

# دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية (الأصول الثابتة) بالمحافظة على المال العام بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية في القطاع العام

د. نهلة محمد السيد إبراهيم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

نوره حسن العامري

طالبة ماجستير - قسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال  
جامعة الملك فيصل  
المملكة العربية السعودية

## الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة (الأصول الثابتة) في الحفاظ على المال العام، حيث تطبق الجهات الحكومية أساس الاستحقاق على الأصول الثابتة بدلاً من الأساس النقدي المستخدم سابقاً، وذلك تماشياً مع رؤية المملكة العربية السعودية (2030) لتتماشى مع المعايير الدولية للقطاع العام، الأمر الذي أدى إلى إلزام جميع الجهات الحكومية بتنفيذ هذا التحول في الوقت الحاضر، حيث يجب على (الأصول الثابتة) تلقي الاهتمام الكافي من الإدارة في الجهات مما يخلق دوراً وأهمية وجود نظام رقابة داخلية على (الأصول الثابتة) في الجهات الحكومية لتمكينها من الإشراف ومراقبة التكاليف وزيادة قدرتها على المساهمة في التشغيل والإنتاج لتلك الأصول.

حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي المعتمد على جمع البيانات، وتمثل عينة الدراسة في المؤسسات العاملة بالقطاع العام بالمملكة العربية السعودية والتي بلغت (27) مؤسسة، التي تنتهي السنة المالية لها في 12/31 من كل عام والتي تتوافر تقاريرها المالية وكافة البيانات عنها، هذا فبلغ عدد الأفراد الذين أجابوا على قائمة الاستقصاء الذي تم توزيعه (120) فرد، واستخدمت الباحثتان قائمة الاستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات، وخلصت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق دورة وثائقية متكاملة وقواعد وإجراءات مالية ورقابية سليمة على الأصول غير المالية (غير المتداولة) في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية (غير المتداولة) حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، الأصول غير المتداولة غير المالية، المحافظة على المال العام.

## المقدمة

تعتبر الرقابة الداخلية أهم الدعائم الأساسية في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والممتلكات العامة وأداه من أدوات تطوير سياسات القطاع العام، حيث تسهم في زيادة الكفاءة الإنتاجية بما يعود بالنفع على مختلف القطاعات في المملكة، وعليه تزايدت الحاجة إلى الرقابة الداخلية نتيجة للتطور الكبير الحاصل في المجال الاقتصادي والتوسع في أنشطة الجهات الحكومية وتماشياً مع الأمر السامي الكريم رقم (13059) بتاريخ 1438/3/16 هـ القاضي بالموافقة على مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، ولاتي تعد إحدى المبادرات التي تتبناها وزارة المالية لتحقيق رؤية المملكة. حيث يهدف مشروع التحول إلى رفع كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك بتوفير معلومات مكتملة ودقيقة وملائمة التوقيت، مما يساعد في دعم اتخاذ قرارات مبنية على أسس دقيقة وواضحة، من أجل تعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات الحكومية وتحقيق مبدأ الشفافية بالإدارات المالية في الجهات الحكومية المختلفة (موقع وزارة المالية، 2021).



وحتى يتحقق دور الرقابة بفعالية يجب أن يكون تطبيق الدورة المستندية بشكل كامل مع وجود قواعد وإجراءات مالية ورقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية، والذي بدوره يساهم في تحقيق رؤية المملكة بشأن التحول، ومن هنا ركزت الدراسة على دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية (غير المتداولة) في الحفاظ على المال العام.

## الدراسات السابقة

### الدراسات العربية

**دراسة (طعيمه، 2022)**، وهدفت إلى دراسة الجانب النظري لمفهوم الرقابة الداخلية ومكون تقدير المخاطر وفقاً للدليل الإرشادي (الانتوساي) ومفهوم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وشروطها، وتوصلت الدراسة إلى أهمية التحرك الحكومي نحو اعتماد أي من نماذج الرقابة الداخلية لتطبيقها ضمن بيئة وحاجات القطاع العام وبشكل خاص الدليل الإرشادي كونه صمم لتناسب مع طبيعة هذه الوحدات وتقديمها مع أهداف تحقيق المنفعة العامة للمجتمع، أوصت الدراسة بأهمية إصدار تشريعات حكومية ملزمة للوحدات في القطاع العام توفر نظاماً كاملاً للرقابة الداخلية على غرار الدول التي سبقت في هذا المجال مثل جمهورية إندونيسيا بموجب القانون (60) لعام (2008) والولايات المتحدة وفقاً للتشريعات الصادرة في (2014)، والحاجة إلى إدارة الهيئة للبدء في تطوير إجراءات علاجية لتنفيذ عملية منظمة ومستمرة لتحديد وتقييم المخاطر المتوقعة لتحقيق الأهداف من المصادر الداخلية والخارجية شاملة لجميع المستويات.

**دراسة (أحمد، غازي، 2022)**، وهدفت إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار لجنة رعاية المؤسسات (COSO) والمتمثلة بالأنشطة الرقابية وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات والمراقبة. واشتملت عينة الدراسة (83) من أصل (85) موظف واستخدمت الباحثة الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتحليل البيانات، وتم استخدام أسلوب المسح الشامل بنشر (85) استبانة إلكترونية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك دور للرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في سلطة المياه الأردنية بنسبة عالية. وأوصت الدراسة بضرورة فصل المهام عن العاملين ضمن مديريات الشؤون المالية في دوائر سلطة المياه الأردنية، فيكون المحاسب والمدير المالي خارج لجان المهام الرقابية، وكذلك العمل على تأهيل العاملين في الدوائر العليا أكاديمياً ومهنياً والحصول على دورات مهنية لرفع مستوى المعرفة العلمية في الإدارة المالية والارتقاء به.

**دراسة (أحمد، 2021)**، وهدفت الدراسة الكشف عن دور وأهمية إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)، وتوصلت الدراسة إلى وجوب إنشاء وحدة خاصة بالرقابة الداخلية تتكون من أفراد يملكون شهادات عليا متخصصة بمجال أعمالهم والاهتمام بكوادر شعبة التدقيق والرقابة الداخلية بإقامة دورات تطويرية لكسب مهارات التدقيق والإطلاع على الإجراءات التدقيقية الحديثة والمعترف بها عالمياً، وأوصت الدراسة إلى وجوب إنشاء وحدة خاصة بالرقابة الداخلية تتكون من أفراد يملكون المؤهلات المتخصصة في مجال عملهم والاهتمام بكوادر شعبة التدقيق مع ضرورة تشكيل لجنة رقابة داخلية تتابع العمليات والإجراءات العملية والإدارية والمالية والقانونية وكل ما يتعلق بمجالات عمل المديرية وتوثيق ذلك بتقارير دورية وتزويد الإدارة المسؤولة لتفعيل وتقييم وإنجاز عمل المديرية.

**دراسة (عنيزة، 2021)**، وهدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية من جهة، وجودة المعلومات المحاسبية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة إلى عدم الاعتماد على المعايير الدولية إلا أنها لم يتم تحديثها بما يتلاءم مع التغييرات الجذرية التي حدثت في مجمل قطاعات الدولة، وهذا يؤدي إلى حدوث خلل في المخرجات التي تنتج عن تلك الأنظمة، كما يعد توافر دقة البيانات والتقارير المالية والتي تحتوي على معلومات محاسبية أحد الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وأوصت الدراسة بالعمل على زيادة وعي الإدارات العليا بأهمية هيكل الرقابة الداخلية، ودوره الفعال في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية من قبل الجهات المسؤولة عن وضع وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والجهات المهنية والأكاديمية وكذلك التأكيد على دور الإدارة العليا في دعم بعض الممارسات التي تشكل بيئة رقابية قوية.

**دراسة (أمين، 2019)**، وهدفت الدراسة إلى التعريف عن دور الرقابة الداخلية في منع المخالفات المالية والإدارية في بلديات محافظة المفرق، تم بناء استبانة مكونة من (35) فقرة، تم توزيع (60) استبانة على عينة من العاملين في وحدات التدقيق الداخلي وديوان المحاسبة والرقابة والمدراء الماليين والمحاسبين في بلديات محافظة المفرق، والبالغ عددها (18) بلدية، وقد تم الحصول على (55) استبانة بنسبة استرداد (6.91%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل

الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيراتها، أظهرت نتائج الدراسة أن دور الرقابة الداخلية في منع المخالفات المالية والإدارية في بلديات محافظة المفرق كان بدرجة متوسطة، وأن أبرز المقترحات لتطوير دور الرقابة الداخلية في منع المخالفات هو إنشاء وحدة مستقلة للرقابة الداخلية داخل البلديات تتبع للمجلس البلدي، وإيجاد كادر مؤهل قائم على عملية الرقابة وكتابة التقارير.

**دراسة (عزالدين، 2015)**، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته، ووجود أثر ذي دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعاده (الاستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي، ووجود أثر ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي بوجود خصائص التدقيق الداخلي كمتغير وسيط، وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة مبسط ومفهوم وخالي من التعقيد مع ضرورة توفير المرونة.

**دراسة (عقلة، زكريا، 2011)**، وهدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، والتعرف على أهم المعوقات (المحددات) التي تحد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتطورها في الوزارات الأردنية. وقد تم تصميم قائمة استقصاء تم توزيعها على كل من العاملين والمديرين في الأجهزة الرقابية الداخلية في الوزارات المختلفة، وخلصت الدراسة إلى أن العامل الأكثر تأثيراً في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية هو النظام المحاسبي ومكوناته، وأن العامل الأقل تأثيراً هو كفاءة الموظفين ومراقبة الأداء، ووجود ضعف في تطبيق سياسات الاختيار والتعيين الموضوعية للموظفين ونقص التدريب الجيد لهم، وأوصت الدراسة بضرورة أن تولي الحكومة الأردنية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية المزيد من الاهتمام وذلك من خلال التركيز على المقومات الإدارية والمالية الأساسية المؤثرة في فاعلية الأنظمة الرقابية الداخلية، وتفعيل أسس ومعايير الاختيار والتعيين، وتطوير معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء الحكومي.

#### الدراسات الأجنبية

**دراسة (Rizaldi, 2015)**، وهدفت الدراسة إلى تحليل بيئة الرقابة الداخلية المحلية ووضع مصنعي السياسات في المدينة لتوفي بيئة رقابية إيجابية، وكانت أهم النتائج متمثلة بأن نقاط الضعف في بيئة الرقابة الحكومية ناتجة عن هيمنة عامل القيادة وسياسات تدوير العمال وأن امتلاك بيئة رقابية شفافة ونزيهة تسهم إسهاماً كبيراً في التنفيذ الناجح لنظام الرقابة الداخلي للحكومة بشكل جيد.

**دراسة (filipiak, 2012)**، وهدفت الدراسة إلى عرض مشاكل محددة في مجال عمل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية في بولندا، وكانت أهم النتائج إعطاء الأهمية الملزمة لوحدة الخزينة، وللرقابة الداخلية مهمة تأكيد تنفيذ السياسات والإجراءات، وتوصلت الدراسة إلى أهمية التوعية المستمرة بالرقابة الداخلية لجميع العاملين، وأهمية تنمية الأساليب الرقابية المستخدمة، وكذلك ضرورة توفير مقومات عمل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ليمكئها من القيام بدورها بشكل أكثر فاعلية.

**دراسة (Cohen, 2017)**، هدفت الدراسة إلى تقييم فائدة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الحكومية في اليونان، والتي تمت الموافقة عليها وفق الأساس النقدي المعدل، واعتمدت منهجية الدراسة على خصائص المعلومات المحاسبية وفق الأطر المفاهيمية لجهات وضع المعايير، وتوصلت الدراسة إلى تقدم النتائج دليلاً تجريبياً وإن كان حجمه معتدلاً لصالح الفوائد المرتبطة بالانتقال إلى أساس الاستحقاق، وأوصت الدراسة بالتوسع بإجراء المزيد من البحوث التي تهدف إلى إبراز الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية في القطاع العام أكثر ملاءمة وفائدة لأهداف صناعة القرارات ولتحقيق المساءلة والشفافية.

#### التعليق على الدراسات السابقة

وبعد الاطلاع على كل هذه الدراسات لا بد من التطرق إلى أهمية الدراسة التي قدمتها الباحثتان والتي جاءت لتغطية الفجوة البحثية من حيث دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة في الحفاظ على المال العام بالمملكة العربية السعودية، وذلك من خلال الاهتمام بدراسة واقع الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية ولا سيما

بعد اتخاذ الحكومة قرار الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يتناسب مع المعايير المحاسبية الدولية، ومدى تنفيذ السياسات والقواعد والإجراءات القانونية المنصوص عليها، وطرق المحافظة على المال العام، والتعرف على ماهية دور الموظفين الحكوميين في تنفيذ القواعد والإجراءات والسياسات المعتمدة والمنصوص عليها.

### مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الضوابط الرقابية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الجهات الحكومية، وذلك نتيجة قلة المعرفة من قبل المراجعين بالمعيار الدولي في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي على الأصول، حيث اعتادت نظم المحاسبة الحكومية على عدم تسجيل الأصول واستهلاكاتها وإنما يتم التعامل مع الأصول بمثابة مصروف عادي (الأساس النقدي) يتم تمويله من الاعتمادات المخصصة في الميزانية، وعليه فإن عدم الاحتفاظ بالسجلات وعدم وجود نظام رقابي يترتب عليه إساءة استخدام الأصول، أو استخدامها في غير الأغراض المخصصة لها، وبناءً على ما سبق تمحورت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1- هل يتم بذل العناية اللازمة في تنفيذ الضوابط الرقابية على الأصول غير المتداولة غير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وللأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة العربية السعودية ؟
- 2- كيف يكون للرقابة على الأصول غير المتداولة غير المالية دوراً في خلق قيمة إضافية للجهة والمحافظة على المال العام؟

### هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية (الأصول الثابتة) بالمحافظة على المال العام من خلال وضع وتصميم منهجية واضحة ومحددة معتمدة في تصميمها على المعيار الدولي للقطاع العام والأدلة الإرشادية لممارسة مهنة المراجعة واللوائح والأنظمة الحكومية والمنهج العلمية في مجال المراجعة والتدقيق ليتم استخدامها من قبل المراجعين في الجهات الحكومية حتى تساهم في مراجعة وتدقيق الأصول بكفاءة.

### أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في واقع الاهتمام المتزايد بتطوير مستوى الرقابة الداخلية في القطاعات الحكومية لما لها من دور في قضايا أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد المالي والإداري، وحماية أصول الدولة من السرقة والضياع، وتحقيق الكفاءة والنمو الاقتصادي. من خلال الاستثمار الأمثل للأصول، والذي يتحقق نتيجة الامتثال للضوابط التنظيمية والسياسات الإدارية، واللوائح والأنظمة الحكومية والمعايير المحاسبية للأصول غير المالية غير المتداولة مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة الإدارية في توفير معلومات محاسبية سليمة ودقيقة مع إفصاح شفاف في التقارير المالية من أجل تحقيق الأهداف والنتائج المطلوبة للجهة الحكومية.

### فروض الدراسة

بالاعتماد على أسئلة الدراسة ووفقاً للأهداف المحدد لها تم صياغة عدة فرضيات رئيسية التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها وذلك على النحو الآتي:

- 1- لا يتم تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 2- لا يتم تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- 3- لا يتم تطبيق قواعد وإجراءات الرقابة السليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية.
- 4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

## حدود الدراسة

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على المؤسسات العاملة في القطاع العام، وتم اختيار عينة من هذا المجتمع بلغت (27) مؤسسة. وقد تمثل مجتمع الدراسة في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ممثلة في (قطاع الصحة، قطاع التعليم، قطاع الأمن، قطاع القضاء، قطاع الاتصالات، قطاع الشركات، وغيرها).
- الحدود الزمانية: تعتمد هذه الدراسة على بيانات الفترة الزمنية من (2021م / 2022م).
- الحدود البشرية: المدراء الماليين والمحاسبين وأعضاء لجان التدقيق ورؤساء لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين في القطاع الحكومي.

## الإطار النظري والدراسات السابقة

يمكن للباحثان تناول الإطار النظري الذي يمكن من خلاله شرح ماهية متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى الدراسات السابقة والتي من خلالها يمكن الوقوف على الفجوة البحثية التي تؤدي إلى صياغة مشكلة الدراسة وذلك على النحو التالي:

## الإطار النظري

### فيما يتعلق بالرقابة الداخلية

#### 1- مقدمة

- قامت الجهات المختصة بالمملكة العربية السعودية باتخاذ إجراءات هامة لدعم الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال والجهات الحكومية، وذلك من خلال صدور عدة قرارات منها كالتالي:
- صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (235) بتاريخ 1425/8/20هـ القاضي بتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول في الجهاز.
- صدور قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم (2/12) بتاريخ 1427/2/8هـ بالموافقة على قيام الهيئة بتوقيع اتفاقية تعاون مع معهد المراجعين الداخليين IIA.
  - في 1428/4/6 صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (129) بالموافقة على مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.
  - صدور الأمر السامي رقم (4942/ م ب) بتاريخ 1429/6/25هـ القاضي بعقد برنامج التعاون الفني بين الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين والمعهد الدولي للمراجعين الداخليين لإنشاء جمعية للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

#### 2- مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية

عرفت الرقابة الداخلية بأنها نظام شامل لكل مستويات المنظمة، حيث يحقق هذا النظام تشجيع الأفراد على إتباع السياسات الإدارية والسياسات العامة بما فيها القوانين والأنظمة الفرعية. (عبدالهادي والسيد، 2022: 58).

كما أن الرقابة الداخلية عبارة عن نظام متكامل يتألف من مجموعة من الأدوات والأفراد وظيفتها الأساسية هي المحافظة على أصول الوحدة الاقتصادية، وضبط بياناتها ودقة السجلات والتقارير الداخلية والخارجية، والامتثال للقوانين واللوائح، كما إن كلمة رقابة تحمل في طياتها العديد من المفاهيم منها "السيطرة" و"التحكم" و"المتابعة" وظيفتها الأساسية هي المراقبة سواء على مستوى الأفراد أو الأقسام أو أداء الوحدة ككل، وكذلك البد من الإشارة إلى أن مفهوم الرقابة الحديث أصبح أكثر توسعا ليشمل مفاهيم أخرى إضافة إلى المفاهيم التقليدية، منها تقييم المخاطر الداخلية والخارجية التي تحيط بعمل الوحدات الاقتصادية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الجهات العليا من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لمنع حدوثها أو تقليلها إلى أدنى مستوى. (عنيزة وخنجر، 2021: 100).

كما يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين على المستوى العالمي (2018) وفقا لإصدارات معايير الرقابة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة والخدمات ذات العلاقة بأن الرقابة الداخلية "عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير

المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة"، كما يشتمل مصطلح الرقابة الداخلية على هي مجموعة واسعة من الأنشطة ضمن العناصر التي يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر في المؤسسة ونظام المعلومات، بما في ذلك عمليات المؤسسات التجارية المتعلقة بإعداد التقارير المالية، والاتصالات، وأنشطة الرقابة ومراقبة أنظمة التحكم. حددتها اللائحة الموحدة لوحدة التدقيق الداخلي في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (2007) بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب المستخدمة بهدف حماية النقد والأصول الأخرى، وضمان دقة المحاسبة، وتطوير الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين بأنها الخطة التنظيمية وجميع الأساليب والتدابير المتسقة التي تتبناها المنظمة لحماية أصولها ومراقبة الدقة والثقة في بيئتها المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية مقدماً.

تُعد المراقبة الداخلية وفقاً لدليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2022) بأنها أحد العمليات الضرورية إذ تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تتخلل أنشطة الجهة، وتتأثر بإدارة الجهة وموظفيها. تتكون الرقابة من السياسات والمرافق والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد على ضمان تنفيذ التعليمات الإدارية وتطوير الكيان الخاضع للرقابة للتصدي بشكل مناسب لأي مخاطر تتعلق بحالات عدم الامتثال. وصممت المراقبة الداخلية لمعالجة المخاطر وتقديم تأكيدات معقولة، فمن خلال السعي إلى تحقيق مهمة الجهة، تعمل على كل من الوفاء بالتزامات المساءلة والالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة وحماية الموارد من الضياع وسوء الاستخدام والتلف وتنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وذات كفاءة وفعالة.

وعليه ترى الباحثتان بأن الرقابة الداخلية عبارة عن نظام شامل لكافة أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات مصممة بأسلوب منظم واقتصادي وفعال وكفاء وفقاً لأهداف الجهة من حيث الالتزام بسياسات الإدارة والتأكيد على دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتقديم معلومات إدارية ومالية في التوقيت المناسب.

### 3- الرقابة الداخلية في بيئة تقنية المعلومات

في إطار الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية الصادر وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (315) من حيث المفهوم والأهداف والمكونات، فإن على الرقابة الداخلية معالجات أنظمة تكنولوجيا المعلومات مما يساعد على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والتي تشمل الإجراءات المصممة في برامج الكمبيوتر، وتشمل هذه الإجراءات الضوابط العامة التي تؤثر على بيئة أنظمة تقنية المعلومات وتسمى الضوابط النظرية، وضوابط خاصة على التطبيقات المحاسبية تسمى الضوابط التطبيقية. (جمعة، 2009: 291).

وترى الباحثتان بأنه في ظل توفر إجراءات رقابية فعالة على أنظمة الحاسب الآلي مع الالتزام من قبل العاملين في إدارة الرقابة الداخلية على تنفيذها بكفاءة فإنها كفيلة في حماية موارد الجهة وبياناتها من الاستغلال أو الوصول غير المشروع لها مع تحديد الانحرافات والثغرات الموجودة في النظام والذي بدوره يسهم في تقديم مخرجات دقيقة عن جميع المعاملات المالية اللازمة، مع الحفاظ على الأموال العامة وممتلكات القطاع العام بسبب وجود رقابة فعالة على تكنولوجيا المعلومات.

### 4- مكونات الرقابة الداخلية:

يجب على إدارات القطاع العام اتباع المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف الرقابة، لذلك يجب أن تكون متوفرة في نظام الرقابة الداخلية. وتمثل هذه المقومات كما يلي: (هيكل التنظيم الإداري، استخدام كافة الوسائل الآلية، نظام محاسبي سليم، رقابة الأداء في الإدارات، الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات، اختيار الموظفين الأكفاء في المراكز المناسبة).

وقد قسمت مكونات الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

أ- البيئة الرقابية: تعد بمثابة الأساس للرقابة الداخلية حيث تؤثر على الوعي الرقابي وتعرف بأنها السياسات والإجراءات التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين في الوحدة الحكومية بخصوص أهمية الرقابة الداخلية، وتحدد البيئة الرقابية اتجاهات الجهة وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وتشمل العوامل البيئية الرقابية (الهيكل التنظيمي، فلسفة الإدارة واشتراك الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية، السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية، الالتزام بالكفاءة والأمانة والقيم الأخلاقية). (الدراوي والسرايا، 2002: 15)

ب- الأنشطة الرقابية: تعرف على أنها السياسات والأنشطة التي تساعد في التأكد من تنفيذ تعليمات الإدارة والتصرفات الضرورية التي تم اتخاذها لمقابلة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة، حيث إن لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات تنظيمية ووظيفية متعددة، وهي التي تتعلق في فحص أداء المنشأة ومعالجة الفصل بين المسؤوليات، وتعتمد على الوجود الفعلي.

ج- الإجراءات الرقابية: يجب أن يكون موظف الرقابة على معرفة كافية بالسياسات والأنشطة الرئيسية التي تستخدمها الجهة لمراقبة الأنشطة الرقابية المتعلقة بالتقارير المالية بما في ذلك كيفية استخدام هذه الأنشطة والسياسات لاتخاذ إجراءات تصحيحية، وأن يأخذ في الاعتبار طريقة تطبيق مكونات الرقابة الداخلية على المؤسسة، حيث تتغير طريقة تطبيق المكونات بتغير حجم الجهة وتعقد عملياتها، وأن يحصل على فهم للأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط عملية الرقابة، والمعرفة الكافية عن تصميم الأنشطة الرقابية المختصة المتعلقة بكل من مكونات الرقابة الداخلية، ويمكن تحقيق عملية إجراءات الرقابة الداخلية من خلال تقييم الأداء وتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وتحديد المسئول عنها (عبدالله، 2005: 228).

د- نظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية: أن يكون موظف الرقابة على معرفة كافية بفهم أنواع عمليات المؤسسة والسجلات المحاسبية والوثائق والمستندات والبيانات المؤيدة والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تتعلق بمعالجة العمليات وإجراء العمليات المحاسبية وتجهيزها لإعداد القوائم المالية (مرجع سبق ذكره، ص 228).

هـ- الإشراف والتوجيه: ويشمل الإجراءات والأساليب اللازمة لمتابعة تطبيق الجوانب الرقابية المختلفة للتحقق من أنها تعمل وفق الأهداف الموضوعية لها. (الدراوي والسرايا، 2002: 15)

#### 5- الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي:

يعتبر دور الرقابة الداخلية في القطاع العام من أهم الركائز الأساسية لأنه يساعد الإدارة العليا في وضع الخطط والسياسات المناسبة بناءً على التوصيات المقدمة. كما يقوم بتدقيق البيانات الإدارية والمحاسبية والتقارير والبيانات المالية التي تساهم في اتخاذ القرار. تهدف الرقابة أيضاً إلى ضمان عمل الكيان وفقاً للقوانين واللوائح والقوانين الحكومية المعمول بها.

#### 6- أهداف الرقابة الداخلية في القطاع العام:

تسعى الجهات الحكومية في الوقت الراهن على تنفيذ برامج تنموية وخطط تطويرية، وذلك بناءً على متطلبات رؤية المملكة، وعليه فإن على الجهات الحكومية تبني أهداف الرقابة الداخلية والتي تنحصر في الآتي:

تنفيذ الأهداف المخططة للوحدات الحكومية بكفاءة وفعالية وبطريقة منظمة وأخلاقية واقتصادية وذلك عن طريق تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخطط مع رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية المتمثل في تخفيض كل مصادر الإسراف في الموارد المالية والاقتصادية للجهة.

- حماية الموارد من الضياع والضرر من خلال فرض آليات رقابية على موارد الجهة وتحديد النفقات المطلوبة واتخاذ الإجراءات الفورية في أي انحرافات في الموارد.
- توفير معلومات تتصف بالدقة لتحقيق أهداف التقرير المحاسبي لتمكين الجهة بالرقابة على أداء مهامها وتقويم أداءها المالي والتشغيلي وإعداد الموازنات والخطط ورسم السياسة الاقتصادية للدولة.
- الالتزام بالنظم المعمول بها وفقاً للنظام الأساسي للجهة والسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل والتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على الجهة.

#### فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة غير المالية:

#### 1- مفهوم الأصول غير المتداولة غير المالية بالقطاع الحكومي:

وعُرفت الأصول في القطاع العام كما جاء في (مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام- الوحدة 2 للأصول الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 2020م) بأنه المورد الذي تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة أحداث سابقة والمورد هو بند ذو خدمة متوقعة أو ذات قدرة على توليد منافع اقتصادية ولا يعد الشكل المادي شرطاً ضرورياً للمورد.

ووفقاً (لدليل السياسات والإرشادات المحاسبية الصادر من وزارة المالية عام 2019) بأنه قسم أصول قطاع العام إلى قسمين فالقسم الأول من حيث قدرتها على توليد تدفقات نقدية صافية داخلية والمصنفة إلى أصول مولدة للنقد والأخرى غير مولدة للنقد أما القسم الثاني من حيث قدرته على التحويل إلى نقد فهو مصنف إلى (أصول متداولة - أصول مالية غير متداولة - أصول غير مالية غير متداولة).

ولكن دراسة البحث ستتناول عن الأصول غير المتداولة غير المالية والتي عرفها معايير المحاسبة الدولية) في القطاع العام (IPSAS) (المعيار رقم 17) الصادرة عن (مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بأنها الأصول الملموسة والتي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة تشغيلية واحدة.

ووصف المعيار مبادئ الاعتراف الأولي والمحاسبة اللاحقة من حيث (تحديد المبلغ المسجل وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة) للممتلكات والمصانع والمعدات بحيث يمكن لمستخدمي البيانات المالية التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والآلات والمعدات والتغييرات في هذه الاستثمارات، حيث يجب الاعتراف ببند المصانع والآلات والمعدات (Plant, Property and Equipment) كأصول فقط:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة (FairValue) لأصل الكيان بشكل موثوق.

## 2- الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول غير المتداولة غير المالية في الجهات الحكومية

### أ- طريقة الإثبات:

#### جدول (1)

البند الرئيسي	البند الفرعي	التكلفة
ضمن مجموعة العارات والآلات والمعدات بقائمة المركز المالي	تسجل بحساب المباني غير السكنية	تكلفة مبنى
	تسجل بحساب الأراضي	تكلفة الأرض المقام عليها المبنى
	تسجل بحساب تحسينات الأراضي	تكلفة المواقع المجاورة
	حساب الآلات والمعدات، باستثناء وسائل النقل	تكلفة المصاعد الكهربائية في المبنى
	تسجل بحساب التجهيزات	تسجيل تكلفة البوابة الإلكترونية للمبنى
	تسجل بحساب الدفعات المقدمة للموردين	قيمة عقد الصيانة المدفوعة مقدماً لمدة عامين

عند التأكيد الأولي، من الضروري مراعاة تصنيف أصناف العقارات والآلات والمعدات إلى بنود رئيسية وفرعية وفقاً لمخطط الحسابات الموحد، حيث قد تقع بعض الكيانات في خطأ التصنيف والتبويب، والذي يجب عرضها بدقة (دليل السياسات والإرشادات المحاسبية، وزارة المالية 2019)، والجدول (1) يوضح ذلك.

#### مثال:

- قامت الجهة الحكومية بشراء مبنى إداري بتكلفة (5 مليون) فإنها تبوب كآلاتي:
- يجب إثبات عناصر التكلفة في التاريخ الذي تم فيه تكبدها.

- يجب إثبات أصول البنية التحتية على أنها بنود عقارات ومعدات.
- يتم إثبات المباني التاريخية والمناطق الطبيعية المحمية في السجلات كأحد بنود عقارات ومعدات عندما تستوفي تعريفها وضوابط إثباتها.
- تكلفة البرامج التقنية التي تقوم الجهات بشراءها لتشغيل أحد البنود ولا تستطيع تشغيل البند بدونها تصنف على أنها أحد عناصر تكاليف الاقتناء لهذا البند.

### ب- طرق القياس المحاسبي

عرف القياس المحاسبي وفقاً (إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام في دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام بالمملكة العربية السعودية الصادر من وزارة المالية عام 2020)، بأنه يقصد بالقياس المحاسبي تحديد قيمة المبالغ بالريال لعناصر العقارات والآلات والمعدات التي استوفت ضوابط إثباتها في سجلات الجهة.

وقسمت طرق القياس المحاسبي المستخدمة في التسجيل للأصول غير المتداولة غير المالية إلى:



## ■ التكلفة التاريخية

- وفقاً لما جاء في دليل السياسات والإرشادات المحاسبية قسم(17):عن العقارات وآلات والمعدات، وزارة المالية 2019 بأنه يكون اقتناء الأصل إما عن طريق الشراء من الغير أو عن طريق التصنيع والتشييد الذاتي.
- سعر الشراء متضمناً رسوم الاسترداد وضرائب المشتريات غير القابلة للاسترداد مطروحاً منه الخصومات التجارية والتخفيضات.
- يضاف إلى ذلك التكاليف المرتبطة مباشرة بإحضار الأصل إلى الموقع والشرط اللازم لتشغيله بالطريقة التي حددتها الإدارة.
- يضاف إليه التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه في نهاية مدة استخدامه.
- مع الأخذ بالاعتبار بأن هناك تكاليف لا تدخل من ضمن التكلفة مثل (تكاليف افتتاح مرافق جديدة، تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة، تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد، تكاليف تدريب الموظفين، تكاليف الإدارية والعمومية).

## ■ القيمة العادلة

- يتم تسجيل بنود العقارات والآلات والمعدات التي تم الحصول عليها عن طريق التبرع أو المصادرة بالقيمة العادلة في تاريخ الصرف بثلاث طرق وفقاً للدليل الشامل لجرد وتقييم الأصول للجهات الحكومية، وزارة المالية 2020، وهي:
- أسلوب السوق: ويتم تطبيقه عندما يكون للأصل المراد تقييمه أو أصول مشابهة له سوق نشط مبني على العرض والطلب ومن ثم تعتمد عملية التقييم على أن قيمة الأصل المراد تقييمه يتم تقديرها بمعلومية أصل أو أصول أخرى مماثلة له في السوق النشط.
- أسلوب الدخل: تعتمد على مفهوم القيمة الحالية لخصم التدفقات النقدية المستقبلية إلى قيمة واحدة حالية (التدفقات النقدية المخصومة) من خلال الإشارة إلى قيمة الإيرادات أو التدفقات النقدية الداخلة (إذا كان الأصل المراد تقييمه يولد النقد) أو توفير التكاليف من أصل (إذا كان الأصل المراد تقييمه غير مولد للنقدية) ومن ثم يتم تحديد قيمة الأصل وفقاً لهذا الأسلوب بإتباع الخطوات التالية:
- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن دخل الأصل (مثل صافي الدخل التشغيلي أو صافي القيمة الإيجابية).
- تحديد معدل الخصم أ، معدل الرسملة.
- حساب القيمة الحالية للدخل المتوقع للأصل للوصول إلى القيمة الرأسمالية له.
- حيث ينبغي تطبيق أسلوب الدخل في تقييم الأصول ويعطى له الأولوية عندما تكون قدرة الأصل غير المتداول على توليد الدخل هو العنصر الأساسي الذي يؤثر على تحديد قيمته من وجهة نظر المشاركين في السوق، مثل العقارات الاستثمارية إضافة عندما تتوفر توقعات معقولة عن قيمة وتوقيت الإيرادات المستقبلية للأصل محل التقييم، وفي حال عدم وجود سوق نشط للأصل المراد تقييمه.
- أسلوب تكلفة الاستبدال: يعتمد على استخدام المفهوم الاقتصادي والذي يعكس أن المشتري لن يدفع مقابل أصل ما أكثر من تكلفة الحصول على أصل ذي منفعة مماثلة له، عن طريق الشراء أو البناء وينبغي أن يطبق هذا الأسلوب إذا توافر أي من الشرطين وهما: عندما يتمكن المشتري من إعادة إنتاج الأصل بنفس خصائص الأصل محل التقييم دون قيود تنظيمية أو قانونية وأن يتم إنتاج الأصل بسرعة كافية بحيث لا يضطر المشارك إلى دفع مبلغ إضافي لاستخدام الأصل فوراً، كما لا ينتج الأصل المراد تقييمه الدخل بطريقة مباشرة ومن ثم لا يمكن استخدام أي من أسلوب السوق أو الدخل، ويتم حساب قيمته كالتالي:
- قيمة الأصل المراد تقييمه = تكلفة الاستبدال المستهلكة = ((تكلفة الاستبدال الحالية مطروحاً منه قيمة استهلاك أو تقادم الأصل المراد تقييمه))

## ■ تقادم الأصل غير المتداول

- تتطلب تقييم الأصل في تاريخ تحولها إلى أساس الاستحقاق أول مرة تقييم قيمة مالية مقابل تقادم هذا الأصل، ويجب التمييز بين ثلاث أنواع:

- التقادم المادي: أي مقدار الخسارة في المنفعة من الأصل بسبب التدهور المادي للأصل أو مكوناته الناتجة عن عمره.
- نسبة الاستهلاك مع الأخذ بالاعتبار التقادم المادي = العمر الفعلي للأصل / العمر الإنتاجي للأصل.
- التقادم الوظيفي: أي مقدار الخسارة في قيمة الأصل بسبب تصميم الأصل الذي لا يتوافق مع المتطلبات الحالية.
- التقادم الاقتصادي: أي مقدار الخسارة في قيمة أو فائدة الأصل التي تنتج عن عوامل خارجية مثل الأنظمة الحكومية. (الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين، 2022: 65)

#### ج- قياس وتسجيل استهلاك العقارات والآلات والمعدات:

ويعرف الاستهلاك (Depreciation) وفقاً لدليل السياسات والإرشادات المحاسبية قسم (17): عن العقارات وآلات والمعدات، وزارة المالية 2019 بأنه هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي وبينت خصائص الاستهلاك كالآتي:

- يتم احتساب الإهلاك لبند العقارات والآلات والمعدات عندما تكون متاحة للاستخدام والتشغيل.
- يتم تسجيل مصروفات الإهلاك كأحد مصروفات الكيان في بيان الأداء المالي.
- مصروف الإهلاك هو مصروف دفترى لا ينتج عنه أي تدفقات نقدية خارجة في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بها وتسجيلها في الدفاتر.
- يتم احتساب مصروف الإهلاك لكل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات باستثناء الأراضي التي لم يتم إهلاكها.
- عند احتساب قيمة مصروف الإهلاك فإنها تتأثر بالعوامل التالية:
- تكلفة البند (Cost) = التكلفة التاريخية للبند عند التسجيل الأولي بسجلات الجهة.
- العمر الإنتاجي للبند (Useful Life) = يقصد بها الفترة الزمنية التي يتوقع أن يكون البند متاح للاستخدام من قبل الجهة خلالها.
- القيمة المتبقية للبند (Residual Value) وهي المبلغ المقدر الذي كانت ستحصل عليه الجهة حالياً.
- كل جزء من البند تكون تكلفته مهمة بالنسبة إلى إجمالي تكلفة البند.
- مثال / يجب استهلاك كل من الأرصفة والتركيبات والمنعطفات والإنارة في شبكة طرق بشكل منفصل وعلى الرغم من ذلك يكون لجزء مهم من بند العقارات والآلات والمعدات نفس العمر الإنتاجي ونفس طريقة الاستهلاك لجزء مهم آخر من ذلك البند نفسه أي يتم تجميع هذه الأجزاء لتحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي.
- الطريقة المستخدمة في حساب مصروف الاستهلاك السنوي للبند وتحسب بعدة طرق:
- طريقة القسط الثابت: تؤدي هذه الطريقة إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي للأصل.
- طريقة القسط المتناقص: وتؤدي إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي للأصل.
- طريقة وحدات الإنتاج: تكون التكلفة على أساس الاستخدام.
- تقتضي إرشادات وزارة المالية استخدام طريقة القسط الثابت في استهلاك العقارات والمعدات ومع ذلك إذا تبين للجهة أن هناك طريقة أخرى للاستهلاك بخلاف طريقة القسط الثابت يجب عليها استخدام الطريقة الأخرى مع ضرورة الإفصاح عن الأسباب التي دعت إلى استخدامها.

#### د- التفرقة بين مصروفات بنود العقارات والآلات والمعدات:

- يجب مراعاة تسجيل النفقات بسجلات الجهة مع معرفة إن كانت مصروفات خاصة بالفترة المالية وتحمل على قائمة الأداء المالي للجهة أو مصروفات رأسمالية تضاف للقيمة الدفترية للبند، وتنقسم المصروفات وفقاً لما جاء في حقيبة تدريجية للمحاسبة عن الأصول غير المتداولة غير المالية (وزارة المالية، 2022) إلى:
- تكاليف الاستبدال: يتم إثباتها ضمن القيمة الدفترية للبند في تاريخ تكبدها.
- تكاليف الفحوصات الدورية: عندما يكون هناك إجراء فحوصات دورية للبند شرطاً لاستمرار تشغيل البند

- وتثبت من ضمن القيمة الدفترية للبند.
- تكاليف الصيانة اليومية: يتم إثباتها عند تكبدها ضمن عناصر مصروفات الجهة بقائمة الأداء المالي لها.
- وعند إثبات تكاليف الاستبدال وتكاليف الفحوصات الدورية دون الصيانة يجب إثباتها بأحد المداخل التالية:
- مدخل الإحلال:
  - طبقاً لهذا المدخل يتم إحلال تكلفة الأصل الجديد القديم.
  - يتم استخدام هذا المدخل إذا كان هناك حساب مستقل للأصل.
- مدخل رسمة التكلفة:
  - طبقاً لهذا المدخل يتم رسمة تكلفة استبدال الأصل الجديد دون إقفال تكلفة الأصل القديم.
  - يعتمد على إضافة تحسينات أو الإحلال على تكلفة الأصل القائم (زيادة تكلفة الأصل).
- مدخل تخفيض مجمع الاستهلاك:
  - يستخدم إذا كانت نفقات التحسينات تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي دون إدخال أي تحسينات في جودة أو كمية الخدمات.
  - يتم إثبات تكاليف التحسينات من خلال تخفيض رصيد حساب مجمع استهلاك.

### فيما يتعلق بالمحافظة على المال العام

#### 1- مفهوم المحافظة على المال العام

يعتبر الحفاظ على المال العام من أفضل أشكال الرقي والتقدم، ومظهر من مظاهر الانتماء والولاء للأمة، والحفاظ على قوتها وتماسك مجتمعتها، مما يساعد على مواجهة الأعداء والمتآمرين وإحباط مؤامراتهم، بما من شأنه تطوير البلاد، وتحسين مستوى الأفراد وقوة المجتمع وإيجاد مكان محترم ودور فاعل بين الأمم والحضارة العالمية، كما أن المحافظة على الأموال العامة مظهر من مظاهر الأخلاق الحميدة للفرد والوفاء للأمة وتاريخها وشهادتها ومناضليها (أبو النور، 2011: 2).

وتم تعريف المال العام في النظام السعودي بأنه كل ما تملكه وتديره وتشرف على إنشائه الحكومة في المملكة العربية السعودية وذلك لغاية المنفعة العامة للشعب، ويكون المال العام على شكل نقود أو أراضي أو آليات أو مباني أو مرافق عامة أو مؤسسات رسمية أو شوارع، ويعتبر مختصر للمال العام هو كل شيء ينتفع منه عامة الناس، على عكس مفهوم المال الخاص إذ إنه مملوك من قبل أشخاص أو مؤسسات خاصة تعود بالربح على أصحابها. (<https://mohamie-riyadh.com>).

وتعتقد الباحثان أن المال العام هو كل ما تملكه الدولة وهي المسئولة عن إدارته لخدمة المجتمع وتنميته.

#### 2- عقوبات الاختلاس في النظام السعودي

ووفقاً للمرسوم الملكي (رقم 43) للعام 1377هـ تم تحديد عقوبة الاختلاس في النظام السعودي أو من يقوم بتبديد الأموال العامة تبعاً للمادة الثانية من المرسوم (السجن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات بالإضافة للغرامة المالية التي تفرض على المختلس والتي قدرت بنحو لا يتجاوز خمسة ملايين)، ومن الممكن أن تفرض العقوبات معاً على الجاني، وتفرض عقوبة الاختلاس في النظام السعودي على كل من قام بالاستيلاء على مال عام أو العمل على المشاركة بالاستيلاء عليه بحكم عمله، أو قام بالتصرف بالأموال العامة بصورة غير مشروعة أو سهل الأمر لغيره، وهي الحبس إضافة للغرامة المالية وإعادة الأموال التي تم اختلاسها.

وفق نظام تأديب الموظفين وما تم تسويته من قبل القضاء في سلطة التأديب في المملكة العربية السعودية، فقد تمت الموافقة على عقوبات كل موظف ثبتت إدانته بالاختلاس من قبله، حيث تم فصله من الوظيفة العامة وعزله وعدم قبوله في أي منصب عام نتيجة الحكم عليه بارتكاب جريمة جنائية ضد الشرف والأمانة، وحرصاً من المملكة لمكافحة أي جرائم قررت بمنح مكافآت للموظف العامل على كشف الجرائم والمخالفات المنصوص عليها في النظام بناء على الفقرة (6) من المادة (السادسة) من النظام وحددت معايير صرفها (قواعد منح المكافآت المالية للعاملين على كشف الجرائم والمخالفات المنصوص عليها في نظام مكافحة التستر).

### 3- دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الحفاظ على المال العام:

قبل التطرق إلى الإجراءات، من الضروري تحديد أعمال إدارة الأصول التي لها دور في كيفية اتخاذ القرارات الصحيحة وتحسين الخدمة المقدمة مع خلق توازن بين الفرص والتكاليف والمخاطر المحتملة مقابل مستوى الأداء المطلوب لهذه الأصول لتقديم المستوى المستهدف من الخدمات المتمثل في:

#### أ- تحديد مسؤولية شراء أو إنشاء الأصول:

- في هذه الحالة، يجب أن يكون هناك لائحة خاصة لشراء الأصول، تحدد فيها السلطات وطرق الشراء ومن له الحق في الموافقة على ذلك، وفي العادة يتم شراء الأصول عن طريق إعداد مذكرة خاصة من دفتر مسلسل الأرقام ترسل إلى الحسابات لتتبع عملية الشراء، ونسخة أخرى إلى إدارة المشتريات، حيث يتم من خلال إدارة المشتريات تحديد إجراءات الشراء والاستلام والفحص والسداد.

- يتولى شخص مسؤول تقرير عملية الاستغناء عن الأصول ويتم ذلك عن طريق عمل محضر فحص موقع علياً من لجنة فنية مسؤولة عن معاينة الأصل وإعداد رأيها الفني عن حالة الأصل، في حالة الإقرار بإعلان بطلان الأصل، يتم إعداد محضر فحص من دفتر الرقم التسلسلي، وترسل نسخة منه إلى إدارة الحسابات لمتابعة عملية الاستغناء عن الأصل.

- نظراً لأن عملية الاستغناء عن الأصول تتعرض للعديد من جوانب الاختلاس والتلاعب، لذلك من الضروري فصل مسؤولية اتخاذ قرار بالاستغناء عن الأصل عن مسؤولية بيع الأصل عن عملية تحصيل قيمة الاستغناء عن الأصل، وأمثلة على الاحتيايل عند بيع الأصول يتم بيعها بسعر أقل من السعر المتفق عليه مع المشتري أو الاستغناء عن أصل قديم ثم إعادة إصلاحه واعتباره أصل جديد.

- ضرورة استخدام برنامج إلكتروني لمراقبة الأصول الداخلة والخارجة من وإلى الجهة، للتأكد من عدم خروج أي أصل إلا بأذن معتمد من شخص مسؤول.

- يتعين تحديد عمليات الإضافات والاستبعادات من الأصول طبقاً لخطة زمنية يتم على أساسها إعداد التقارير اللازمة لمعرفة أي انحرافات أو فروق بين المصروفات الرأسمالية المخططة وبين الرأسمالية الفعلية واتخاذ العلاج المناسب.

- عمل الدراسات اللازمة لمواعيد وتكاليف الصيانة الدورية حتى لا يتخذ من هذا البند من بنود المصروفات وسيلة للتلاعب والاختلاس.

- ضرورة تحديد سياسة معينة للترقية بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية، وعند استخدام الجهة لأكثر من أصل، يفضل استخدام حساب مراقبة إجمالي الأصول وحسابات فرعية لكل أصل على حده. (عبد الغفار، 2018)

#### ب- إمساك سجل الأصول الثابتة:

يلزم إعداد سجل تحليلي لأنواع الأصول التي تمتلكها الجهة، وعن طريق هذا السجل يمكن بيان المعلومات لخاصة بتاريخ شراء الأصل ورقمه ومواصفاته ومكان التركيب، واسم المورد، وتكلفة الأصل، وعمره الإنتاجي ومعدل الإهلاك، بدل الإهلاك السنوي، الرصيد وقيمة الإنقاذ للأصل، وبالتالي فإن هذا السجل مفيد في الجوانب التالية:

- تسهيل احتساب الإهلاك لكل من الأصول الثابتة غير المتداولة على حدة.

- متابعة ما يطرأ على الأصول من تطورات سواء بالنسبة للإضافات أو الاستبعادات.

- إجراء القيود المحاسبية اللازمة سواء عند نهاية الفترة المالية بالنسبة لقيود الإهلاك أو عند التصرف في الأصل بالبيع أو الإزالة أو الاستبدال.

- الحصول على بيانات مهمة ومفيدة في حال التفكير في استبدال الأصل القديم بأخر جديد وتسهيل عملية اتخاذ القرار.

- تسهيل عملية حساب الإهلاك على أساس قيمة الاستبدال عند الرغبة.

- يفضل مسك لكل مجموعة من الأصول الثابتة المتجانسة بطاقات معينة يظهر فيها رصيد أول المدة والإضافات والاستبعادات أثناء الفترة، ورصيد آخر المدة لكل أصل على حده، وهذه البطاقات تمثل أستاذ فرعي الأصول غير

متداولة يتم مطابقة مجموعها مع حساب مراقبة الأصول الغير متداولة، على أن يقوم بهذه المطابقة شخص مسؤول بخلاف الشخص الذي يقوم بعملية الشراء أو البيع أو الاحتفاظ بعهددة الأصول أو سجلاتها ولا بد من الإطلاع على بعض فواتير شراء الأصول خلال العام ومدى التقيد بقواعد الشراء والموافقات النظامية عليها وفق لوائح الشركة ومدى صحة الإدخال والخروج من المخازن لإثبات تلك الأصول ومعدلات الإهلاك التي تم التوصية باحتسابها على مدار العمر الإنتاجي للأصل. (مرجع سبق ذكره)

#### ج- المطابقة الدورية ومتابعة الإجراءات العامة من قبل موظفي القسم:

- وعليه فإن وجود الرقابة على الأصول غير المتداولة غير المالية تسهم بالآتي:
- التحقق من مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الأصول غير المتداولة غير المالية، وطرق قياسها مع صحة احتساب قيم الأصول والإفصاح عنها في المركز المالي للمنشأة.
- تحقق من الامتثال للوائح الحكومية المعمول بها فيما يتعلق بالأصول غير المالية وغير المتداولة.
- التحقق من مدى تطبيق الدورة المستندية للأصول غير المالية غير المتداولة بشكل كامل وفعال وجودة عالية، مع تحديد التعديلات التي يجب أن تحدث في الدورة المستندية واتخاذ القرار بشأنها.
- التحقق من النظم الإلكترونية المستخدمة في إدارة الأصول والتعرف على المخاطر والثغرات في البرنامج وقوة حماية البرنامج من سوء الاستخدام.
- التحقق من تنفيذ الإنفاق على الأصول وفقاً للاعتمادات المخصصة مع أوجه الصرف المطلوبة وجدية الصرف في ذلك.
- معرفة الاحتياج الفعلي لأصول الجهة مع تقدير قيمتها في الاعتماد المالي لدى الحكومة.
- إعداد جداول الصيانة الدورية للأصول الغير متداولة الغير مالية الإنتاجية، للمحافظة على جودة خدماتها واستدامتها، مع تتبع حركة الأصول غير المتداولة غير مالية.
- التحقق من جودة ودقة التقارير المقدمة، التي تساهم في تحسين جودة الخدمات والعمل الذي تقدمه الجهات العامة (عاطف، 2014).

### الدراسة التطبيقية

#### منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي القائم على جمع البيانات من خلال توزيع قائمة استقصائية صممت بهدف تحديد دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة (الأصول الثابتة) في الحفاظ على المال العام، وذلك لاختبار الفروض والإجابة على أسئلة الدراسة والتي تم تطويرها من خلال الدراسات السابقة ومجموعة من الخبراء.

#### مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في القطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية وتم اختيار عينة من هذا المجتمع والتي بلغت (27) مؤسسة، وذلك عن السنة المالية لها في 12/31 من كل عام والتي تتوافر تقاريرها المالية وكافة البيانات عنها، هذا فبلغ عدد الأفراد الذين أجابوا على قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها (120) فرد من عينة الدراسة، ويوضح جدول (2) عدد المؤسسات عينة الدراسة موزعة على القطاعات المختلفة.

كما يوضح جدول (3) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

#### جدول رقم (2)

المؤسسات والأفراد عينة الدراسة موزعة على القطاعات المختلفة

م	القطاع	عدد المؤسسات	النسبة	عدد الأفراد	النسبة
1	قطاع الصحة	7	25.93	31	25.83
2	قطاع التعليم	8	29.63	42	35.00
3	قطاع القضاء	4	14.81	5	4.17
4	قطاع الأمن	1	3.70	3	2.50
5	قطاع الشركات	2	7.41	15	12.50
6	قطاع الاتصالات	2	7.41	15	12.50
7	أخرى	3	11.11	9	7.50
	المجموع	27	100	120	100

## أدوات جمع البيانات

### جدول رقم (3)

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغير	الفئة	العدد النسبية المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	0.00
	من 30 سنة إلى 40	32.5
	من 40 سنة إلى 50	50.00
	من 50 فما فوق	17.50
المؤهل العلمي	شهادة ثانوية	7.50
	بكالوريوس	66.67
	دبلوم	11.67
التخصص العلمي	ماجستير	14.17
	محاسبة	60.83
	إدارة مالية	15.83
	إدارة أعمال	0.00
	اقتصاد	8.33
المسمى الوظيفي	أخرى	15.00
	موظف	7.50
	رئيس قسم	27.50
الخبرة في مجال التدقيق	مدیر	27.50
	غير ذلك	37.50
	أقل من 5 سنوات	37.50
التدقيق	من 5:10 سنوات	5.00
	من 10:15 سنة	35.00
	15 سنة وما فوق	22.50

استخدمت الباحثان قائمة استقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات، كما تم الاستعانة بالدراسات والأبحاث السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة في عملية تصميم قائمة الاستقصاء، ولكي تتلاءم مع تحقيق أهداف الدراسة الحالية والإجابة على التساؤلات، فقد تم تصميم قائمة استقصائية مكونة من (43) جملة وقسمت إلى جزأين:

- القسم الأول: ويتضمن البيانات الشخصية (العمر، المؤهل الأكاديمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، الخبرة في مجال التدقيق).

- القسم الثاني: مقسم إلى ثلاثة محاور وهي:

- المحور الأول: ويتضمن مدى تطبيق دورة مستندية متكاملة للرقابة على الأصول غير المتداولة غير المالية.
- المحور الثاني: ويتضمن مدى تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية.
- المحور الثالث: ويشمل مدى تطبيق قواعد وإجراءات الرقابة السليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة.

صُممت قائمة الاستقصاء بناءً على طريقة ليكرت ذات الخمس

نقاط، وتم تحويل الإجابات الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية، حيث يتم الإجابة على الأسئلة وفقاً لوزن مرجح يتراوح من (1) إلى (5) درجات، وفقاً إلى ما يراه البند مناسباً، ويوضح الجدول رقم (4) ذلك.

### جدول رقم (4)

مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في قائمة الاستقصاء

موافق بشدة	موافق حد ما	غير موافق بشدة	غير موافق حد ما	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

### اختبار صدق قائمة الاستقصاء

1- صدق المحتوى لأداة الدراسة: تم التحقق من صدق المحتوى لقائمة الاستقصاء بعرضها على مجموعة من المحكمين مكونة من (5) أعضاء هيئة تدريس من ذوى الخبرة في المحاسبة بهدف إبداء رأيهم حول صحة ودقة محتوى قائمة الاستقصاء من حيث وضوح العبارات والصياغة اللغوية ومناسبتها لقياس ما وضعت من أجله وانتمائها للمجال الذي تتبع له، وإضافة أو تعديل أو حذف ما يروونه مناسباً على العبارات، وتم الأخذ بالتعديلات المقترحة التي تم الاتفاق عليها بنسبة (80%) من المحكمين حيث تتكون قائمة الاستقصاء بصورتها النهائية من (43) عبارة.

2- صدق البناء لأداة الدراسة: تم تطبيق قائمة استقصاء على عينة استطلاعية قوامها (30) فرد من العاملين بالقطاع العام من مجتمع البحث ومن خارج العينة الأصلية، للتحقق من مؤشرات صدق البناء، وتم حساب معاملات الارتباط البيئية لمحاور قائمة الاستقصاء، وذلك باستخدام معامل بيرسون، هذا ما يوضحه جدول (5)، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين محاور قائمة الاستقصاء ما بين (0.62:0.79).

### جدول رقم (5)

معاملات الارتباط البيئية بين محاور قائمة الاستقصاء

المحاور	تطبيق دورة مستندية واجراءات متكاملة مالية سليمة رقابية سليمة	تطبيق قواعد تطبيق قواعد تطبيق قواعد
تطبيق دورة مستندية متكاملة	0.62	0.69
تطبيق قواعد واجراءات مالية سليمة	0.71	0.72
تطبيق قواعد واجراءات رقابية سليمة	0.68	0.79

### ثبات قائمة الاستقصاء:

للتأكد من دقة قائمة الاستقصاء وإمكانية تطبيقها، قامت الباحثتان بحساب معامل ألفا كرونباخ لقائمة الاستقصاء، وذلك لبحث مدى

**جدول رقم (6)**  
**معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمحاور قائمة الاستقصاء**  
**والاستقصاء ككل**

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
مدى تطبيق دورة مستندية متكاملة للرقابة على الأصول غير المتداولة غير المالية	9	0.75
مدى تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية	21	0.82
مدى تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية	13	0.78
الدرجة الكلية	43	0.89

إمكانية الاعتماد على هذا الاستقصاء في جمع البيانات وتحليلها، ويوضح جدول (6) قيم معاملات ألفا كرونباخ لمحاور قائمة الاستقصاء والاستقصاء ككل.

يتضح من جدول (6): أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت ما بين (0.75: 0.82)، بينما بلغ معامل ألفا كرونباخ للاستقصاء ككل (0.89)، لذا فجميع معاملات ألفا كرونباخ دالة إحصائياً ومرتفعة، مما يشير إلى توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لقائمة الاستقصاء ومقبولة لأغراض الدراسة، حيث يعتبر معامل ثبات ألفا كرونباخ مقبول إذا زاد عن (0.60).

**المعالجات الإحصائية:**

أدخلت بيانات الدراسة على الحاسب الآلي وتمت معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS حيث تم استخدام المعالجات التالية:

- المتوسطات الحسابية.
- الانحرافات المعيارية.
- تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way Anova.

**جدول رقم (7)**  
**المتوسط المرجح لقائمة**  
**الاستقصاء ليكرت الخماسي**

مستوى الموافقة	المتوسط المرجح
موافق بشدة	5.00 - 4.20
موافق	4.19 - 3.40
محايد	3.39 - 2.60
غير موافق	2.59 - 1.80
غير موافق بشدة	1.79 - 1.00

استخدمت الباحثان مقياس ليكرت الخماسي لتصحيح قائمة الاستقصاء وتحليل بيانات الدراسة الميدانية بإعطاء كل عبارة درجة واحدة من درجاته الخمس (موافق بشدة، موافق، إلى حد ما، غير موافق، غير موافق بشدة) وهي تمثل رقمياً بـ (5، 4، 3، 2، 1)، على الترتيب وسيتم اعتماد المقياس التالي لأغراض تحليل النتائج، حيث يتمثل المتوسط المرجح لهذا الاستقصاء كما في جدول (7).

**نتائج الدراسة ومناقشتها:**

**النتائج المتعلقة بالفرض الأول:** لا يتم تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

**جدول رقم (8)**

**نتائج التحليل الإحصائي لمدى تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية**

م	العبارة	المتوسط الانحراف الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتم تطبيق الدورة المستندية للأصول الثابتة بشكل كامل وكفاءة عالية وفقاً للأنظمة واللوائح الحكومية	4.20	0.84
2	غياب التدريب على تسجيل المعاملات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي	3.35	1.28
3	يوجد محاضر جرد فعلية للأصول الثابتة مطابقة للواقع نهاية السنة المحاسبية	4.00	1.12
4	يتم تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي على الأصول بكفاءة عالية من قبل فريق العمل من حيث تسجيلها وطرق قياسها وصحة احتساب قيم الأصول والإفصاح عنها في المركز المالي للجهة	3.58	1.20
5	يتم إعداد سجل تحليلي لأنواع الأصول التي تمتلكها الجهة، الموضح به المعلومات الخاصة بتاريخ شراء الأصل ورقمه ومواصفاته ومكان التركيب، واسم المورد، وتكلفة الأصل، وعمره الإنتاجي ومعدل الإهلاك، ومخصص الإهلاك السنوي والرصيد والقيمة التخريدية للأصل	3.68	1.17
6	يكون للمراجع صلاحية طرح أي تعديلات يجب أن تطرأ على الدورة المستندية واتخاذ قرار بشأنها.	3.70	1.03
7	يتم استخدام برامج محوسبة لتسجيل كافة القيود والسجلات المحاسبية وحفظ مستندات الأصول واحتساب الاستهلاك للأصل	4.13	0.98
8	نشوء خطأ في الفترة السابقة في تصنيف البنود الفرعية للأصول الثابتة على الميزانية	3.55	0.89
9	يتم الحصول على تقارير دقيقة عن حالة الأصول وعن الأصول منتهية العمر الإنتاجي والأصول المعاد تقييمها وفق أسس إعادة تقييم الأصول	3.73	1.10

يتضح من جدول (8) ما يلي: جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة بشدة على العبارة رقم (1) حيث بلغ متوسط تلك العبارة (4.20)، كما جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على العبارات (3)، (4)، (5)، (6)، (7)، (8)، (9) حيث تراوحت متوسطات تلك العبارات ما بين (3.55:4.13)، وجاءت أيضاً إجابات أفراد عينة الدراسة محايد على العبارة رقم (2) والتي بلغت (3.35). تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى أن الدورة المستندية تعتبر من الضروريات في العملية المحاسبية بشكل عام، حيث تساعد على تحديد الوظيفة أو النشاط المطلوب تنفيذه من قبل الإدارة، وكذلك معرفة قيمة الأصول والالتزامات المستخدمة في تنفيذ المهام المختلفة، وارتباط الأقسام المسئولة عن تنفيذ الوظائف مشتركة، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بشكل سليم، وجمع البيانات وتزويد الإدارة بها، وتسهيل الوصول إلى المستندات المحاسبية بين الأقسام.

هذا ما أكدته دراسة (غياب صائب، 2022) والتي أشارت إلى أهمية التحرك الحكومي نحو اعتماد أي من نماذج الرقابة الداخلية لتطبيقها ضمن بيئة وحاجات القطاع العام وبشكل خاص الدليل الإرشادي كونه صمم ليلائم طبيعة هذه الوحدات وتقديمه لأهداف تحقق المنفعة العامة للمجتمع، ودراسة (filipiak,2012) والتي أشارت إلى ضرورة إعطاء الأهمية الملائمة لوحدة الخزينة، وللرقابة الداخلية مهمة تأكيد تنفيذ السياسات والإجراءات.

**النتائج المتعلقة بالفرض الثاني: لا يتم تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية.**

#### جدول رقم (9)

نتائج التحليل الإحصائي لمدى تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية

م	العبارة	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري
10	التقيد بالإجراءات الإدارية والمالية على الأصول الثابتة والمفروضة على الجهة	4.03 0.96
11	يتم إجراء الجرد بشكل دوري بانتظام مع إعداد تقارير بهذا الشأن	4.30 0.75
12	يوجد ثبات في السياسة المحاسبية متبعة في حساب أقساط الإهلاك السنوية للأصول الثابتة ومعالجة المخصصات عند انتهاء العمر الإنتاجي للأصل	3.78 1.17
13	يتم معرفة الاحتياج الفعلي لأصول الجهة من قبل الإدارة المالية مع تقدير قيمتها في الاعتماد المالي لدى الحكومة	3.83 1.09
14	يتم التأكد من تنفيذ الإنفاق على الأصول وفقاً للاعتمادات المخصصة مع أوجه الصرف المطلوبة وجدية الصرف في ذلك	3.98 0.85
15	يتم تحديد عمليات الإضافات والاستبعادات من الأصول طبقاً لخطة زمنية يتم على أساسها إعداد التقارير اللازمة لمعرفة أي انحرافات أو فروق بين المصروفات الرأسمالية المخططة وبين الرأسمالية الفعلية واتخاذ العلاج المناسب	3.80 0.95
16	يوجد عقود تأمين على الأصول الثابتة ودراسة مدها وصلاحياتها وشروطها	3.58 1.18
17	يتم استلام الأصول من قبل لجان مهمتها مطابقة المواصفات وفقاً لطلبات الشراء المرفقة مع أوامر الشراء أصولاً	4.03 0.76
18	يتم الاطلاع على الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة ومدى دقة الترحيل وفق السجلات المالية والقوائم المالية ومدى الانتظام في أثبات الأصول وفق تصنيفها خلال الفترة محل الفحص	3.83 0.95
19	يتم اختيار عينة عشوائية بشكل منتظم من فواتير شراء الأصول خلال العام وإجراء اختبارات عليها لبيان مدى صحة قيدها في السجلات والتبويب الخاص بكل نوع ودقة احتساب معدلات الإهلاك على مدار العمر الإنتاجي للأصل مع التقيد بقواعد والمواصفات النظامية وفق لوائح الحكومة ومدى صحة الإدخال والخروج من المخازن لإثبات تلك الأصول	3.80 0.90
20	يتم مراجعة إضافات الأصول الثابتة المنقولة من مشروعات تحت التنفيذ ومدى دقة الترحيل والتاريخ الفعلي للتشغيل لبيان اثر التأخر في التحويل للأصول الثابتة على أظهار نتائج النشاط دون احتساب	3.90 0.77
21	يتم فحص نظامية الاستبعادات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة وسلامة الاستبعادات محاسبياً ومن قبل إذن معتمد من شخص مسؤول	3.88 0.81
22	في حال وجود أصول يعاد تقييمها سنوياً يتم الاطلاع على تقارير التقييم مع مراعاة معقولية التقييم والأسس المستخدمة	3.90 0.80
23	في حال وجود أصول مهداه يتم إثباتها وقياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي رقم (17)	3.77 0.92
24	توجد سياسة معينة للترقية بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية	4.13 0.76
25	يتم تحليل بعض عناصر التكاليف المحملة على الأصول الثابتة للتيفن من صحة احتسابها على ذلك الأصل.	3.98 0.72
26	يتم التأكد من صحة تسجيل قيود الإهلاكات ونسبها الصحيحة	3.95 0.89
27	يتم إعداد بيان بالأصول غير المستغلة	3.78 0.91
28	يتم الاستعانة من قبل الإدارة المالية بوحدة الرقابة الداخلية عند دراسة الاحتياجات السنوية	3.41 1.17
29	تتخذ الإجراءات اللازمة حيال حالات الفقد والتلف والضياع وانتهاء العمر الإنتاجي للأصل من قبل لجان مختصة بذلك	4.05 0.80
30	يوجد برنامج إلكتروني سهل وواضح يساهم في زيادة كفاءة الرقابة الداخلية	3.65 1.06



يتضح من جدول (9) ما يلي:

جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على جميع عبارات المحور الثاني (مدى تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية) حيث تراوحت متوسطات تلك العبارات ما بين (3.41: 4.13)، ما عدا العبارة رقم (11) جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة بشدة حيث بلغ متوسط تلك العبارة (4.30).

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى أهمية نظم الإدارة المالية التي تتضمن البرامج والأدوات والعمليات التي تدير الدخل والنفقات والأصول وتحكمها، ويعتبر الهدف الأسى لأي حل من حلول الإدارة المالية ليس فقط الحفاظ على صحة النشاط التجاري اليومي للمؤسسة، إنما تحقيق أقصى قدر من الأرباح وحماية البيانات المالية بشكل مستمر من الغش والسرقة. وهذا ما أكدته دراسة (عز الدين، 2015)، التي أشارت إلى ضرورة تبسيط نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة، ومفهوماً، وخالياً من التعقيد، مع ضرورة توفير المرونة، وكذلك ما أكدته دراسة (أحمد، غازي، 2022) الذي أكدت فيها على ضرورة فصل مهام العاملين ضمن المديرية والشؤون المالية لدوائر سلطة المياه الأردنية. وأيضاً هذا ما أكدته دراسة (Scholtz, 2014) والتي أشارت إلى أن الرقابة الداخلية تلعب دور مهم جداً في منع المخالفات الإدارية للفساد المالي الحاصل في البلديات، وأن الرقابة الداخلية بمثابة أساس أي بيئة عمل تسعى نحو الاستدامة المالية والإدارية.

**النتائج المتعلقة بالفرض الثالث: لا يتم تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.**

#### جدول رقم (10)

نتائج التحليل الإحصائي لمدى تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية

م	العبارة	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري
31	هناك صعوبة الإدراك بمفاهيم وأهداف الرقابة الداخلية من قبل المراجعين في المحافظة على الأصول غير المتداولة غير المالية	3.58 1.02
32	تتوفر وسائل الأمن والسلامة للحفاظ على الأصول من حالات الحريق والسرقة والإضرار بالمال العام	3.93 1.03
33	يتم التحقق من النظم الإلكترونية المستخدمة في إدارة الأصول والتعرف على المخاطر والثغرات في البرنامج وقوة حماية البرنامج من سوء الاستخدام	3.85 1.06
34	يتم التأكد من حركات السيارات والمسافات المقطوعة والمحروقات المستهلكة والإصلاحات ومبناها في الأماكن المخصصة له مع استخدام أدوات رقابية لها	3.69 1.24
35	توجد رقابة ميدانية على أداء العاملين وفق الإجراءات المحددة في اللوائح المنظمة للعمل.	3.75 1.04
36	البيئة الرقابية فعالة والتي نتج عنها سهولة تطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق	3.85 0.82
37	يوجد اهتمام كافي بالرقابة الداخلية على الأصول من قبل المستويات الإدارية العليا	4.00 0.97
38	توجد آلية متبعة لدى الإدارة لفحص الأصول غير المتداولة	3.65 0.85
39	يتم التأكد من عمل الدراسات اللازمة لمواعيد وتكاليف الصيانة الدورية	3.56 1.15
40	مواقع الأصول مناسبة لأداء العمل والرقابة عليه.	3.73 1.05
41	تتوفر الخبرة المهنية والمنهجية للمراجعين والذي تضيف جودة بالرقابة الداخلية على الأصول.	3.78 1.16
42	يتم تعيين عدد كافي مؤهل من الموظفين الكفاء في مجال الرقابة الداخلية بما يحقق الأهداف المرجوة للرقابة.	3.81 1.15
43	لدى الموظفين القدرة على استخدام التقنيات الحديثة	4.26 0.74

يتضح من جدول (10) ما يلي:

كانت إجابات عينة الدراسة متفقة مع كافة بيانات المحور الثالث (مدى تطبيق قواعد وإجراءات الرقابة السليمة على الأصول غير المالية المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية)، حيث متوسطات تلك البيانات تراوحت بين (3.56: 4.00)، ما عدا العبارة رقم (43) جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة بشدة حيث بلغ متوسط تلك العبارة (4.26).

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى الأهمية الكبرى للإجراءات والقواعد الرقابية بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمراجع والتي تتمثل في التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على الاعتماد على المعلومات الواردة فيها وتحقيق كفاءة وفعالية

التشغيل والتمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية، حيث توضح الرقابة الانحرافات التي حدثت أثناء التنفيذ وبالتالي تحديد الإجراءات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، فهناك دائماً فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها حيث أنه من المتوقع أن تسبب ظروف غير متوقعة في حدوث انحراف في الإنجاز.

كما أن الرقابة مهمة جداً إذا نظرنا إليها أيضاً من زاوية أخرى وهي الزاوية الاقتصادية، لأن حدوث الأخطاء ومعالجتها قد يكلف المنظمة أموالاً باهظة، ومن ثم قد تتجنب الرقابة المنظمات بعض الأخطاء وتوفر لها التكاليف، بالإضافة إلى أن نظام التحكم يتكامل ويتفاعل ويؤثر ويتأثر بنظام تخطيط وتنظيم وتوجيه نظام تحكم فعال يوجه هذه الوظائف نحو نقاط القوة والضعف.

وهذا ما أكدته دراسة (Rizaldi,2015) والتي أشارت إلى أن امتلاك بيئة رقابية شفافة ونزيهة تسهم إسهاماً كبيراً في التنفيذ الناجح لنظام الرقابة الداخلي للحكومة بشكل جيد، ودراسة (Scholtz,2014) مما يشير إلى أن الرقابة الداخلية تلعب دوراً مهماً للغاية في منع الانتهاكات الإدارية للفساد المالي الذي يحدث في البلديات، وأن الرقابة الداخلية هي أساس أي بيئة عمل تسعى إلى الاستدامة المالية والإدارية، وأنها ميزة وأداة مهمة للداخلية. الضوابط التي تساهم في منع الانتهاكات.

### النتائج المتعلقة بالفرض الرابع: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية ؟

1- الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف العمر.

جدول رقم (11)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الفئات العمرية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (n = 120)

المحاور	مصدر التباين	مجموع درجة الحرية	متوسط قيمة ف
تطبيق دورة مستندية بين المجموعات	21.07	3	7.02
متكاملة	352.19	116	3.04
تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة	31.29	3	10.43
داخل المجموعات	618.17	116	5.33
تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة	24.65	3	8.22
داخل المجموعات	553.57	116	4.77

يظهر جدول (11) اختبار (تحليل التباين أحادي الاتجاه) لإيجاد الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف العمر، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الفئات العمرية المختلفة.

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى قناعة جميع العاملين بالمؤسسات المختلفة داخل القطاع العام للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية بأهمية تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة

غير مالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية وأيضاً تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية بغض النظر على اختلاف أعمارهم.

2- الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف المؤهل العلمي.

جدول رقم (12)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المؤهلات العلمية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (n = 120)

المحاور	مصدر التباين	مجموع درجة الحرية	متوسط قيمة ف
تطبيق دورة مستندية بين المجموعات	22.33	4.00	5.58
متكاملة	311.04	115.00	2.70
تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة	35.11	4.00	8.78
داخل المجموعات	705.22	115.00	6.13
تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة	28.67	4.00	7.17
داخل المجموعات	601.65	115.00	5.23

يظهر جدول (12) اختبار (تحليل التباين أحادي الاتجاه) لإيجاد الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف المؤهل العلمي، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤهلات العلمية المختلفة.

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى عدم وجود أثر واضح لاختلاف المؤهل العلمي على استجابات العاملين بالمؤسسات المختلفة «عينة الدراسة» داخل

القطاع العام للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية على تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية وأيضاً تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية بغض النظر على اختلاف مؤهلاتهم العلمية.

### 3- الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف التخصص العلمي.

جدول رقم (13)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين التخصصات العلمية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (ن = 120)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات الحرة	درجة متوسط قيمة ف	المحاور
تطبيق دورة مستندية متكاملة	بين المجموعات	23.15	4.00	5.79
	داخل المجموعات	324.62	115.00	2.82
تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة	بين المجموعات	36.70	4.00	9.18
	داخل المجموعات	709.43	115.00	6.17
تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة	بين المجموعات	29.43	4.00	7.36
	داخل المجموعات	606.86	115.00	5.28

يظهر جدول (13) اختبار (تحليل التباين أحادي الاتجاه) لإيجاد الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف التخصص العلمي، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين التخصصات العلمية المختلفة.

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى عدم وجود أثر واضح لاختلاف التخصص العلمي على استجابات العاملين بالمؤسسات المختلفة «عينة الدراسة» داخل القطاع العام للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية

السعودية على تطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة بغض النظر عن اختصاصاتها العلمية المختلفة.

### 4- اختلاف دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية حسب اختلاف المسميات الوظيفية.

جدول (14)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المسميات الوظيفية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (ن = 120)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات الحرة	درجة متوسط قيمة ف	المحاور
تطبيق دورة مستندية متكاملة	بين المجموعات	20.94	3.00	6.98
	داخل المجموعات	303.88	116.00	2.62
تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة	بين المجموعات	31.54	3.00	10.51
	داخل المجموعات	661.88	116.00	5.71
تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة	بين المجموعات	25.76	3.00	8.59
	داخل المجموعات	589.92	116.00	5.09

يظهر جدول (14) اختبار (تحليل التباين أحادي الاتجاه) لإيجاد الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف المسمى الوظيفي، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المسميات الوظيفية المختلفة.

تعزو الباحثان تلك النتيجة إلى عدم وجود أثر واضح لاختلاف المسمى الوظيفي على استجابات العاملين بالمؤسسات المختلفة «عينة الدراسة» داخل القطاع العام للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية على تطبيق دورة مستندية متكاملة على

الأصول غير متداولة غير مالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة، بغض النظر عن المسميات الوظيفية المختلفة.

### 1- اختلاف دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية باختلاف الخبرة في مجال المراجعة.

يظهر جدول (15) اختبار (تحليل التباين أحادي الاتجاه) لإيجاد الفروق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف سنوات الخبرة في مجال التدقيق، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين سنوات الخبرة في مجال التدقيق المختلفة.

### جدول (15)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين سنوات الخبرة لمجال التدقيق في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (ن = 120)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط قيمة ف المحسوبة
تطبيق دورة مستندية بين المجموعات متكاملة	بين المجموعات	20.94	3.00	6.98
	داخل المجموعات	303.88	116.00	2.62
تطبيق قواعد وإجراءات بين المجموعات مالية سليمة	بين المجموعات	31.54	3.00	10.51
	داخل المجموعات	661.88	116.00	5.71
تطبيق قواعد وإجراءات بين المجموعات رقابية سليمة	بين المجموعات	25.76	3.00	8.59
	داخل المجموعات	589.92	116.00	5.09

تعزو الباحثتان تلك النتيجة إلى أنه على الرغم من اختلاف سنوات الخبرة في مجال التدقيق إلا أن جميع العاملين بالمؤسسات المختلفة داخل القطاع العام للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية يقوموا بتطبيق دورة مستندية متكاملة على الأصول غير متداولة غير مالية وكذلك تطبيق قواعد وإجراءات مالية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية وأيضاً تطبيق قواعد وإجراءات رقابية سليمة على الأصول غير المتداولة غير المالية بغض النظر على اختلاف مسمياتهم الوظيفية.

### الاستنتاجات:

- يتم تطبيق دورة وثائقية متكاملة وقواعد وإجراءات مالية ورقابية سليمة على الأصول غير المالية (غير المتداولة) في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية.
- يتم تطبيق القواعد والإجراءات المالية السليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية.
- يتم تطبيق قواعد وإجراءات الرقابة السليمة على الأصول غير المالية غير المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف العمر.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف التخصص العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف المسمى الوظيفي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وفقاً لاختلاف الخبرة في مجال التدقيق.

### التوصيات:

- إعداد خطة إستراتيجية على مستوى كل قطاع وكل مؤسسة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية، للرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة للاستفادة منها في تحسين مستوى الأداء المحاسبي والأداء العام ككل.
- ضرورة عقد دورات وبرامج تدريبية وورش عمل للعاملين في مختلف المؤسسات داخل القطاع العام للجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية لتفعيل دور الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة حفاظاً على المال العام.
- ضرورة استقطاب وتوظيف الخبراء والمتخصصين في مجال الرقابة الداخلية على الأصول غير المتداولة غير المالية للعمل بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- ضرورة تفعيل برامج وأدوات الرقابة الداخلية على الأصول غير المالية غير المتداولة في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية حفاظاً على المال العام.
- ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واللوائح الحكومية في إدارة الأصول.

## المراجع

### أولاً- مراجع باللغة العربية:

- أبو النور، أنور. (2011). *المحافظة على المال والمرافق العامة*، نسخة إلكترونية، (<http://www.png.plo>). (ps)
- أبوالرب، بلال سعيد أمين. (2019). دور الرقابة الداخلية في منع المخالفات المالية والإدارية في بلديات محافظة المفرق: دراسة ميدانية. *مجلة جرش للبحوث والدراسات*، جامعة جرش، المجلد (22)، العدد (2)، ص 1433-1465.
- أبوالغيط، عبدالغفار. (2018). *المراقبة الداخلية للأصول الثابتة*. موقع محاسبة دوت نت.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2018). *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- أحمد، قيس عبد الرزاق. (2021). مساهمة إجراءات الرقابة الداخلية لتحقيق إدارة مستدامة في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية لمديرية تربية بغداد، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد (128)، ص 201-214
- أرزن، ألفين ولوبك جيمس. (2005). *المراجعة مدخل متكامل*، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، وحجاج أحمد حامد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
- البقعي، سلطان عايض؛ النمري، محمد؛ السبيعي، نورة محمد. (2022). تقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجامعات السعودية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية العام (IPSAS): دراسة ميدانية على جامعة أم القرى، *رماح للبحوث والدراسات*، المجلد (2)، العدد (72)، ص 37-76.
- جمعة، أحمد. (2009). *التدقيق والتأكيد الحديث*، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- ديوان رئاسة مجلس الوزراء. (2007). *اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة*. المملكة العربية السعودية.
- ديوان المراقبة العامة السعودي. (2010). *الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة*. المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. (2022). *دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة*. (2022)، الأنتوساي.
- الدهراوي، كمال الدين مصطفى؛ السرايا، محمد السيد. (2002). *المحاسبة والمراجعة*. الدار الجامعية، مصر.
- ديلويت أند توش (الشرق الأوسط). (2018). *كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة* (2018). ديلويت أند توش الشرق الأوسط.
- السامرائي، محمد حامد مجيد. (2016). *أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان*، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- طعيمة، غياث صائب. (2022). أهمية تقدير المخاطر لنظام الرقابة الداخلية وفعاليتها: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب وفقاً للدليل الإرشادي، *المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية*، المجلد (1)، العدد (72)، ص 252-266.
- عاطف، أيمن محمد. (2014). *ماهي الإجراءات الرقابية التي يمكن أن يتبعها المراجع الداخلي للرقابة على الأصول الثابتة*. موقع بيت كوم.

- عبد الرضا حسن سعود، عبد الهادي سلمان صالح. (2017). مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على حكومة ذي قار المحلية، *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الكلية التقنية، جامعة البصرة، المجلد (9)، العدد (19)*، ص 216-245.
- عبدالرحمن، نجلاء إبراهيم؛ باناصر، لميس جميل. (2022). أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية: دراسة حالة على جامعة الملك عبد العزيز بجدة، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (6)، العدد (10)*، ص 56-81.
- عبدالله، خالد أمين (2005). *علم تدقيق الحسابات*، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- عبدالله، محمد أحمد. (2020). *أثر تطبيق الرقابة الداخلية الفعالة في تحديد نتيجة أعمال المنشآت الاقتصادية: دراسة ميدانية على المصرف الإسلامي ومصرف فيصل الإسلامي، جامعة شندي، السودان*.
- عبدالمغني، إيمان أحمد؛ عبدالنعيم، هبة غازي. (2022). *دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في سلطة المياه الأردنية*، رسالة ماجستير، جامعة البلقاء التطبيقية، السلط.
- عبدالهادي، هنادي؛ السيد، هدى إبراهيم. (2022). *تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء الإداري والحد من عمليات الاحتيال في المنشآت الصناعية الصغيرة: دراسة حالة لمصانع البلك والخرسانة الجاهزة في بني مالك منطقة عسير*.
- العليص، إبراهيم؛ عبود، نهي غانم. (2012). *الصعوبات التي تحد من إمكانية إعادة تقييم الأصول الثابتة: دراسة ميدانية في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (34)، العدد (3)*، ص 195-214.
- عنيزة، حسين؛ خنجر، مرتضى عبد الزهرة. (2021). *مدى تأثير مكونات الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة استطلاعية لعدد من الوحدات الحكومية العراقية*.
- غنيمات، عبدالله عقله؛ صيام، وليد زكريا. (2011). *العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (7)، العدد (4)*، ص 625-646.
- محمد، هاشم محمد أحمد. (2012). *المراجعة الداخلية وأثرها على تحقيق الرقابة في المؤسسات الحكومية*، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- محمد، هيثم عبد الله السيد. (2019). *المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بالسودان: دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية بالسودان*، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2002). *مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام*، الوحدة 2 للأصول، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- منتدى المراجعين الداخليين العرب. *معوقات الرقابة الداخلية*، [www.arabinternalauditors.com](http://www.arabinternalauditors.com).
- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (2016). *مراجعة داخلية: مظاهر اهتمام المملكة العربية السعودية بالمراجعة الداخلية، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد (21)، العدد (60)*، ص 6-8.
- نصري، فتيحة (2019). *دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB*، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر.
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2018). *الدليل الاسترشادي لممارسة المراجعة في المملكة العربية السعودية الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين*، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض.
- الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين. (2022). *مبادئ تقييم الآلات والمعدات*. الرياض: أكاديمية تقييم، فبراير (401).
- الوادية، حمد رفيق علي. (2016). *دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام: دراسة ميدانية تطبيقية على وزارة الصحة الفلسطينية*، رسالة ماجستير، كلية التجارية، الجامعة الإسلامية، غزة.
- وزارة المالية. (2021). *الدليل التمهيدي لهيئة جهات القطاع العام لتطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي*، (ديسمبر)، موقع وزارة المالية.

ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية

- Cohen, S. & Karatzimas, S. (2017). " **Accounting information quality and decision usefulness of governmental financial reporting moving from cash to modified cash meditari accountancy research**, Vol. 25, Issue: 1, pp.95-113.
- Daniel Nolte, Mams (2022). **Fixed asset management for municipalities, Part 2. CIGFARO Journal**, Vol. 21, No. 4. (Chartered Institute of Government Finance Audit and Risk Officers).
- Filipiak, Beata, (2012). **Internal control in local government units in poland, public administration** (16484541) ; (2009). Vol. 2 , Issue 22, p. 69-75.
- Jeong-bon Kim, Jayjunghun Lee & Jong Chool Park. (2019). **Internal control weakness and the asymmetrical behavior of selling**, general.
- Kharchenko, H. A. & Makovskyi, M. V. (2020). Fixed assets management in agricultural enterprises. **Bioeconomics & Agrarian Business**, Vol. 11 Issue 2, p1-12.
- Mark Bobber. (2015). Increased scrutiny: Fixed asset controls and reporting, **Financial Executive**, Vol. 31, Issue 2.
- Rizaldi, A. (2015). Control environment analysis at government internal control system: Indonesia case. **Procedia-social and behavioral sciences**, 211, 844-850.
- Sukma, Muhammad, Agung Budi Sulistiyo. (2021). **The implementation internal control system government with government regulation release** of no. 60/2008 in kpu jember regency.
- Weili Ge, Zining Li, (2021). Internal control over financial reporting and resource extraction: evidence from china. **CAR**, Vol. 38, Issue2, Summer, pp. 1274-1309. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12653>
- Whittington, Ray. (2007). **Principles of auditing and other assurance**, 16<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill, available: [www.mhhe.com/whittington16e](http://www.mhhe.com/whittington16e), accessed 11/4/2010.
- Scholtz, B. (2014). **Exploring the importance of internal control mechanisms in attaining a clean audit: The case of sedibeng district municipality**, Master Degree, Not published, North-west University (NWU), South Africa.

## The Role of Internal Control Over Non-Financial Non-Current Assets (Fixed Assets) in Preserving Public Money in the Kingdom of Saudi Arabia: Applied Study in the Public Sector

**Noura Hassan Al-Aamry**

Master's student, Accounting Department  
College of Business Administration  
King Faisal University, KSA  
nhalaamry@gmail.com

**Nahla Mohamed El-Sayed Ibrahim**

Assistant Professor, Accounting Department  
College of Business Administration  
King Faisal University, KSA  
netman@kfu.edu.sa

### ABSTRACT

The study aims to identify the role of internal control over non-current non-financial assets (Fixed Assets) to preserve public money, where government entities apply the maturity basis to fixed assets instead of the cash base previously used in accordance with the vision of the Kingdom of Saudi Arabia (2030) to comply with International Public Sector Standards (IPSAS), resulting in the obligation of all government entities to implement this shift at the present time, where they must receive (fixed assets) with adequate management interest in the entities, which will create the role and importance of an internal control system on (Fixed assets) in government entities to enable them to supervise and control costs and increase their ability to contribute operationally and productively to those assets.

The study relied on the analytical descriptive approach based on data collection, representing the sample of the study in institutions operating in the public sector in Saudi Arabia. Which amounted to (27) institutions, whose fiscal year ends on 12/31 of each year and whose financial reports and all data are available, has reached the number of individuals who responded to the questionnaire distributed 120 individuals, and the two researchers used the questionnaire as an essential tool for data collection, The study found that an integrated documentary course and sound financial and control rules and procedures are applied to non-financial assets in government agencies in Saudi Arabia and there are no statistically significant differences in the role of internal control over non-current non-financial assets according to personal and functional variables.

**Keywords:** *Internal Control, Non-Financial Non-Current Assets, Preserving Public Money.*

