الحكومية الفلسطينية وفق أساس الاستحقاق. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أنّ العاملين بوزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية باتباع أساس الاستحقاق محاسبياً، ولكن ينقصهم المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا يتناسب مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات أو لوائح أو قوانين حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق. وكشفت النتائج أيضاً أن عملية التحول تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حد ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي الحالي وتدريب الموظفين والإدارات العليا، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء وغيرها من التكاليف الأخرى.

٦- دراسة (مرداسي، تفرات، ٢٠٢١) بعنوان:

أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي - دراسة تطبيقية -

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في الجزائر بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في ترشيد الإنفاق الحكومي. ولقد تم إجراء دراسة ميدانية استهدفت عينة من الأساتذة الجامعيين ذات العلاقة بالتخصص ومحاسبين حكوميين وقد بلغ حجم هذه العينة ٤٥ فردا قسمت إلى مهنيين وأكاديميين. وأشارت النتائج إلى ضرورة تحديث وإصلاح نظام المحاسبة الحكومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والتي يتوقع أن تساهم في الحد من ظواهر الفساد المالي وتزايد النفقات المستمرة الراجعة إلى سوء التخطيط المسبق.

٧- دراسة (ميرغني، دمدوم، وعامر، ٢٠٢١) بعنوان:

مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - IPSAS - الواقع والتحديات -

هدفت هذا الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة الحكومية في دولة الجزائر في ظل تبني نحو المعايير الدولية IPSAS وما مدى تحديات التي تواجه إصلاح النظام المحاسبي الجزائري؟. واعتمد الباحثون في الدراسة الميدانية على قائمة إستقصاء موزعة على عينة قدرها ١٧٨ غطت كل من ولاية ورقلة، الوادي وبسكرة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية في القطاع العام لا تزال بعيدة عن متطلبات المعايير الدولية، كما أن هناك العديد من العقبات التي تواجه تبني تلك المعايير.

(٢) الدراسات الأجنبية:

١- دراسة (Alshujairi, 2014) بعنوان:

”Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq“

بحثت هذه الدراسة في الاحتياجات المطلوبة لإصلاح نظام المحاسبة الحكومية في العراق كدولة نامية من خلال تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق على في ضوء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. هدف هذا البحث بشكل عام إلى المساهمة في تطوير محاسبة القطاع العام والتقييم الشامل لفائدة وجدوى وقدرات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال قاعدة الاستحقاق في العراق. كشفت الدراسة بشكل كبير عن الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة الحكومية من خلال تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية.

٢- دراسة (Brusca and Marti´nez, 2016) بعنوان:

“Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin America”

كان الغرض الأساسي من هذه الدراسة هو تحليل المحفزات والعوائق التي تحول دون تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فضلاً عن فوائدها الرئيسية، باستخدام نموذج المعادلة الهيكلية. تظهر النتائج أن القابلية للمقارنة والتطوير هي فوائد مباشرة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأن كلا من البلدان المتبينة وغير المتبينة تقدر هذه الآثار الإيجابية. وهذا يبرر عملية التنسيق التي بدأتها اللجنة الأوروبية مؤخرًا.

٣- دراسة (Whitefield and Savvas, 2016) بعنوان:

The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم التحديات التي تواجهها الأمم المتحدة ونيروبي في تبني وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. خلصت الدراسة إلى أن: تؤثر التحديات التكنولوجية وتحديات المنظمة والتحديات المالية وتحديات الفائدة المتصورة بشكل كبير على معدل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل وكالات الأمم المتحدة.

٤- دراسة (Kartiko et al., 2018) بعنوان:

Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق الحكومي واختبار المقاييس المرتبطة بالشفافية المالية للحكومة المركزية. وذلك من خلال إجراء تحليل المحتوى وتحليل العامل المؤكد (CFA) على عينة تغطي ٧٧ دولة من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠١٥، وأوضح القياس إلى مدى الأهمية النسبية لبيانات الأداء المالي وسياسات المحاسبة على أساس الاستحقاق وأهميتها. وعند إجراء تحليل الإنحدار، توصلت النتائج إلى أن درجات مستوى الاستحقاق تفي بمتطلبات اختبار الصلاحية الخارجي، كما يتضح من ارتباطها الإيجابي بمؤشر الشفافية المالية الخاص بمبادرة الموازنة الدولية (IBP). وخلصت النتائج إلى أن الحكومات المركزية ينبغي أن تنفذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق بشكل استراتيجي. وأن تعزز ممارسات الاستحقاق (ضمنيًا أو بشكل صريح) المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شفافية المالية العامة عندما تعطي الأولوية لتطوير سياسات المحاسبة على أساس الاستحقاق بشكل كبير بدلاً من الالتزام على أساس الاستحقاق واكتمال التقارير.

٥- دراسة (El-Mousawi and Ahmed, 2019) بعنوان:

“Major challenges and barriers to IPSASS implementation in Lebanon”.

تناولت هذه الدراسة تأثير وعوائق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في لبنان. وقد أسفر البحث عن بعض النتائج المهمة، لا سيما أن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية في المؤسسات العامة في لبنان. كما خلصت النتائج إلى أن هناك بعض المعوقات في تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العامة في لبنان.

٦- دراسة (Abimbola et al., 2020) بعنوان:

“International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector”.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين تبني المعايير المحاسبية الدولية الحكومية وجودة التقارير المالية في جنوب غرب نيجيريا. وقد قامت الدراسة بتحليل أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية الحكومية على مصداقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة. وتوصلت النتائج إلى أن هناك علاقة مهمة وإيجابية بين تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجودة التقارير المالية ومصداقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة. كما اشارت نتائج هذه الدراسة أن تكلفة التنفيذ، وتدريب الموظفين، والعامل التكنولوجي، والمعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية الحكومية والوعي بها وتوافر الخبرة تؤثر بشكل كبير على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وأوضحت النتائج أيضا أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية لا يتأثر بشكل كبير بالالتزام المؤسسي والعوامل الثقافية والاجتماعية والقانونية والسياسية والبيئية.

٧- دراسة (Bakre et al., 2021) بعنوان:

Accounting as a technology of neoliberalism: The accountability role of IPSAS in Nigeria

تناولت هذه الدراسة بشكل نقدي الآثار المترتبة على مديونية نيجيريا لليبرالية الجديدة كمفهوم التبعية الاستعمارية الجديدة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) باعتبارها تقنية لشكل جديد من الإمبريالية الاقتصادية. وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من الإعفاء الجزئي للديون، وسداد رصيد الديون وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا تزال نيجيريا فاسدة بشكل مستوطن، وتعتمد على قروض من الدول القوية والمؤسسات المالية الدولية، وأصبحت مثقلة بالديون مرة أخرى. لذلك، على عكس الافتراضات الليبرالية الجديدة، فإننا نقدم الدليل على أن المحاسبة الأفضل قد لا تكون بالضرورة حلاً سحرياً للتنمية الاقتصادية. لذلك يجب على نيجيريا أن تعزز مؤسساتها الخاصة بالحكومة والإطار التنظيمي وأن تضع نظام مساءلة يكافئ الأداء الجيد ويفرض عقوبات صارمة على الانتهاكات.

❖ التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال تحليل الدراسات السابقة يتضح أن معظمها ركزت على تحليل نتائج تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة الحكومية، كأحد الشروط الأساسية لتطوير نظام محاسبي فعال يضمن الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج الوحدات الحكومية وعلاقته برفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي. إلا أن هذه الدراسات في أغلبها لم تنظر إلى دراسة الواقع الكويتي وهو ما يعكس افتقار المكتبات المحلية إلى دراسات تتناول النظام المحاسبي الحكومي الكويتي. على الجانب الآخر هناك تقارير عن أداء القطاع المالي ومقترحات تطبيقية عن العام ٢٠١٧ - ٢٠١٨ (سوف يتم الحديث عنها في السطور القادمة)، ومع ذلك فهي لم تتناول بشيء من التفصيل النظام المحاسبي الحكومي وسبل تطويره، وتطرقت إليه كمقوم من مقومات نظام الرقابة الداخلية، وقد أظهرت نتائج هذه التقارير ضعف هذا المقوم (خصوصاً من الناحية التطبيقية للبرامج التكنولوجية وأثرها على تطوير النظام المالي الحكومي في ضوء المعايير الدولية السابق الإشارة إليها)، واقترحت إجراء دراسات أخرى لتطويره بهدف تحسين الأداء المحاسبي والمالي للوزارات الكويتية، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لاستكمال جانب هام وهو تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الكويتي، بغرض تحديد الإطار العام لجوانب هذا التقويم والخروج بنتيجة عملية مفيدة للموضوع خاصة وأنها تأتي بعد صدور النظام المالي الكويتي الذي أصبح ساري المفعول حيث لم تأت على ذكره أي من الدراسات السابقة.

٤- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى تقييم واقع المحاسبة الحكومية في الكويت عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام المحاسبة الحكومية القائم على نظام المحاسبة الحكومية وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي

المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع، وأيضاً دور البرامج الإلكترونية في المساهمة في هذا التطوير.

وبصفة عامة يهدف البحث الحالي إلى اختبار أثر تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على مستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، والوقوف على الدور الوسيط التآثيري لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) في العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.

وبناءً عليه، يمكن تقسيم هذا الهدف العام إلى عدد من الأهداف الفرعية التالية:

- ١/٤- اختبار أثر شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
- ٢/٤- قياس أثر جودة الإبلاغ الحكومي والمساءلة عن الأداء على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
- ٣/٤- اختبار أثر إجراءات إعداد وعرض البيانات المالية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
- ٤/٤- فحص أثر استخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
- ٥/٤- اختبار الدور الوسيط التآثيري لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.

٥- أهمية البحث :

تم اختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن الاهتمامات البحثية للطلاب لاسيما وأنه عمل كإطار سابق في وزارة المالية بالكويت، مما سمح له الاحتكاك بمختصين في مجال المحاسبة الحكومية واكتساب خبرة في هذا المجال، والاستفادة من العلاقات الشخصية لزملاء المهنة للوصول إلى المعلومات والمراجع ذات الطابع التقني والتي تعتبر حكرًا على المختصين العاملين في الوزارة لكونها تعتبر تعليمات تطبيقية داخلية غير منشورة وبعضها منشورة ومتاحة على موقع وزارة المالية الكويتية.

٦- فروض البحث:

في ضوء المشكلة التي تناولتها الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها يمكن صياغة فرضيات الدراسة كمايلي:

- **الفرض الرئيس الأول (H1):** توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي لدولة الكويت وينبثق من هذا الفرض الرئيس مجموعة الفروض الفرعية التالية:
- **الفرض الفرعي (H1a):** توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي لدولة الكويت
- **الفرض الفرعي (H1b):** توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الإبلاغ الحكومي والمساءلة عن الأداء وتطوير النظام المالي الحكومي لدولة الكويت
- **الفرض الفرعي (H1c):** توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين قواعد إجراءات إعداد عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي لدولة الكويت
- **الفرض الرئيس الثاني (H2):** توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام البرامج الإلكترونية وتطوير النظام المالي الحكومي لدولة الكويت
- **الفرض الرئيس الثالث (H3):** يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي

وينبثق أيضاً من هذا الفرض الرئيس الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي (H3a): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- الفرض الفرعي (H3b): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين جودة الإبلاغ الحكومي والمساءلة عن الأداء وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- الفرض الفرعي (H3c): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد وإجراءات إعداد وعرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي

٧- حدود الدراسة:

من خلال استعراض الباحث لمشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها وفروضها فإن هذه الدراسة لم تتناول النقاط التالية:

١/٧- **حدود مكانية:** لم تتناول الدراسة جميع العاملين في الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية) في الوزارات الكويتية، ولكن اقتصر على العاملين الذين لهم علاقة بالنظام المحاسبي والذين يتعاملون بطبيعة أماكنهم الوظيفية مع البرامج الإلكترونية.

٢/٧- **حدود منهجية:** لم تتناول الدراسة جميع معايير المحاسبة الدولية الحكومية ولكن اقتصر على معيارين فقط (المعيار رقم (٠١) **عرض البيانات المالية**، والمعيار رقم (٢٤) **عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية**).

٣/٧- وفقاً لمتطلبات الوقت والجهد والتكلفة تم التطبيق فقط على الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية) في الوزارات الكويتية.

٤/٧- وفقاً للظروف الراهنة من تفشي وباء COVID-19 وتداعيات الإغلاق العالمية، تم استخدام طريقة الاستقصاء عبر البريد الإلكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي من خلال برنامج Google Form لجمع البيانات الأولية من المستهدفين للمعينة.

٨- منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم الاعتماد على المنهج العلمي المعاصر الذي يمزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يستخدم:

١/٨- **المنهج الاستقرائي:** وذلك من خلال استقراء وتحليل أهم الدراسات المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطبيقات الأسس المحاسبية وخاصة أساس الإستحقاق، وإصلاح النظم المحاسبية في مختلف البلدان، وايضاً تأثيرات التطور التكنولوجي المتسارع على تطوير النظام المحاسبي.

٢/٨- **المنهج الاستنباطي:** ويستخدم هذا المنهج في محاولة توضيح تقييم واقع المحاسبة الحكومية في الكويت، وايضاً دور البرامج الإلكترونية في المساهمة في تطوير النظام المالي الكويتي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

ثانياً: الإطار النظري للبحث

نشأة وتطور البرامج الإلكترونية في المجال المحاسبي.

هناك العديد من البرامج الإلكترونية المستخدمة في المجال المحاسبي على مستوى العالم، ومن بين تلك البرامج الأكثر شيوعاً الجداول الإلكترونية Excel – برنامج تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resource Planning (ERP) – الأوراكل Oracle، وسوف يتناول البحث دراسة بعض البرامج على سبيل المثال وليس الحصر.

أ- تطور أتمتة نظم المعلومات المحاسبية وصولاً إلى برنامج تخطيط موارد المنشأة:

أن أتمتة نظم المعلومات المحاسبية يمثل تحولاً بحد ذاته، إلا أن ذلك التحول لم يتوقف عند حد معين، فلقد تطورت تلك الأتمتة لتواكب التغيرات البيئية المتسارعة وتكنولوجيا المعلومات المستحدثة، التي تطورت بشكل سريع منذ تسعينات القرن الماضي (Izzo et al., 2021).

نتيجة للتطور الاقتصادي والتقني الكبير في مختلف المجالات، فإن التسجيل والدور التوثيقي للمحاسبة لم يعد كافياً ومقتعاً، فقد ازدادت الحاجة إلى المعلومات، وكان ضرورياً أن تساهم مهنة المحاسبة في إمداد المستخدمين الداخليين والخارجيين بالبيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط ورسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن مهنة المحاسبة قد اهتمت بالدور الإعلامي إلى جانب الدور التوثيقي لكي تفرز على المحاسب أن يساهم من خلال هذا الدور الإعلامي بتحقيق المميزات التالية (جاب الله، ٢٠١٥):-

- تطوير أتمتة المعلومات المحاسبية.
- تقديم المعلومات عند الطلب وحسب المواصفات المطلوبة، وأن تكون تلك المعلومات جيدة كماً ونوعاً،
- على مهنة المحاسبة أن تقوم بتقديم المعلومات التقليدية، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية - أي المعلومات المتعلقة بالمستقبل - وليس فقط تقديم معلومات عن الفترات السابقة.

ب- أنواع البرامج الإلكترونية:

١. الجداول الإلكترونية Excel

لقد كشفت العديد من الدراسات في مجال تكنولوجيا المعلومات (IT) والتي تم إجراؤها في الدول المتقدمة عن وجود مقاومة لإستخدام برامج الجداول الإلكترونية. و بالمقابل نجد أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الدول النامية بشكل عام و العالم العربي بشكل خاص. وتُعرف الجداول الإلكترونية بأنها "إحد التقنيات المستخدمة في العمل المحاسبي، فهي برامج تطبيقية تتكون من مجموعة من أوراق العمل التي تضم مجموعة من الصفوف والأعمدة يقوم المستخدم بإدخال البيانات فيها، وتستخدم هذه الجداول لتحليل البيانات وتخطيطها وإدارتها" (Lee et al., 2018).

حيث أن أهمية الجداول الإلكترونية لا تقتصر فقط على المحاسبة العامة. بل يُمكن إستخدامها أيضاً من قبل المحاسبين الإداريين في تحديد المهارات والكفاءات المرتبطة بخبرة العمل. وتُستخدم من قبل البعض كأداة مفضلة في تسهيل القرارات الإدارية الإستراتيجية، وإعداد التقارير المالية في الشركات، مع التركيز على مخاطر التحكم المرتبطة بالجداول الإلكترونية. ومع ظهور برنامج Excel في مهنة المحاسبة، تبنى متخصصو المحاسبة برنامج Excel في تطوير حالات التدريس (Jusho and Ahmed, 2019).

٢. نموذج قبول التكنولوجيا

يعد نموذج قبول التكنولوجيا Acceptance Model of Technology AMT من النماذج الموثوقة لتفسير قبول نظم المعلومات، حيث يُعتبر هذا النموذج من أكثر النماذج استخداماً في العديد من الدراسات. ويهدف هذا النموذج إلى تفسير سلوك المستخدم تجاه نظم المعلومات. وقد تم تطوير نموذج قبول التكنولوجيا استناداً إلى "نظرية الفعل المنطقي" Theory of Rationed Action التي وضعها Ajzen

and Feisbhein سنة ١٩٨٠ "ونظرية السلوك المخطط" Action Theory of Planned التي وضعها Ajzen سنة ١٩٨٥. ويوضح نموذج قبول التكنولوجيا أنه يمكن تفسير استخدام الفرد لنظام المعلومات من خلال ثلاثة عوامل هي: المنفعة المدركة، وسهولة الاستخدام، والاتجاه نحو الاستخدام. يفترض هذا النموذج أن الاتجاه نحو الاستخدام يعد عاملاً محدداً للاستخدام الفعلي أو عدم الاستخدام. واتجاه المستخدم نحو الاستخدام يتأثر بعاملين أساسيين: هما المنفعة المدركة، وسهولة الاستخدام المدركة. حيث تؤثر سهولة الاستخدام المدركة بشكل مباشر على المنفعة المدركة. وعلى نفس المنوال، هناك عوامل خارجية أخرى تؤثر على كل من المنفعة المدركة وسهولة الاستخدام. وفي عام ١٩٩٣ قام Davis بتعديل نموذج قبول التكنولوجيا باعتبار أن المنفعة المدركة لها تأثير مباشر على النية تجاه الاستخدام الفعلي للنظام (Le and Cao, 2020).

وهناك بعض الدراسات التي كانت محض اهتمام بموضوع نموذج قبول التكنولوجيا، ومنها على سبيل المثال دراسة (Elsharif, 2017) وتناولت هذه الدراسة استخدام المحاسبين لبرامج الجداول الإلكترونية. وتوصلت الدراسة إلى أن نموذج تقبل التكنولوجيا يفسر بشكل جيد سلوك المحاسبين تجاه استخدام برامج الجداول الإلكترونية، وأن تأثير القناعة بفائدة الاستخدام كبير معنوي في استخدام هذه البرامج مقارنة بتأثير القناعة بسهولة الاستخدام حيث كان ضعيفا إلى حد ما.

وفي نفس السياق، دراسة (Le and Cao, 2020) هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قبول المديرين الماليين لمدرسة مارسوديريني لنظم المعلومات المحاسبية في إعداد البيانات المالية. بلغ مجتمع والعينة في هذه الدراسة ٥٠ مستجيباً من مؤسسة تعليمية في مدينة سيمارانج تتكون من أمناء الصناديق والقسم المالي لمدرسة مارسوديريني. وأوضحت نتائج هذه الدراسة أن هناك التأثير الكبير لسهولة الاستخدام على المنفعة المدركة؛ المنفعة المدركة للموقف تجاه الاستخدام؛ سهولة الاستخدام المدركة للموقف تجاه الاستخدام؛ سهولة الاستخدام المدركة لنية تجاه الاستخدام؛ والموقف تجاه الاستخدام تجاه النية السلوكية للاستخدام. الفرضية المرفوضة هي تأثير المنفعة المدركة على النية السلوكية للاستخدام.

٣. برنامج تخطيط موارد المنشأة ERP

هناك الكثير من الشركات التي تعتمد على نظام تخطيط موارد المنشأة في العمليات المحاسبية، نظراً لأهميتها في توفير المعلومات الضرورية لإدارة أنشطتها من المشتريات إلى التصنيع ثم إلى الموارد البشرية. ويؤدي استخدام هذا النظام إلى تقليل الحاجة إلى استخدام العديد من حزم البرمجيات الخاصة بكل نشاط كالأفراد وإدارة المخزون والمدينون والدائنون، وذلك لإمتداد سلسلة القيمة إلى خارج جدران المنشأة. حيث يقوم نظام برنامج تخطيط موارد المنشأة بجمع وتوفير معلومات من وإلى الموردين وعملاء المنشأة وشركائها. ولقد تم تعريف هذا النظام بأنه "برنامج من مجموعة تطبيقات للاستخدام الواسع في النطاق الوظيفي كالمحاسبة والتمويل وإدارة المواد البشرية واللوجستية والتصنيع" (Hassan and Mouakket, 2016).

٤. الأوراكل Oracle:

نتيجة للتطور الهائل في مجال التكنولوجيا، وفي ظل تواجد الشبكات التي تربط ما بين الأماكن المختلفة، أصبحت هناك حاجة ضرورية إلى الكثير من الروابط والبرامج الأمانة التي تعمل على سرعة وإنجاز المهام المطلوبة بشكل بسيط، ومع مرور الزمن تتطور تلك البرامج التي تم اختراعها على حسب تطور الاحتياجات. وقد اتجهت العديد من الشركات إلى استخدام وتطبيق النظم الآلية والإلكترونية في مختلف القطاعات، ومن ثم التحول من النظم المحاسبية اليدوية التقليدية إلى النظم المحاسبية الإلكترونية. ولقد ساهمت برامج المحاسبة الجاهزة بشكل كبير في تسجيل العمليات المختلفة وإعداد القوائم والتقارير المالية لهذه المنشآت، وأيضاً، تحليل تلك العمليات بشكل أسرع وكفاءة عالية وإنتاج معلومات ذات جودة أعلى وبتكلفة أقل. ومن ضمن تلك البرامج، البرنامج الأشهر الذي يسمى الأوراكل، هذا البرنامج يعمل على تجميع البيانات بصورة دقيقة وسليمة، وأيضاً لديه القدرة على الإحتفاظ بملايين المعلومات الخاصة بقاعدة البيانات،

وفي المبحث التالي سوف نتعرف على نشأة ومميزات برنامج الأوراكل بصورة أكبر وأكثر تفصيلاً (Nitaya et al., 2010).

البرامج الإلكترونية المستخدمة في تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي:

تمت مراحل تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي باستخدام البرامج الإلكترونية على عدة مراحل على النحو الآتي (إبراهيم، ٢٠١١ و موقع وزارة المالية الكويتية):

أ- المرحلة الأولى: (١٩٨٧ وحتى ١٩٩٣) خلال هذه المرحلة، تم الإعتماد بشكل رئيسي على النظام اليدوي في إثبات العمليات (نظام الرزم)، ومع ظهور بعض التعاميم التي دعت إلى الإعتماد على الحاسبات الآلية في منتصف الثمانينات، تم إيقاف العمل بالنظام اليدوي والإعتماد على بعض برامج الحاسبات الآلية لبعض العمليات المالية.

ب- المرحلة الثانية: (١٩٩٤ وحتى ٢٠١٥) في بداية التسعينيات من القرن العشرين، تم الإعتماد على تطبيق مجموعة النظم المتكاملة (IFS) والتي تقوم على الإتصال المباشر (On Line) المترابط بعلاقة تكاملية، تغطي كافة الجوانب المحاسبية الحكومية، بالشكل الذي يضمن تطبيق الإجراءات المالية وضمان إحكام الرقابة التي تنص عليها القوانين والمراسيم واللوائح المتعلقة بالشئون المالية في الجهات الحكومية.

ج- المرحلة الثالثة: خلال تلك المرحلة ترى وزارة المالية الكويتية، أنه يجب مواكبة التغيرات العالمية نحو التحول من مجموعة النظم المتكاملة (IFS) إلى ما هو أكثر تقدماً، بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية. في ١٤/٢٠١٦ قامت وزارة المالية الكويتية بالتطبيق الفعلي لنظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) على كافة الجهات الحكومية (وزارات - هيئات ملحقة) بدءاً من السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٧، علماً بأن هذه النظم الإدارية المالية الحكومية تعد من أفضل النظم على مستوى العالم للتطبيق في الحكومات والمؤسسات الكبرى. وقد تم تطوير هذه النظم من قبل شركة أوراكل العالمية (Oracle)، وهي من النظم الجاهزة ومعتمدة على أحدث الممارسات العالمية لإدارة الأعمال المختلفة بالحكومات والمؤسسات. حيث تهدف هذه النظم إلى توفير دورة مستندية متكاملة لتنفيذ المعاملات المالية والإجراءات المتعلقة بها آلياً، وتطوير أداء الأعمال لدى الجهات الحكومية ورفع كفاءة العاملين في الشئون المالية لدى الجهات الحكومية، ورفع كفاءة الرقابة المطلوبة للعمليات المالية. من خلال هذه النظم يمكن توفير التقارير المالية الدقيقة عن توزيع وإستخدام الموارد المالية والتحسن من نوعية هذه البيانات، مما يجعل أدها أكثر فاعلية لدعم إتخاذ القرار. مع العلم بأن وزارة المالية قامت خلال فترة ما قبل التطبيق بتدريب الكوادر العاملة في جميع الجهات الحكومية، كما وفرت فرق من المختصين بهذه النظم من أجل دعم التطبيق ميدانياً بالجهات الحكومية المختلفة. وبناءاً على قرار التطبيق تم إيقاف جميع النظم الحالية (النظم المالية المتكاملة IFS، النظم المتكاملة لإدارة المخزون IMMS) ابتداءً من أبريل ٢٠١٦

ثالثاً: الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة البحث:

(أ) مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية) الذين لهم علاقة بالنظام المحاسبي في الوزارات الكويتية والذين يتعاملون بطبيعة أماكنهم الوظيفية مع البرامج الإلكترونية في المعاملات المالية وتحت معايير المحاسبة الدولية الحكومية IPSAS والذي يقدر عددهم 7000 تبعاً للسنة المالية 2020-2021، وسوف يقوم الباحث بالتواصل مع جميع هذه الوزارات.

(ب) عينة الدراسة:

قبل تحديد حجم العينة، يجب أن نأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل التي قد تؤثر على القرارات المتعلقة بحجم العينة وفقاً لـ (Bernard, 2017):

١. هدف البحث.
٢. مستوى الدقة المطلوبة (مستوى الثقة).
٣. المخاطر المقبولة في عملية التنبؤ عند مستوى الدقة المطلوبة (مستوى الثقة).
٤. مقدار التباين في مجتمع الدراسة.
٥. قيود التكلفة والوقت.
٦. في بعض الحالات، حجم المجتمع.

لذلك، يعتمد الباحث على أخذ عينة ميسرة من المجتمع موضوع الدراسة بحيث تكون محددة تحديداً دقيقاً له. غالباً ما يتم تطبيق أخذ العينات الميسرة طوال المرحلة الاستكشافية للمشروع البحثي، حيث تعتبر أفضل طريقة للحصول على بعض البيانات الرئيسية بسرعة وكفاءة (Bernard, 2017) يتم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة (Richard Geiger) على النحو التالي:

$$n = \frac{\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (P)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (P)^2 - 1\right]}$$

حيث، n = حجم العينة

N = حجم السكان (7000)

Z = مستوى الثقة الذي يشير إلى 95%

d = هامش الخطأ الذي يمكننا قبوله عند 95% = 0.05 (0.05)

P = توزيع الاستجابة وفقاً لـ Richard Geiger = 0.5، ومع ذلك يمكن تغييره وفقاً للإجابة لكل سؤال في قائمة الاستقصاء.

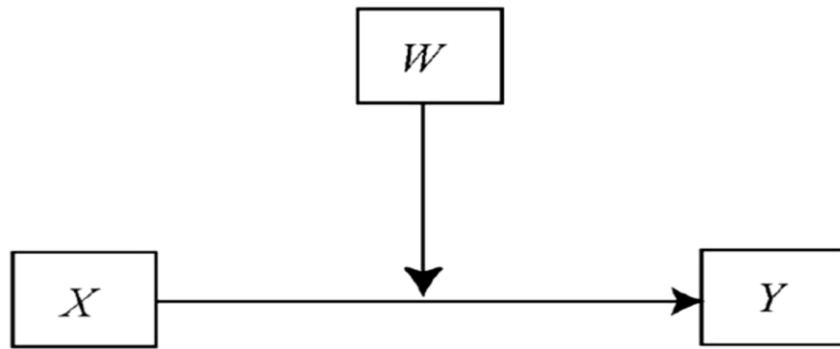
إذن، حجم العينة = 365 موظف

التحليل الاستنتاجي واختبار الفروض

يعرض هذا المحور مصفوفة الارتباط البسيط بين متغيرات البحث الرئيسية والتطبيق العملي لأسلوب تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis وهو الأسلوب الكمي الاعتمادي الذي يقوم باختبار التأثيرات السببية بين متغيرات البحث المستقلة (الشفافية، جودة الإبلاغ، وقواعد وإجراءات عرض البيانات) لتبني المعايير المحاسبية الدولية الحكومية والمتغير التابع المعباري المتمثل في تطور النظام المالي الحكومي الكويتي (Hair et al., 2010).

Conditional process كما يشمل هذا المحور أيضاً أسلوب انحدار العملية المشروطة analysis (Hayes, 2018) لاختبار الدور الوسيط التآثيري لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) في العلاقات بين معايير تبني المحاسبة الدولية الحكومية وتطور النظام المالي الحكومي الكويتي من خلال واجهة برنامج SPSS أي تحليل الانحدار المعدل Moderated regression analysis الذي يختبر العلاقات في النموذج المفاهيمي الموضح بالشكل (٣-٢):

شكل (١) النموذج المفاهيمي للتأثير الوسيط المعدل (W) في العلاقات بين المستقل (X) والتابع (Y)



أ- احبار العلاقات الارتباطية

فيما يلي الجدول (٣-٤) يوضح مصفوفة الارتباط البسيط Pearson Correlation Coefficients بين متغيرات البحث المستقلة والوسيطية والتابعة تمهيداً لفحص التأثيرات السببية بينها على النحو التالي:

جدول (١) مصفوفة الارتباط بين متغيرات البحث

المتغيرات	الشفافية	جودة الإبلاغ	قواعد عرض البيانات المالية	استخدام البرامج الإلكترونية	تطوير النظام المالي الحكومي
الشفافية	1				
جودة الإبلاغ	.774**	1			
قواعد عرض البيانات المالية	.526**	.639**	1		
استخدام البرامج الإلكترونية	.630**	.616**	.491**	1	
تطوير النظام المالي الحكومي	.624**	.637**	.630**	.686**	1

** دال عند مستوى معنوية (٠,٠١)

يتضح من خلال الجدول (٣-٤) السابق وجود علاقات ارتباطية موجبة قوية بين جميع متغيرات البحث، وجميعها دالة عند مستويات معنوية (٠,٠١) وهو أقل من (٠,٠٥) مما يشير إلى وجود علاقات طردية موجبة ذات دلالة احصائية بين متغيرات البحث، وتتراوح معاملات الارتباط بين (٠,٤٩١) لعلاقة قواعد واجراءات عرض البيانات المالية واستخدام البرامج الإلكترونية، و(٠,٧٧٤) بالنسبة لعلاقة الشفافية وجودة الإبلاغ الحكومي والمسائلة عن الأداء المالي لوحدات القطاع العام الكويتية موضوع البحث.

ب- اختبار العلاقات التأثيرية المباشرة

وفيما يتعلق باختبار العلاقات التأثيرية بين متغيرات البحث، ينص الفرض الرئيس الأول وفروضه الفرعية على ما يلي:

"توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي"

وينبثق من هذا الفرض الرئيس الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي (1-1): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- الفرض الفرعي (2-1): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الإبلاغ الحكومي والمساءلة عن الأداء وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- الفرض الفرعي (3-1): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات إعداد وعرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي

ولاختبار صحة هذه المجموعة من الفروض البحثية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لاختبار العلاقات التأثيرية لأبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي. وفيما يلي الجدول (3-5) يوضح اختبار العلاقات التأثيرية بين متغيرات البحث ونتائج تحليل الانحدار المتعدد.

جدول (2) نتائج تحليل الانحدار لتأثير تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطور النظام المالي

معامل التحديد R ²	الارتباط الكلي R	مستوى المعنوية Sig.	قيمة "ت" T	معاملات الإنحدار المعيارية	معاملات الإنحدار غير المعيارية		نموذج الإنحدار*
				Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	Std. Error	
.526	.725	.001	3.215	Beta	.188	.604	الثابت
		.000	4.492	.298	.057	.255	الشفافية
		.018	2.390	.175	.074	.177	جودة الإبلاغ
		.000	6.630	.362	.055	.362	إجراءات عرض البيانات المالية

* المتغير التابع: تطور النظام المالي الحكومي الكويتي

يتضح من الجدول (3-5) وفقاً لما يشير اختبار "T" لمعاملات الإنحدار إلى وجود علاقات تأثيرية إيجابية لجميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، وذلك عند مستويات دلالة إحصائية لاختبارات "T" أقل من (0.05). مما يشير إلى قبول صحة الفروض الفرعية من (H1a) إلى (H1c)، وبالتالي قبول صحة الفرض الرئيس الأول الذي يعني بوجود "علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك بدرجة ثقة أعلى من 95٪".

كما أوضحت النتائج أيضاً أن معامل الارتباط الكلي R لمتغيرات تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية قد بلغ (0.725). مما يشير إلى أن هناك ارتباط قوي إيجابي بين كافة أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وبلغ مؤشر معامل التحديد (R²) مقدار (0.53%) مما يشير إلى أن معايير الشفافية وجودة الإبلاغ وقواعد وإجراءات عرض البيانات المالية تفسر نسبة كبيرة من تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي في نموذج الانحدار لدى القادة والمديرين في القطاع العام الكويتي.

ويمكن صياغة معادلة الانحدار وفقاً لنتائج أسلوب الانحدار المتعدد على النحو التالي:

$$(Eq.1) \hat{Y} = .604 + .255(X_1) + .177(X_2) + .362(X_3) + e$$

حيث أن:

\hat{Y} : تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي (التابع)؛ (X_1) : قيمة الشفافية؛ (X_2) : قيمة جودة الإبلاغ؛ (X_3) : قيمة إجراءات عرض البيانات المالية؛ e: أخطاء القياس.

هذا، وتشير النتائج الخاصة بمعاملات الانحدار المعيارية Standardized Coefficients (Beta) إلى أن قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية هي أعلى معايير تبني المحاسبة الدولية الحكومية تأثيراً على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي بمعامل تأثير معياري (0.362)، يليه معيار الشفافية (0.298)، ثم جودة الإبلاغ الحكومي والمسائلة عن الأداء (0.175).

وفيما يتعلق باختبار صحة الفرض الثاني الرئيس للبحث الذي ينص على أنه "توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام البرامج الإلكترونية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي"، فقد تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لقياس العلاقة المباشرة أيضاً بين استخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك كخطوة مبدئية لتحليل الانحدار المتعدد المشروط الذي سيتم إجراؤه لاحقاً لاختبار الفرض الثالث للدراسة.

جدول (3) نتائج تحليل الانحدار لتأثير استخدام البرامج الإلكترونية على تطور النظام المالي الكويتي

معامل التحديد R ²	الارتباط الكلي R	مستوى المعنوية Sig.	قيمة "ت" T	معاملات الإندار المعيارية	معاملات الإندار غير المعيارية		نموذج الإندار*
				Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
				Beta	Std. Error	B	
.471	.686	.000	7.640		.162	1.235	الثابت
		.000	15.558	.686	.042	.656	استخدام البرامج الإلكترونية

* المتغير التابع: تطور النظام المالي الحكومي الكويتي

يتضح من الجدول (3-6) وجود علاقة تأثيرية إيجابية قوية لاستخدام البرامج الإلكترونية على تطوير النظام المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة اختبار "T" (15.558) لمعامل الإندار المقدر بنحو (0.656). عند مستوى دلالة احصائية (0.000)، وهو أقل من (0.05). مما يشير إلى قبول صحة الفرض الثاني الذي يعني بوجود "علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لاستخدام البرامج الإلكترونية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك عند مستوى ثقة أعلى من 95%.

كما أوضحت النتائج أيضاً أن معامل الارتباط الكلي **R** لمتغير استخدام البرامج الإلكترونية في المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي قد بلغ (0.686)، مما يشير إلى أن هناك ارتباط قوي إيجابي بين المتغيرين الوسيط والتابع. كما تُشير قيمة معامل التحديد **R-Square (R²)** إلى أن استخدام البرامج الإلكترونية يُفسر (47%) من تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي في نموذج الانحدار لدى القادة والمديرين في القطاع العام. ويمكن صياغة معادلة الانحدار وفقاً لنتائج الجدول السابق على النحو التالي:

$$(Eq.2) \hat{Y} = 1.235 + .656 (W) + e$$

حيث:

- \hat{Y} : قيمة أو مستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- W : قيمة استخدام البرامج الإلكترونية في النظام المالي
- e : قيمة خطأ القياس

ج- اختبار العلاقات التأثيرية الوسيطة (Moderated)

وفيما يتعلق بالتأثير المعدل الوسيط يُمكن اختباره تحت الفرض الرئيس الثالث الذي ينص على أنه " يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على العلاقة بين تبنى معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي" ومجموعة الفروض الفرعية المنبثقة منه أيضاً:

- الفرض الفرعي (H3a): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
 - الفرض الفرعي (H3b): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين جودة الإبلاغ الحكومي والمساءلة عن الأداء وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
 - الفرض الفرعي (H3c): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد وإجراءات إعداد وعرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- ولاختبار صحة هذه المجموعة من الفروض البحثية تم إجراء تحليل الانحدار المعدل Moderated regression analysis من خلال أسلوب العملية المشروطة Conditional process analysis (Hayes, 2018;2020). وفيما يلي الجدول (4) يوضح اختبار العلاقات التأثيرية الوسيطة بين متغيرات البحث ونتائج تحليل الانحدار المتعدد المعدل.

جدول (4) نتائج تحليل الانحدار المعدل لتأثير استخدام البرامج الإلكترونية

النموذج*	معامل التأثير	الخطأ المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة "p"	معامل التحديد R ²	التغير في R ² - chng
الشفافية × استخدام البرامج الإلكترونية	.1233	.0382	3.2298	.0014	.5490	.0174
جودة الإبلاغ والمساءلة الأداء × استخدام البرامج الإلكترونية	.1490	.0461	3.2314	.0014	.5065	.0191
إجراءات عرض البيانات المالية × استخدام البرامج الإلكترونية	.0251	.0406	.6185	.5368	.5849	.0006

* المتغير التابع: تطور النظام المالي الحكومي الكويتي

في ضوء نتائج الجدول (٣-٧) يتضح وجود تأثيرات وسيطة معدلة لاستخدام البرامج الإلكترونية في النظام المالي على العلاقات التأثيرية بين أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية- ما عدا متغير قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية- وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، حيث بلغ معامل التأثير التفاعلي بين الشفافية واستخدام البرامج الإلكترونية (12). على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية لاختبار "t" بلغت (0014). وهو مستوى أقل من الدلالة المقترضة للبحث (05)، كما بلغ معامل التحديد للتأثير المتفاعل (٥٤٪) من تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي بفرق تغير مقدر بنحو (01)، مما يشير إلى قبول صحة الفرض الفرعي (H3a) بدرجة ثقة أعلى من ٩٥٪.

كما يتضح من خلال النتائج أن التأثير المتفاعل أقوى أيضاً في حالة جودة الإبلاغ والمسائلة عن الأداء، فقد بلغ معامل التأثير التفاعلي بين جودة الإبلاغ واستخدام البرامج الإلكترونية (15). على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، عند مستوى دلالة إحصائية (0014). أقل من (05)، ويفسر ذلك التأثير (٥١٪) من التباين في تطوير النظام المالي وفقاً لقيمة مؤشر معامل التحديد، وبمستوى تغير في معامل التحديد R2-chng (02). تقريباً؛ مما يشير إلى قبول صحة الفرض الفرعي (H3b) عند مستوى ثقة أعلى من ٩٥٪.

هذا، وأوضحت نتائج التحليل عدم دلالة التأثير الوسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، حيث بلغ التأثير التفاعلي بينهما (02). عند مستوى دلالة إحصائية (5368). وهو أعلى من (05). مما يدل على قبول صحة الفرض العدم القائل بعدم وجود تأثير دال إحصائياً لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي؛ كما يوضح ذلك مقدار التغير في معامل التحديد R2-chng المنعدم تقريباً (0006). ومن ثم، رفض صحة الفرض الفرعي (H3c) القائل بوجود تأثير وسيط بدرجة ثقة ٩٥٪، وبالتالي قبول صحة الفرض الرئيس الثالث جزئياً.

ويمكن صياغة معادلات الانحدار المعدل وفقاً لنتائج التحليل على النحو التالي:

Moderation Equations (3-5)

$$(3) \hat{Y} = .6335 + .6928(X_1) + .9360(W) + .1233(X_1W) + e$$

$$(4) \hat{Y} = 1.1471 + .6175(X_2) + 1.2365(W) + .1490(X_2W) + e$$

$$(5) \hat{Y} = .0834 + .4672(X_3) + .5724(W) + .0251(X_3W) + e$$

- \hat{Y} : قيمة أو مستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
- X_1 : قيمة شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية
- X_2 : قيمة جودة الإبلاغ والمساءلة في معايير المحاسبة الدولية الحكومية
- X_3 : قيمة إعداد وعرض البيانات المالية في معايير المحاسبة الدولية الحكومية
- W : قيمة استخدام البرامج الإلكترونية في النظام المالي
- e : قيمة خطأ القياس

وفيما يلي تصوير للتأثيرات الوسيطة المعدلة لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) في العلاقات التأثيرية بين أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي،

ويخلص من التحليلات الاستنتاجية السابقة ما يلي:

- (١) توجد علاقات ارتباطية طردية موجبة بين جميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وكل من استخدام البرامج الإلكترونية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
 - (٢) هناك علاقات تأثيرية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين جميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، كان أهمها على الإطلاق وأعلاها تأثيراً قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية في النظام المالي.
 - (٣) تفسر جميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية (٥٣٪) من المستوى العالي لتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي. في حين يُفسر استخدام البرامج الإلكترونية (٤٧٪) أيضاً من التباين في مستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
 - (٤) توجد علاقة تأثيرية موجبة دالة إحصائياً بين مستوى استخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) ومستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك بدرجة ثقة أعلى من (٩٥٪) المقابلة لمستوى الدلالة الإحصائية المفترض للبحث (٠,٠٥).
 - (٥) استخدام البرامج الإلكترونية في النظام المالي الحكومي له تأثير وسيط إيجابي على العلاقات التأثيرية بين معايير تبني المحاسبة الدولية الحكومية – باستثناء قواعد واجراءات عرض البيانات المالية- ومستوى تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، حيث يؤدي زيادة مستوى استخدام البرامج الإلكترونية إلى قوة العلاقات التأثيرية بين كل من الشفافية وجودة الإبلاغ والمساءلة عن الأداء المالي وبين تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي.
- والجدول (٣-٨) التالي يلخص نتائج اختبار فروض البحث:

جدول (٥) ملخص نتائج اختبار الفروض

الفرض	النص	القرار
الفرض الرئيس الأول	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول وتدعيم
	الفرعي (H1a): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول وتدعيم
	الفرعي (H1b): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الإبلاغ والمساءلة عن الأداء وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول وتدعيم
	الفرعي (H1c): توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول وتدعيم
الفرض الرئيس الثاني	توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام البرامج الإلكترونية بالنظام المالي وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول وتدعيم
الفرض الرئيس الثالث	يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي	قبول جزئي

قبول وتدعيم	الفرعي (H3a): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
قبول وتدعيم	الفرعي (H3b): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين جودة الإبلاغ والمساءلة عن الأداء المالي وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي
رفض	الفرعي (H3c): يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي

حالة تطبيقية:

تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) بوزارة المالية الكويتية:

قامت وزارة المالية بالتعاقد مع إحدى الشركات العالمية على شراء أحد البرامج المحاسبية الجاهزة في الأول من أبريل ٢٠١٦ وقد بلغت تكلفة تطبيق البرنامج ٢١,٠٧٣,٦١٦ دينار كويتي. حيث قامت وزارة المالية الكويتية بالتطبيق الفعلي لنظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) على كافة الجهات الحكومية (وزارات - هيئات ملحقة) بدءاً من السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٧، علماً بأن هذه النظم الإدارية المالية الحكومية تعد من أفضل النظم على مستوى العالم للتطبيق في الحكومات والمؤسسات الكبرى. وقد تم تطوير هذه النظم من قبل شركة أوراكل العالمية (Oracle)، وهي من النظم الجاهزة ومعتمدة على أحدث الممارسات العالمية لإدارة الأعمال المختلفة بالحكومات والمؤسسات. حيث تهدف هذه النظم إلى توفير دورة مستندية متكاملة لتنفيذ المعاملات المالية والإجراءات المتعلقة بها آلياً، وتطوير أداء الأعمال لدى الجهات الحكومية ورفع كفاءة العاملين في الشؤون المالية لدى الجهات الحكومية، ورفع كفاءة الرقابة المطلوبة للعمليات المالية. من خلال هذه النظم يمكن توفير التقارير المالية الدقيقة عن توزيع وإستخدام الموارد المالية والتحسين من نوعية هذه البيانات، مما يجعل أداءها أكثر فاعلية لدعم إتخاذ القرار.

وقد قامت وزارة المالية بتعميم نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS على مختلف الجهات الحكومية باتخاذ كافة التدابير لإنجاح هذا المشروع، وذلك من خلال تأهيل عدد كبير من الكوادر الوطنية من إدارة نظم تخطيط الموارد المنشأة، لتقديم الدعم و التدريب للعاملين في الجهات الحكومية على استخدام هذه النظم، وتم توفير مركز لخدمة العملاء لاستقبال إتصالات الجهات المتعلقة بالنظم وتقديم الدعم المطلوب للوصول إلى أعلى درجات رضا العملاء. كما تم توفير مركز للتدريب الفصلي لاستمرار نقل الخبرة لمستخدمي النظم في الجهات الحكومية، وتم إنشاء مركز للكفاءة من الكوادر الوطنية والمستشارين، وذلك لتقديم الاستشارة المالية والفنية بما يخص نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS. كما تم توفير كافة التعاميم والتعليمات المالية والأدلة الإرشادية للنظم بشكل ميسر من خلال صفحاتها على الانترنت. وتؤكد وزارة المالية على ضرورة أن تستمر الجهات الحكومية في التفاعل والتعاون في تطبيق النظم للاستفادة القصوى منها لتحسين أداءها، و للمساهمة في تحقيق الأهداف المنشودة في رفع كفاءة أداء المالية العامة للدولة.

ويتميز تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) ببعض المزايا، ولكن يشوبه أيضاً بعض العيوب، وسوف نقوم بتوضيح بعض المزايا والعيوب لذلك البرنامج كل على حدة، وتتمثل أهم المزايا الناتجة من تطبيق هذا النظام في الآتي :

- تتميز هذه النظم بميكنة معظم إجراءات العمل في الوحدات التنظيمية للمالية العامة للدولة، ومن ثم يساهم في تحسين أداء العمليات المالية.

- توفير دورات مستندية كاملة من الشراء إلى التوريد والسادات، بالإضافة إلى توحيد توصيف وترميز كافة مواد أدلة الشراء الجماعي وفقا للتصنيف العالمي الناتو، وتسهيل عملية احتساب تكلفة الموجودات على مستوى الدولة، بالإضافة لإمكانية تسجيل جميع العمليات المحاسبية، كما يتم اصدار وسائل الدفع المختلفة من خلال هذه النظم.
 - توفير جميع أنواع التقارير المالية الخاصة بإعداد الموازنات وتفاصيل تنفيذها على مستوى الجهات الحكومية وعلى مستوى الدولة، كما تتسم بدرجة عالية من السرية وأمن المعلومات، حيث تحقق عنصر السرية في الدخول إلى النظم وفق صلاحيات محددة، وتوفر الحماية الملائمة لقواعد البيانات وامكانية استرجاع البيانات والمعلومات حال فقدانها.
 - تحقيق السرعة والدقة في انجاز الأعمال المالية، وتوفير المعلومات الملائمة لإعداد الموازنة العامة، والرقابة على تنفيذها، إضافة إلى المساهمة في رسم السياسات العامة للدولة، وتعتبر هذه النظم هي اللبنة الأساسية للتحويل لتطبيق موازنة البرامج و الأداء.
- وبالرغم من مزايا تطبيق النظمة السابق ذكرها، إلا أن هناك العديد من العيوب الظاهرة في تطبيقها على النحو التالي:
- عدم التزام بعض الجهات في تطبيق نظام الأوراكل من حيث التسجيل واعتماد الاستثمارات وترصيد الحسابات ومطابقتها مع مخرجات النظام بصفة دورية ويرجع ذلك لعدم فرض التطبيق الفعلي للنظام على الجهات.
 - عدم التسجيل الصحيح للقيود المحاسبية لبنود المصروفات والإيرادات والحسابات الخارجة وقيود الاستحقاق الجديدة بسبب نقص الخبرات والتدريب في الجهات .
 - وجود مشاكل بالدورة المستندية بنظام الأوراكل المرتبطة بالميزانية والمشتريات والمخازن .
 - لم يتم معالجة استخدام قيود الحسابات النظامية في نظام الأوراكل.
 - عدم اكتمال الدورة المستندية حسب التسلسل بشأن اعتماد استثمارات (نظام المدفوعات) حيث تنتهي دورة الاستثمار بمجرد اعتماد المراقب المالي لها ولا ترحل إلى المسئول المخول لاعتمادها والتوقيع على اذن الصرف.
 - وجود أخطاء في دليل الحسابات بنظام الاوراكل وما يقابله من حساب في نظام IFS مما سبب مشاكل في عمل استثمارات الاوراكل .
 - أعطال تقنية لدى بعض الجهات مثل (بطئ النظام، إجراءات عمل الاستثمار طويلة).
 - يظهر النظام قيود محاسبية مثل (قيد افتراضي/ قيد تأكيد إيصال) مما قد يؤثر سلباً على دقة البيانات والمبالغ المصروفة أو المحصلة والتي تعكسها التقارير الدورية.
 - عدم إمكانية استخراج التقارير الشهرية والربع سنوية .
 - التأخر في اقفال الحسابات الشهرية بصورة منتظمة .
 - عدم قيام الجهات الحكومية بإعداد مذكرة تسوية حساباتها لدى بنك الكويت المركزي (السلفة – الايرادات) بصفة شهرية نتيجة لعدم اقفال الحسابات بصفة شهرية، بالإضافة إلى عدم تفعيل نظام إدارة النقدية فيما يخص بعض الشاشات.
 - صعوبة الوصول إلى البيانات التفصيلية لحسابات العهد والأمانات.
 - عدم ادخال الارصدة الافتتاحية لبعض الجهات الحكومية وعدم مطابقة الأرصدة الافتتاحية التي تم إدخالها لبعض الجهات الأخرى.
 - عدم ادخال الارصدة الافتتاحية (الأصول، الخصوم، الحسابات النظامية) بشكل تفصيلي وإدخالها بشكل اجمالي.

- اقفال الحسابات الشهرية لبعض الجهات الحكومية من قبل وزارة المالية وعدم تزويد تلك الجهات بالمخرجات الآلية لمطابقة الحسابات والتأكد من صحتها.
- عدم تطابق الأرصدة المخزنية في نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS مع الارصدة الموجودة على مجموعة الانظمة المالية المتكاملة IFS.
- عدم ادراج العديد من المواد المخزنية في نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS وظهورها كمادة جديدة وبارصدة مختلفة عند القيام بإدراجها.
- عدم ظهور أرصدة المواد المخزنية بعد اجراء الحركة (تسليم، صرف، إضافة، نقص) مما يترتب عليه تعطيل إجراءات الدورة المستندية للمخازن.
- تعدد المواقع للمخازن الرئيسية والفرعية لدى بعض الجهات الحكومية ومايصاحبها من ضعف الشبكة وعدم ربطها بنظم إدارة مالية الحكومة GFMIS مما يؤثر على كفاءة العمل.

إن نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS وبعد مرور ما يزيد عن ٥ سنوات مالية منذ تطبيقها وتعميمها على كافة الجهات الحكومية، لا تزال تعاني من ضعف البنية التحتية والخلل في تهيئتها، كما أنها لا تزال تعاني من مشاكل فنية جذرية تطلب إصلاح ومعالجة بعضها من قبل إدارة نظم تخطيط الموارد المؤسسية بوزارة المالية، وبالتالي صعوبة إحكام عملية الرقابة على النظم بنسبة تصل إلى ١٠٠٪، ونرى ضرورة مخاطبة جهاز المراقبين الماليين لوزارة المالية للتأكيد عليها وتعميمها على كافة الجهات الحكومية - المطبقة للنظم - التعاون مع مكاتب المراقبين الماليين في حال ما تكررت مثل تلك الملاحظات والتجاوزات والأخطاء التقنية والفنية في البنية التحتية للنظم مع تحمل الجهات الحكومية المسؤولية كاملة في حال الإخلال بذلك وعدم معالجة الوضع بالتعاون مع مكاتب المراقبين الماليين.

وبالرغم من العيوب السابق ذكرها، إلا أن هناك العديد من المخرجات الناتجة من تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS نذكرها منها على سبيل المثال وليس الحصر:

- التحكم بصورة كاملة في منح المراقبين الماليين المسؤوليات الخاصة عن طريق مدير نظام الرقابة المالية.
- التحكم في تخصيص المراقبين الماليين بصورة آليه ومركزية عن طريق مدير نظام الرقابة المالية.
- إمكانية تخصيص المراقب المالي الواحد على أكثر من جهة.
- وجود سجل بالمخالفات المالية الخاصة بكل سنه مالية.
- التحكم بصورة مركزية في (إضافة / تعديل - تفعيل/إيقاف) المخالفات بسجل المخالفات.
- إرسال المعاملات آليا إلى جميع أعضاء وحدة الرقابة الموجودة بالجهة الحكومية.
- تتيح تلك النظم حصر صلاحية (إلغاء / التعديل) على الإستثمارات المعتمدة من المراقب المالي عن طريق وحدة الرقابة المالية بالجهة الحكومية.
- يمكن للمراقب المالي الإطلاع على مصدر المعاملة على النظم ومراجعتها.
- مراقبة المعاملات المالية وفحصها آليا قبل الصرف.
- إمكانية اعتماد المعاملة بدون توقيع مخالفات أو ملاحظات.
- إمكانية رفض المعاملة وإرجاعها للمختص بالجهة الحكومية.

رابعاً: النتائج والتوصيات

١- نتائج البحث:

أ- الفرض الرئيس الأول:

والذي ينص على أن: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين شفافية معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي ووفقاً لنتائج تحليل نموذج الانحدار المتعدد للتأكد من معنوية هذا التأثير، تم قبول هذا الفرض عند درجة ثقة أعلى من (٩٥٪)، حيث يشير اختبار "T" لمعاملات الانحدار إلى وجود علاقات تأثيرية إيجابية لجميع أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، وذلك عند مستويات دلالة إحصائية لاختبارات "T" أقل من (0.05). مما يشير إلى قبول صحة الفروض الفرعية من (H1a) إلى (H1c)، وبالتالي قبول صحة الفرض الرئيس الأول الذي يعني بوجود "علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي."

وتتفق نتيجة البحث هذه مع ما توصلت إليه أبرز الدراسات ذات الصلة (خضير و يونس، ٢٠١٦) حيث خلاصا الباحثان أن تبني المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية الحكومية، والقضاء على الفساد الإداري..إلخ.

ب- الفرض الرئيس الثاني:

والذي ينص على أنه: "توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام البرامج الإلكترونية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي"

ووفقاً لنتائج الاختبار تم قبول صحة هذا الفرض عند درجة ثقة (٩٥٪)، حيث اتضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية لاستخدام البرامج الإلكترونية على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، وذلك عند مستوى ثقة أعلى من ٩٥٪. حيث تشير نتائج تحليل الانحدار البسيط لقياس العلاقة المباشرة أيضاً بين استخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي إلى وجود علاقة تأثيرية إيجابية قوية لاستخدام البرامج الإلكترونية على تطوير النظام المالي بالقطاع الحكومي الكويتي، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة اختبار "T" (15.558) لمعامل الانحدار المقدر بنحو (0.656). عند مستوى دلالة إحصائية (0.000). وهو أقل من (0.05).

وتتفق هذه النتيجة مع ما خلصت إليه دراسة (السليحات والنمر ٢٠١٢) بأن النظم المحاسبية المطبقة في شركات النفط الكويتية قابلة للتحديث وتتماشى مع التطورات التكنولوجية المتسارعة والتي تزيد من كفاءة وفعالية هذه النظم. وتتسق نتائج الدراسة مع دراسة (El-Mousawi and Ahmed 2019) حيث توصلت الدراسة إلى أن استخدام التكنولوجيا تساهم في تطوير النظام المالي في القطاع العام اللبناني.

ج- الفرض الرئيس الثالث:

والذي ينص على أنه: يوجد تأثير وسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية (ORACLE) على العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي"

يتضح وجود تأثيرات وسيطة معدلة لاستخدام البرامج الإلكترونية في النظام المالي على العلاقات التأثيرية بين أبعاد تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية ما عدا متغير قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية. وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، حيث بلغ معامل التأثير التفاعلي بين الشفافية واستخدام البرامج الإلكترونية (0.12). على تطوير النظام المالي

الحكومي الكويتي، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية لاختبار "t" بلغت (0.0014). وهو مستوى أقل من الدلالة المفترضة للبحث (0.05)، كما بلغ معامل التحديد للتأثير المتفاعل (0.54) من تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي بفرق تغير مقدر بنحو (0.01)، مما يشير إلى قبول صحة **الفرض الفرعي (H3a)** بدرجة ثقة أعلى من 95%.

كما يتضح من خلال النتائج أن التأثير المتفاعل أقوى أيضاً في حالة جودة الإبلاغ والمسائلة عن الأداء، فقد بلغ معامل التأثير التفاعلي بين جودة الإبلاغ واستخدام البرامج الإلكترونية (0.15). على تطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، عند مستوى دلالة إحصائية (0.0014). أقل من (0.05)، ويفسر ذلك التأثير (0.51) من التباين في تطوير النظام المالي وفقاً لقيمة مؤشر معامل التحديد، وبمستوى تغير في معامل التحديد R2-chng (0.02). تقريباً؛ مما يشير إلى قبول صحة **الفرض الفرعي (H3b)** عند مستوى ثقة أعلى من 95%.

هذا، وأوضحت نتائج التحليل عدم دلالة التأثير الوسيط لاستخدام البرامج الإلكترونية على العلاقة بين قواعد وإجراءات عرض البيانات المالية وتطوير النظام المالي الحكومي الكويتي، حيث بلغ التأثير التفاعلي بينهما (0.02) عند مستوى دلالة إحصائية (0.5368). وهو أعلى من (0.05).

٢- توصيات البحث:

يوصي الباحث بما يلي:

١. ربط النظام المحاسبي بين الإدارة الرئيسية لوزارة المالية الكويتية والمؤسسات التابعة لها بشبكة حواسيب إلكترونية.
٢. تذليل المعوقات والصعوبات التي تواجه عملية التطوير وتوفير المتطلبات اللازمة لها، مع مراعاة طبيعة كل معيار من معايير المحاسبة الدولية الحكومية عند البدء بتطوير النظام المحاسبي المطبق في النظام المالي الكويتي.
٣. ضرورة إجراء إصلاحات سريعة ودقيقة فيما يخص الأنظمة القانونية والمالية والإدارية في مؤسسات القطاع العام الكويتي من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق النظام المحاسبي المطور.
٤. ضرورة إشراك القائمين على الإدارات المالية وأقسام المحاسبة في وضع السياسات والإجراءات والتعليمات المالية المتعلقة بالنظام المحاسبي المطبق في النظام المالي الكويتي ليبقى قادراً على تلبية الإحتياجات المحاسبية المختلفة بما يتلائم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
٥. يعد وضع التشريعات المناسبة لفرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في القطاع العام الكويتي عاملاً رئيسياً.
٦. تنظيم ورش العمل والتدريب الفعال للموظفين أمر ضروري لتطبيق IPSAS في القطاع العام الكويتي.
٧. تطوير المناهج الدراسية في الجامعات بحيث يمكن للطلاب الجامعيين التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قبل الانخراط في مهنتهم.
٨. إن اكتساب التكنولوجيا المناسبة والحديثة أمر حيوي في تطبيق IPSAS في القطاع العام الكويتي.
٩. تعديل نظام المحاسبة الحالي في القطاع العام الكويتي يساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، سمير عبد الفتاح (٢٠١١)، "تطور الإدارة المالية الحكومية لدولة الكويت، مجلد ٢.
٢. الربيدي، محمد علي (٢٠١٣) تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشآت المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة اليمينة، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص مراجعة، اليمن.
٣. السليجات، نمر عبد الحميد، النمري، منذر بركان، (٢٠١٤) قياس كفاءة وفاعلية النظم المحاسبية في شركات النفط الكويتي، مجلة دنانير، مجلد ٥، عدد ١.
٤. اللوقة، علي تيسير محمد (٢٠١٦) استخدام أساس الإستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر-غزة.
٥. بوعبانة، فتحية، وحسياني، عبد الحميد، (٢٠٢١)، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS): الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد ١٠، العدد ١.
٦. مرداسي، خلود، وتقرارت يزيدي، (٢٠٢١) أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي – دراسة تطبيقية، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد ٤، العدد ١.
٧. ميرغني، وليد، ودمدوم، زكرياء، وعامر، الحاج، (٢٠٢١) مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -الواقع والتحديات، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ٢١، العدد ١.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 1-20.
2. Bakre, O.M., McCartney, S. and Fayemi, S.O., 2021. Accounting as a technology of neoliberalism: The accountability role of IPSAS in Nigeria. Critical Perspectives on Accounting, p.102282.
3. Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. Public administration and development, 36(1), 51-64.
4. Elsharif, T. A. A. (2017). Using Technology Acceptance Model [TAM] to Measure the Extent of Using Microsoft Excel Program by Libyan Accountants: An Empirical Study. Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), 3(12), 166-178.
5. Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R. and Tatham, R. (2010), Multivariate Data Analysis, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
6. Hassan, M.K. and Mouakket, S., 2016. ERP and organizational change: A case study examining the implementation of accounting modules. International Journal of Organizational Analysis.
7. Hayes, A. F. (2018). Partial, conditional, and moderated mediation: Quantification, inference, and interpretation. Communication monographs, 85(1), 4-40.

8. Hayes, A. F., & Rockwood, N. J. (2020). Conditional process analysis: Concepts, computation, and advances in the modeling of the contingencies of mechanisms. *American Behavioral Scientist*, 64(1), 19-54.
9. International Federation of Accountants, (2012). Public Sector Committee, study no14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York.
10. International Federation of Accountants, (2013). Public Sector Committee, study no14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York.
11. IPSASB, 2018. IPSASB Proposed Strategy and Work Plan 2019–2023.
12. Izzo, M.F., Fasan, M. and Tiscini, R., 2021. The role of digital transformation in enabling continuous accounting and the effects on intellectual capital: the case of Oracle. *Meditari Accountancy Research*.
13. Josephe Ragan, Cristopher Puccio, Brandon Talisesky, (2014), Accounting Control Technology Using SAP, Saint josephe'suniversity Philadelphia, USA , , American journal of Busines Education fourthe quartre volum7.
14. Kartiko, S.W., Rossieta, H., Martani, D. and Wahyuni, T., 2018. Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR-Brazilian Administration Review*, 15.
15. Le, O. and Cao, Q., 2020. Examining the technology acceptance model using cloud-based accounting software of Vietnamese enterprises. *Management Science Letters*, 10(12), pp.2781-2788.
16. Lee, L., Kerler, W., & Ivancevich, D. (2018). Beyond Excel: Software tools and the accounting curriculum. *AIS Educator Journal*, 13(1), 44-61.
17. Nitaya, W., Isada, K., Sirirat, R. and Worachatr, C., 2010. Factors affecting adoption of GL module of oracle and SAP accounting programs. *Journal of Business Administration*.
18. Whitefield, A.A. and Savvas, P., 2016. The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*, 1(1), pp.75-91.