



جامعة قناة السويس

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

**قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في
القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة
(دراسة ميدانية)**

رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحث

محمد سالم محمد أبو يوسف

إشراف

الدكتور

محمد إبراهيم أبو العلا

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة

جامعة قناة السويس

الأستاذ الدكتور

سامي معروف عبدالرحيم

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة

جامعة قناة السويس

٢٠١٨

﴿فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا يَنْفَعُ
النَّاسَ فَيَمْكُتُ فِي الْأَرْضِ﴾

[جزء من الآية ١٧، سورة الرعد]

لجنة المناقشة والحكم على رسالة دكتوراه بعنوان

**قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على
تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة (دراسة ميدانية).**

للباحث: محمد سالم محمد أبو يوسف

بتاريخ: ٢٩/٠٧/٢٠١٨م

مكونة من السادة العلماء الأجلاء:

"مشرفاً ورئيساً"	الأستاذ الدكتور/ سامي معروف عبد الرحيم أستاذ المحاسبة الخاصة بكلية التجارة - جامعة قناة السويس.
"عضواً"	الأستاذ الدكتور/ مصطفى علي الباز أستاذ المحاسبة المالية بكلية التجارة - جامعة قناة السويس.
"عضواً"	الأستاذ الدكتور/ طارق عبد العال حماد أستاذ المحاسبة المالية بكلية التجارة - جامعة عين شمس.

الإهداء

إلى مصدر حبي وإلهامي ودعمي، إلى من غرسوا في حب العلم ومواصلة
التعلم وصافحت بتعليمي مناهم، وكانوا معي على الدوام بدعائهم في حلي
وترحالي، إلى من بذكرهم تفوح الدنيا عبيرا وريحانا، والديّ العزيزين.

أبي وأمي

حفظهما الله من كل سوء وأمد في عمرهما وأحسن في عملهما ورزقتي
برهما في الدنيا والآخرة.

إلى عقب الزهور ورمز العطاء والصبر، هيامي وكرم الله لي ورفيقة دربي
وحياتي على سراطه المستقيم

زوجتي الغالية وأسرتنا الجميلة

حفظهم الله لي داعما وسندا

إلى أساتذتي بقسم المحاسبة بكلية التجارة بجامعة قناة السويس وزملائي
من الباحثين والأكاديميين في جمهورية مصر العربية وفلسطين والوطن
العربي الفسيح وكل مهتم وكل من قدم لي يد العون والمساعدة في سبيل
انجاز هذا البحث.

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً واخيراً على عظيم نعمه وجزيل كرمه والصلاة والسلام على سيد الخلق ونبي العلم ومنازة المعرفة وبعده، انطلاقاً من العرفان بالجميل يطيب للباحث أن يتقدم بجزيل الشكر والتقدير وخالص الدعاء لكل من أعانه وسانده في إنجاز هذه الرسالة.

ويستهل الباحث شكره بشكر صاحب الفضل والمنة بعد الله عزو وجل مشرفه الرئيس العالم الجليل والأكاديمي الكبير الأستاذ الدكتور سامي معروف عبد الرحيم أستاذ المحاسبة الخاصة بكلية التجارة بجامعة قناة السويس، لما أحاطه به من كرم ورعاية وتوجيه وما غمره به من علم ودماثة خلق، وما قدمه له من وقت وجهد وقد كان لملاحظاته العلمية والعملية بالغ الأثر في إثراء رسالته، فقد كان نعم الأب والمعلم حفظه الله من كل سوء وأدامه منارة للعلم والعلماء.

كما يتقدم الباحث بجزيل الشكر والتقدير للعالم الجليل الدكتور محمد إبراهيم أبو العلا مدرس المحاسبة بكلية التجارة بجامعة قناة السويس على صادق معاونته وإشرافه الكريم وما قدمه من وقت وجهد وعلم خلال فترة اعداد الرسالة والذي كان لملاحظاته توجيهاته بالغ الأثر في إثراء الرسالة وتشكيل ملامحها.

ولعل من كرم الله عز وجل أن شرف الباحث عالمان جليان من أعلام علم المحاسبة وفلاسفته وقد تفضلا وقبلا المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، رغم أعبائهم الثقيلة ومشاغلمهم الكثيرة وهو ما يعتبره الباحث وسام شرف يفخر به ويعتز ويتقدم منهما بجزيل الشكر والامتنان وهما كل من:

العالم الجليل الأستاذ الدكتور / مصطفى الباز أستاذ المحاسبة المالية بكلية التجارة بجامعة قناة السويس والعالم الجليل الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد أستاذ المحاسبة المالية بكلية التجارة بجامعة عين شمس جزاهم الله عني خير الجزاء وادامهما عوناً للباحثين وأمدهما بموفور الصحة والعافية.

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى طاقم عمل قسم المحاسبة بكلية التجارة بجامعة قناة السويس كل باسمه ولقبه وعلى رأسهم السيد رئيس القسم وحضرة عميد الكلية العالم الجليل الاستاذ الدكتور / أحمد زكي راعي نهضة الكلية وباني مجدها الحديث.

كما ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير لكل من سانده وقدم له يد العون والمساعدة في سبيل إنجاز واتمام هذه الرسالة.

الباحث

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	آية كريمة.
ن	قرار لجنة المناقشة والحكم.
ث	الاهداء.
ج	شكر وتقدير.
ح	فهرس المحتويات.
ر	قائمة الجداول.
ز	قائمة الأشكال.
س	قائمة الملاحق.
ش	أهم مصطلحات الدراسة.
١٠-١	الإطار العام للبحث
٢	مقدمة.
٣	أولاً: مشكلة البحث.
٦	ثانياً: أهداف البحث.
٦	ثالثاً: أهمية البحث.
٨	رابعاً: فروض البحث.
٩	خامساً: حدود البحث.
٩	سادساً: خطة البحث.
٥٤-١١	الفصل الأول اتجاهات العرض والإنصاح المالي الحديثة في القطاع العام
١٢	مقدمة.
١٣	المبحث الأول: عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.
١٣	تمهيد.
١٣	أولاً: الدراسات العربية.
١٨	ثانياً: الدراسات الأجنبية.
٢٤	ثالثاً: تقييم الدراسات السابقة.

رقم الصفحة	الموضوع
٣٠	المبحث الثاني: الإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٣٠	تمهيد:
٣٠	أولاً: مفهوم وأهمية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.
٣٣	ثانياً: الفرق بين الإفصاح المالي الإلكتروني والإفصاح الإلكتروني.
٣٤	ثالثاً: الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومستوياته.
٣٦	رابعاً: مدى محافظة الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على الخصائص النوعية للمعلومات.
٣٨	المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٣٨	تمهيد.
٣٨	أولاً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وعلاقتها بكل من معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs.
٤٠	ثانياً: أغراض إعداد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٤١	ثالثاً: الاعتبارات الكلية لإعداد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٤٣	رابعاً: المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٥٣	الخلاصة.
٩٧-٥٥	الفصل الثاني المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات
٥٦	مقدمة.
٥٧	المبحث الأول: المفاهيم المحاسبية المعاصرة في القطاع العام.
٥٧	تمهيد.

رقم الصفحة	الموضوع
٥٧	أولاً: تطور مفاهيم المحاسبة في القطاع العام.
٥٨	ثانياً: أهداف المحاسبة في القطاع العام.
٥٩	ثالثاً: انعكاسات تكنولوجيا المعلومات على النظام المحاسبي في القطاع العام.
٦١	رابعاً: مزايا ومنافع الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.
٦٥	المبحث الثاني: استخدامات الموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة.
٦٥	تمهيد.
٦٥	أولاً: المفاهيم العصرية للموازنة العامة
٦٨	ثانياً: الاتجاهات والأساليب الحديثة في إعداد الموازنات العامة.
٧٠	ثالثاً: النموذج المعاصر لهيكلية الموازنة العامة.
٧٢	رابعاً: تطورات تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
٨٥	المبحث الثالث: تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وأثرها على الموازنة العامة.
٨٥	تمهيد.
٨٥	أولاً: تحليل عملية الإفصاح المالي الإلكتروني بوصفها عملية اتصال جماهيري.
٨٧	ثانياً: تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في ظل انتشار التكنولوجيا الرقمية
٩٢	ثالثاً: مقترحات للتغلب على تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في البيئة الرقمية.
٩٥	رابعاً: أثر الإفصاح المالي الإلكتروني في تحقيق فعالية الموازنة العامة.
٩٦	الخلاصة.
١٣١-٩٨	الفصل الثالث الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي
٩٩	مقدمة.
١٠٠	المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة الميدانية.
١٠٠	تمهيد.
١٠٠	أولاً: منهجية الدراسة.

رقم الصفحة	الموضوع
١٠١	ثانياً: طرق جمع البيانات.
١٠١	ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.
١٠٤	رابعاً: أداة الدراسة.
١٠٥	خامساً: صدق وثبات أداة الدراسة.
١٠٨	سادساً: ثبات فقرات أداة الدراسة.
١٠٩	سابعاً: المعالجات الاحصائية المستخدمة.
١١٢	المبحث الثاني: التحليل الاحصائي للبيانات واختبار الفروض.
١١٢	تمهيد.
١١٢	أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي.
١١٢	ثانياً: تحليل فقرات ومحاور قائمة الاستقصاء.
١٢٦	ثالثاً: اختبار فروض الدراسة.
١٣٢-١٣٨	الخلاصة والنتائج والتوصيات
١٣٣	تمهيد.
١٣٣	أولاً: الخلاصة.
١٣٤	أولاً: نتائج البحث.
١٣٧	ثانياً: التوصيات.
١٣٩-١٥٧	المراجع
١٤٠	أولاً: المراجع باللغة العربية.
١٤٠	أ- الكتب.
١٤٢	ب- الدوريات والمجلات العلمية.
١٤٩	ت- مصادر أخرى.
١٥٢	ثانياً: المراجع الأجنبية.
١٥٢	أ- الدوريات والمجلات العلمية.
١٥٦	ب- مصادر أخرى.
١٥٨-١٧٩	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢٤	ملخص الدراسات السابقة العربية.	(١)
٢٦	ملخص الدراسات السابقة الأجنبية.	(٢)
١٠١	مجتمع وعينة الدراسة.	(٣)
١٠٢	توزيع عينة البحث حسب الفئة.	(٤)
١٠٣	توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي.	(٥)
١٠٤	توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة.	(٦)
١٠٥	مقياس الإجابة على الفقرات.	(٧)
١٠٧	الصدق الداخلي لفقرات المتغيرات المستقلة: الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	(٨)
١٠٧	الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	(٩)
١٠٨	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور البحث مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.	(١٠)
١٠٩	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	(١١)
١٠٩	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	(١٢)
١١٠	مقياس ليكرت الخماسي.	(١٣)
١١٢	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov).	(١٤)
١١٥	تحليل فقرات المحور الأول (الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).	(١٥)
١١٨	تحليل فقرات المحور الثاني (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs).	(١٦)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٢٢	تحليل فقرات المحور الثالث (الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).	(١٧)
١٢٥	تحليل فقرات المحور الرابع (تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة).	(١٨)
١٢٧	تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة).	(١٩)
١٢٨	تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة).	(٢٠)
١٢٩	تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة).	(٢١)
١٣١	تحليل الانحدار الخطي المتعدد (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة).	(٢٢)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٣٤	أنواع الإفصاح وتقريعاته.	(١)
٧١	هيكل استخدامات الموازنة العامة.	(٢)
٧٣	العلاقة بين القرار السياسي وتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	(٣)
١٠٢	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة.	(٤)
١٠٣	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	(٥)
١٠٤	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	(٦)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
١٥٩	قائمة الاستقصاء.	(١)
١٦٧	قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٢)
١٦٨	قائمة الأداء المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٣)
١٦٩	قائمة التغيرات في صافي الأصول على حقوق الملكية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في حالة الفائض.	(٤)
١٧٠	قائمة التغيرات في صافي الأصول على الالتزامات وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في حالة العجز.	(٥)
١٧١	قائمة التدفق النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٦)
١٧٢	إيضاحات حول قائمة التدفق النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٧)
١٧٣	قائمة التدفق النقدي بالأسلوب غير المباشر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٨)
١٧٤	إيضاحات حول قائمة التدفق النقدي بالأسلوب غير المباشر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(٩)
١٧٥	قائمة مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية الخاص بالحكومة على أساس النقد وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(١٠)
١٧٦	قائمة مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية باستخدام منهجية الأعمدة الإضافية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.	(١١)
١٧٧	العلاقة بين كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومعايير المحاسبة الدولية IASs.	(١٢)

أهم مصطلحات الدراسة

المقصود به	المصطلح	رقم
يشير مصطلح القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى الحكومات الوطنية والإقليمية مثل "الولاية والإقليم والمنطقة" والحكومات المحلية مثل "المدينة والبلدة" والمنشآت الحكومية ذات العلاقة مثل الوكالات والمجالس والوزارات واللجان والمشاريع الحكومية غير الهادفة للربح. ويشير الباحث إلى أفراد جمهورية مصر العربية باستخدام مصطلح القطاع العام للإشارة لمنشآت الأعمال الحكومية الهادفة للربح وهو ما لم يقصده الباحث في دراسته.	القطاع العام	(١)
هي مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ليتم استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاعات العامة غير الهادفة للربح.	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs	(٢)
هو قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة.	الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	(٣)
يتمثل المستخدم العادي للبيانات المالية في كل مستخدم البيانات المالية من غير القادرين على الحصول عليها من مصادرها الأصلية بصورة مباشرة.	المستخدم العادي للبيانات المالية	(٤)

الإطار العام للبحث

مقدمة:

لقد حظيت مفاهيم الإفصاح المالي الإلكتروني وكذلك معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في الآونة الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست آثارها على الأدب المحاسبي⁽¹⁾، كما أن هذا الاهتمام نابع من الوعي بالآثار السلبية للإفصاح المالي التقليدي والناجم عن عدم مواكبته لروح العصر وعجزه عن الاستفادة من وسائل التكنولوجيا المتاحة وتتمثل عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة.

وقد هدف البحث إلى قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة وبالتالي فقد تضمن البحث مناقشة الاتجاهات الحديثة للعرض والإفصاح المالي في القطاع العام ومناقشة أهم المفاهيم المعاصرة للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وأنواعه وطرقه ومن ثم عرض وتحليل طبيعة إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، ومناقشة انعكاسات تكنولوجيا المعلومات على النظم المحاسبية في القطاع العام وتحدياتها مع وضع تصورات عملية للتغلب عليها ومن ثم القيام بدراسة ميدانية لقياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود أثر وعلاقة قوية بين كل من الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق و تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة وأوصى الباحث بإعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على الاستحقاق وكذلك تبني الأساليب العصرية المبنية على التكنولوجيا في الإفصاح الإلكتروني عنها للجمهور.

(1) The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN) "Information Technology & IPSAS Accrual National Training for Accountants" training course ,<http://www.anan.org.ng/wp-content/uploads/2017/03/Special-Invitation-to-Attend-IT-National-Training.pdf>,2017.

أولاً: مشكلة البحث.

إن تبني النظم الحديثة للاتصال والقائم على ما أفرزته الثورة المعرفية في نظم تكنولوجيا المعلومات والاتصال بهدف تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من شأنه الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وبالتالي الوفاء باحتياجات مستخدمي البيانات المالية كافة وبما يتوافق مع التطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة المعاصرة^(١).

فقد حققت استخدامات شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) وتطور أدواتها مزايا عديدة على مستوى الأفراد والحكومات حيث يرى البعض^(٢) أنها قد ساهمت في رفع مستوى فعالية وكفاءة القرارات المالية وقللت من الحواجز الاجتماعية والجغرافية والزمنية بينما يرى آخرون^(٣) أن هذه المزايا قد ساهمت في دفع الكثير من الحكومات إلى وضع الخطط والبرامج المتقدمة للاستفادة من تقنية الإنترنت في مؤسساتها، حيث أصبحت الدول تتنافس في تحفيز مؤسساتها الحكومية والخاصة في مواكبة التطور ولقد كان من بين أهم الاستجابات لذلك هو ظهور مفاهيم وتطبيقات ما يعرف بالحكومة الإلكترونية.

ولقد كان نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة التي استفادت من هذا التقدم الكبير في وسائل تكنولوجيا المعلومات^(٤) إذ أصبح النشر الإلكتروني للتقارير المالية أحد أهم أساليب الإفصاح المالي الذي يعتمد على الاستفادة من وسائل التقنية الحديثة في توصيل المعلومات المالية لمستخدميها^(٥)، وقد تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات والإنترنت في العقد الماضي في معظم دول العالم المتقدم منه والنامي على حد سواء مما أسهم بشكل كبير في تطوير طرق الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية وغير المالية للمنشآت وبشكل أكثر كفاءة من الطرق المعتادة للإفصاح التقليدي والتي منها التقرير المالي المطبوع أو المنشور في الصحف^(٦).

هذا ويعتبر موضوع تطوير نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام في ظل ظهور وتبلور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من أهم الموضوعات المثارة في

(١) ريباز محمد حسين محمد، " الإفصاح الإلكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المستثمرين والمحللين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، ISSN: 18131719 المجلد: ١ الاصدار: ٣٧، جامعة تكريت، العراق، ٢٠١٧، ص ٣٠٠.

(٢) توفيق عبد المحسن الخيال، " العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الإنترنت دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، م ٢٣، ع ٢٤، السعودية، ٢٠٠٩، ص ١٩٥.

(٣) عائشة بنت أحمد الحسيني، وشذا بنت عبد المحسن الخيال، "أثر تطبيق أنظمة الإدارة الإلكترونية على الأداء الوظيفي، دراسة ميدانية على موظفات العمادات في جامعة عبد العزيز بجدة"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد العاشر، جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٣، ص ٢٥.

(٤) طه زكريا أبو كريشة، " أثر تكنولوجيا المعلومات على دور المحاسبين وفعالية نظام المعلومات المحاسبية تدعيم أم تهديد تطوير أم تبيد"، المجلة العلمية، العدد السادس والخمسون، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، يونيو ٢٠١٤، ص ٣٤٥.

(5) Janvrin, D & W.G. No, " XBRL Implementation : Afield Investigation to Identify research Opportunities " **Journal of information System** , Volume 26, Issue 1, p-p 169-197 ,Spring 2012. To full text : <http://aaapubs.org/doi/10.2308/isis-10252>.

(6) R. Debreceeny and A. Rahman, "Firm-specific Determinants of Continuous Corporate Disclosure", **The International Journal of Accounting** ,40, 2005, p-p 249-278.

الفكر المحاسبي الحكومي نتيجة التوجهات الرسمية والشعبية نحو إرساء مفاهيم النزاهة والشفافية فقد فرضت التطورات الاقتصادية والمالية والمحاسبية في العالم تطبيق واسع النطاق لمجموعة مستحدثة من المبادئ والمعايير لضمان الشفافية والإفصاح والعدالة في عمل الشركات والمنشآت وإدارتها بأعلى درجات المسؤولية بما يضمن مصالح كل أطراف التعامل في إطار يحقق احترام القانون وانتظام الأعمال والأنشطة الاقتصادية وفقاً للمعايير الدولية المتقدمة لضمان تحقيق الشفافية والإفصاح وتأكيد مبادئ المسؤولية والمساءلة^(١) وحيث أن النموذج التقليدي للإفصاح المالي عبر التقارير المطبوعة يواجه قصوراً شديداً في توفير معلومات ملائمة في الوقت المناسب لمستخدمي التقارير والقوائم المالية المعاصرين والتي تمثل التكنولوجيا والإنترنت ركيزة أساسية في حياتهم وتعاملاتهم اليومية فإن هذا الأمر قد دفع المهتمين بمهنة المحاسبة مع التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال للبحث في ظل هذه الثورة التكنولوجية عن طرق وأساليب إفصاح مبتكرة وغير تقليدية وحيث أن الحكومات وبفعل الثورة التقنية ومفاهيم العولمة الحديثة دفعت إلى التفاعل وتبني مفهوم الحوكمة الإلكترونية والأفكار الجديدة كذلك فإن النجاح المستمر الذي يحققه القطاع الخاص بابتكار مفاهيم وتقنيات إدارية جديدة قد حفز المختصين بالقطاع العام إلى إمكانية تطبيقها في الإدارات العامة في كثير من دول العالم^(٢).

وحيث أن استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تمكين المواطنين من المشاركة في عملية صنع السياسة العامة والمشاركة لا يكون ذلك بإحلال تلك الأساليب والأدوات الجديدة محل تلك الأساليب التقليدية بالمطلق ولكن من خلال التكامل فيما بينهما^(٣).

ومن جهة أخرى فقد كان ظهور الموازنة العامة في الدولة وتطور مفاهيمها ودورها في الإدارة العامة والتخطيط المالي قد ألقى عبئاً إضافياً على النظام المحاسبي تمثل بشكل رئيسي في تأسيس متطلبات تنفيذ الموازنة وتوفير البيانات العاكسة لنتائج تنفيذها^(٤) الأمر الذي أثر على على تحديد أساس القياس المحاسبي الملائم ومحتوى المجموعة المستندية والدفترية ونوعية وكمية المعلومات والبيانات التي تظهرها التقارير المالية التي ينتجها النظام المالي^(٥).

وقد حدث تطور كبير على توجهات المحاسبة في القطاع العام نحو تبني أساس الاستحقاق عوضاً عن الأساس النقدي والجدير بالذكر أن العديد من دول العالم تختار لدى

(١) فاطمة صقر الرشود، " ضرورات الشفافية والافصاح المالي " ، مقالة منشورة في مجلة القبس الالكتروني، عدد ٢١ فبراير، الكويت، ٢٠١٨ ، للاطلاع على كامل المقال <http://alqabas.com/504572>.

(٢) عبد الرحيم خليل، " دور السياسات العامة في تحقيق أهداف التنمية الإدارية: مدخل تطوير الخدمات الحكومية " ، المجلة العلمية، العدد الثالث والخمسون، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠١٢، ص ٨٦.

(3) OECD, " Policy Brief, Engaging Citizens Online for Better Policy Making ", 2003, P2 online : <http://www.oecd.org/pcd/20202515.pdf>.

(٤) سوسن الشمراني، " موازنة البرامج والأداء – المفاهيم والتطبيق " ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك سعود، السعودية، ٢٠١٠ ص ٢٣.

(٥) محمد جمال هلال، " المحاسبة الحكومية "، دار صفاء للنشر، ط ١، عمان، الأردن، ٢٠٠٢، ص

تحولها إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي وضعت متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs التي تنطبق متطلباتها على القطاع العام حيث طورت لتصبح قادرة على معالجة المسائل المالية الخاصة بالقطاع العام بالإضافة إلى ذلك تسعى العديد من الدول إلى الاستفادة من تجارب بعضها البعض، الأمر الذي يمكن أن يصبح أكثر سهولة عندما تتبع مؤسسات القطاع العام في العالم معايير محاسبية مشتركة^(١).

وبالتالي فإن مشكلة البحث وفجوته تتمثل في أن الإفصاح المالي التقليدي في القطاع العام في ظل انتشار تكنولوجيا المعلومات أصبح لا يفي باحتياجات المستخدمين العاديين ولا يمكنهم من المساهمة بدور فعال في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة وحيث أن هناك مجالاً واسعاً للاستفادة من التكنولوجيا بتطوير نظم الإفصاح المالي في القطاع العام وتحسين جودة عرض البيانات المالية فيه وتحسين صورتها محلياً ودولياً بما يساهم في رفع مستوى كفاءة الأداء المالي في القطاع العام الأمر الذي يستوجب وضع تصور متكامل لطبيعة وشكل الإفصاح المالي الإلكتروني المراد تطبيقه وحيث أن هناك (١٠٧) دولة على مستوى العالم قد تبنت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(٢) في حين شهد العام ٢٠١٥ توجهاً ملحوظاً وديناميكياً نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في المنطقة العربية^(٣) فإن الباحث يقترح أن يكون الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام موحداً ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق ومن ثم فإن الباحث سوف يقوم بقياس أثر ذلك على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وعليه يتمثل التساؤل الرئيس للبحث بما يلي:

"ما أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة؟".

والذي تنفرع منه التساؤلات التالية:

١. ما هو الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSASs؟

(١) نادين الحسن، "مقالة بعنوان: استجابة منها لتوجه الحكومات العربية المتزايد نحو اعتماد نظام المحاسبة الدولي ديوليت تنشر أول دليل بالعربية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" شركة ديوليت توش توهاماتسو المحدودة لخدمات المحاسبة والتدقيق، www.deloitte.com/about، ٢٠١٦، للاطلاع على المقالة:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/About->

[Deloitte/pressreleases/dme_pr_deloitte_releases-first-arabic-summary-of-IPSAS-standards-A R.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/About-Deloitte/pressreleases/dme_pr_deloitte_releases-first-arabic-summary-of-IPSAS-standards-A R.pdf)

(٢) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

(٣) نادين الحسن، مرجع سابق.

٢. هل يختلف الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عن الإفصاح المالي التقليدي؟
٣. هل سيؤدي الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى زيادة كفاءة تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة؟

ثانياً: أهداف البحث.

انطلاقاً من مشكلة البحث وتساؤلاته فإن البحث يهدف بشكل رئيس إلى قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

ويتفرع منه مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

١. تحديد مفهوم الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٢. بيان أهمية الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.
٣. تقديم تصور للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
٤. قياس أثر مكونات الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: أهمية البحث.

- ١- الأهمية العلمية:
 - مساهمة هذا البحث للتطورات العالمية الحديثة في مجال بحوث المحاسبة الحكومية والتي تركز على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومدى إمكانية تطبيقها والاستفادة منها.
 - قلة الدراسات والبحوث العربية التي تطرقت لموضوع الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام مقارنة بالدراسات الأجنبية.
 - محدودية عدد الدراسات التي تتناول تأثير تبني المعايير الدولية على جودة المحاسبة في الدول النامية^(١).

(١) أحمد بسيوني محمد شحاتة، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد (٥٠)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠١٣، ص ١٠.

- ندرة الدراسات والبحوث العربية التي تطرقت لموضوع الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وآثاره على الإفصاح المالي الحكومي.
 - أهمية موضوع الموازنات العامة وما يرتبط بها من معايير وتوجهات دولية ومتابعة التطورات العلمية المرتبطة بها في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي أفردت للموازنة العامة معيار مستقل يحمل رقم IPSAS22 موسوم بـ "عرض معلومات الموازنة العامة في البيانات المالية" وربطه بتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
 - التوجهات العلمية العالمية الحديثة في المحاسبة الحكومية نحو المعايير الدولية والإفصاح المالي الإلكتروني سيما بعد الأزمات المالية المتكررة في بعض الدول الأوروبية والآسيوية والتي واجه بعضها خطر الإفلاس مثل رومانيا وإسبانيا وليس أدل من ذلك ما تعج به شبكة الإنترنت من دورات تدريبية وورش عمل تأهيلية مرتبطة بالموضوع^(١).
- ٢- الأهمية العملية:
- شهد العام ٢٠١٥ توجهاً ملحوظاً وديناميكياً نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في المنطقة العربية^(٢).
 - تبنت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs (١٠٧) دولة على مستوى العالم^(٣) ولازالت العديد من الدول تناقش وتدرس مدى إمكانية التحول إليها.
 - تعتمد دولة فلسطين بشكل رئيس في تمويل موازنتها على الدعم الأجنبي والمساعدات الدولية مما يفرض عليها ضرورة مواكبة التطورات الدولية في مجال الإفصاح المالي الإلكتروني لتسهيل عمليات التمويل سيما بعد الاعتراف بدولة فلسطين كعضو مراقب في منظمة الأمم المتحدة.
 - تبني العديد من الدول الأجنبية المانحة والممولة للموازنة العامة الفلسطينية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتوجهات العربية المتزايدة نحو تبنيها.
 - تبني العديد من المؤسسات والهيئات الدولية ذات الارتباطات المالية بدولة فلسطين لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي تربطها علاقات تعاقدية وطيدة بفلسطين ولها تأثير مباشر على موازنتها العامة ومن أهمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

(1) The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN), op.cit

(٢) نادين الحسن، مرجع سبق ذكره.

(٣) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

- تبني وكالة غوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين UNRWA للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs والتي تقدم خدماتها للاجئين الفلسطينيين المتواجدين في الوطن والشتات وتربطها علاقات تعاون وتكامل استراتيجية بالحكومة الفلسطينية.
- حاجة الجهات الممولة والمانحة للشعب الفلسطيني بشكل عام للبيانات المالية المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs والذي يمكن أن يمثل الإنترنت مجالاً سهلاً للوصول إليها.
- حرص دولة فلسطين على مواكبة التطورات الدولية وتبنيها لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs والزام البورصة به الأمر الذي يستلزم مواكبة ذلك التطور في القطاع العام بالعمل على تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs بشكل تدريجي.
- مساهمة نتائج البحث المتوقعة في إرشاد معدي ومستخدمي التقارير المالية في القطاع العام إلى أهمية الإفصاح المالي الإلكتروني في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

رابعاً: فروض البحث.

لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفروض على النحو التالي:

- الفرض الرئيس:
"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة."
- الفروض الفرعية:
1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.
2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

خامساً: حدود البحث.

- ١- ينحصر البحث في قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة دون التطرق للإفصاح غير المالي^(١).
- ٢- ينحصر البحث في تناول آثار الإفصاح المالي الإلكتروني على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة وما يرتبط بذلك من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق.
- ٣- تنطبق الدراسة الميدانية على مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح من وزارات ودوائر وأقسام ويخرج عن إطارها مؤسسات القطاع العام الهادفة للربح والتي تخضع لمعايير IFRSs في فلسطين.

سادساً: خطة البحث.

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى إطار عام وثلاثة فصول وخاتمة بالخلاصة والنتائج والتوصيات على النحو التالي:

الإطار العام للبحث: ويحتوي على مقدمة البحث والمشكلة والأهداف والأهمية وفروض البحث وحدوده.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام.

وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.

المبحث الثاني: الإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات.

وهو مقسم إلى أربعة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: المفاهيم المحاسبية المعاصرة في القطاع العام.

المبحث الثاني: استخدامات الموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة.

(١) يأتي هذا انسجاماً مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs التي تطبق على المعلومات المالية فقط ولا تطبق على أية معلومات أخرى تعرض في التقرير السنوي أو أي وثائق أخرى، للمزيد الاطلاع على المعايير الدولية للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢.

المبحث الثالث: تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وآثارها على الموازنة العامة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي.

وهو مقسم إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفروض.

وفي نهاية البحث فقد قام الباحث باختتام دراسته بخلاصة البحث واستعراض لأهم النتائج والتوصيات.

الفصل الأول
اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة
في القطاع العام

مقدمة.

يهدف الباحث من خلال هذا الفصل إلى استعراض ودراسة وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع والتعرف على ماهية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ودوافعه ومناقشة ما يمكن أن يترتب عليه من آثار مع مناقشة المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية التي تعد وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

ونظرًا لقلّة البحوث في مجال محاسبة القطاع العام من ناحية ونظرًا لارتكاز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs من ناحية أخرى فإن الباحث قد اهتم بنتائج الأبحاث المبنية على معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs في القطاع الخاص مع مراعاة خصوصية القطاع العام في فهم وتحليل طبيعة المتغيرات ذات العلاقة.

وفي ضوء ما سبق يتناول الباحث دراسة تحليلية للأدب المحاسبي في مجال الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام من خلال المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.

المبحث الثاني: الإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني في ضوء لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

المبحث الأول

عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث

تمهيد:

يعرض المبحث الأول الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع حيث تم تقسيمها إلى دراسات عربية، ودراسات أجنبية، وتم عرضها وفقا لتسلسلها الزمني من الأقدم إلى الأحدث، ومن ثم فقد قام الباحث بإعداد ملخص بها وتقييمها ككل متكامل.

أولاً: الدراسات العربية:

١- دراسة إبراهيم محمد علي وصالح الجزراوي وسلمان عبد الهادي (٢٠١٢)^(١)، بعنوان: "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- بيان دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في تطوير نظم المعلومات المالية الحكومية في العراق.
- اختبار أسلوب خطوات استراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:

- تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs محور الاهتمام العالمي في مجال تطوير المحاسبة الحكومية.
- يواجه النظام المالي الحالي في العراق مشكلة في الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقة التي يمكن أن تمثل الشفافية الكافية لتحقيق المساءلة والرقابة على عملية اتخاذ القرارات في القطاع العام.
- جاءت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs تلبية لنداءات متعددة من أجل الشفافية والمساءلة.
- تمثل معايير الدولية في القطاع العام IPSASs متغير بحثي حديث في النظم المحاسبية الحكومية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل لإحداث اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين مع اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي يستوجب تبنيها التحول نحو أساس الاستحقاق من وجهة نظر الدراسة.

(١) إبراهيم محمد علي وصالح الجزراوي وسلمان عبد الهادي، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد ٢، عدد ٣، ٢٠١٢، صص ١٤٣-١٦٢.

٢- دراسة نصر طه أحمد عرفة ومجدي مليجي عبد الحكيم مليجي (٢٠١٤)^(١) بعنوان: "الإفصاح المالي من خلال الإنترنت وجهة نظر المستخدمين في البيئة المصرية".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- استكشاف وجهات نظر مستخدمي التقارير المالية السنوية للشركات المصرية حول الأبعاد المختلفة للتقرير المالي عبر الإنترنت.
 - تقديم إطار نظري يمكن من خلاله فهم توجهات المستخدمين نحو الإفصاح المالي عبر الإنترنت واستخدامات التكنولوجيا الحديثة.
- وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:
- وجود اهتمام محدود أو متوسط في بيئة الأعمال المصرية لأبعاد التقرير المالي عبر الإنترنت معللة ذلك بأن هناك قلق أمني كبير على المعلومات ينتاب المستخدمين مما ينعكس سلباً على رؤيتهم لسهولة الاستخدام المتوقعة واتجاهاتها.
 - وقد أوصت الدراسة بإجراء تعديلات في دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري الصادر في مارس ٢٠١١ فيما يتعلق بالشفافية والإفصاح بحيث يلزم كافة الشركات المقيدة بالبورصة بنشر تقاريرها المالية عبر الإنترنت بأسلوب يتيح للمستخدمين إمكانية الوصول إليها.

٣- دراسة حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي (٢٠١٤)^(٢) بعنوان:

"دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- اختبار دور تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي المتفشي في القطاع العام العراقي.
 - اختبار دور تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في تضيق نطاق الاختلافات بين الإدارة المالية للقطاع العام العراقي وبين الإدارات المالية العامة الدولية.
- وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:
- إن الهدف من إصدار وصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وملحقاتها هو تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة وقد أصبح من وجهة نظر الدراسة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ضرورة عالمية وإقليمية ومحلية لتوضيح الوضع الاقتصادي للوحدات غير الهادفة للربح.

(١) نصر طه أحمد عرفة ومجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، "الإفصاح المالي من خلال الإنترنت وجهة نظر المستخدمين في البيئة المصرية - دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٤، م ٥١، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٤، ص: ١٥٧:١٩١.

(٢) حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي، "دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي" مجلة مركز دراسات الكوفة، ISSN19937016، مجلد ١، عدد ٣٢، العراق، ٢٠١٤.

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs تزيد من إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية لأغراض تقويم ورقابة أداء الوحدات الحكومية وتقليل الفروق في تطبيقات المحاسبية فيما بين الدول بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وإمكانية قياس الأداء وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة بما يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ذات الأسس المختلفة وأن الأساس المحاسبي المستخدم يعتبر أحد العوامل المهمة والمؤثرة في مدى حقيقة وعدالة قياس الأداء والوضع المالي الحكومي.
- وفرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحكاما انتقالية في معايير محددة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- وقد أوصت الدراسة المنظمات المهنية والرقابية العراقية بإدخال تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبنيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والانتقال بشكل تدريجي إلى تطبيق أساس الاستحقاق.

٤- دراسة خالد جمال الجعارات (٢٠١٤)^(١) بعنوان:

"تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- استعراض مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتعريف بجهة إصدارها.
 - استعراض مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs مع محددات تبنيها وتطبيقها.
- وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:

- تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق انعكاس طبيعي لمعايير إعداد التقارير المالية IFRSs مع تكييف ما يلزم من خصوصية لقطاع العام وتتأثر بتعديلاتها وما تناقشه من مستجدات.
 - تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتاج للعديد من المقومات والإمكانات أهمها الإرادة السياسية ويليها التأهيل الكافي للكادر والمنشأة سيما في البيئة العربية.
- وقد أوصت الدراسة بمواصلة البحث لتعزيز مفاهيم المحاسبة الدولية في القطاع العام في الادب الفكري المحاسبي في البيئة العربية والاستفادة من الإطار المفاهيمي والفكري لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs المبنية على أساس الاستحقاق في ترسيخ مفاهيم وتطبيقات

(١) خالد جمال الجعارات، " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، ورقة عمل مقدمة في المنتدى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS- IFRS - IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. اتجاهات النظام المالي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورفلة يومي ٢٤، ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤.

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والعمل على تذليل العقبات التي تعترض تبنيها وتطبيقاتها من خلال توفير بيئة عامة حاضنة.

٥- دراسة منى حيدر عبد الجبار الطائي (٢٠١٦)^(١) بعنوان:

"متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- الوقوف على أهمية الشفافية ومدى تأثيرها بشبكة الإنترنت التي مكنت المواطن من الحصول على كم هائل من المعلومات وحولت الشفافية من حالة ترف إلى مطلب أساسي لنجاح واستمرارية الوحدة العامة.
- وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
- لقد كان للتطورات التكنولوجية والمعلوماتية بالغ الأثر في تفعيل دور الشفافية التي تعد من أكثر العوامل المؤثرة على تقييم المنظمات العمومية.
- لقد كان للتغيير الذي أحدثته المداخل الإدارية الحديثة على تطبيقات وممارسات الإدارة العامة بالغ الأثر على تبني مجموعة من القيم العصرية المستجيبة لمتطلبات التحول نحو الديمقراطية الأمر الذي أدى إلى تنامي مفاهيم الشفافية والمشاركة والمساءلة وتدعيم قدرة الوحدة الحكومية على مواجهة تحديات العصر.
- يتوجب على الوحدة الحكومية في سعيها لتحقيق الشفافية تحديد الجهات الملزمة بتقديم المعلومات المتعلقة بالقرارات والأهداف التي تخص مصالح الجهات المستفيدة وتحديد مقاييس شفافتها.
- الشفافية المالية بمعناها العصري لا تنحصر في خدمة المنظمة وتحسين صورتها بمقدار ما تتعلق بجعل أعمال وأنشطة الإدارة العامة واضحة للجمهور وتراعي منفعه ومصالحه بالدرجة الأولى ومن ثم تحقيق منفعة ضمنية تتمثل في تحسين مستويات رضا المواطن عن خدماته المقدمة.
- وقد أوصت الدراسة بالعمل على تغيير في أنماط تفكير الإدارة العامة ومداركها بحيث تشعر الإدارة العامة بأن البيانات والمعلومات العامة ملكا للجمهور وأنه يجب العمل على إعادة النظر في طبيعة الهياكل التنظيمية القائمة والسعي للابتعاد عن التطبيقات التقليدية والسرية باتجاه مداخل أكثر موثوقية ومنفتحة على الجمهور وتعميق وعي الجمهور من خلال توفير مناخ عام ملائم للمشاركة والحوار مع إدارات القطاع العام بتفعيل حرية الوصول للمعلومات العامة

(١) منى حيدر عبد الجبار الطائي، "متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة"، مجلة المحاسب، مجلد ٢٣، عدد ٤٦، ISSN 2415-4849 مجلة فصلية علمية محكمة صادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين - المركز العام، جمهورية العراق، ديسمبر، ٢٠١٦، ص-ص ١٦٣-١٨٢.

وتوسيع سبل الوصول الحر للمعلومات العامة والتركيز على نوعية المعلومات المطرحة بقدر أكبر من كميتها ومراعاة جودة المعلومات المالية المفصح عنها.

٦- دراسة طه محسن عبد الله وسالم عواد هادي (٢٠١٧)^(١) بعنوان: " التدقيق الداخلي لوحدات الإنفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية". هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي وانعكاس هذا الدور على فعالية الموازنة من خلال ممارسة دوره في جميع المراحل التي تمر بها الموازنة في جمهورية العراق.

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها:

- غياب دور التدقيق الداخلي في عملية إعداد وتحضير الموازنة العامة العراقية رغم نص منشور وزارة المالية على مساهمة قسم التدقيق الداخلي وبقية الأقسام المعنية بذلك.
- الافتقار للاستخدام الأمثل لتخصيصات استخدامات الموازنة العامة بسبب عدم وجود معايير واضحة يمكن الارتكاز عليها في عملية التخصيص.
- غياب التخطيط السليم والمبالغة في التقديرات لتجنب تخفيض وزارة المالية في مرحلة المناقشة والاعتماد.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اعتماد المعايير والأسس العلمية أو العملية عند إعداد تقديرات الموازنة العامة وزيادة الاستقلالية للرقابة الداخلية والتوسع في نشاطها وعدم اقتصرها على الأعمال النقدية فقط.

٧- دراسة محمد فاضل نعمة الياسري (٢٠١٧)^(٢) بعنوان:

" اللامركزية المالية ومدى إمكانية تطبيقها في العراق في ظل تخصيصات الموازنة العامة للدولة".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تسليط الضوء على أهم السمات والمعوقات والمشاكل التي تواجه نظام اللامركزية بشكل عام واللامركزية المالية بشكل خاص.

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها:

- يتطلب تحقيق اللامركزية المالية توافر المرونة في السياسات المالية وتطوير أدوات القياس المحاسبي والتطبيقات والهيكل التشغيلية والتعليمات المالية.

(١) طه محسن عبد الله وسالم عواد هادي ، " التدقيق الداخلي لوحدات الإنفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية "، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ISSN: 18189431، المجلد: ١٢ الإصدار: ٣٩ الصفحات: ١٠٩-١٢٥، جامعة بغداد، جمهورية العراق، ٢٠١٧.

(٢) محمد فاضل نعمة الياسري، " اللامركزية المالية ومدى إمكانية تطبيقها في العراق في ظل تخصيصات الموازنة العامة للدولة "، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد: ٢٦٨ الإصدار: ٢٤، جامعة بابل، جمهورية العراق، ٢٠١٧.

- يحتاج تطبيق اللامركزية أيضا إلى دولة ذات مستوى مالي منهجي علمي كفاء وخطة تنموية متكاملة ومستندة على معلومات محاسبية دقيقة ونظام إدارة مالية راقى قادر على تحسين الأداء المالي في القطاع العام على مستوى الأقاليم والمحافظات وتحقيق قيم الشفافية والمساءلة المالية في تخطيط ورقابة الموازنة العامة في جميع مراحلها.
- هناك مجموعة من المفاهيم المالية والاقتصادية المعاصرة قد فرضتها التطورات العالمية إذ أن التوجه الحديث يتطلع للتنمية المحلية في إطار التنمية الوطنية أكثر من التوجهات التقليدية المرتبطة بخطط التنمية على مستوى الدولة دون النظر في خصوصية الأقاليم والمحليات.
- لتحقيق الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام ينبغي الاعتماد على توسيع نطاق مشاركة الجمهور في عملية إدارة شئونه ومنح القطاع الخاص ومؤسسات المجتمع المدني دوراً أكبر في التخطيط لتحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز المساءلة والشفافية في تقويم نظام الإدارة المالية للمحافظات بهدف تحقيق التنمية الشاملة والمستدامة
- وقد اوصت الدراسة بالعمل على تبني وتطبيق اللامركزية المالية وتجاوز مفهوم المركزية والذي فشل في العديد من الدول العربية من وجهة نظر الدراسة والتي تتمسك بالمركزية المالية بهدف ضبط عملية تخصيص مواردها المالية المحدودة وتوزيع استخدامات موازنتها العامة بصورة عادلة على الأقاليم والمحافظات محاولة بذلك تقليل الفجوة بينها وبين الدول الصناعية والتأسيس لبنية تحتية متكاملة لتطبيق اللامركزية المالية من خلال نظام معلومات مالي عصري.

ثانياً: الدراسات الأجنبية.

١- دراسة (2015) Salma Damak & Amel I Chatt⁽¹⁾، بعنوان:

"The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations".

"أثر النظام السياسي على تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs من قبل المنظمات الدولية العامة".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تحليل طبيعة العلاقة التي قد تكون موجودة بين النظام السياسي واعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
- استعراض أهم العوامل التي تساهم في تطوير المحاسبة وتحديات الاتساق والمواءمة مع البيئة الدولية.

(1) Salma Damak & Amel,I Chatt, " The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations" **The 1st Cairo University International Conference on Accounting**, <http://cuica2015.foc.cu.edu.eg/scientific-programme>, SEPTEMBER 2015.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإنصاح المالي الحديثة في القطاع العام

- تحليل العلاقة نظريا بين البيئة السياسية ووضع السياسات المحاسبية على المستويين الوطني والدولي على حد سواء.
- اختبار العلاقة الموجودة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والنظم السياسية من خلال ثلاثة مؤشرات رئيسية هي: الفساد والحرية والديمقراطية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
- النظم السياسية الديمقراطية فقط هي التي من الممكن أن تسمح باعتماد معايير المحاسبية الدولية IPSASs نظرا لما تنادي به من شفافية.
- وقد أوصت الدراسة بتعزيز مفاهيم الشفافية والديمقراطية والمشاركة السياسية للمواطنين كمدخل لضمان التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٢- دراسة **Louis & Greg Onuora Okoye & Christian Chibuikwe Nkwagu** (2016) Chinedu Nkwagu⁽¹⁾، بعنوان:

"International Public Sector Accounting Standards Adoption and Financial Transparency in the Nigerian South Eastern States Public Sector: A Case of Ebonyi and En ugu States".

"تبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والشفافية المالية في القطاع العام بولايات جنوب شرق نيجيريا: حالة من ولايات إيبوني وأوغو". هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تحديد الآثار المترتبة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على الشفافية المالية في القطاع العام في ولايات جنوب شرق نيجيريا.
- تحديد الآثار المترتبة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs آثاره على مصداقية البيانات المالية الحكومية المنشورة وقابليتها للمقارنة في كل من ولايات إيبوني أو "إينوغو" في نيجيريا.
- وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يعزز الشفافية المالية في القطاع العام.
- يمهّد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs الطريق لتحسين مصداقية البيانات المالية في القطاع العام النيجيري ويعزز أيضا قابليتها للمقارنة.

(1) Louis Chinedu Nkwagu & Christian Chibuikwe Nkwagu & Greg Onuora Okoye , " International Public Sector Accounting Standards Adoption and Financial Transparency in the Nigerian South Eastern States Public Sector: A Case of Ebonyi and En ugu States ", **IOSR Journal Of Humanities And Social Science (IOSR JHSS) volume 21, Issue 4, Ver. 07, pp 40-51 e- ISSN: 2279- 0837, p ISSN: 2279-0845**, 2016, The fulltext of this document : <http://www.iosrjournals.org/iosr-jhss/papers/Vol.%2021%20Issue4/Version-7/F0214074051.pdf>

وقد أوصت الدراسة الحكومة النيجيرية بتوفير المتطلبات اللازمة للتبني الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كان ذلك ممكناً في الواقع وإذا كانت بالفعل تسعى نحو تعزيز مصداقية المعلومات المالية الحكومية وإن تكون البيانات المالية الصادرة عن الحكومة قابلة للمقارنة في أي مكان في العالم المعدة في نفس الوقت.

٣- دراسة **Laura Alcaide Muñoz, Manuel Pedro Rodríguez Bolívar, (2016) Antonio Manuel López Hernández** ⁽¹⁾، بعنوان:

"Transparency in Governments: A Meta- Analytic Review of Incentives for Digital versus Hard-Copy Public Financial Disclosures".

"الشفافية في الحكومات: استعراض تحليلي للمفاضلة بين التقرير الرقمي "الإلكتروني" والنسخة الكتابية في الإفصاح المالي في القطاع العام".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- استعراض العوامل المؤثرة على قرار الحكومة فيما يتعلق بالإفصاح المالي الإلكتروني أم التقليدي الورقي.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- إن شفافية المعلومات المالية في القطاع العام تعتمد على العديد من العوامل المؤسسية الداخلية المرتبطة بالوحدة الحكومية ذاتها والبيئية الخارجية المرتبطة ببيئة الإفصاح ذاتها.
- عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام هي عملية اتصال إعلامية طرفها الأول هو الوحدة الحكومية والطرف الثاني هو الجمهور.
- من الصعب معرفة وتتبع سلوك الحكومات ومبرراتها فيما يتعلق بسياساتها المتعلقة بخيارات الإفصاح المالي وذلك لتحديد العوامل التي تدعم الإفصاح في أي من الاتجاهين سواء الإفصاح المالي الإلكتروني عبر الإنترنت أو الإفصاح المالي التقليدي بالنسق الورقي كون الإفصاح المالي مادة إعلامية في حد ذاته وذو أبعاد سياسية.
- تم حصر العديد من العوامل المهمة المؤثرة في خيار تبني الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في مجموعة من العوامل منها الثقافة الإدارية، والنظام المحاسبي، وتأثير المقياس المستخدم في تحديد المتغيرات، والنمط الإداري ومستوى تطور أداء الحكومة،

(1) Laura Alcaide Muñoz, Manuel Pedro Rodríguez Bolívar, Antonio Manuel López Hernández, " Transparency in Governments: A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial Disclosures ", *American Review of Public Administration*, Volume: 47 issue: 5, page(s): 550-573, Article first published online: February 12, 2016; Issue published: July 1, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1177/0275074016629008>.

وقدرتها على الموازنة بين المحددات والإفصاح عن المعلومات المالية العامة في كلا الأسلوبين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل لتهيئة الاجواء السياسية والادارية التنظيمية لتبني خيار الافصاح المالي الالكتروني في القطاع العام وعدم الاستعجال بتبنيه دون توفر بيئة قابلة له.

٤- دراسة (2017) Sandro Fuchs ,Isabel Brusca Andreas Bergmann⁽¹⁾،
بعنوان:

"Using Financial Reporting for Decision Making as a Measure towards Resilient Government Finances: The Case of Switzerland".

"استخدام التقارير المالية في صناعة القرار كمقياس للمرونة المالية الحكومية: حالة سويسرا".
هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- المقارنة بين خمسة عشر قطاعا من القطاعات العامة السويسرية فيما يتعلق بآثار تبني أساس الاستحقاق المحاسبي على التقارير المالية الحكومية والإصلاحات المحاسبية التي تعمل عليها الحكومة الوطنية المركزية.
- تقييم أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية في القطاع العام السويسري على كل من إعداد التقارير المالية، وتوضيح ما إذا كان هذا التبني الجديد للإصلاحات والتي يتمثل جوهره في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وأساس الاستحقاق سيؤثر على عمليات صنع القرار العام.
وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج اهمها:

- أن إعداد التقارير المالية على أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs أداة ضرورية لتحقيق المرونة المالية الحكومية.
- تشكل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق أساساً ومنطقاً رئيسياً للإصلاح المالي في القطاع العام.
وقد أوصت الدراسة بمواصلة وتعزيز تبني أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باعتبارها المنطلق الرئيسي للإصلاح المالي على مستوى القطاع العام للدولة.

(1) Sandro; Bergmann, Andreas; Brusca, Isabel " Using Financial Reporting for Decision Making as a Measure Towards Resilient Government Finances: The Case of Switzerland ", LEXLOCALIS - JOURNAL OF LOCAL SELF- GOVERNMENT, Vol. 15, No. 1, pp. 133 -153, 2017, The fulltext of this document: https://www.researchgate.net/publication/313407973_UsingFinancial_Reporting_for_Decision_Making_as_a_Measure_Towards_Resilient_Government_Finances_The_CaseofSwitzerland.

٥- دراسة Sandra Cohen & Sotirios Karatzimas (2017)^(١)، بعنوان:

"Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash".

"جودة المعلومات المحاسبية وفوائد القرار في التقارير المالية الحكومية: الانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس المعدل".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تقييم مدى فائدة وجودة التقارير المالية الحكومية في دولة اليونان والتي أعدت بموجب الأساس النقدي المعدل والذي اعتمد في القطاع العام اليوناني مؤخرا.
- ناقشت الدراسة الفوائد الفعلية لتطبيق نموذج محاسبي مقترح على أساس الاستحقاق.
- اقترحت الدراسة منهجية يتم من خلالها الانتقال والتحول عبر أساس الاستحقاق المعدل ويستند النموذج المحاسبي المعتمد إلى خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بالأطر المفاهيمية لهيئات وضع المعايير المحاسبية للقطاعين العام والخاص.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- ناقشت الدراسة العديد من آثار التغييرات في النظم المحاسبية على مستوى العالم.
- هناك العديد من المزايا والفوائد سوف تتجم عن التحول نحو أساس الاستحقاق بشكل كامل تتعلق بجودة المعلومات المالية وقدرة الدولة على تخطيط مواردها المالية بكفاءة.
- وقد أوصت الدراسة بضرورة الانتقال من الأساس النقدي المعدل وتهيئة المناخ لتبني وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بشكل كامل في اليونان لما قد يترتب على ذلك من مزايا مجدية.

٦- دراسة N. Tonkope, Pritika Singh Baliyan, G. Tobedza, (2017)^(٢)،

بعنوان:

"Assessment of Effectiveness of Government Accounting and Budgeting System (GABS) in Botswana".

"تقييم فعالية المحاسبة الحكومية ونظام الموازنات (GABS) في بتسوانا".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى:

- تحديد مدى فعالية النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة GABS في إنجاح تنفيذ السياسات الحكومية.

(1) Sandra Cohen & Sotirios Karatzimas, " 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, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>, Downloads, 2017.

(2) N. Tonkope & Pritika Singh Baliyan & G. Tobedza " Assessment of Effectiveness of Government Accounting and Budgeting System (GABS) in Botswana", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, ISSN 2162-3082 2017, Vol. 7, No. 1 : 2017, The fulltext of this document : <http://www.macrothink.org/journal/index.php/ijaf/article/view/10709/8808>, .

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

- تقييم المنهج المختلط المطبق في بتسوانا على فعالية نظام المحاسبة والموازنة الحكومية في القطاع العام من خلال تحليل الإجراءات والمنافع والتحديات التي يواجهها النظام المحاسبي في القطاع العام

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها:

- يعزز نظام المحاسبة والموازنة الحكومية الكفاءة في الأداء المالي في القطاع العام.
- يعزز نظام المحاسبة والموازنة يرتبط ارتباطا إيجابيا بالمساءلة وصنع القرار في المؤسسات العامة وقد كان هذا النظام فعالا في تحسين تقديم الخدمات وتوفيرها في الوقت المناسب من خلال الربط الشبكي وتوفير القوى العاملة الماهرة.
- وقد أوصت الدراسة بزيادة أعداد الموظفين المؤهلين على النظام، وزيادة التدريب على النظام المحاسبي الحكومي والموازنات العامة GABS ونظام النسخ الاحتياطي كاستراتيجيات رئيسية يمكن الارتكاز عليها لتحسين النظام .

٧-دراسة (Nik Zam & Nik Wan (2017)⁽¹⁾، بعنوان:

"The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors".

" الآثار الرئيسية للتحويل من النقدية إلى محاسبة الاستحقاق في القطاعات العامة".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي:

- بحث ما إذا كانت المحاسبة على أساس الاستحقاق تعتبر حلا للمشكلة التي تواجهها المحاسبة الحكومية التقليدية القائمة على الأساس النقدي.
- استعراض عيوب المحاسبة على الأساس النقدي في القطاع العام التي دفعت باتجاه التحويل باتجاه أساس الاستحقاق.
- تفسير طبيعة المحاسبة على أساس الاستحقاق وترتيب كيفية الاستفادة من نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاعات العامة.
- مناقشة ما إذا كانت هناك مزايا وفوائد للمحاسبة على أساس الاستحقاق يمكن أن تتحقق في القطاع العام.

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:

- استعراض تجربة المحاسبة على أساس الاستحقاق في كل من القطاع العام النيوزلندي والأسترالي بوصفهما مؤيدين رئيسيين للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

(1) Nik Wan, Nik Zam. The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors. **Gading Journal for the Social Sciences**, [S.l.], v. 9, n. 02, p. 49-65, June 2017. ISSN 0128-5599. Available at: <<http://learningdistance.org/uitmpahang/gading/index.php/gading/article/view/118>>. Date accessed: 05 Aug. 2017.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

- استعراض الآثار الرئيسية للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة في القطاعات العامة من خلال استعراض آراء مجموعة من مختلفة من الباحثين في البلدان التي شاركت أو ستشارك في التحويل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- تفسير انعكاسات التحويل إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على التقارير المالية وعرض الميزانية العمومية والمشاكل المرتبطة بها، وبمهنة المحاسبة، وهيئات وضع المعايير، والثقافة التنظيمية والحاجة إلى نظام معلومات فعال لدعم النظام، الحاجة إلى سجل الأصول للسماح بالاعتراف بالأصول.
- التحويل من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العامة كان له آثار إيجابية على عدة محاور
- وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني أساس الاستحقاق وتعميم فوائده وتذليل العقبات في طريقه بتدريب الموظفين وتجاوز مقاومتهم للتغيير.

ثالثاً: تقييم الدراسات السابقة.

بداية يستعرض الباحث الدراسات السابقة ملخصة في جداول على النحو التالي:

جدول رقم (١)

ملخص الدراسات السابقة العربية

م	عنوان الدراسة	اسم الباحث	سنة النشر	جهة النشر	أهم النتائج
١	معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق	إبراهيم محمد علي وصالح الجزراوي وسلمان عبد الهادي	٢٠١٢	مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق	- تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs محور الاهتمام العالمي في تطوير المحاسبة الحكومية. - جاءت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تلبية لنداءات متعددة من أجل تحقيق الشفافية والمساءلة المالية. - يستوجب تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التوجه نحو التحويل إلى أساس الاستحقاق.
٢	الإفصاح المالي من خلال الإنترنت وجهة نظر المستخدمين في البيئة المصرية - دراسة ميدانية	نصر طه أحمد عرفة ومجدي مليجي عبد الحكيم مليجي	٢٠١٤	مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية جمهورية مصر العربية	- وجود اهتمام محدود أو متوسط في بيئة الأعمال المصرية لأبعاد التقرير المالي عبر الإنترنت. - هناك قلق أكبر على المعلومات ينتاب المستخدمين للبيانات المعروضة عبر الإنترنت.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

م	عنوان الدراسة	اسم الباحث	سنة النشر	جهة النشر	أهم النتائج
٣	دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي	حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي	٢٠١٤	مجلة مركز دراسات الكوفة، العراق	- يتمثل الهدف من إصدار وصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وملحقاتها في تطوير الأداء المحاسبي من النطاق المحلي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي. - إن تبني المعايير يؤدي لتقليل الفروق في تطبيقات المحاسبة فيما بين الدول بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وإمكانية قياس الأداء وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة ويضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويقلل مساحة الحكم الشخصي. - وفرت المعايير أحكاماً انتقالية للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
٤	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام	خالد جمال الجعارات	٢٠١٤	الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS - IFRS - IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. الجزائر	- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتاج للعديد من المقومات والإمكانات أهمها الإرادة السياسية التأهيل الكافي للكادر والمنشأة. - إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أصعب وأعد في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة بسبب اختلاف بنيتها المعلوماتية مقارنة مع الدول المتقدمة.
٥	متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة	منى حيدر عبد الجبار الطائي	٢٠١٦	مجلة المحاسب، فصلية علمية محكمة صادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين، العراق	- إن التطورات التكنولوجية والمعلوماتية كان لها بالغ الأثر في تفعيل دور الشفافية والمساءلة في القطاع العام. - الشفافية بمعناها العصري تتعلق بجعل أعمال وأنشطة الإدارة العامة واضحة للجمهور وتراعي منافع ومصالحه بالدرجة الأولى ومن ثم تحقيق منفعة ضمنية تتمثل في تحسين مستويات رضا المواطن عن خدماته المقدمة.
٦	التدقيق الداخلي لوحدات الإنفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية	طه محسن عبد الله وسالم عواد هادي	٢٠١٧	مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العراق	- الافتقار لنظام معلومات مالي جيد في القطاع العام يعطل عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة. - تحتاج الدولة لتوسيع دائرة المشاركة المجتمعية في الرقابة على استخدامات الموازنة العامة.
٧	اللامركزية المالية ومدى إمكانية تطبيقها في العراق في ظل تخصيصات الموازنة العامة للدولة	محمد فاضل نعمة الياسري	٢٠١٧	مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، العراق	- تطبيق اللامركزية المالية يحتاج دولة ذات مستوى مالي منهجي علمي كفء وخطة تنموية متكاملة ومستندة على معلومات محاسبية دقيقة ونظام إدارة مالية راقي قادر على تحسين الأداء المالي في القطاع العام.

المصدر: من إعداد الباحث، بناءً على تحليل الدراسات السابقة العربية

جدول رقم (٢)

ملخص الدراسات السابقة الأجنبية

م	عنوان الدراسة	اسم الباحث	سنة النشر	جهة النشر	أهم النتائج
١	أثر النظام السياسي على تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية قبل المنظمات الدولية العامة	Salma Damak & Amel, I Chatt	٢٠١٥	The 1st Cairo University International Conference on Accounting	- إن النظم السياسية الديمقراطية فقط هي التي من الممكن أن تسمح باعتماد معايير المحاسبة الدولية IPSASs نظرا لما تنادي به من شفافية.
٢	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والشفافية المالية بولايات جنوب شرق نيجيريا	Louis Chinedu Nkwagu & Christian Chibuike Nkwagu & Greg Onuora Okoye	٢٠١٦	IOSR Journal of Humanities and Social Science (IOSR JHSS) volume 21, Issue 4, Ve	- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعزز الشفافية المالية في القطاع العام. - إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يمهد الطريق لتحسين مصداقية البيانات المالية في القطاع العام ويعزز أيضا قابليتها المقارنة.
٣	الشفافية في الحكومات: استعراض تحليلي للمفاضلة بين التقرير الرقمي "الإلكتروني" والنسخة الكتابية في الإفصاح المالي في القطاع العام	Laura Alcaide , Manuel Muñoz Pedro Rodríguez Bolívar, Antonio Manuel López Hernández	٢٠١٦	American Review of Public Administration, Volume: 47 issue: USA 5, الولايات المتحدة الأمريكية	- من الصعب معرفة سلوك الحكومات ومبرراتها فيما يتعلق بسياساتها المتعلقة بالإفصاح المالي. - هناك عدة عوامل تتحكم في نوعية الإفصاح سواء الإفصاح المالي الإلكتروني عبر الإنترنت أو النسخ الورقي وقد تم حصرها في الثقافة الإدارية، والنظم المحاسبي، وتأثير المقياس المستخدم في تحديد المتغيرات، والنمط الإداري ومستوى تطور أداء الحكومة.
٤	استخدام التقارير المالية في صناعة القرار كمقياس للمرونة المالية الحكومية: حالة سويسرا	Sandro; Bergmann, Andreas; Brusca, Isabel	٢٠١٧	Journal of Local Self- Government, Vol. 15, No. 1, Switzerland سويسرا	- إن إعداد التقارير المالية على أساس الاستحقاق أداة ضرورية لتحقيق المرونة المالية للحكومة. - أن المحاسبة على أساس الاستحقاق مهمة وتشكل المنطلق الرئيسي للإصلاحات المالية في القطاع العام.
٥	جودة المعلومات المحاسبية وفوائد القرار في التقارير المالية الحكومية: الانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس المعدل	Sandra Cohen & Sotirios Karatzimas	٢٠١٧	Meditari Accountancy Research, Vol. 25 Issue: 1 Greece اليونان	- توفر النتائج أدلة تجريبية من اليونان تعزز الفوائد المرتبطة بالانتقال إلى أساس الاستحقاق بشكل كامل. - إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والقائمة على أساس الاستحقاق من شأنه أن يعود بالنفع على شكل وجودة التقارير المالية الحكومية.

م	عنوان الدراسة	اسم الباحث	سنة النشر	جهة النشر	أهم النتائج
٦	تقييم فعالية المحاسبة الحكومية ونظام الموازنات (GABS) في بتسوانا	N. Tonkope & Pritika Singh Baliyan & G. Tobedza	٢٠١٧	International Journal of Accounting and Financial Reporting, ISSN 2162-3082 Botswana بتسوانا	- إن نظام المحاسبة والموازنة الحكومية يعزز الكفاءة في القطاع العام. - يرتبط نظام المحاسبة والموازنة الحكومية بالمساءلة وصنع القرار في المؤسسات العامة وقد كان هذا النظام فعالاً في تحسين تقديم الخدمات وتوفيرها في الوقت المناسب من خلال الربط الشبكي وتوفير القوى العاملة الماهرة
٧	الأثار الرئيسية للتحويل من النقدية إلى محاسبة الاستحقاق في القطاعات العامة	Nik Wan, Nik Zam.	٢٠١٧	Gading Journal for the Social Sciences New Zealand نيوزلندا	- إن التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاعات العامة كان له آثار إيجابية على عدة محاور. - إن تبني أساس الاستحقاق يحتاج لتذليل العقبات في طريقه.

المصدر : من إعداد الباحث، بناءً على تحليل الدراسات السابقة الأجنبية

وقد لاحظ الباحث من خلال استعراضه للدراسات السابقة ما يلي:

- (١) تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs محور الاهتمام العالمي في الأدب المحاسبي المعاصر في ما يتعلق بالقطاع العام وتدرج المطالبة بتبنيها في إطار التطور الطبيعي للأداء الحكومي المعاصر والذي يتطلع لتلبية حاجات مستخدمي البيانات المالية المتنوعة بوسائل تتناسب مع روح العصر.
- (٢) ركزت معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على انعكاسات تبني أساس الاستحقاق المحاسبي على المحاسبة في القطاع العام الذي يعتبر أحد أهم وأبرز تطوراتها.
- (٣) لازالت صعوبة في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الواقع العملي في المحاسبة في القطاع العام والتي تعتبر من أهم العقبات والتحديات التي تعترض عملية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
- (٤) هناك صعوبات تتعلق بالتحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs حيث انه ليس من السهولة إخضاع الأنظمة المالية الحكومية لمتطلبات المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs بسبب الموروث القديم من أدوات وتطبيقات مرتبطة بمفاهيم المحاسبة الحكومية التقليدية وكذلك صعوبة التعامل مع منشآت القطاع العام بذات أسلوب التعامل مع منشآت القطاع الخاص.

- (٥) ربطت العديد من الدراسات السابقة بين كل من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمساءلة وتطوير نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام بهدف تحقيق الشفافية المالية والمساءلة.
- (٦) هناك تداعيات وأبعاد لتكنولوجيا المعلومات والإنترنت أثرت على الإفصاح المالي الحكومي والشفافية وأوجبت العمل على الخروج عن الطرق التقليدية في مخاطبة الجمهور إلى طرق أكثر تعاطيا مع متطلبات العصر.
- (٧) يمثل الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وسيلة مخاطبة عصرية أساسية تمكن الحكومة من نشر المعلومات المالية وتعميمها على الجمهور في إطار سعيها لتحقيق المساءلة والشفافية وإشراك الجمهور في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
- (٨) لازالت البيئة المالية العربية تعاني من هواجس الخوف على سرية المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت.
- (٩) إن عملية الإفصاح المالي الإلكتروني هي عملية اتصال إعلامية طرفها الأول هو الحكومة أو الوحدة الحكومية والطرف الثاني هو المستخدم العادي للبيانات المالية.
- (١٠) إن تطبيق اللامركزية المالية في القطاع العام يحتاج لنظام معلومات محاسبية دقيقة تمكن من تقييم الأداء المالي ومقارنته على مستوى الأقاليم والمحافظات من جهة وعلى مستوى دولي.

وبتحليل الدراسات السابقة يخلص الباحث إلى ان هناك فجوة بحثية متمثلة في ما يلي:

- (١) الإفصاح المالي التقليدي في القطاع العام أصبح لا يفي باحتياجات المستخدمين العاديين ولا يمكنهم من المساهمة بدورهم في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة في ظل انتشار تكنولوجيا المعلومات حيث أن هناك مجالاً واسعاً للاستفادة من التكنولوجيا بتطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي بهدف تحسين جودة عرض البيانات المالية وتحسين صورتها محليا ودوليا والمساهمة في رفع مستوى كفاءة الأداء المالي الحكومي.
- (٢) هناك ندرة في البحوث والدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وربطته بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.
- (٣) لازالت البحوث العربية التي تناولت موضوع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في طور البحوث الاستطلاعية نظرا لحدثة الموضوع في البيئة العربية ومحدودية الدول العربية التي تبنت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs أو التي تفكر في تبنيها لكنها لم تربطه بالإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.

(٤) معظم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs لم تربط بشكل مباشر بين كل من الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في إطار المعايير وعملية تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وعليه فإن البحث الحالي سوف يحاول تجاوز العثرات السابقة وسد الفجوة بتناول ما يلي:

(١) تحديد مفهوم الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs كمتغير حديث من كافة جوانبه ذات العلاقة بتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

(٢) وضع تصور للإفصاح المالي الإلكتروني وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

(٣) قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

المبحث الثاني

الإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني في ضوء معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IPSASs

تمهيد.

يعتبر الإفصاح الإلكتروني أحد مظاهر أو أشكال التحدي الجديد لمهنة المحاسبة⁽¹⁾ بل ويعتبر الإفصاح الإلكتروني عن التقارير المالية من أهم القنوات التي تسهم في إثراء قيمة ومنفعة التقارير والقوائم المالية مما يزيد من فعاليتها وارتباطها بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ويجعلها أكثر تداولاً وانتشاراً بين العديد من الجهات والمؤسسات المتباينة في الرؤية والهدف⁽²⁾ وعليه سوف يتناول الباحث في هذا المبحث ما يتعلق بالإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

أولاً: مفهوم وأهمية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.

يعتبر الإفصاح الإلكتروني أحد تطبيقات تقنية المعلومات من خلال تبني النظم الإلكترونية الحديثة التي أنتجت ثروة المعلومات والاتصالات للاستفادة منها في دعم دور النظم المحاسبية في الإيفاء بحاجات مستخدميها والتوافق مع المتغيرات البيئية الحاصلة في بيئة المحاسبة من أجل خدمة قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية⁽³⁾ وإذا كان من ترتيب فإن الإفصاح الإلكتروني ينطلق من حيث تنتهي المحاسبة الإلكترونية في حال توفر وتبني كلاهما من قبل الوحدة المحاسبية ذاتها.

وبالتالي فإن مفهوم الإفصاح أو النشر الإلكتروني بشكل عام يشير إلى العملية التي يتم من خلالها تقديم الوسائط المطبوعة بصيغة يمكن استقبالها وقراءتها عبر شبكة الإنترنت هذه الصيغة تتميز بأنها صيغة مضغوطة Compacted ومدعومة بوسائط وأدوات كالأصوات والرسوم ونقاط التوصيل Hyperlinks التي تربط القارئ بمعلومات فرعية أو بمواقع على شبكة الإنترنت⁽⁴⁾ وقد يأخذ شكل الإفصاح المالي الإلكتروني مجموعة من الأساليب البسيطة من أهمها استخدام

(1) R. Debrecceny & A Rahman, , op.cit.

(2) M.K Salawu, "The Extent and Forms of Voluntary Disclosure of Financial Information of Internet in Nigeria : An Exploratory Study " , **International Journal of Financial Research**, Vol. 4 , No. 1, 2013, P111.

(3) أحمد وجيه الدباغ، وإنصاف محمود دلال باشي " دور الإفصاح الإلكتروني في تحقيق السوق المالي الكفؤ: سوق الأسهم السعودي أمودجا"، مجلة تنمية الرافدين، مجلد ٣٥، ملحق ١١٣، العراق، ٢٠١٣، ص١٤٦، مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/625447>.

(4) الموقع الإلكتروني : www.c4arab.com

الجدول الإلكتروني Excel أو برنامج العرض الحركي Power Point والعرض عن طريق الفيديو^(١).

وقد عرفه آخرون أيضا ببساطة بأنه نشر المعلومات التقليدية الورقية بواسطة تقنيات جديدة تستخدم الحواسيب وبرامج النشر الإلكتروني في طباعة المعلومات وتوزيعها ونشرها^(٢) وقد عرف أيضا بأنه قيام الوحدة المحاسبية بإنشاء مواقع لها على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) بهدف تحقيق نشر سريع وفوري لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة^(٣) وكذلك فقد عرفه آخرون بأنه استخدام الشركة لموقعها على الشبكة الدولية للمعلومات في عرض المعلومات المحاسبية خلال الفترات المناسبة التي قد تكون شهرية أو ربع سنوية أو سنوية فضلا عن كل ما يستجد في وقته المناسب من دون الالتزام بهذه المدد والفترات^(٤).

وبالتالي يخلص الباحث إلى توافق التعريفات المذكورة في ما يتعلق بأن الإفصاح الإلكتروني يعتبر التطور التقني للإفصاح الورقي التقليدي حيث أنه يتعلق بالاستفادة من تكنولوجيا المعلومات الحديثة في إيصال البيانات المالية لمستخدميها وهنا يشير الباحث إلى وجوب الاستفادة القصوى من تكنولوجيا المعلومات بمفهومها الشامل والذي يشتمل على جميع الوسائل الإلكترونية الحديثة المستخدمة في عمليات تجميع البيانات وإدخالها إلى الحاسوب وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها وتوزيعها على المستفيدين منها والتي تتألف من تكنولوجيا الحواسيب وتكنولوجيا الاتصالات والتي يعتبر الكثيرون أن تقنية المعلومات ما هي إلا تزاوج بين كل من تكنولوجيا الحواسيب وتكنولوجيا الاتصالات^(٥).

وعليه فإن الباحث يقترح تعريفا للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام على النحو التالي:

"هو قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض بياناتها ومعلوماتها المالية للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة".

وحيث أن معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية (IPSASs) قد جاءت منظمة للإفصاح المالي في القطاع العام بما تضمنته من قواعد وإجراءات وإرشادات هدفها تقديم معلومات مالية

(١) إبراهيم طه عبد الوهاب، "تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية"، المؤتمر العلمي الرابع - الريادة والإبداع، استراتيجيات الأعمال في مواجهة العولمة - كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، عمان الأردن، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥، ص ١٦.

(٢) الموقع الإلكتروني: www.alyaseer.gov (2)

(٣) شريف توفيق محمد، "مدى الحاجة لتنظيم التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال بالتطبيق على القطاع المصرفي وأساليب التنفيذ والمحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية، مؤتمر التجارة الإلكترونية - الأفق والتحديات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٢، ص ٢٥٥.

(٤) صالح العبيدي، "الإفصاح الإلكتروني وأثره في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق مسقط للأوراق المالية"، منشورات سوق مسقط للأوراق المالية، ٢٠٠٨، ص ٧، عبر الرابط التالي: <http://www.msmllearning.gov.om>

(٥) محمد سالم برهان، "أنظمة المعلومات الإدارية"، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٥، ص ١٨٦.

للمستخدمين العاديين غير القادرين على الحصول عليها من مصادرها الأصلية فإن الباحث يقترح تعريفا للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يتمثل فيما يلي:

"هو قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة".

ويرى الباحث أنه ليس بالضرورة أن تكون الفترات الزمنية المناسبة هي السنوية بل يمكن أن تتمثل في التقارير الشهرية والربعية فضلا عما قد يحدث من مستجدات مالية ذات تأثير مباشر ومهم على القوائم المالية وملحقاتها وذلك كله وفقا لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs ويرى الباحث أنه بذلك يماثل الإفصاح المالي التقليدي فيما عدا أنه ما يفصح عنه من مواد معلوماتية لا يتم إخراجها وتوزيعه ورقيا لأغراض الإفصاح بل تعميمه إلكترونياً من خلال الشبكات الإلكترونية ووسائل التقنية الحديثة والمتجددة.

وحيث أن الإفصاح المالي الإلكتروني في قطاع الأعمال يشتمل على القوائم المالية ومواعيد اجتماعات مجلس الإدارة وقراراته ويدعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبخاصة الملاءمة وإمكانية الاعتماد والتوقيت المناسب^(١) فإن الباحث يرى بأنه قد يتمثل في القطاع العام بالقوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs واجتماعات صناع القرار ذات الشأن وتقرير المحاسب العام أو من يتولى عملية مراقبة حسابات الدولة.

وبالتالي فإن أهمية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام يمكن أن تظهر على النحو التالي:

يواجه النموذج التقليدي للإفصاح المالي عبر التقارير المطبوعة قصورا شديدا في توفير معلومات مالية ملائمة وفي الوقت المناسب لمستخدمي التقارير والقوائم المالية العصريين في القطاع العام والتي تمثل التكنولوجيا والإنترنت ركيزة أساسية في حياتهم وتعاملاتهم اليومية مما دفع المهتمين بمهنة المحاسبة مع التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال للبحث في ظل هذه الثورة التكنولوجية عن طرق وأساليب إفصاح جديدة وغير تقليدية وعليه فإن أهمية الإفصاح المحاسبي تزداد وضوحا بمعرفة لمن يتم الإفصاح وما الغرض منه وما هي كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيف يتم الإفصاح عن المعلومات ومتى يتم ذلك^(٢).

(١) محمد زيدان إبراهيم والي ومحمد سامي محمد، علي " دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في تخفيض المخاطر في ظل ظروف عدم التأكد لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، مج ١٧ عدد خاص، ٢٠١٣، ص ٦٠، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/474282>

(٢) عبد الجابر طه، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية" مج ٣، ٩٤، ١٩٩٩، ص ٢٦٩، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/61342>.

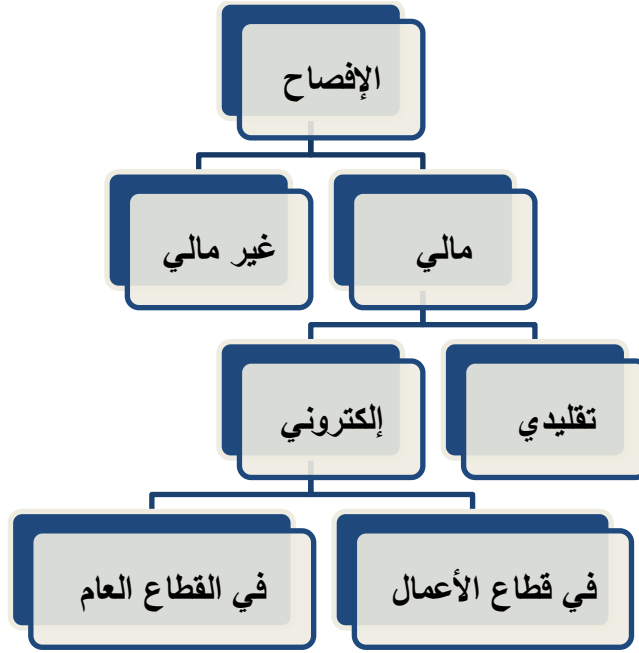
وهذا ما أدى بدوره في النهاية لظهور وتبلور الإفصاح المالي الإلكتروني في الوقت الحالي والذي يعد مكملاً أو ملحقاً للإفصاح المالي التقليدي الورقي وبشكل اختياري وطوعي ولقد نشأ الإفصاح الإلكتروني في ظل التحولات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصالات والتي ساهمت بدور فعال في تشكيله وتحديد ملامحه والتي من أبرزها انتشار وتوسع استخدام الحاسوب في العملية الاقتصادية وظهور وتبلور المحاسبة الإلكترونية التي يقصد بها استخدام الحاسوب والبرامج المتخصصة لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بدءاً بالمدخلات المتمثلة في القيود المحاسبية للعمليات المختلفة مروراً بعملية تشغيل هذه المدخلات وانتهاءً بمخرجات النظام المحاسبي المتمثلة بالقوائم المالية⁽¹⁾ وهذا يختلف بالطبع عن الإفصاح الإلكتروني الذي ينصرف تعريفه إلى نشر مخرجات المحاسبة الإلكترونية عبر وسائل التكنولوجيا والتي من أهمها شبكة الإنترنت بمعنى عرض المعلومات عبر الإنترنت وليس معالجتها.

ثانياً: الفرق بين الإفصاح المالي الإلكتروني والإفصاح الإلكتروني.

يشير الباحث إلى أن هناك اختلاف بين كل من مصطلح الإفصاح الإلكتروني ومصطلح الإفصاح المالي الإلكتروني فمصطلح الإفصاح الإلكتروني أشمل وأعم من مصطلح الإفصاح المالي الإلكتروني فالإفصاح المالي الإلكتروني يعد جزءاً من الإفصاح الإلكتروني وليس بديلاً عنه والإفصاح الإلكتروني بمفهومه الواسع يتعدى الإفصاح المالي الإلكتروني لنشر معلومات مالية وغير مالية وقد عرف البعض⁽²⁾ الإفصاح الإلكتروني بشكل عام بأنه قيام المنشأة بنشر القوائم المالية وغير المالية عبر شبكة الإنترنت وبالتالي فإن الإفصاح المالي الإلكتروني يحصر الإفصاح الإلكتروني بالبيانات والمعلومات المالية فقط وهو ما يتناسب مع البحث الحالي حيث أن الباحث يقترح فكرة الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي تتمثل مخرجاتها بالقوائم المالية وملحقاتها دون التطرق المباشر لغير ذلك من تحليلات مالية وتقارير اقتصادية وإحصائية يمكن للدولة تنظيمها والإفصاح عنها إلكترونياً أيضاً والتي لا يمكن التقليل من أهميتها ويمكن أن تندرج ضمن الإفصاح الإلكتروني السري بشكل عام والذي يخرج عن حدود البحث الحالي ولمزيد من الإيضاح فقد أعد الباحث الشكل التالي والذي يوضح أنواع الإفصاح وتقريعاته:

(1) Anonymous, "Best Software-Peachtree Premium Accounting", CPA Technology Advisor , Ft. Atkinson : June/July, 2005, Vol. 15, Iss. 3 , P-P 62-63.

(2) Sasongko Budisusetyo & Luciana Spice Almilia "The Practice of Financial Disclosure on Corporate Web site : Case Study in Indonesia ", University Brunei Darussa -lam, 2008, Available at : http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/15074/18/19_references%20&%20bibliography.pdf.



المصدر : من إعداد الباحث

شكل رقم (١)

أنواع الإفصاح وتفرعاته

ثالثاً: الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومستوياته.

يهدف الإفصاح المالي في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى بيان مدى مسؤولية الوحدة الحكومية من الناحية المالية عن الموارد الموكلة إليها وتبيان ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للموازنة المعتمدة قانوناً ووفقاً للحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة أم لا.

وعليه يتطلب الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من وجهة نظر الباحث توفير معلومات حول مصادر وتوزيعات واستخدامات الموارد المالية للوحدة الحكومية وحول كيفية تمويلها لأنشطتها وتلبيتها لالتزاماتها وتعهداتها ووضعها المالي والتغيرات الحادثة عليه لتقييم أداء الوحدة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات الأمر الذي يوجب أن توفر البيانات المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs معلومات كافية حول الأصول والالتزامات وصافي الأصول/الالتزامات والإيرادات العامة والمصاريف العامة والتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية والتدفقات النقدية في القطاع العام ووضعها عبر الإنترنت ووسائل التكنولوجيا الحديثة في متناول يد المواطن بوصفه صاحب القرار في الحكم عليها من خلال السلطة التشريعية والمجالس النيابية في النظم الديمقراطية.

فيما تتمثل البيانات المالية المراد الإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs⁽¹⁾ في هيكل المركز المالي للمنشأة والمعاملات التي تقوم بها بينما تتمثل أهدافها للأغراض العامة في توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة والتي يستفيد منها قطاع واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بإدارة وتوزيع الموارد فشرعية أي نظام حاكم تزداد بمقدار إذا ما استطاع أن يوفر فرصاً متساوية أمام المواطنين للمشاركة في السلطة وكذا في التأثير على مختلف البرامج والسياسات الحكومية ولن ينجح النظام في ذلك إلا عن طريق توفير القنوات المختلفة التي تمكن المواطنين على اختلاف فئاتهم من التعبير عن آراءهم ومقترحاتهم ومشكلاتهم⁽²⁾.

وعليه فإن جوهر أهداف صدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يتمثل في توجيه تقاريرها للمستخدم العادي الذي لا يتوفر له القدرة على الحصول على المعلومات المالية الحكومية من مصادرها الأصلية بطريقة مباشرة وسيما إذا ما استخدمت وسائل التكنولوجيا العصرية في عملية الإفصاح المالي فإن الأمر يزداد كفاءة وفعالية في متابعة المالية العامة وتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة من خلال الاطلاع المباشر للمواطن أو عبر ممثليه في المجالس النيابية خلال دورتي اعتماد ومتابعة الموازنة العامة.

وقد لا تكون مكونات الإفصاح المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs متوافرة في النظم المالية الحكومية التقليدية حيث تقتصر القوائم المالية في النظم التقليدية على الحساب الختامي للدولة مع مجموعة متباينة من الكشوف والدفاتر الإحصائية المعدة على أساس النقد المحاسبي مما يعني أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق يعتبر قفزة نوعية قد يترتب عليها العديد من المزايا التي من أبرزها سهولة تخطيط ورقابة المال العام في ظل تماثله مع النظم المالية المعتمدة على أساس الاستحقاق في قطاع الأعمال وتبادل تجاربه وأدواته والتي يعتبر الإفصاح المالي الإلكتروني أحدثها وأكثرها أهمية. وتختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الإفصاح المالي وحدوده عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدة المحاسبية فنظرة الطرف المسئول عن إعداد القوائم المالية بشأن مستوى الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يبدي رأياً في هذه البيانات ولا مع نظرة من يستخدمها من الشرائح المختلفة للمستفيدين الآخرين كما أنه قد لا تلتقي نظرة الطرفين مع نظرة الجهات الرقابية والإشرافية وخالصة

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره ص ٣٠.

(2) عبد الله فيصل محمد علام، " دور المواطن في صنع السياسات العامة في مصر - دراسة في الأساليب والآليات"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، العدد الواحد والخمسون، ديسمبر ٢٠١١، ص ١٠٦.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

القول فإن الإفصاح المالي الإلكتروني يعني نشر مخرجات النظام المحاسبي عبر الإنترنت وتحديدًا عرض المعلومات فقط وليس معالجتها^(١).

وعلى هذا يصعب تقديم مفهوم عام وموحد للإفصاح يتضمن معرفة مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال وإذا كان هذا الأمر ينطبق على الإفصاح المالي بشكل عام فإن هذا الأمر سوف يبدو أكثر تعقيداً وصعوبة حين نسحبه على الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام والذي يتمثل في عرض مخرجات النظام المالي في القطاع العام ومحتواها الإعلامي على شكل بنود ومعلومات كمية أو وصفية، وطريقة إعداد وعرض هذه البنود وأسلوبها والمعلومات داخل كل قائمة، فضلاً عن السياسات المحاسبية التي يتم إتباعها في القياس لتحديد قيمة كل بند وذلك باستخدام وسائل التقنية والتكنولوجيا الحديثة وخصوصاً الشبكة الدولية الإنترنت لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة وفق مستويات يحددها القانون والتشريعات السائدة.

وعليه يرى الباحث أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن البيانات المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من حيث المستوى يندرج ضمن الإفصاح الكافي والذي تكون بموجبه القوائم المالية شاملة للمعلومات اللازمة للتعبير الصادق وتمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية المفصحة ومن حيث النوع فهو الأقرب للإفصاح المالي الشامل بما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من مخرجات متمثلة في القوائم المالية الرئيسية وملحقاتها بالإضافة إلى تقارير جهات التدقيق التشريعية والرقابية على غرار تقرير مدقق الحسابات المستقل في القطاع الخاص والتي تعطي التقارير المالية المعروضة صفة العدالة في العرض والتمثيل الصادق للواقع.

رابعاً: مدى محافظة الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على الخصائص النوعية للمعلومات:

يرى الباحث أن الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينسجم مع الأهداف العامة لنظرية المحاسبة ويحقق الخصائص النوعية للمعلومات، ويمكن استنتاج ذلك من خلال مناقشة ما يلي^(٢):

(١) إن سرعة توصيل نتائج الأعمال (من البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية) سوف يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر منها للجهات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية المعنية وهو ما يساهم في تحقيق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية

(١) ريباز محمد حسين محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧، ص ٣٠٧.

(٢) زياد هاشم السقا وآخرون مرجع سبق ذكره، ص- ص ١٠-١١.

من خلال توفير المعلومات ضمن التوقيت المناسب وبدون أي تأخير يمكن أن ينتج عن عملية النقل والتوصيل.

(٢) تتحقق خاصية الحيادية في توصيل البيانات والمعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية

من خلال تأمين إيصالها إلى كافة الجهات وبنفس الشكل والمحتوى وبنفس الوقت أيضاً.

(٣) إمكانية تحقيق التغذية العكسية بصورة فورية حيث أن الاتصال عبر شبكة الإنترنت سوف

يساهم في تأمين الاتصال السريع من قبل الجهات المستخدمة ومعرفة ردود أفعالها ونتائج

قراراتها المتخذة في ضوء البيانات والمعلومات التي توفرها التقارير والقوائم المالية المنشورة

على الشبكة.

(٤) تسهيل إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة

سواء بالبيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن الوحدة الاقتصادية أو بالبيانات التي تحتويها

التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة لوحدات اقتصادية أخرى لنفس الفترة الزمنية وهو

ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة وفيما يلي الشكل التالي يوضح الخصائص النوعية

للمعلومات المحاسبية ودرجة الاستفادة منها.

(٥) الاعتمادية أو الموثوقية والتي تتحقق من خلال اعتماد المستخدم العادي عليها واللجوء لها

وثقته بخلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحيادية وكل ذلك متوافر في الإفصاح المالي

الإلكتروني بدرجة أعلى منه في الإفصاح المالي التقليدي.

المبحث الثالث

إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

تمهيد.

لقد حظي موضوع الاتجاه نحو اللامركزية المالية في إدارة وحدات الحكم المحلي باهتمام واضح خلال العقود الأربعة الماضية سواء من جانب المسؤولين الحكوميين أو الممارسين في المؤسسات الدولية المانحة أو الباحثين والأكاديميين في مجال العلوم السياسية والاقتصادية والمالية^(١) وإن التعامل مع المتغيرات التي تحدث على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي يتطلب ضرورة إحداث تغييرات جذرية في أسلوب الإدارة المالية في القطاع العام وكيفية عرضها وتقديمها للجمهور وهذا يستلزم تبنى أساليب إفصاح حديثة تتلاءم والتغيرات التي يمر بها القطاع العام فالأساليب والوسائل التقليدية للإفصاح المالي في القطاع العام لم تعد قادرة على التعامل مع التطورات التقنية الحديثة.

وعليه سوف يتناول الباحث أشكال ومحتوى الإفصاح المالي الإلكتروني المنشود وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وسوف يرفق ضمن ملاحق البحث نماذج وتصورات لأشكال القوائم المالية المتوقعة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

أولاً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وعلاقتها بكل من

معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs.

سوف يقوم الباحث بتوضيح المراد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وباستعراض علاقتها بكل من معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs على النحو التالي:

١- ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs:

يشير مصطلح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام على مستوى العالم، وقد صدرت جميعها على أساس الاستحقاق باستثناء معيار واحد على أساس النقد^(٢) وقد استندت المعايير المصدرة على أساس

(١) خالد زكريا أمين، " اللامركزية المالية كمدخل للتنمية في مصر: المتطلبات وإشكاليات التطبيق " مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد السابع، العدد الأول، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠٠٦، ص ٣٢.
(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، " معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، اصدار ٢٠١٥"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

الاستحقاق على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB^(١).

وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالعرض والإفصاح والذات يشكّلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية التي تطبقها. وإن تبني الحكومات والأنظمة لها من شأنه أن يمكنها من توفير بيانات متنسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت^(٢) القطاع العام على مستوى العالم والارتقاء بجودة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة.

ويشار إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs لا تطبق على منشآت الأعمال الحكومية الهادفة للربح فهي مصممة لتغطية الأنشطة الحكومية غير الهادفة للربح بينما يطبق في منشآت الأعمال الحكومية المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs^(٣).

وبما أن معظم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمعدة على أساس الاستحقاق مبنية على معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs أو مشتقة منها فإن إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية يعد مرجعا ذو صلة لمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام^(٤) مما يعني أنه بالإمكان الاستفادة من نتائج وخلصات البحوث والدراسات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية IFRSs وإمكانية استنساخ تجاريتها وتطوراتها بما لا يتعارض مع فلسفة القطاع العام.

٢- تحليل العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومعايير

المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs.

تم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs بالاستناد على أساس الاستحقاق بشكل رئيسي ويضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير المعتمدة على أساس الاستحقاق بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs حيث يتم مقارنتها معها من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع العام حيث يكون ذلك مناسبا وعند القيام بتلك العملية يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يحافظ ما أمكن على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن

(١) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧، مرجع سبق ذكره.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ١٤.

(٤) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ١٦.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإنصاح المالي الحديثة في القطاع العام

هذه المعايير مع تناولها بشكل إضافي معالجات لقضايا إعداد التقارير المالية في القطاع العام التي لم يتم التطرق لمثلها في معايير إعداد التقارير المالية IFRSs⁽¹⁾. وقد صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في سبيل ذلك ٤١ معياراً يطلق عليها معايير المحاسبة الدولية IASs وقد ألغي العديد منها وقد قام المجلس من جهة أخرى بإصدار معايير جديدة بديلة أطلق عليها اسم معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs بالإضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقارير المالية الدولية للشركات صغيرة ومتوسطة الحجم IFRS for SMEs⁽²⁾.

وقد قام الباحث بعقد مقارنة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ثبت من خلالها أن معظم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمعدة على أساس الاستحقاق جاءت مبنية على معايير المحاسبة الدولية IASs أو معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs أو مستوحاة منهما⁽³⁾.

وهنا يرى الباحث أن مجرد قرار تبني أساس الاستحقاق في الإثبات المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وحده غير كاف لتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بل يحتاج لخطوات عملية تتعلق بتهيئة الهيكلية العامة للدوائر الحكومية المعنية وإن تنفيذ إصلاحات الموازنة وتبني أساس الاستحقاق لا يوجد لديه إلا القليل من الأهمية في حال غياب الإصلاح الإداري وهنا يشار إلى أن الأساس المستخدم في القطاع العام الفلسطيني هو الأساس النقدي⁽⁴⁾.

ثانياً: أوضاع إعداد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. IPSASs.

بشكل عام تهدف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام بهدف الوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات⁽⁵⁾ وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية. حيث أنها تستهدف⁽¹⁾ توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات الخاصة بالمنشأة والتي تستخدم في نطاق واسع من قبل المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة

(1) لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

Margarita Legenkova "International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation" *International Journal of Economics and Financial* , ISSN: 2146-4138 ,Issues 2016, 6(4), 1304-1309, available at <http://www.econjournals.com>.

(2) سمير الريشاني، "محاضرة بعنوان مقدمة في معايير المحاسبة الدولية"، جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، ٢٠١١-٠٩-٠١.

(3) ٢٠١١، ص ٣، مسترجع من: <http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf>.

(4) مدرجة ضمن ملاحق البحث.

(5) رأفت حسين مطير، "المحاسبة الحكومية"، مكتبة أفاق، فلسطين، ٢٠١٤، ص ٤٨.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

بتوزيع الموارد وممارسة الدور التخطيطي التنبؤي والرقابي من خلال تبين ما إذا كانت عمليات الحصول على الموارد المالية واستخداماتها قد تمت وفقا للموازنة المعتمدة قانونا أم لا؟ من جهة ومن جهة أخرى التأكد من استيفاء عمليات الحصول على الموارد المالية واستخداماتها قد تم وفقا للمتطلبات القانونية والتشريعية من عدمه.

ويتم ذلك من خلال توفير مجموعة من المعلومات المالية وفق ما يلي:

- أ- توفير معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية.
- ب- توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية.
- ج- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها المالية.
- د- توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
- هـ- توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

ثالثاً: الاعتبارات الكلية لإعداد البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IPSASs.

هناك مجموعة من الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند إعداد وعرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي تطرق إليها معيار عرض البيانات المالية رقم IPSAS1 وهي على النحو التالي^(٢):

- العرض العادل والامتنال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs: والذي يعني أن تمثل آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل عادل وصحيح وفقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المبنية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والذي يستوجب تقديم إفصاحات إضافية عند الضرورة ويتوجب على المنشأة تقديم بيان صريح وواضح عن هذا الامتنال في إفصاحات البيانات المالية.
- استمرارية المنشأة: يستوجب الامتنال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs بأن يتم إجراء تقييم للتأكد من مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها عند إعداد البيانات المالية - التي تعد على فرضية استمرارية المنشأة - وفي حال وجود مؤشرات كبيرة لحالة عدم تأكد وشك حول مدى قدرة المنشأة على الاستمرار يتوجب الإفصاح عن ذلك

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، صص ٣٦-٤٣.

وفي حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس الاستمرارية يجب الإفصاح عن ذلك مع ذكر الأساس المستخدم في إعداد البيانات المالية وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة وإن تحديد ما إذا كانت فرضية المنشأة المستمرة مناسبة يتعلق بشكل رئيسي بالمنشآت الفرعية وليس بالحكومة ككل وبالنسبة للمنشآت الفرعية فإن الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية قد يحتاجون أثناء تقييمهم ما إذا كان أساس استمرارية المنشأة صحيح إلى الأخذ بالاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المتعلقة بالأداء الحالي والمتوقع وكذلك إعادة الهيكلة المحتملة للوحدات التنظيمية وتقديرات الإيرادات أو احتمال استمرارية التمويل الحكومي بالإضافة إلى المصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن يصبح من المناسب استنتاج أن فرضية استمرارية المنشأة مناسبة.

- **اتساق العرض:** يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البيانات المالية من فترة إلى الفترة التي تليها ويستثنى من ذلك حالات التحول باتجاه سياسات محاسبية جديدة قد يؤدي إلى عرض أو تصنيف أكثر ملائمة بالبيانات المالية أو الحالة التي يتطلب فيها معيار محاسبة دولي جديد في القطاع العام هذا التحول وبالتالي فإن المنشأة في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs تحافظ على اتساق العرض ولا تغير عرض بياناتها إلا في حال أتاح العرض الجديد معلومات أكثر موثوقية وأكثر ملاءمة لمستخدمي البيانات المالية ومن المحتمل أن يستمر الهيكل المنقح بحيث لا يتم تفويض قابلية القوائم المالية للمقارنة.

- **المادية والتجميع:** تنتج البيانات المالية من معالجة أعداد كبيرة من الأحداث والمعاملات المالية المنظمة حيث يتم تجميعها وتصنيفها حسب طبيعتها ووظيفتها ومن ثم عرضها بشكل مصنف ومختصر على شكل بنود في صدر بيان الأداء المالي و وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يتم عرض كل فئة هامة من البنود المتماثلة بشكل منفصل في البيانات المالية أما البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها فتعرض بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة وإذا كان أحد البنود غير مهم نسبياً فمن الممكن تجميعه مع بنود أخرى في كل من صدر البيانات المالية أو في الإيضاحات والبند الخطي الذي لا يعتبر مادياً بشكل كاف بحيث يتطلب عرضاً منفصلاً في صدر البيانات المالية يمكن أن يكون مادياً بشكل كاف ليتم عرضها بشكل منفصل في الإيضاحات.

- **عدم المقاصة بين البنود:** يجب عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل منفصل حيث أن إجراء المقاصة بينها قد يحد من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث المالية والظروف التي وقعت بها وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية ووفقاً لمعيار عرض البيانات المالية رقم IPSAS1 يمنع إجراء مقاصة للأصول والالتزامات والإيرادات

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

والمصرفيات إلا إذا كانت المقاصة مسموحاً بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

- **تضمين المعلومات المقارنة:** يتوجب تضمين المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون مناسبة لفهم البيانات المالية ففي بعض الحالات تظل المعلومات السردية التي توفرها البيانات المالية للفترة أو الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية⁽¹⁾ وإن تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة بين الفترات يساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات وتقييمها من خلال السماح بتقييم الاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ.
- **الإفصاح في الهيكل والمحتوى:** يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم IPSAS1 الموسوم بعرض البيانات المالية إجراء إفصاحات محددة في متن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان صافي الأصول/ حقوق الملكية كما يقتضي الإفصاح عن بنود أخرى في متن البيانات أو الملاحظات في حين ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم IPSAS2 على متطلبات عرض بيان التدفقات النقدية.
- **فترة تقديم التقارير:** يجب عرض البيانات المالية كل سنة على الأقل وعندما يتم تغيير تاريخ تقارير المنشأة بحيث تعرض التقارير عن فترة مالية أطول أو أقصر من سنة واحدة يتوجب على المنشأة أن تفصح عن الفترة التي تغطيها بالتحديد وأسباب إفصاحها بهذه الطريقة مع العلم بأنه في هذه الحالة تفقد البيانات المالية قدرتها تلبية خاصية المقارنة ويرى الباحث أن هذه الحالات هي حالات نادرة الحدوث واستثنائية قد تضطر إليها الدولة في حالات التحول السياسي أو القانوني كتوحيد فترة إقرار الموازنة مع فترة إعداد القوائم المالية.
- **التوقيت المناسب:** نقل فائدة البيانات المالية إذا لم تكن متوفرة للمستخدمين خلال فترة معقولة تعقب تاريخ التقرير ويجب أن تكون المنشأة في وضع يتيح لها إصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ التقرير ويرى الباحث أن هذا الأمر يتطلب توفير بيئة تنفيذية مناسبة تحد من البيروقراطية المعطلة وتصدر التشريعات والأنظمة التنفيذية المناسبة.

رابعاً: المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

تتكون البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من كل من القوائم المالية الأساسية الأربعة بالإضافة لبيان مقارنة أداء الموازنة العامة والذي قد يتمثل في عمود مقارنة في قائمة المركز المالي أو على شكل بيان منفصل يقدمه المسئول عن إعداد

(1) لمزيد من التفصيل، يمكن الرجوع لمعيار رقم IPSAS3 الموسوم بـ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

البيانات المالية يوضح فيه مدى الالتزام بالمبالغ المقدرة في الموازنة ونتيجة أداءه حيالها من عجز أو فائض مع توضيح أسباب ومبررات الخلل إن وجد^(١).

فقد يتمثل الخلل في الصرف بتجاوز المخصصات أو تكبد نفقات دون تخصيص أو بدون تفويض حينئذ يتوجب الإفصاح عن ذلك ومن الممكن إدراج التفاصيل في حاشية البند صاحب العلاقة في البيانات المالية وملاحظات القوائم المالية.

وبالتالي يمكن استعراض مكونات البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على النحو التالي^(٢):

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الأداء المالي.
- قائمة التغيرات في صافي الأصول / الالتزامات.
- قائمة التدفق النقدي.
- بيان مقارنة أداء الموازنة العامة.
- ملاحظات وإيضاحات القوائم المالية.

ويشير الباحث هنا إلى أن البيانات المالية السابقة قد ترد بمسميات متنوعة ضمن الاختصاص وغيره حيث يمكن الإشارة لبيان المركز المالي أيضا على أنه الميزانية العمومية أو بيان الأصول والالتزامات، أما بيان الأداء المالي فيمكن الإشارة إليه ببيان الإيرادات والمصروفات أو بيان الدخل أو بيان حساب التشغيل أو بيان الأرباح والخسائر^(٣).

١. إعداد وعرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

يجب على المنشأة أن تقسم الأصول والالتزامات من حيث درجة التداول كفئات على شكل أصول متداولة وأخرى أصول غير متداولة والتزامات متداولة وأخرى التزامات غير متداولة منفصلة في صدر القوائم المالية إلا إذا كان العرض على أساس السيولة يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة وفي حين تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات على نطاق واسع حسب ترتيب السيولة.

(١) قام الباحث بإدراج نماذج توضيحية لأشكال القوائم المالية ضمن ملاحق البحث.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤.

(٣) لمزيد من التفصيل يمكن الاطلاع على اصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الصفحة الرسمية لها وهي : <https://www.ipsasb.org/> والتي يجري تحديثها باستمرار وكذلك يمكن الرجوع للبحث التطبيقي :

Anthony George Nderitu, Koori Jeremiah, "Public sector accounting and financial reporting in general region county government, KENYA " **International Academic Journal of Economics and Finance (IAJEF)**, ISSN 2518-2366, 2018, Available Online at: http://www.iajournals.org/articles/iajef_v3_i1_44_63.pdf

• المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي:

يجب أن يشتمل بيان المركز المالي على المعلومات المالية التالية كحد أدنى والتي يتم عرضها على شكل بنود ومجاميع فرعية إذا لزم الأمر مزيد من الإفصاح:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- العقارات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المادية.
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- المخزون.
- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف كالضرائب والحوالات.
- الذمم المدينة بموجب معاملات الصرف.
- الضرائب والحوالات مستحقة الدفع.
- الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف.
- المخصصات.
- الالتزامات المالية.
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.
- صافي الأصول / حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.

٢. إعداد وعرض قائمة الأداء المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSASs

تهدف قائمة الأداء المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى بيان وتحديد مصادر التدفقات النقدية والبنود التي تم الإنفاق عليها خلال فترة التقرير ورصيد التقرير في نهاية الفترة، بحيث يتم عرض جميع بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها خلال فترة معينة للوصول إلى النتيجة النهائية من فائض أو عجز ما لم ينص معيار محاسب دولي في القطاع العام آخر مثل معيار IPSAS3 الذي نص على استثناء نتيجة حالتي تصحيح الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية وكذلك ما تناوله معيار رقم IPSAS17 الذي يستثني الأرباح والخسائر الناتجة عن تحويل عملات أجنبية تلك الناجمة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.

المحتوى المعلوماتي لقائمة الأداء المالي:

يجب أن يشتمل صدر قائمة الأداء المالي في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على مجموعة بنود تعرض المبالغ التالية بحد أدنى يتم عرضها على شكل بنود ومجاميع فرعية إذا لزم الأمر مزيد من الإفصاح:

- الإيرادات.
- تكاليف التمويل.
- حصة صافي الفائض أو العجز للشركات الزمنية والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف بها عن التصرف بالأصول أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات المتوقعة.
- الفائض أو العجز.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن معيار رقم ١ قد نص على وجوب أن تعرض المنشأة إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات بطريقة تتناسب مع عمليات المنشأة.

٣. إعداد وعرض قائمة التغيرات في صافي الأصول / الالتزامات وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

يمثل التغير الكلي في صافي الأصول / الالتزامات إجمالي صافي الفائض / العجز للفترة خلال فترة إعادة عرض مجموع مبالغ الفائض أو العجز للفترة ويتم الاعتراف بالإيرادات والمصاريف الأخرى بشكل مباشر كتغيرات في صافي الأصول / الالتزامات مع أية مساهمات من قبل الوحدات الحكومية وتوزيعات الوحدات بصفتهن ملاك.

• المحتوى المعلوماتي لقائمة التغيرات في صافي الأصول / الالتزامات:

- يجب أن تعرض قائمة التغيرات في صافي الأصول / الالتزامات في صلب بيانها ما يلي:
- فائض أو عجز الفترة.
 - كل بند من الإيراد والمصروف للفترة التي تتطلب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاعتراف بها مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية وكذلك إجمالي بنودها.
 - إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة مع عرض إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة وحصص الأقلية بشكل منفصل.

٤. إعداد وعرض قائمة التدفق النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
.IPSASs

تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام التدفقات النقدية ويتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم IPSAS2 على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات العلاقة والذي يستوجب أن تقوم المنشأة التي تعد بياناتها المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي بتقديم بيان التدفق النقدي كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية عنها^(١).

• **المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفق النقدي:**

يجب أن تعرض التدفقات النقدية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية^(٢) بالطريقة التي تتناسب مع طبيعة ونشاط المنشأة.

٥. إعداد وعرض قائمة مقارنة أداء الموازنة العامة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
.IPSASs

يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 IPSAS الموسوم بعرض معلومات الموازنة في البيانات المالية إلى مقارنة المبالغ المقدرة بالموازنة بتلك المبالغ المستخدمة في الواقع بحيث يتم إتاحة المعلومات المتعلقة بها بعد إقرارها من السلطات التشريعية للجمهور ويتطلب المعيار الكشف عن أسباب الانحرافات في الواقع التطبيقي عن المخطط مع توحيد أسس القياس المحاسبي بما يحدد مدى التزام المنشأة الحكومية بمسئولياتها عن تطبيق القانون ويتطلب المعيار أيضا أن يتضمن الامتثال لمتطلبات المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساواة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال الامتثال للموازنة المصادق عليها ويتعين على المنشأة أن توضح فيما إذا كانت التغيرات في بين الموازنة الأصلية والنهائية ناتجة عن عوامل أخرى وذلك من خلال الإفصاح عن ذلك في ملاحظات البيانات المالية أو إصدار تقرير خاص قبل صدور البيانات المالية أو بالتزامن معها مع الإشارة إليه في ملاحظات البيانات المالية بإشارة مرجعية.

ويتطلب إعداد وعرض قائمة مقارنة أداء الموازنة العامة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ما يلي:

- يتعين على المنشأة أن توضح في ملاحظات البيانات المالية أساس الموازنة سواء كان استحقاق أم نقدي وكذلك أساس التصنيف المتبع في إعداد الموازنة.

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٨٦ .
(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٨٩ .

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

- يتعين على المنشأة الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية عن الفترة التي تغطيها الموازنة ما إذا كانت سنة أو أكثر.
 - يتعين على المنشأة أن تحدد في ملاحظات البيانات المالية الوحدات الأخرى المشمولة في الموازنة المصادق عليها.
 - يتعين أن تفصح المنشأة عن نتيجة المطابقة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما في متن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية أو في ملاحظات البيانات المالية.
 - إجراء مقارنة بين المبالغ الفعلية الموجودة في الموازنة الأصلية والنهائية باستخدام أساس محاسبي موحد.
 - توضيح الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والفعلية إلا إذا تم إدراج مثل هذا التوضيح في الوثائق العامة الأخرى الصادرة بالتزامن مع إصدار البيانات المالية.
 - مطابقة المبالغ الفعلية على أساس الموازنة مع المبالغ الفعلية المعروضة في البيانات المالية في حال اختلاف الأساس المحاسبي أو أساس الموازنة.
 - عرض معلومات الموازنة العامة المعتمدة للاطلاع العام.
 - الكشف عن الإفصاحات التي ستوجب أن تدلي بها المنشآت الحكومية الخاضعة للمساءلة العلنية حول مدى التزامها بالأسس القانونية والنظامية في إعداد وتطبيق بنود الموازنة.
 - إجراء مقارنة بين كل من المبالغ المالية المقدرة والمدرجة في الموازنة المعتمدة والأرقام المالية المدرجة في الواقع الفعلي.
 - تحليل وتوضيح الانحرافات في التطبيق إن وجدت.
 - الكشف عن سبب الانحرافات المالية في الموازنة العامة للجمهور وذلك إما من خلال الإفصاح عن ذلك في ملاحظات القوائم المالية أو من خلال تقرير خاص يصدر بشكل مسبق عن البيانات المالية أو بالتزامن معها ويجب الإشارة إليه في البيانات المالية في هذه الحالة.
 - الإفصاح عن التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية وذلك من خلال الإشارة لذلك في الملاحظات ضمن القوائم المالية أو بإصدار تقرير مستقل يسبق صدور التقارير المالية أو يأتي متزامناً معها مع الإشارة له في كل الأحوال ضمن ملاحظات البيانات المالية.
٦. إعداد وعرض ملاحظات وإيضاحات القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs:

ينبغي أن تعرض الملاحظات معلومات كافية عن أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وكذلك المعلومات التي تقتضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) والتي لا تعرض في متن القوائم المالية ولا تظهر في قائمة المركز

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

المالي أو قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول على الالتزامات أو قائمة التدفق النقدي لكنها ذات صلة وثيقة بفهم هذه القوائم أو بعضها وينبغي أن تعرض الملاحظات بطريقة منتظمة بالقدر الممكن مع الإشارة لكل بند في متن القوائم المالية إلى أي معلومات ذات علاقة بالملاحظات.

ووفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) فإن الملاحظات وبهدف مساعدة المستخدمين على فهم القوائم المالية وتسهيل مقارنتها بقوائم منشآت أخرى فإنها تعرض على النحو التالي^(١):

- بيان الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).
- ملخص السياسات المحاسبية الهامة المطبقة.
- المعلومات المساندة للبنود المعروضة في متن المركز المالي أو متن بيان الأداء المالي أو متن بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية أو متن بيان التدفق النقدي بالترتيب الذي عرضت فيه القوائم والبنود التي تحتويها.
- إفصاحات أخرى والتي قد تحتوي على :
 - الالتزامات المحتملة والالتزامات التعاقدية غير المعترف بها.
 - الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في الوحدة.

مع مراعاة انه من الممكن تغيير ترتيب بنود الملاحظات في بعض الحالات الضرورية وكذلك يمكن عرض الملاحظات التي تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية وسياسات محاسبية محددة على أنها عنصر منفصل في البيانات المالية.

وتستوجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من كل وحدة مالية أن تدرس طبيعة عملياتها والسياسات التي يتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من الوحدات الحكومية فعلى سبيل المثال يتوقع أن تفصح منشآت القطاع العام عن سياسات الاعتراف بالضرائب والتبرعات والأشكال الأخرى من الإيرادات غير التبادلية وعندما يكون هناك تعامل بالعملات الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي وكذلك عند حدوث عمليات اندماج بين المنشآت فإنه يتم الإفصاح عن السياسات المستخدمة في قياس الشهرة وحصص الأقلية.

وينبغي أن تعرض منشآت القطاع العام ضمن ملاحظاتها المالية معلومات كافية حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة لها وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي لا تعرض في القوائم المالية الأربعة أي أن هذه المعلومات غير

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٠ ، مرجع سبق ذكره، صص ٥٧-٥٨.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

مدرجة في متن قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول/ الالتزامات أو قائمة التدفق النقدي لكنها ذات صلة قوية بفهم هذه القوائم.

ومن المفترض أن تعرض الملاحظات بطريقة منتظمة بالقدر الممكن وأن يشير كل بند في متن القوائم المالية الأربعة إلى معلومات ذات علاقة في الملاحظات تعرض بشكل مرتب بحيث تساعد المستخدمين على فهم القوائم المالية ومقارنتها مع قوائم مالية لوحدات حكومية أخرى أو لنفس الوحدة عن فترات مالية سابقة ومن أمثلة هذه الملاحظات ما يلي:

- عرض السياسات المحاسبية.

يجب أن يبين القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات البيانات المالية ما يلي:

- أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

- مدى تطبيق المنشأة لأي أحكام انتقالية في أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

- أحكام الإدارة باستثناء ما يتعلق بالتقديرات في عملية المفاضلة بين السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ومن أمثلة أحكام الإدارة المالية الواجب الإفصاح عنها ما يلي :

١. تحديد ما إذا كانت الأصول عبارة عن عقارات استثمارية.

٢. تحديد ما إذا كانت هناك اتفاقيات تقديم السلع أو الخدمات تنطوي على استخدام الأصول المحددة عبارة عن عقود إيجار.

٣. تحديد ما إذا كانت مبيعات معينة للسلع عبارة عن ترتيبات تمويلية في جوهرها ولا تؤدي إلى نشوء إيرادات.

٤. تحديد ما إذا كان جوهر العلاقة بين المنشأة المعدة للتقرير والمنشآت الأخرى التي تشير إلى هذه المنشآت الأخرى تخضع لسيطرة المنشأة المعدة للتقرير.

ويضيف الباحث أنه وبالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في البيانات المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، صافي القيم الممكن تحقيقها، القيمة العادلة أو المبلغ القابل للاسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للاسترداد) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية بكاملها ' وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم فئات محددة من الأصول فإنه يكفي تقديم مؤشر على فئات الموجودات والالتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس.

ويجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي تظهر المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير إذ تقتضي بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs الإفصاح بشكل محدد عن سياسات محاسبية معينة بما في ذلك الخيارات التي تتخذها الإدارة بين مختلف السياسات التي تسمح بها هذه المعايير.

وعلى سبيل المثال يقتضي المعيار رقم IPSAS17 الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لفئات الممتلكات والمصانع والمعدات وكذلك معيار رقم IPSAS5 الذي يوجب الإفصاح عما إذا كانت تكاليف الاقتراض يتم الاعتراف بها على أنها مصاريف مباشرة أم يتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصول المؤجلة وكذلك ينص معيار رقم IPSAS6 على وجوب الإفصاح عن أسباب كون حصة ملكية المنشأة لا تشكل سيطرة فيما يخص جهة مستثمر بها ومعيار رقم IPSAS16 الذي يوجب الإفصاح عن المعايير التي تم تضعها الوحدة الحكومية لتمييز بموجبها العقارات الاستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك والممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في السياق العادي للأعمال.

- **المصادر الرئيسية لشكوك التقدير:** يتعين على الوحدة الحكومية أن تفصح في الملاحظات عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمصادر الرئيسية المستقبلية وغيرها من المصادر الرئيسية لشكوك التقدير في تاريخ التقرير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة بان تتسبب في إجراء تعديل هام على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية التالية وفيما يخص الأصول والالتزامات ينبغي أن تتضمن الملاحظات تفاصيل هامة حول الأصول والالتزامات توضح طبيعتها والمبالغ المسجلة بها كما في تاريخ التقرير مع تقدير آثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في تاريخ التقرير.

- **رأس المال:** يتعين على الوحدة الحكومية الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم أهداف وسياسات وعمليات المنشأة لإدارة رأس المال مثل تقديم معلومات نوعية حول أهداف وسياسات وعمليات إدارة رأس المال وتقديم ملخص بيانات كمية عما تقوم بإدارته المنشأة كرأس مال حيث تعتبر بعض المنشآت الديون الثانوية جزءا من رأس المال في حين تعتبر منشآت أخرى رأس المال هو استثناء لبعض حقوق الملكية مثل العناصر الناتجة عن تحوطات التدفق النقدي مع توضيح ما إذا كانت الإدارة قد امتثلت لأي متطلبات رأسمالية مفروضة خارجيا أو الحالات التي تم الحياد فيها عن الامتثال للمتطلبات الرأسمالية المفروضة خارجيا وعواقب عدم الامتثال.

- الأدوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها صافي أصول / حقوق ملكية: ينبغي أن تفصح الوحدة الحكومية عن الأدوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها حقوق ملكية غير المفصح عنها في بيان صافي الأصول / الالتزامات وبالتالي فإن الإفصاح المشار إليه هنا في الإفصاحات يتمثل في ملخص بيانات كمية حول المبلغ المصنف كصافي أصول / الالتزامات وأهداف الإدارة وسياساتها وعملياتها لإدارة التزاماتها بإعادة الشراء أو استرداد الأدوات عندما يطلب منها ذلك من قبل أصحاب الأداة بما في ذلك أي تغييرات عن الفترة السابقة والتدفق النقدي الصادر المتوقع عن استرداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية والمعلومات حول كيفية تحديد التدفق النقدي الصادر المتوقع عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

- الإفصاحات الأخرى: يجب أن تفصح المنشأة عن الأمور التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة في القوائم المالية:

١. المقر الثابت والشكل القانوني للوحدة الحكومية والاختصاص الذي تعمل من خلاله.
 ٢. وصف لطبيعة عمليات المنشأة والأنشطة الرئيسية.
 ٣. إشارة إلى التشريع المناسب الذي يحكم عمليات الوحدة الحكومية.
 ٤. اسم المنشأة المسيطرة والمنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الاقتصادية حال توفرها.
 ٥. تحديد ما إذا كانت منشأة محدودة المدة.
٧. إعداد وعرض القوائم الإضافية والجداول الملحقة للقوائم المالية وفق معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام IPSASs.

تشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على عرض وتقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء المنشأة وإدارتها للأصول والموارد بالإضافة إلى اتخاذ وتقييم القرارات حول توزيعها واستخدامها ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية تفاصيل حول مخرجات ونتائج المنشأة على شكل قوائم إضافية وجداول ملحقة وتختلف الجداول الملحقة عن القوائم الإضافية في أن الثانية تقدم معلومات إضافية أخرى مستخرجة وفقاً لأسس محاسبية أخرى قد لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً^(١) بمعنى أن هذه القوائم قد تتجاوز في إعدادها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل إدخال أثر التضخم والقيمة الحالية للنقود على القوائم المالية أو إصدار قوائم مالية خاصة معالجة بنسب التضخم بينما يقصد بالجداول الملحقة ما قد يلحق بالقوائم المالية من جداول تفصيلية لبنود وردت في القوائم المالية بشكل إجمالي وعلى سبيل المثال جدول تفصيلي ملحق يوضح التوزيعات الجغرافي لبند مصروف الرواتب المدرج في قائمة الدخل بشكل إجمالي هذا ويتطلب العرض العادل

(١) غازي عبد العزيز سليمان البياتي، " الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية " مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، العدد ٢، المجلد ٢، جامعة كركوك، العراق، ٢٠٠٧، ص ١٥٦ .

للبيانات المالية تقديمها إفصاحات إضافية عندما تكون متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات وأحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وبسبب ما تعرض له مفهوم التكلفة التاريخية من انتقادات كونها غير ملائمة لاتخاذ القرارات وحيث أن دور المحاسبة الأساسي هو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية فإن ذلك استدعى المطالبة بالإفصاح عن معلومات إضافية وملائمة أخرى تسهم في عملية اتخاذ القرارات^(١) في أجواء من الشفافية والتي عرفها البعض^(٢) بأنها الإفصاح المحاسبي الذي يتخطى المبادئ المحاسبية ذات القبول العام والمعايير والمتطلبات التشريعية في التقرير المالي لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم.

ومن أمثلتها:

أ- مؤشرات أداء المنشأة.

ب- بيانات أداء الخدمة.

ج- عمليات مراجعة البرامج.

د- تقارير إنجاز.

هـ- تقارير الامتثال للأنظمة والقوانين الخاصة.

الخلاصة:

يعتبر الإفصاح المالي الإلكتروني أحد أبرز الاستجابات للتطورات الحديثة التي ظهرت وتبلورت في القطاع العام وباتت أحد الحقول الأساسية للبحث والدراسة في مجال الإدارة المالية العامة فقد كشف الواقع العملي من الناحية التطبيقية عن قصور في التقارير المالية الحالية التي توفرها المحاسبة الحكومية يحد من قدرتها على تحقيق متطلبات المتابعة وتقويم الأداء على مستوى المحليات^(٣).

إلا أنه فقد لاحظ الباحث أن هناك ندرة في الدراسات العربية التي تطرقت لموضوع الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وكذلك معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs أو التي حاولت ربطها بتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة ويمكن إرجاع ذلك إلى أن معظم الأنظمة المالية الحكومية العربية تخضع لمجموعة من القوانين واللوائح القديمة والتي يعتبر من الصعب تجاوزها مما يصعب من وجود بيئة مناسبة لإجراء الدراسات الميدانية.

(١) غازي عبد العزيز سليمان البياتي، مرجع سابق، ص ١٥٧ .

(٢) عادل حسين ثابت أحمد، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL والأثر على الإفصاح والشفافية وقرارات المستثمرين " ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر، مج ١٧ عدد خاص، ٢٠١٣، ص ١٧٥، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/474293>

(٣) عبد الله فراج عبد الرحيم ليثي وأحمد أشرف عبد الحميد، " تطوير نماذج التقارير المالية لأغراض المتابعة وتقويم الأداء في ظل اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية " ، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثالث والخمسون، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠١٢، ص ١١٧.

الفصل الأول: اتجاهات العرض والإفصاح المالي الحديثة في القطاع العام

وباستعراض الدراسات العربية المتوفرة نجد أن هناك توجه عربي في إطار العولمة باتجاه المعايير الدولية للمحاسبة سواء في القطاع العام أو الخاص وقد عكست بعض الدراسات أوجه قصور متعددة في طرق ووسائل الإفصاح المالي الحكومي لدى بعض الدول العربية وأوصت بتبني المعايير الدولية كمدخل للتطوير والضبط والرقابة.

أما الدراسات الأجنبية فقد تركز معظمها في دراسة مدى ملاءمة البيئة المحلية لعملية التحول باتجاه المعايير الدولية وذلك من خلال دراسة البيئة المحلية وتقييم مدى توافقها مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs مع وضع الأطر المقترحة لعمليات التحول الكامل باتجاهها وتقييم حجم المنافع المرتبطة بعملية التحول.

هذا وتتكون القوائم المالية للوحدة الحكومية في القطاع العام أو للدولة ككل وفق معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs مما يلي:

- قائمة المركز المالي.
 - قائمة الأداء المالي.
 - قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.
 - قائمة التدفق النقدي.
 - بيان مقارنة أداء الموازنة العامة.
 - ملاحظات وإيضاحات القوائم المالية.
- كما تشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على عرض وتقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء المنشأة وإدارتها للأصول والموارد وقد أورد الباحث ضمن ملاحق البحث نماذج افتراضية لكل شكل من أشكال القوائم المالية المتوقعة ضمن مكونات القوائم المالية المفترض إعدادها والإفصاح عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

الفصل الثاني
المحاسبة في القطاع العام وتحديات
تكنولوجيا المعلومات

مقدمة.

تهدف نظم المعلومات المحاسبية الحكومية إلى وصف حركة النشاط المالي والاقتصادي في الوحدات الحكومية بالاعتماد على مجموعة من الفروض والمبادئ والأسس والقواعد التي تهدف إلى إحكام الرقابة المالية والقانونية على الموارد المالية للدولة والمساعدة في اتخاذ القرارات التي تقيّد في عملية التنمية⁽¹⁾ ولتمكين الوحدة الإدارية الحكومية من ممارسة دورها الفعال في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لا بد من العمل المستمر على تطويرها وحيث أن أهم ركائز النظام المحاسبي الحكومي تتمثل في الوحدة الحكومية وأساليب إعداد الموازنة العامة والقياس المحاسبي والتقارير المالية مع نظم الرقابة الداخلية.

وسوف يقوم الباحث بدراسة تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة من خلال المباحث

الثلاثة التالية:

المبحث الأول: المفاهيم المحاسبية المعاصرة في القطاع العام.

المبحث الثاني: استخدامات الموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة.

المبحث الثالث: تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.

(1) عصام الدين محمد متولي و آدم محمد الهادي " المحاسبة الحكومية والقومية " ، ط ٢ ، غير محدد الناشر ، ٢٠٠٢ ، ص ٢ .

المبحث الأول

المفاهيم المحاسبية المعاصرة في القطاع العام

تمهيد.

يطلق مصطلح القطاع العام وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على مجموع المؤسسات والتنظيمات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق ربح مادي⁽¹⁾ وفق مجموعة من القوانين والأنظمة والتشريعات الصادرة عن الحكومة وبالتالي فإن المراد بالمحاسبة في القطاع العام هو ذاته المقصود بالمحاسبة الحكومية وعليه سوف يتعامل الباحث مع مفهوم المحاسبة في القطاع العام على أنه المحاسبة الحكومية وبالتالي سوف يتناول الباحث في هذا المبحث ما يتعلق بالنظام المالي الحكومي وتطورات.

أولاً: تطور مفاهيم المحاسبة في القطاع العام.

يعد تطوير مفهوم الإدارة الحكومية من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الإلكتروني أساساً مهما لتحقيق نتائج كبيرة على المستويات الاقتصادية والاجتماعية⁽²⁾ وقد لوحظ في السنوات الأخيرة تزايد اهتمامات العديد من الدول والحكومات على اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في العمل المحاسبي الحكومي الأمر الذي جعل الدول والحكومات تتسارع في تبني مشروعات الحكومة الإلكترونية لإنجاز وتقديم خدماتها إلى كافة المواطنين والمستفيدين في شكل إلكتروني⁽³⁾.

فشرعية أي نظام حاكم ديمقراطياً أو غير ديمقراطياً تعتمد على قدرة هذا النظام على الحصول على درجات رضا الجمهور عن أداء مختلف مؤسساته وهيئاته وكذا عن برامجه وسياساته⁽⁴⁾ ومدى شعور الفرد بدوره الأمر الذي يقتضى تلبية حاجاته العصرية بماكبها تطورات التكنولوجيا وتبني أدواتها العصرية في التعاطي معه ووضعها في صورة الوضع المالي لدولته ومحيطه باستخدام أدوات الإفصاح المالي الإلكتروني المعاصرة للاستفادة من خبرات الجمهور في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

هذا وقد وردت عدة تعريفات تقليدية للمحاسبة الحكومية ومحاسبة القطاع العام أهمها أن المحاسبة في القطاع العام هي مجال من مجالات المعرفة المحاسبية تستند على مجموعة من

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٤.

(2) الباز قابيل و شيماء أبو المعاطي، " إطار مقترح لاستخدام الحوسبة السحابية في تطوير الإدارة الإلكترونية للخدمات الحكومية - مع دراسة ميدانية"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر الإدارة الإلكترونية بالجزائر، جامعة باجي عنابة، الجزائر، أكتوبر ٢٠١٤، ص ١.

(3) صالح حامد محمد علي، " تحديات النظام الحكومي لمشروع الحكومة الإلكترونية بالسودان - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٣، ص ٢٥٦.

(4) عبد الله فيصل محمد علام، مرجع سبق ذكره.

المبادئ والأصول والقواعد والأسس التي تسعى إلى تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية وذلك بهدف إحكام الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة ونفقاتها المالية والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة والمعينة في عمليات التنمية^(١) ويرى الباحث أن هذا التعريف يفتقر لمراعاة التحولات التكنولوجية وتطور الاتصالات.

وقد عرفها آخر^(٢) مراعيًا ذلك بأنها فرع من فروع علم المحاسبة يسعى لوصف حركة النشاط المالي والاقتصادي في الوحدات الحكومية في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات معتمداً على مجموعة من المقومات والمرتكزات المعاصرة والتي تهدف إلى إحكام الرقابة المالية والقانونية والإلكترونية على إيرادات ونفقات الدولة والمساعدة في اتخاذ القرارات التي تقيد في عمليات التنمية المستدامة.

وهنا يميل الباحث إلى هذا التعريف الحديث ويرى أنه لا يمكن تجاوز التطور التكنولوجي الحادث والرؤية المرتبطة بالتنمية المستدامة ويرى بأن التطور في استخدام التكنولوجيا قد فرض نفسه على مفاهيم وأدبيات الفكر المحاسبي التقليدي.

وإن اتجاه الحكومات والقطاع العام في الوطن العربي في طور التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي^(٣) وهناك توجه نحو الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs فهي مجموعة من المعايير قد تم تصميمها بغرض استخدامها في اعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع انحاء العالم بالاستناد على معايير اعداد التقارير المالية الدولية IFRSs^(٤).

كما انه من خلال تبني هذه المعايير سوف يتم تحسين جودة التقارير المالية الشاملة وتعزيز الشفافية والمحاسبة والمساءلة وتحقيق المقارنة بين الأسس المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية وقابليتها للمقارنة بين الدول ومنشآت القطاع العام بهدف التطوير المستمر وتوفير معلومات ذات كفاءة عالية لصنع القرار وإدارة المال العام.

ثانياً: أهداف المحاسبة في القطاع العام.

تتمثل أهداف المحاسبة في القطاع العام في توفير آليات وأدوات لوصف حركة النشاط المالي والاقتصادي في الوحدات الحكومية بهدف إحكام الرقابة المالية والقانونية والإلكترونية على إيرادات ونفقات الدولة والمساعدة في اتخاذ القرارات ويتمثل مستخدمو البيانات المالية الحكومية

(١) محمد إبراهيم الجاك، "المحاسبة الحكومية والقومية"، ط٢، مطبعة جي تاون، الخرطوم، ٢٠٠٧، ص ٥.

(٢) محجوب عبد الله حامد، "نحو التحول للحكومة الإلكترونية وأثره على نظام المحاسبة الإلكترونية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ج ١٤، ص ٢، ٢٠١٢، ص ١٦٣.

(٣) ديلويت "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نحو إدارة مالية متطورة "إصدارات ديلويت أند توش، الشرق الأوسط، ٢٠١٥، ص ٤.

(٤) يورو ماتيك للتدريب والاستشارات، "المحاسبة الحكومية المتقدمة وآليات التدقيق في القطاع العام" مادة دورة تدريبية منشورة عبر الصفحة الرسمية، دبي، الامارات العربية المتحدة، ٢٠١٨، مسترجع من خلال الرابط التالي : www.euromatech.ae

الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات

في العديد من الشرائح أهمها^(١) السلطة التشريعية والناخبون ودافعوا الضرائب والمستهلكون وأجهزة الرقابة والمقرضون والعاملون وموردوا السلع والخدمات للجهات الحكومية والمانحون لها. وفيما يلي استعراض لأهم الأهداف التي من الممكن للمحاسبة في القطاع العام تقديمها لمستخدميها^(٢):

- ١- تقدير ما يمكن أن يتعلق بالوحدة الحكومية من إيرادات أو نفقات.
 - ٢- توضيح سلامة عمليات التحصيل والإنفاق من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات المتعلقة بها.
 - ٣- إحكام الرقابة المالية والقانونية على ممتلكات الوحدات الحكومية لحمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.
 - ٤- تحقيق رقابة إدارية فعالة ومستمرة بحيث تضمن سلامة تنفيذ الأنشطة والبرامج.
 - ٥- توفير بيانات ومعلومات تعين في تخطيط الأنشطة الحكومية واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنها.
 - ٦- الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج السابقة مع بيان حجم ما حققتها من مخرجات.
- ويرى الباحث أن الأهداف سابقة الذكر تعبر عن جوهر متغيرات الدراسة الحالية والمتمثلة في تخطيط ورقابة الموازنة العامة.

ثالثاً: انعكاسات تكنولوجيا المعلومات على النظام المحاسبي في القطاع العام.

ازدادت أهمية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية مع تزايد حجم هذه الوحدات وتشعب عملياتها وانتشارها في مناطق متعددة وتعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها بالإضافة لتفويض السلطات للوحدات الإدارية الأدنى مما أدى إلى زيادة حاجة السلطات التنفيذية والتشريعية وأجهزة الرقابة الخارجية وأفراد المجتمع بشكل عام إلى المعلومات التي تساعدهم في الوقوف على مدى التزام الوحدات الحكومية بالمتطلبات والالتزامات القانونية والتنظيمية المتعددة التي تحكم نشاطها والتأكد من حماية وممتلكات تلك الوحدات ودرجة الكفاءة في استخدام هذه الموارد الاستخدام الاقتصادي الأمثل بما يحقق أهداف وأغراض تلك الوحدات بصورة أكثر فعالية^(٣).

وفي الواقع يمكن القول بان نظام المعلومات الحكومي بمكوناته (نظام الموازنة العامة للدولة ونظام المحاسبة الحكومية ونظام الرقابة وتقييم الأداء) يعاني من الضعف والقصور في نواحي

(١) سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، " المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية " جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٧، ص ١٦.
(٢) عبد الله عبد السلام أحمد، " مراجعة الحسابات الختامية وتدقيق الحسابات في الوحدات الحكومية "، جمعية إدارة الأعمال العربية، بدون جهة نشر، بدون سنة نشر، ص ٤.
(٣) سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، مرجع سابق، ٢٠١٧، ص ٢٤٨.

عديدة الأمر الذي يجعله غير قادر على تلبية متطلبات الفاعلية عموماً وفاعلية الإنفاق الحكومي على وجه الخصوص^(١).

هذا وقد أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية علي النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشآت والشركات وغيرها مما أدى إلى حصول تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب الرقابة الداخلية بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات حيث أصبحت تكنولوجيا المعلومات لها أهمية في تدعيم الدور الرقابي بالاعتماد على صيغ عمل مبتكرة مما يمكن الرقابة الداخلية في مؤسساتنا على تقليص الفجوة بينها وبين المؤسسات المتقدمة أو الدول المجاورة وذلك باستخدام أحدث التقنيات لها وبالشكل الذي يعمل على تقديم أفضل الخدمات الرقابية^(٢).

ولعل من أبرز ما شهده العالم خلال العقدین الماضيين من القرن العشرين تحولات أساسية في المفاهيم الخاصة بإدارة القطاع الحكومي حيث تحول الحديث من الإدارة إلى الريادة ومن السيطرة المهنية والإدارية إلى سيادة العميل ومن ضبط الجودة ومراقبة التكاليف إلى إدارة وتقييم الأداء الحكومي ومن زيادة كمية المخرجات إلى تحسين الجودة ومن تقييم مدى سلامة الإجراءات إلى المساءلة عن النتائج ومستويات الأداء.

ولذلك فقد ظهرت مفاهيم واتجاهات حديثة كمدائل لتحسين وتطوير أداء المنظمات الحكومية ومن أهمها الحكومة الإلكترونية^(٣) وهذا ما ينسجم معه الباحث من حيث اقتراحه لمدخل الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ووفقاً لمعايير محاسبة دولية ذات جودة عالية فالتطور الإداري الشامل في الوحدات الحكومية يستلزم تطوراً مماثلاً في النظم المالية والإدارية.

وقد ساعد التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والمعرفة في إعادة النظر في طريقة تقديم الخدمة الحكومية لكل المستفيدين منها سواء كانوا حاليين أو مرتقبين في القطاع العائلي أو في قطاع الأعمال أو إلى قطاعات أخرى عديدة وذلك من خلال الاستفادة من تلك التكنولوجيا بشكل كامل باعتبارها وسيلة هامة لحل تلك المشكلات^(٤) وهذا ما يدفع باتجاه تبني القطاع العام لوسائل عصرية تتعاطى مع مستجدات تكنولوجيا المعلومات لتجاوز ما يمكن وصفه بسلبيات النظام المالي الحكومي غير المحوسب والتي يمكن استعراض أبرزها فيما يلي^(٥):

(١) حسن علي محمد سويلم، "مدى الحاجة لتطوير أساليب تقييم فعالية الإنفاق الحكومي"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠٠٥، ص ٣٤٣.

(٢) الست فاطمة عبد الجواد، "أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية والأمور المالية"، منشورات الهيئة العامة للضرائب العراقية، ٢٠١٣، ص ٢. مسترجع من: <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=15>.

(٣) محمد نجيب زكي حمد، "دراسة تحليلية لتأثير منظومة الحكومة الإلكترونية على تطوير نظام المعلومات المحاسبية الحكومية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، ١٤، ٢٠٠٤، ص ١٧٥.

(٤) محمد نجيب زكي حمد، مرجع سابق، ص ١٧٩.

(٥) محمد نجيب زكي حمد، مرجع سابق، ص ١٩٩.

- تعقيد العمل المحاسبي الحكومي نتيجة تشابك العمليات داخل الوحدة الإدارية الحكومية والأطراف المتعاملة.
- عدم مراعاة توافر الدقة والتحليل الكافي فيما يوفره النظام المحاسبي التقليدي من نتائج.
- قصور طرق التقدير للموارد والنفقات وعدم اعتمادها على أسس علمية.
- قصور المسار المحاسبي الحكومي في تحديد الطبيعة المحاسبية للوحدة الحكومية وتوحيد أسس القياس والتبويب الواضح للإيرادات والنفقات والمحاسبة عن الأصول الثابتة وإهلاكها والقصور في إعداد التقارير المالية.

رابعاً: مزايا ومنافع الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام.

يشير مصطلح القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs⁽¹⁾ إلى الحكومات الوطنية والإقليمية مثل "الولاية والإقليم والمنطقة" والحكومات المحلية مثل "المدينة والبلدة" والمنشآت الحكومية ذات العلاقة مثل الوكالات والمجالس واللجان والمشاريع الحكومية بينما يشير مصطلح البيانات المالية ذات الغرض العام إلى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبي احتياجاتهم المحددة من المعلومات وهنا لا بد من الإشارة إلى أن مصطلح القطاع العام الوارد في هذه المعايير هو مفهوم شائع في كثير من البلدان الأوروبية للتعبير عن الوحدات الحكومية حيث يشمل جميع الوحدات الحكومية التي تخضع للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر من قطاعات حكومية غير هادفة للربح وذلك على عكس استخدامه في بعض الدول العربية التي تستخدمه للدلالة على الشركات الحكومية الهادفة للربح والتي تمارس أنشطة ربحية بموازاة القطاع الخاص وتطبق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS⁽²⁾.

وبالتالي يخرج عن نطاق تعريف القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs منشآت الأعمال الحكومية (Government Business Enterprise (GBE) والتي تشير إلى منشآت ذات طبيعة ربحية وإن كانت تسيطر عليها الحكومة أو منشأة قطاع عام ويمكن تمييز منشآت الأعمال الحكومية بأنها منشآت تملك صلاحية التعاقد باسمها وقد أوكلت لها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال وبيع السلع والخدمات للغير مقابل ربح أو استرداد للقيمة بالكامل⁽³⁾.

ويشير الباحث إلى اختلاق دلالات استخدام مصطلح القطاع العام في العديد من الدول العربية فبينما يشير في جمهورية مصر العربية إلى منشآت الأعمال الحكومية فإنه يشير في

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٤.

(2) إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٧.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠.

فلسطين إلى القطاع الحكومي المتمثل في الوزارات والدوائر الحكومية التابعة لها إذ أن ما يقصد بالحكومة هو جميع الهيئات المسيرة لنظام الحكم في الدولة وبالتالي ينصرف معنى الحكومة إلى السلطات العامة في الدولة من تشريعية وتنفيذية وقضائية^(١).

وبالتالي فإن مفهوم القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يشير إلى مفهوم القطاع الحكومي وعليه يمكن الإفصاح المالي الإلكتروني من المقارنة المكانية بين فرع وفرع آخر أو المقارنة الزمنية بين فترة زمنية وفترة زمنية أخرى^(٢).

وحيث أن النظام المحاسبي في القطاع العام يهدف بشكل عام إلى توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة وللمساءلة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والحكم على الإدارة العامة ومن هنا تبرز أهمية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام من وجهة نظر الباحث إذ أن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي المعاصر تتطلب مواكبة ثورة الاتصالات والتكنولوجيا المتسارعة ولا يمكن أن تتم بتجاهلها أي بتجاهل التكنولوجيا بل يجب أن تكون مستندة عليها.

وإن استخدام شبكة الإنترنت لنشر التقارير والقوائم المالية يمثل ضرورة هامة في الوقت الحاضر نظرا لتعدد استخدامات وسائل تقنيات المعلومات في مختلف المجالات وبصورة خاصة في مجالات الأعمال المختلفة وإن استخدامها في عمل نظم المعلومات المحاسبية سوف يتركز بدرجة كبيرة في تبادل البيانات والمعلومات سواء في داخل الوحدات الاقتصادية نفسها أو مع بعضها البعض وبالتالي فإن هناك حاجة كبيرة في استخدام شبكة الإنترنت لأغراض نشر وتوزيع التقارير والقوائم المالية وتوصيلها إلى مختلف الجهات التي تحتاجها^(٣).

حيث يترتب على الإفصاح المالي الإلكتروني العديد من المزايا والإيجابيات المرتبطة بالنظام المحاسبي في القطاع العام من أهمها توفير بيانات ومعلومات مالية عن القطاع العام بسرعة فائقة من خلال بناء قاعدة بيانات حكومية شاملة ومرنة مع توفير قدر أكبر من الدقة في تشغيلها وتخفيض في تكاليف التشغيل مقارنة بالطرق اليدوية التقليدية.

وقد تم تقسيم منافع الإفصاح إلى ثلاثة محاور تعود بالنفع على كافة أطراف عملية الإفصاح وهي منافع تكاليفية ومنافع تختص بمستخدمي البيانات ومنافع تختص بمصدري الإفصاح المالي^(٤) بينما قسم احد الباحثين مزايا ومنافع الإفصاح الإلكتروني إلى ثلاثة محاور أكثر تفصيلا وهي منافع تتعلق بالتكلفة ومنافع تتعلق بالإفصاح ذاته وأخرى تتعلق بمستخدمي البيانات المالية.

(١) محمد الصيرفي "الإدارة الإلكترونية"، دار الفكر الجامعي، جمهورية مصر العربية، بدون سنة نشر، ص ١٨.

(٢) أحمد زكريا زكي، " نحو مدخل مقترح لتنظيم وترشيد الإفصاح عن التقارير المالية عبر الإنترنت"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ٢٠٠٨، ص ٣٥٣.

(٣) السقا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

(4) M Jonen, Xiao,Z. & A. Lymer, " Immediate Trends in Internet Reporting " , The European Accounting Review , Vol. 11, No. 2, 2002, P 265.

ويمكن استعراضها على النحو التالي^(١):

١. منافع متعلقة بالتكاليف:

- ١- انخفاض تكاليف إنتاج وتوزيع المعلومات.
- ٢- انخفاض تكلفة الحصول على المعلومات المطلوبة.

٢. منافع متعلقة بالإفصاح:

- ١- السعي للإفصاح الإضافي.
- ٢- توصيل المعلومات بشكل فوري.
- ٣- التحديث المستمر للمعلومات.
- ٤- النشر الفوري للتقارير المالية الفترية والمرحلية.

٣. منافع متعلقة بمستخدمي المعلومات المحاسبية:

- ١- الاتصال المتبادل والفعال بين المنشأة ومستخدمي البيانات المالية.
- ٢- تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات.
- ٣- سهولة التحليل وإجراء المقارنات.

ويرى الباحث أن الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام يؤدي للعديد من المنافع على المحاور الثلاثة المذكورة حيث انه بالفعل تقل التكاليف المتعلقة بالطباعة مع مراعاة أن هناك تكاليف جديدة قد تظهر وهي متعلقة بالبرمجة وتجهيز عملية النشر الإلكتروني والتي قد تكون موازية لتكاليف الطباعة والتوزيع من حيث إنتاج المعلومات المالية إلكترونياً إلا إن الطبيعة العصرية والتقدم يملي على القائمين على أمر الإفصاح الإلكتروني مواكبة التطور الحادث في واقع الاتصالات والاستجابة لمتطلباته.

أما فيما يتعلق بتخفيض تكلفة الحصول على المعلومات فمن الممكن أن يكون فيه تخفيض فعلي وواضح حيث إن الحصول عليها لا يوجب التحرك الجغرافي أو المرور بالروتين الحكومي والبيروقراطي سيما في الدول النامية والتي تعتبر الوصول للمعلومات المالية الحكومية يعد مساساً بهيئة الإدارة مما يكلف المستخدمين المزيد من إهدار الوقت والجهد للوصول إليها.

وكذلك فيما يتعلق بالمنافع المرتبطة بالإفصاح ذاته مثل السعي للإفصاح الإضافي فهذا الأمر واقع وممكن الحدوث بسبب التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات وفي إطار العولمة فقد أصبح العالم أكثر انفتاحاً وتوسعت عمليات تبادل الخبرات ونقلها المر الذي يجعل تطلع مستخدمي البيانات المالية للعديد من الإفصاحات الجديدة أمر ممكن خصوصاً عند المقارنة بالدول المتقدمة والتي قطعت شوطاً طويلاً في استخدام الإنترنت والتكنولوجيا في الإفصاح المالي

(١) زياد هاشم السقا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ٦٣.

===== الفصل الثاني: الحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات =====

الأمر الذي يؤدي لتوفير المعلومات المالية لمستخدميها في الوقت الممكن ومحدثة وسريعة ومن الممكن أن تقوم الدولة بإصدارها فتريا ومرحليا شأنها في ذلك شأن قطاع الأعمال.

المبحث الثاني

استخدامات الموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة

تمهيد.

يراقب الجمهور الأداء المالي الحكومي بصفته المستخدم العادي الرئيس للبيانات المالية في القطاع العام من خلال استعراضه للبيانات المالية المنشورة للتأكد من مدى شرعية التنفيذ في جانبي الموازنة ومدى امتثال تحصيل الإيرادات مع القوانين والأنظمة وهل تم تحصيلها في حدود التقديرات التي وافق عليها الجمهور عبر القنوات التشريعية ومدى صرفها في حدود الاعتمادات المخصصة له والمتوافق عليها أيضا.

لذا حاول الباحث تسليط الضوء في هذا المبحث على هذا الموضوع في محورين أساسيين يتمثل المحور الأول في تخطيط استخدامات الموازنة العامة بينما يتمثل المحور الثاني الرقابة على استخدامات الموازنة العامة.

أولاً: المفاهيم العصرية للموازنة العامة.

يعتبر الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية من أهم أهداف الإدارة العلمية الحديثة على مستوى الدولة ككل وتنمية أكبر قدر من الموارد تحقيقاً لأهداف الدولة وبالتالي تُعدّ الموازنة بتخطيط الموارد والاستخدامات لفترة مالية مقبلة مع مراعاة الظروف المحيطة والمتوقع سريانها خلال تلك الفترة ومن ثم يُراقب التنفيذ الفعلي للخطة الموضوعية كي تُحقق الأهداف فإذا ما انحرف التنفيذ الفعلي عن الخطة الموضوعية فإن الإدارة تتخذ القرارات المُصحّحة في الحال.

فالموازنة العامة هي الأداة العملية لتنفيذ السياسة العامة للدولة في مختلف المجالات إضافة لتعبيرها عن توجهات السياسة الاقتصادية وبرامج التنمية^(١) وهي تعكس مجموعة من الأهداف والبرامج المعبر عنها بالأرقام المالية والتي ترغب السلطة السياسية المتمثلة بتنفيذها بواسطة وحدات الدولة المختلفة بأقل التكاليف خلال مدة قادمة معبر عنها بحجم كلفة كل هدف أو برنامج مع بيان مصادر التمويل التي ستحصل عليها الوحدات للفترة ذاتها.

وتظهر الموازنة العامة الخصائص المالية لخطط الحكومة للفترة القادمة وهي أداة أساسية للإدارة المالية والمراقبة وعنصر هام في العملية الإشرافية^(٢) وتقوم معظم الحكومات بإعداد وإصدار موازنتها المالية كوثائق عامة توفرها للجمهور ويتم الترويج لها بشكل واسع وقد تكون

(١) صلاح وهيب عبد الغني "عجز الموازنة العامة في مصر (الأسباب وطرق العلاج) خلال الفترة (١٩٨٩/١٩٩٠ - ٢٠٠٤/٢٠٠٥)"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مجلد ٢٠، عدد ٢، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٠٦، ص ٢٢١.
(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره ص ٧٣٧

الحكومة مطالبة بتوفير موازنتها المصادقة للجمهور بالوسائل العصرية وذلك وفق النظام السياسي السائد أو قد تختار ذلك الحكومة في إطار إفصاحها الطوعي لدعم شفافيتها ونزاهتها فمن خلالها يتم الحكم على مدى وفاء الحكومات بالتزاماتها تجاه الحاجات المتنامية لمواطنيها.

وقد عرفت الموازنة العامة بالعديد من التعريفات المتحده من حيث المضمون رغم التباين في التركيز على الجوانب التي يهتم بها المعرفون والباحثون تبعاً لمدارسهم وتوجهاتهم الفكرية فقد عرفها أحد الباحثين بأنها "تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة مقبلة من الزمن"^(١) ويرى الباحث أن هذا التعريف القديم قد تجاهل تحديد الفترة الزمنية باعتبارها سنة.

وفي ظل الفكر المحاسبي الحديث عرفت الموازنة العامة على أنها الخطة المالية للحكومة عن سنة مالية قادمة تتضمن تقديراً لإيرادات الدولة ونفقاتها العامة والمعتمدة من السلطة التشريعية والتي تعكس أو تجسد سياسات الدولة وخياراتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^(٢) وكذلك يمكن تعريفها أيضاً بأنها "برنامج عمل مالي يتبلور في شكل وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية وينطوي على تقديرات مفصلة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة لسنة قادمة وهي الأداة الرئيسية التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية"^(٣) ويرى الباحث أن هذا التعريف على الرغم من تطوره إلا أنه حصر جانب الموازنة الأيمن في المصروفات والأيسر في الإيرادات وكان الأولى أن يتكون المقابلة بين الموارد والاستخدامات وهي الأشمل.

وقد عرفها القانون المصري رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بأنها البرنامج المالي للخطة لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية وبما يتماشى مع السياسة العامة للدولة وأهم ما يشير إليه التعريف أن الموازنة المصرية هي الإدارة الأساسية التي تستطيع من خلالها الدولة تحقيق الأهداف التنموية كما تستهدفها الخطة^(٤) أما وفقاً للقانون الفلسطيني فإن الموازنة العامة هي " برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية الفلسطينية وإيراداتها لسنة مالية معينة ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة"^(٥) وهنا فإن المشرع الفلسطيني من وجهة نظر الباحث قد أصاب حين توسع في تفصيل الإيرادات والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى وكذلك في إشارته للمدفوعات المختلفة ليكون بذلك يتحدث عن الموارد والاستخدامات.

(١) عبد الملك منيب "ميزانية الدولة والسياسة المالية"، مكتبة الأنجلو، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٢٣.
(٢) ماجد صبيح وآخرون "الاقتصاد الفلسطيني"، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن، ٢٠٠٨، ص ٢٥٧.
(٣) عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٥٩.
(٤) مصطفى التهامي مصطفى، "الموازنة العامة للدولة بين الشفافية والرقابة"، التنمية الإدارية، مصر، ص ٢٨، ع ١٣٢، ٢٠١١، ص ٢٢، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/117408>
(٥) الوقائع الفلسطينية، قانون تنظيم الموازنة العامة الفلسطينية رقم ٧ لسنة ١٩٩٨، مادة ١٩.

وعليه يمكن استنتاج المفاهيم الرئيسية للموازنة العامة فيما يأتي^(١):

أ- المفهوم المحاسبي للموازنة العامة: والذي ينظر إلى كونها أرقام حسابية تشمل الاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها والإيرادات المتوقع تحصيلها خلال فترة زمنية قادمة عادة تكون سنة ولذا تتعامل المحاسبة مع هذا المفهوم بالتسجيل وإظهار النتائج وفق ما تتطلبه التقسيمات الواردة في الموازنة العامة.

ب- المفهوم الرقابي للموازنة العامة: تعتبر الموازنة الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية من خلال الالتزام بالاعتمادات المخصصة كما لصرفها لأنواع المحددة وضمن الفترة المخصصة لها للتحقق بان الوحدات قد قامت بتحقيق الأهداف المطلوبة وهذا ما تؤكد عليه الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات) ولا يهتم المفهوم الرقابي للموازنة بالتخطيط وإعداد البرامج.

ج- المفهوم السياسي للموازنة العامة: هنا يعكس البرلمان (السلطة التشريعية) فلسفته السياسية في إدارة دفة الحكم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافه من خلال الموازنة العامة إذ تعد الأرقام من خلال الوحدات وتناقش مع السلطة المركزية وفق الضوابط والتعليمات المعدة سلفاً والموجهة لإعداد مشروع الموازنة في ضوء السياسة العامة التي يرغب بها الحزب الحاكم في ظل مراقبة الجمهور والمؤسسات المجتمعية له.

د- المفهوم القانوني للموازنة العامة: يعتبر فقهاء القانون بان الموازنة العامة للدولة هي قانون لأنها تمر بنفس الإجراءات التي يمر بها تشريع أي قانون وشمولها على أحكام قانونية تنظم مالية الدولة كما أن معظم الدساتير تتضمن أسس وقواعد إعداد الموازنة العامة للدولة من حيث الإعداد إلى التشريع وتصدر أرقامها بموجب قانون الموازنة السنوي.

هـ- المفهوم التخطيطي للموازنة العامة: إن التغير الحاصل في مفاهيم الدولة وتغيرها من الدولة الحارسة إلى الدولة المنظمة وممارستها لمختلف الأنشطة الاقتصادية ورغبة الحكومات في إيجاد توازن حقيقي للاقتصاد القومي اثر على مفهوم الموازنة التقليدي وأصبح ينظر إليها أي للموازنة على كونها أداة أساسية للتخطيط وأصبح هناك ربط بين التقديرات وبين تحقيق الأهداف وأصبحت المهمة الجديدة هو التحليل للأرقام بضوء السياسات العامة.

و- المفهوم الاقتصادي للموازنة العامة: يعد التحول المشار إليه في المفهوم التخطيطي لتدخل الدولة المباشر في النشاط الاقتصادي لغرض تحفيز الاقتصاد القومي برفع معدلات النمو

(١) حسن عبد الكريم سلوم ومحمد خالد المهدي "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة"، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ع ٢٤، ٢٠٠٧، ص- ص ٩٦-٩٧، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/420933>.

وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الموازنة الأداة التي بواسطتها يكبح جماح التضخم أو الكساد الاقتصادي وهي وسيلة لدعم التخطيط على المستوى القومي. وبناءً على ما سبق يمكن الخلوص إلى أن الموازنة العامة هي عبارة عن برنامج مالي عن فترة مالية مقبلة غالباً ما تكون سنة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة وبمعنى أدق هي تقدير مسبق لاستخدامات وموارد تلك الموازنة عن فترة مقبلة حيث أنه للموازنة العامة جانبين وهما الاستخدامات (المصروفات) والموارد (الإيرادات)^(١).

ثانياً: الاتجاهات والأساليب الحديثة في إعداد الموازنات العامة.

يرى الباحث أن عملية إعداد الموازنة كعملية إدارية منظمة تركز على ثلاثة محاور رئيسية تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ وتنتهي بالرقابة، والتي تعتبر في ما بينها منظومة متكاملة لمتابعة وتقييم الأداء، وإن التوازن بين هذه العناصر من الأهداف الأساسية لنجاح الموازنة في القيام بدورها المطلوب، وبناءً على هذه المحاور الثلاثة جاء تطور أساليب إعداد الموازنة وتعدد أنواعها وأشكالها بحيث يركز كل نوع على أحد هذه المحاور مع عدم إهمال المحورين الآخرين.

وعليه ظهرت ثلاثة أنواع رئيسية للموازنة العامة وهي موازنة البنود " الرقابة" وموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة وباقي الأساليب والأشكال الأخرى التي اشتقت منها أو تعتبر التطور الطبيعي لها ويمكن توضيح بواعث واتجاهات التطور في الموازنة العامة للدولة عبر العديد من الدوافع أهمها^(٢):

- ١- التركيز على الجوانب التخطيطية والقرارية التي تسبق إعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الأولى واعتبار هذه الجوانب جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.
- ٢- التركيز على جانب المسؤولية وتحديدها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو نشاط معين.
- ٣- تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.
- ٤- تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.
- ٥- تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت بحيث تكون أكثر فعالية في معاونة ومساعدة مستخدمي تلك التقارير.

(١) كارم محمود محمد محمد، " التخطيط المالي والموازنة العامة للدولة "، مجلة التنمية الإدارية، مصر، ص ٢٦، ع ١١٣، ٢٠٠٦، ص ٣٨، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/95756>

(٢) حسن عبد الكريم سلوم ومحمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره ص ١١٨.

وعليه يمكن استعراض أهم التوجهات الحديثة في إعداد الموازنات العامة وأساليب إعدادها تبعا للتطور التاريخي في الفكر المحاسبي وتبعاً لتعدد التوجهات والمنطلقات الفكرية التي ناقشت الموضوع على النحو التالي^(١):

١- موازنة البرامج والأداء^(٢):

لقد ظهرت الحاجة إلى الانتقال من موازنة البنود التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء بصورة متوائمة مع الحاجة إلى ضرورة إدخال الأساليب العلمية للإدارة لذا فإن هذه الموازنة تركز على النقاط التالية:

- تعديل النظام المحاسبي كأحد أدوات الإدارة المالية ليشمل استخدام محاسبة التكاليف كعنصر رئيسي تركز عليه هذه الموازنة.

- تحديد وسائل لقياس الأداء مثل معدلات الأداء والنسب المئوية

وتتصف هذه الموازنة بالخصائص التالية:

أ- تهتم بتحديد البرامج والأنشطة التي يناط بها تنفيذ أهداف معينة وبالتالي تحديد نطاق القياس المالي على أساس هذه البرامج والأنشطة الفرعية المتصلة بها ويهدف القياس المالي هنا إلى تحديد تكلفة كل برنامج على حدة. وبالتالي تظهر الموازنة السنوية مؤلفة من عدد من البرامج من حيث أعبائها وإيراداتها.

ب- تصنيف الموازنة على أساس وظيفي، أي حسب الوظائف التي تقوم بها الحكومة.

ج- تطبيق قاعدة السنوية على موازنة البرامج والأداء.

د- المشرفون على إعداد هذه الموازنة ينبغي أن يكون متخصصين بعلوم الإدارة الحديثة ومحاسبة التكلفة.

٢- موازنة التخطيط والبرامج^(٣):

تهدف فكرة هذه الموازنة بشكل رئيسي إلى تحسين وترشيد عملية اتخاذ القرار فيما يتعلق بأفضل الطرق والتوزيع والاستخدام للإمكانات المتوفرة لدى الدولة وعرفت أيضاً بأنها (أداة تخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة أو تعديل تلك الأهداف إلى تبرير قرارات المخطط وتتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل تهدف إلى تحويل الموارد العامة للدولة أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية.

ويرتكز هذا النوع من الموازنات على ما يلي:

أ- الاعتبارات طويلة الأجل.

(١) نجم عبد عليوي، "دراسة وتحليل هيكل الموازنة العامة لدولة العراق من ٢٠٠٣-٢٠٠٧"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: ٢ الإصدار: ١٣، جامعة الكوفة، العراق، ٢٠٠٩، ص: ٢٠١-٢١٦.

(٢) تحولت دولة فلسطين من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في العام ٢٠١٠.

(٣) نجم عبد عليوي، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٠١-٢١٦.

ب- تحليل أنظمة الكلفة والمنافع.

ج- بيان البدائل المحتملة المتعلقة بتخصيص الموارد.

٣- الموازنة الصفرية^(١):

هي الموازنة التي تقوم على أساس البداية من الصفر، وتعرف على أنها (نظام يفترض عدم وجود أي نفقات أو خدمات في البداية من اجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ بالاعتبار الحد الأدنى للكلفة وتقييم مدة فاعلية الإنفاق وفقاً لهذا الاعتبار أو هي ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى مراجعة كل البرامج من الأساس أي من الصفر ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج الأفضلية على البرامج الأخرى وتتخلص هذه الطريقة بقيام كل وحدة تنظيمية بإعادة تقديم كافة مشاريعها وما يرد فيها من برامج وأنشطة على أساس مقارنة الفائدة المتحققة مع الكلفة المتحققة، وهي بذلك تساعد المدراء والمسؤولين على حل المشاكل التي تواجههم من خلال تزويدهم ببيانات الكلفة التاريخية ومقاييس الأداء ومقارنة الأنشطة المتشابهة.

٤- الموازنة التعاقدية^(٢):

تعني الموازنة التعاقدية إعداد الموازنة العامة على أساس نظام العقود أو الصفقات بين جهة منفذة والحكومة حيث تمثلت في إعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذه والحكومة بمعنى أن تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص و قطاع عام) بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها وقد كان أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية عام ١٩٩٦ والتي ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات الحكومية وعملت على إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد في ربط الموازنة بالخطط التنموية الخماسية للدولة مما ساهم في تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة واقتصادية وفاعلية أدت إلى توصيل المخرجات المتوخاة إلي الموظفين ورشدت الإنفاق العامة.

ثالثاً: النموذج المعاصر لهيكلية الموازنة العامة.

تتشكل هيكلية الموازنة العامة للدولة من جناحين هما الإيرادات العامة والنفقات العامة وبمعنى آخر الموارد والاستخدامات لجميع أوجه نشاط الدولة التي يقوم بها كل من الجهاز الإداري ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وصناديق التمويل ذات الطابع الخدمي العام وبالتالي فإن هيكلية الموازنة العامة للدولة تتكون بشكل عام من كل من:

(١) نجم عبد عليوي، "مرجع سبق ذكره، ص-ص: ٢٠١-٢١٦.

(٢) ناجي شايب الركابي، " الموازنة التعاقدية أداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والخمسون، بغداد، العراق، ٢٠١٧، ص ٢٨٢.

الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات

- موارد الموازنة العامة: وتتمثل في جميع الإيرادات الحكومية مثل الضرائب وصافي الأرباح التحويلية والدعم والتمويل المحلي والأجنبي.
 - استخدامات الموازنة العامة: وتتمثل في جميع النفقات الحكومية مثل الرواتب والأجور والنفقات التشغيلية والرأسمالية والتحويلية.
- وعليه فإن تركيز الباحث سوف يتجاوز ضبط وتخطيط المصروفات العامة وينصب على استخدامات الموازنة بشكل عام بما فيها النفقات التحويلية المتعلقة بسداد القروض والرأسمالية المتعلقة بتوريد الأصول.
- وفيما يلي نموذج افتراضي لهيكل متكامل لتبويب استخدامات الموازنة العامة^(١) في ضوء المستجدات المعاصرة في محاسبة القطاع العام:

موازنة الهيئات الخدمية	موازنة الإدارة المحلية	موازنة الجهاز الإداري	البيان
			المصروفات: الباب الأول: الأجور وتعويضات العاملين. الباب الثاني: شراء السلع والخدمات. الباب الثالث: الفوائد. الباب الرابع: الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية. الباب الخامس: المصروفات الأخرى. الباب السادس: شراء الأصول غير العادية (الاستثمارات)
			جملة المصروفات
			الباب السابع: حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية. الباب الثامن: سداد القروض المحلية والأجنبية.
			إجمالي الاستخدامات

المصدر : من إعداد الباحث

شكل رقم (٢)

هيكل استخدامات الموازنة العامة

وهنا يشير الباحث إلى أن هيكل الموازنة العامة للدولة لا يشتمل ولا يغطي موازنات الهيئات الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي حيث يعد بشأنها موازنات مستقلة وكذلك بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام والتي تقتصر العلاقة بينها وبين الموازنة العامة للدولة على ما يؤول إلى الموازنة العامة من نصيب الدولة في أرباح تلك الشركات أو أعبائها^(٢).

وعليه فإن ما يقصد باستخدامات الموازنة العامة هو التصرفات المالية في جانب الإنفاق العام من الموازنة العام للدولة والذي يعبر عن مجموع النفقات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل

(١) من اعداد الباحث بالاعتماد على سيد أحمد عبد العاطي وآخرون ، " المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية " جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٧، ص ٩١.

(٢) كارم محمود محمد محمد، " التخطيط المالي والموازنة العامة للدولة "، التنمية الإدارية، مصر، س ٢٦، ع ١١٣، ٢٠٠٦، ص ٣٨ مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/95756>.

كمية من المال خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة^(١)، وتحظى استخدامات الموازنة العامة باهتمام رسمي وشعبي كبير كونها تمثل فلسفة الدولة في التصرف في المال العام بما له من قدسية وحرمة جعلت الدولة والرأي العام مطالبين بالاشتراك وممارسة دورهم في تخطيط استخدامات الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها من أجل ضمان نزاهة الإدارة العامة ومصداقيتها في السعي نحو رفعة المجتمع وتنمية موارده.

رابعاً: تطورات تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

من الصعب فصل تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة عن رقابتها حيث ان كل منهما مكمل للآخر وقد دأبت البحوث والمقالات العلمية على استخدامهما مرتبطين وقد تعامل الباحث معهما مجتمعين بوصفهما متغير تابع للبحث ولأغراض البحث سوف يجري تفصيلهما على النحو التالي:

١ - تخطيط استخدامات الموازنة العامة

١.١ مفهوم تخطيط استخدامات الموازنة العامة:

عموماً التخطيط هو تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموضوع الذي يتم التخطيط له ويكون هذا التحديد عن الفترة التي يتم التخطيط من أجلها^(٢) بحيث يتم التقرير مسبقاً بما يجب عمله وكيف يتم ومتى ومن الذى يقوم به بهدف إلى التحكم والتأثير في طبيعة واتجاهات ما يحدث من تغيرات بالمنشأة، وهو ما يتم بصورة مستمرة.

ويمكن تقسيم التخطيط إلى تخطيط استراتيجي وتخطيط وظيفي فالتخطيط الاستراتيجي تحدد فيه إدارة المنشأة الأهداف العامة لها، والكيفية التي يمكن بموجبها تحقيق هذه الأهداف على ضوء الموارد المتاحة حالياً وفي المستقبل أما التخطيط الوظيفي فيستهدف تحقيق كفاءة أعلى في بعض النواحي الوظيفية ويلاحظ أن التخطيط الاستراتيجي ينطوي على تنبؤات تستند إلى قواعد وأسس لما ستكون عليه الأحداث الاقتصادية في المستقبل.

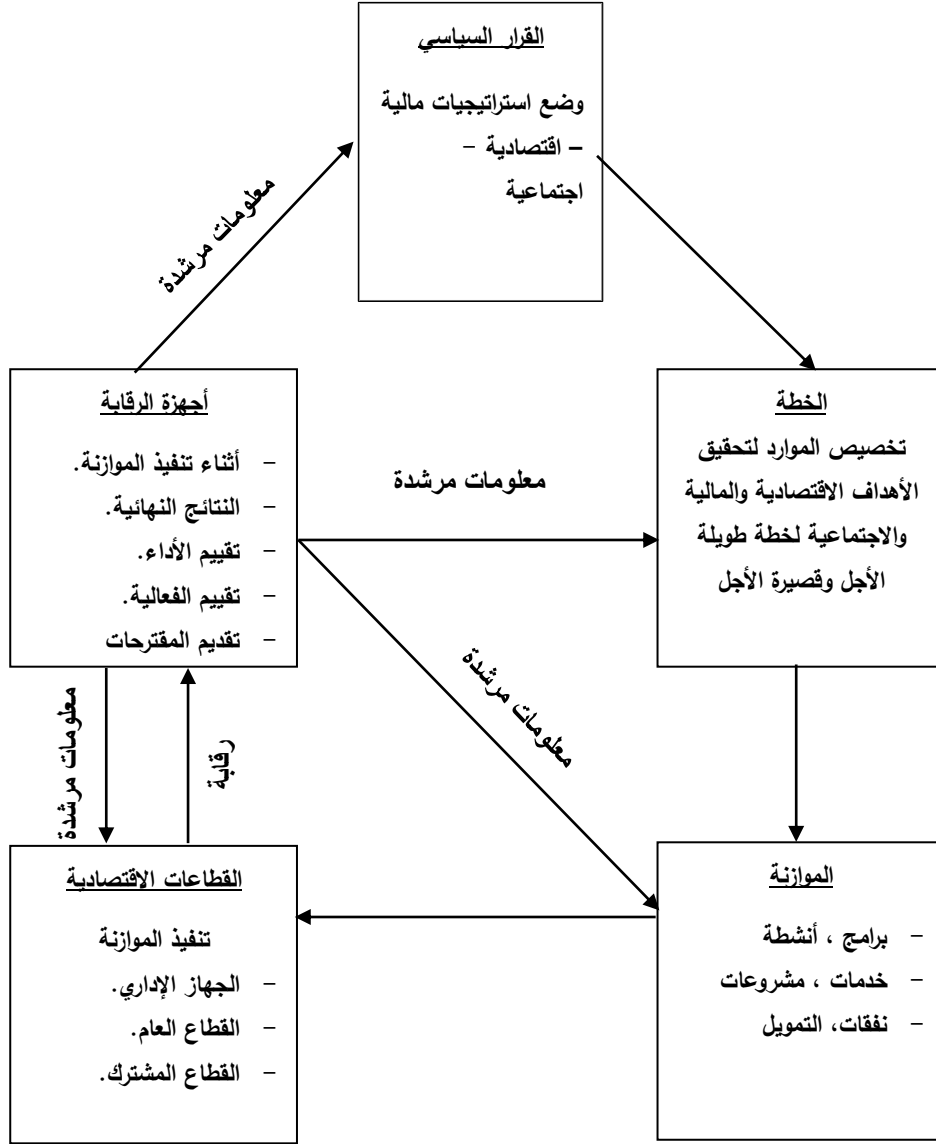
هذا ويرى الباحث أن تخطيط استخدامات الموازنة العامة يبدأ بعدما تحدد القيادة السياسية الأهداف الاقتصادية التي ترغب في تحقيقها فيتم صياغة وشرح الأهداف العملية والوسائل الاستراتيجية لتحقيقها وإنشاء مجموعة من الأهداف لفترة زمنية معينة وتحديد مقاييس محددة لتحقيق هذه الأهداف ولتخطيط استخدامات الموازنة العامة لابد من التعرف على الموارد المتاحة ليتم تخصيصها تخصيصاً أمثلاً.

وفي القطاع العام يمثل التخطيط نقطة البداية التي تتطلق منها الإدارة العامة نحو تحقيق أهدافها وتبني عليه جميع الوظائف الأخرى مثل اتخاذ القرارات والتنظيم والتنسيق والتوجيه

(١) عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ٢٠٠٥، ص ١٩٣.
(٢) كارم محمود محمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨.

الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات

والمتابعة والتقييم وتدريب العاملين وغيرها وإن التخطيط الجيد يقلل من عنصر الحظ والحدس والتخمين ويمكن الإداريين من توقع المشاكل قبل وقوعها فيحول دون وقوعها. وفيما يلي الشكل التالي يوضح العلاقة بين القرار السياسي وتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة^(١):



المصدر : من إعداد الباحث

شكل رقم (٣)

العلاقة بين القرار السياسي وتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة

(١) من إعداد الباحث بالاعتماد على : سعيد مصطفى، " الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت في ظل الاتجاهات الحديثة للموازنة والرقابة الحكومية " بدون سنة نشر ، مسترجع من شبكة الانترنت <http://search.mandumah.com/Record/51382>.

ولقد أصبح للمعلومات دورا وأهمية كبيرة سواء بين الأفراد أو الشركات أو الدول وأصبحت المعلومات هي المحرك الرئيسي لتطور فاعلية أي شركة أو منظمة سواء كانت خاصة أو عامة بما توفره من مساعدة إدارات تلك الشركات أو المنظمات في صناعة واتخاذ القرارات أو في التخطيط والبحث والتطوير^(١) ومن هنا تبرز أهمية تبني الأساليب الحديثة في الإفصاح المالي في القطاع العام والتي من أهمها الإفصاح الإلكتروني وتوفير بيانات وتقارير مالية متعارف عليها بالارتكاز لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والتي توجه اهتمامها نحو توفير المعلومات المالية للفئات العامة من الجمهور لصعوبة حصوله عليها واستعراضها بالكيفية والتوقيت المناسبين رغم حقه المنشود في ذلك ليساهم بدور إيجابي وفعال في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

فالتخطيط في جوهره هو نظرة حقيقية لما هو متوقع ولقد تعددت التعريفات المتعلقة به تبعا للمداخل المرتبطة بمنهجيات المعرفين ومن أبرز تعريفات التخطيط أنه "عملية رسم صورة للمستقبل من خلال استقراء الوضع الراهن" وقد عرفه آخر بأنه عملية يتم فيها تحديد الأهداف ووضع الاستراتيجيات وتوضيح المهام ووضع جدول زمنية لتحقيق هذه الأهداف.

وبالتالي فإن الباحث يرى بأن تخطيط استخدامات الموازنة العامة يتمثل في إعداد مجموعة من الخطوات والإجراءات المتسلسلة لتحقيق الأهداف العامة المحددة ضمن خطة الموازنة العامة للدولة بحيث تظهر الأهداف والنتائج المخططة والتي ترغب الدولة في تحقيقها من خلال استخدامات الموازنة العامة وجميع المهام والأدوار المرتبطة بها والتي قد تبدأ من القرار السياسي المتعلق بإطلاق شرارة البدء لوضع مسودة مشروع الموازنة العامة بعد تحليل نتائج الموازنة العامة للعام السابق وحصر انحرافاتهما وتحليلها وتستمر مرحلة التخطيط بالتزامن مع المراحل المتعاقبة لعملية إعداد وإقرار وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

١.٢ أسس تبويب استخدامات الموازنة العامة:

يعتبر التبويب من أكثر أنواع عمليات تشغيل البيانات انتشارا في المحاسبة وهو يعني تصنيف البيانات المتجمعة في فئات ومجموعات متجانسة ومترابطة بحيث تأخذ شكلا واضحا ودقيقا ويتضمن ذلك التبويب فرز البيانات ذات الطبيعة الواحدة أو التي تعبر عن نشاط معين من أنشطة الوحدة ثم تحديد الحسابات الرئيسية والفرعية التي تتضمن المجموعات المتجانسة والمترابطة من تلك البيانات^(٢).

(١) كريمة علي كاظم الجوهري، "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة - دراسة تحليلية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، ع ٩٠، العراق، ٢٠١١، ص: ١١٢.
(٢) سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، ٢٠١٧، ص ٦٦.

هذا وتختلف وتتعدد الأسس المستخدمة في تبويب النفقات العامة باختلاف خلفية الجهة الراغبة في التصنيف والهدف الذي ترغب في تحقيقه فالهدف الأساسي من استخدام أساس أو أكثر من هذه الأسس هو توفير أنواع معينة من البيانات اللازمة لإعداد وتخطيط الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها.

ومن أكثر أسس التبويب شيوعاً ما يلي^(١):

• **التبويب على أساس الغرض من النفقة (التبويب النوعي):**

يقوم هذا التبويب على أساس الغرض من النفقة وما إذا كان يتم الحصول في مقابلها على خدمات أو سلع بحيث تجمع المصروفات ذات النوع والطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية وبذلك يمكن تقسيم المصروفات أجور ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية إلى غير ذلك من التقسيمات وبموجبه يتم تقسيم الأجور إلى أجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية وهكذا لباقي النفقات.

وعلى هذا الأساس تقسم الاستخدامات (المصروفات) في الموازنة إلى أبواب وكل باب إلى عدة مجموعات والمجموعة إلى عدة بنود والبنود إلى عدة أنواع بشكل موحد على مستوى الوحدات الحكومية المشمولة في الموازنة العامة.

ومن فوائد هذا التبويب:

- اتباع نظام موحد للحسابات تلتزم به كافة الوحدات الحكومية في تسجيل مصروفاتها يمكن من توفير البيانات اللازمة لإعداد تقديرات الموازنة والتقارير الدورية على أسس موحدة.
- مقارنة المصروفات الرئيسية التي تشملها الموازنة خلال عدد من السنوات المالية ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع هذه المصروفات.
- مقارنة المصروفات الفعلية بالاعتماد المخصص للإنفاق على كل نوع من المصروفات على مدار سنة الموازنة حتى يمكن من تفادي التجاوز في الاعتماد.
- أحكام الرقابة على توجيه الاعتمادات إلى الأغراض التي خصصت من أجلها والتقييد في تنفيذ الموازنة بأنواع المصروفات التي وردت بها دون الارتباط بأية نفقة لم يدرج لها اعتماد.

• **التبويب على أساس التنظيم الإداري:**

يقوم هذا التبويب على أساس تقسيم مصروفات الموازنة العامة حسب التنظيم الإداري للنشاط الحكومي بحيث يتم تخصيص قسم محدد لكل وزارة في الموازنة العامة ويقسم إلى فروع ويشير كل فرع إلى إحدى المصالح الحكومية على أن يقسم كل فرع بدوره إلى فصول يشير كل منها للإدارات وعلى هذا الأساس تظهر المصروفات في الموازنة العامة بالنسبة لكل وحدة على حدا.

(١) سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧، ص-ص ٦٦-٧٢.

ويؤدي تبويب المصروفات على هذا الأساس إلى بيان الاعتمادات المخصصة لمختلف الوحدات الحكومية في الموازنة.

ومن فوائد هذا التبويب:

- مقارنة الاعتمادات المخصصة لكل وحدة حكومية (وزارة - مصلحة -وحدة إدارية) خلال عدد من السنوات المالية المتتالية ودراسة التغيرات التي تطرأ على هذه الاعتمادات في ضوء ما تؤديه الوحدة من خدمات.
- إمكانية دراسة التقديرات المقترحة لكل وحدة من الوحدات الحكومية على ضوء برامج الخدمات المقررة لها (البرامج الجارية) أو المشروعات التي تقوم بتنفيذها (البرامج الاستثمارية).
- تحديد مسئولية كل وحدة من الوحدات الحكومية على الإنفاق العام على أساس أن هذه الوحدات تشارك في وضع تقديرات الموازنة الخاصة بها وتحقيق رقابة فعالة على المسئوليات المنوطة بهذه الوحدات.

• **التبويب على أساس الوظائف التي تؤديها الوحدات الإدارية:**

يقوم هذا التبويب على أساس تصنيف الإنفاق الحكومي حسب الغرض المباشر للإنفاق أي على أساس الوظائف العامة التي تمارسها الحكومة من تعليم وصحة وإسكان وامن ودفاع وعدالة وزراعة وصناعة... إلخ ووفقاً لهذا التبويب يتم تجميع المصروفات الخاصة بكافة الوحدات الإدارية التي تمارس نشاطاً أو وظيفة متجانسة كالتعليم أو الصحة أو الأمن أو الإسكان وكل نشاط من هذه الأنشطة يتم تقسيمه إلى أنشطة فرعية تتمثل في الإدارة التعليمية والتعليم الأساسي والتعليم الثانوي والتعليم الجامعي والتعليم المهني وتعليم الكبار وغيرها.

ومن فوائد هذا التبويب:

- التعرف على مجموعة الاعتمادات لكل نشاط من الأنشطة التي تتولاها الدولة.
- مقارنة الاعتمادات المخصصة لكل نشاط على حدا خلال عدد من السنوات المتتالية ودراسة التغيرات التي طرأت على الاعتمادات في ضوء حجم النشاط الذي يتم تأديته من سنة لأخرى.
- التعرف على قيمة الإنفاق الحكومي الفعلي على كل نشاط من الأنشطة التي تتولاها الدولة وتحديد سلم أولوياتها.
- يعتبر هذا التبويب أساساً ملائماً لتحليل الاعتماد الإجمالي لكل من وحدات الإدارة المحلية على أوجه النشاط المختلفة.

• **التبويب على أساس طبيعة المصروفات (التبويب الاقتصادي):**

يتم بموجب هذا التصنيف تقسيم المصروفات حسب طبيعتها إلى ما يلي:

- **مصروفات جارية:** وهي التـن تنفقها الوحدة الإدارية بصفة دورية ومكررة وتستنفذ منفعتها خلال فترات قصيرة لا تتجاوز السنة المالية الواحدة في سبيل مباشرة الوحدة نشاطها العادي وتأدية الخدمات التي أنشأت من أجلها.
- **مصروفات رأسمالية:** وهي مصروفات غير دورية كبيرة الحجم نسبيا وتنفقها الوحدة الإدارية في سبيل الحصول على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من سنة مالية واحدة وتتضمن المصروفات الرأسمالية قيمة الإنفاق الاستثماري لتكوين أصول جديدة أو إضافة إلى الأصول القائمة في نفس السنة التي تعد فيها الموازنة.
- **المصروفات التحويلية الرأسمالية:** وهي التي لا يترتب على إنفاقها تكوين أصول جديدة أو إضافة إلى الأصول القائمة في نفس السنة التي تعد عنها الموازنة ومن أمثلتها سداد القروض والاستثمارات المالية.

ومن فوائد هذا التبويب:

- تقديم بيانات مفيدة في تقييم سياسات الحكومة من قبل المواطنين ودافعي الضرائب.
- يشير إلى مقدرا الإنفاق الجاري إلى حجم الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين في مجالات التعليم والصحة والإسكان والعدالة والأمن.
- يشير إلى مقدار الإنفاق الاستثماري إلى حجم المشروعات الاستثمارية التي تقوم الدولة بتنفيذها والتي تساهم في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- يشير إلى مقدار التحويلات الرأسمالية إلى حجم أقساط الديون المحلية والخارجية التي تقوم الدولة بسدادها خلال سنة الموازنة.

• **التبويب على أساس البرامج:**

يقوم هذا التبويب على أساس تقسيم النشاط الكلي إلى مجموعة برامج بحيث يختص كل برنامج بتحقيق هدف أو أهداف معينة على أن يتقسم كل برنامج إلى مجموعة من المشروعات والعمال التي يتضمنها كل نشاط من الأنشطة الرئيسية أو المساعدة التي أنشأت الوحدة أصلا لمباشرتها.

وعلى هذا الأساس يتم تحديد برامج الخدمات (البرامج الجارية) التي تلتزم كل وحدة إدارية بتأديتها وتقدير تكلفة كل هذه البرامج واتخاذ بيانات التكلفة أساسا لتحديد الاعتمادات التي تخصص للوحدة الإدارية وينطبق ذلك على المشروعات التي تقوم تلك الوحدة بتنفيذها (البرامج الاستثمارية) خلال سنة الموازنة.

ويعتبر التبويب على أساس البرامج تطورا للتبويب الوظيفي حيث لا يقتصر فقط على تحديد النفقة لكل وظيفة ولكل وجه من أوجه نشاطها وإنما يتسع ليشمل الربط بين حدوث النفقة والإنجاز الذي تحقق من وراء إنفاقها.

ومن فوائد هذا التبويب:

- يشمل الربط بين حدوث النفقة والإنجاز الذي تحقق من ورائها.
- يوفر أساساً لتقييم إنجازات الوحدة وفقاً للأهداف العامة للدولة.

١.٣ أهمية تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة:

يرى الباحث أن عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة قد تنعكس بشكل إيجابي على القطاع العام وتزيد من فعالية وكفاءة أداءه وذلك من خلال ما يلي:

- تمثل عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة خارطة طريق توجه الإدارة العامة والعاملين فيها نحو الاتجاه الصحيح.
- يساعد تخطيط استخدامات الموازنة العامة على توفير الوقت والجهد من خلال تحليل الانحرافات في الموازنات السابقة وتقليل هامش المغامرة والمخاطرة في استخدامات الموازنة العامة القادمة وبالتالي يقلل من حالات الوقوع في أخطاء التقدير.
- توفر عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة معايير الاحتكام والأسس والمرتكزات العلمية والعملية في الحكم على تبني القرارات وتنفيذ المهام مما يحد من ظاهرة العشوائية والتخبط ويسهل عمليات التعاون بين الجهات التنفيذية بما يساهم بفعالية في تسهيل عملية التقييم والمراقبة.
- تزيد عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة من تحديد الأولويات والتركيز عليها وتحديد حالات اكتشاف الفرص الضائعة والبديلة مما ينعكس على كفاءة عملية اتخاذ القرارات وكفاءة استخدام الموارد المتاحة وتكاملها.

١.٤ مداخل تخطيط استخدامات الموازنة العامة للدولة.

تنتقل عملية تقدير النفقات العامة بداية من الوحدات الإدارية التي سوف تتلقى الاعتمادات المالية لصرافها على برامجها وأنشطتها ومشاريعها المختلفة وغالباً ما تتبع الوحدات الحكومية الطريقة المباشرة في تقدير نفقاتها وذلك على أساس احتياجاتها المنتظرة وتكاليفها^(١) ويرى الباحث أن عملية تخطيط استخدامات الموازنة العامة يمكن أن تتم من خلال مدخلين رئيسيين وهما:

(١) فريد مطير، " المحاسبة الحكومية"، مكتبة أفاق، فلسطين، ٢٠١٤، ص ١١٧.

• **تخطيط استخدامات الموازنة على ضوء بيانات العام الماضي:**
وهو أسلوب تقليدي وشائع حيث يتم تقدير نفقات الموازنة العامة الحالية واستخداماتها في ضوء نتائج الموازنات السابقة مع تعديل بنودها استجابة لتغيرات الواقع وفق متوسطات حسابي قد تأخذ شكل الزيادة أو النقصان.

• **تخطيط استخدامات الموازنة في ضوء البرامج والأهداف القومية:**
والتي يتم من خلالها تحديد الأهداف القومية للحكومة ومن ثم برمجة الأهداف واستخدام المفاضلة بين البرامج البديلة على أساس تحليل التكلفة والعائد وبالتالي تظهر تبويبات الموازنة الاستثمارية والتشغيلية ويتم بموجب هذا الأسلوب إرساء قواعد التخطيط الاستراتيجي.
ويرى الباحث أنه ليس بالضرورة الاعتماد على مدخل دون الآخر إذ بالإمكان الاعتماد على المدخلين ولكن بنسب متفاوتة تعتمد على الحالة وإن مدخل تخطيط استخدامات الموازنة العامة في ضوء البرامج والأهداف القومية لا يتوقع أن يؤدي نتائج ما لم ينطلق من تحليل بيانات العام الماضي مما يعني تبني فعلي لمدخل تخطيط استخدامات الموازنة العامة بناءً على نتائج وبيانات العام الماضي.

وبمعنى آخر كل من المدخلين يكمل بعضهما الآخر ويرى الباحث أيضاً أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من شأنه المساهمة بفاعلية في توفير مدخل متكامل وتفصيلي دقيق حول نتائج أعمال وبيانات العام الماضي من خلال ما يقدمه من بيانات مالية تحتوي على قوائم مالية وملاحظات وإيضاحات مالية متممة لها وهو الأكثر انسجاماً مع المدخل العصري لتخطيط استخدامات الموازنة العامة وهو تخطيطها في ضوء البرامج والأهداف القومية.

ويخلص الباحث إلى أنه وبتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يستطيع المخطط المالي الحكومي وبكل أريحية من تخطيط استخدامات الموازنة العامة وبأي من المدخلين الاعتبارين أو كلاهما معاً مع مراعاة مبادئ التخطيط الفعال والتي من أهمها مبادئ إدراك الذات والإمام بالبيئة وتحليل العوامل المعينة والعوامل المعيقة والمشاركة الفاعلة لكل الشرائح المعنية وتنظيم الوقت وإدارته.

٢- رقابة استخدامات الموازنة العامة.

٢.١ أهداف وضوابط استخدامات الموازنة العامة للدولة:

يمكن حصر ضوابط الإنفاق العام في ضابطين أساسيين وهما ضابط المنفعة وضابط الاقتصاد في الإنفاق^(١) ويقصد بضابط المنفعة وجوب تحقيق المنفعة العامة لأكبر قدر من

(١) عبد الهادي مقبل، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، مصر، ط ٤، ٢٠١٤، صص ٣٩٠-٣٩٢.

المنفعة القصوى للمجتمع بينما يمثل الاقتصاد في الإنفاق شرطاً ضرورياً لأعمال ضابط المنفعة لأنه من المسلم بـ هان المنفعة الجماعية القصوى المترتبة على النفقة العامة لا يمكن تصورها إلا إذا كان تحقيقها ناتجاً عن استخدام أقل نفقة ممكنة وبالتالي فإن المقصود بالاققتصاد في الإنفاق هو حسن التدبير ومجانبة الإسراف أو التبذير والسعي لتحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة ممكنة.

لذلك فإن الأمر يتطلب وجود رقابة مالية فعالة على كافة جوانب استخدامات الموازنة العامة لضمان توجيهها إلى أوجه الإنفاق النافعة والمفيدة دون إسراف أو تبذير.

٢.٢ مفهوم رقابة استخدامات الموازنة العامة:

تعددت تعريفات الرقابة المالية في القطاع العام ففي حين يرى البعض بأنها مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيه الذي يمكن أن يتمثل في الدستور والقانون والنظام أو التعليمات وخطط العمل الإداري والمالي والبرامج والموازنات^(١) فقد عرف آخرون الرقابة على استخدامات الموازنة العامة بأنها "مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تقوم بها أجهزة مختصة بالدولة سواء أكانت إدارية أم تشريعية أم قضائية أم مستقلة الهدف منها متابعة عملية تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتأكد من سلامة تنفيذها والتحقق من الإيرادات والنفقات العامة من حيث تجبى أو تنفق طبقاً للقوانين والتعليمات المعمول بها وتقوم هذه الأجهزة بإجراء وقائي وهو منع الخطأ ومحاولة علاجها والعمل على تلافيها مستقبلاً"^(٢).

وتعتبر الرقابة على استخدامات الموازنة العامة من أهم المراحل الرقابية في دورة الموازنة العامة والتي تتجلى أهميتها في تبيين مدى سلامة ودقة عمليات التقدير والإنفاق وكذلك تساعد في التأكد من أن تحصيل الإيرادات المقررة والتأكد من إنفاق الاعتمادات المرصودة قد تم وفقاً لخطة الدولة المرسومة والمحددة في موازنتها العامة.

فالرقابة ليست وظيفة منفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى وإنما هي عملية ملازمة لأداء كل منها^(٣) وهي التي تظهر الفجوة الزمنية بين القول والفعل أو بين ما يتم الاتفاق عليه وبين ما تم البدء في تنفيذه والتباين بين أهداف التنظيم وأهداف العاملين^(٤) وإن نظام الرقابة الفعال هو في الحقيقة نظام فرعي من نظام إدارة المؤسسة ككل وبذلك يجب أن يتكامل هذا النظام الفرعي مع باقي الأنظمة الفرعية للإدارة وخاصة مع نظام التخطيط ونظام المعلومات في المنظمة^(٥).

(١) محمد ياسين الرحاطة، " دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٢، عدد ٢، عمان، ٢٠٠٦.

(٢) عبد الباسط علي جاسم، " الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في التشريع العراقي"، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٢، العدد ٤٦، العراق، ٢٠١٠، ص ١٨٥.

(٣) حسين حريم، " مبادئ الإدارة الحديثة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦، ص ٣٠٣.

(٤) صبحي جبر العتيبي، " تطور الفكر والأساليب في الإدارة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥، ص ٢٠١.

(٥) صالح العامري وظاهر الغالبي " الإدارة والأعمال"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢٤٣.

وعليه فإن الرقابة في القطاع العام تهدف إلى توفير متطلبات وظائف الإدارة المالية من خلال ما يلي^(١):

- التأكد من أن أموال الدولة قد تم التصرف بها وفقا لخطة الدولة السنوية (الموازنة العامة) وفي الحدود المرسومة لها وان الاعتمادات المالية قد أنفقت فيما خصصت من أجله.
 - اكتشاف الأخطاء وحالات الانحراف عن الخطة الموضوعة واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها.
 - تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية والحد من الإسراف وضمان الاستغلال الأمثل الاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية.
- هذا وقد تطور مفهوم الرقابة المالية العليا تبعاً لتطور مفهوم إدارة المال العام حيث كانت الرقابة العليا تعنى في مراحلها الأولى بالرقابة النظامية بأبعادها المعروفة (مشروعية ومحاسبية) التي تهتم بالتأكد من سلامة الإجراءات التي تطبقها الحكومة في مجال الحفاظ على المال العام وحسن تقيدها بالقوانين والأنظمة السارية.

في حين امتد نطاق الرقابة ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة لأنشطة الحكومة المختلفة التي تستخدم المال العام وتديره ليشمل نطاق الرقابة بذلك إلى جانب الرقابة النظامية رقابة الأداء بأبعادها المتمثلة في تقويم كل من كفاءة التنظيم وسير العمليات المالية ومدى فعالية النشاط في تحقيق أهدافه ثم مستوى كفاءة أدائه في تحقيقه لتلك الأهداف ومدى حرصه على الاقتصاد والتوفير وتأثير عمليات الخصخصة على النظام الرقابي الحكومي خلال ذلك فتأخذ الرقابة العليا بذلك أبعادها كرقابة شاملة^(٢).

وإن المفهوم التقليدي للرقابة على الموازنة العامة والذي كان يهدف أساساً للتأكد من التحقق المالي لعمليات الصرف والتحصيل للوحدة الحكومية ومدى مطابقتها للوائح والأنظمة والتعليمات المالية لم يعد وحده صالحاً في ظل اعتناق الكثير من الدول لمفاهيم التخطيط القومي لأحداث تغيرات اقتصادية واجتماعية وهيكلية وكذلك فقد تعرض مفهوم الموازنة العامة للتطور من فترة لفترة نتيجة عوامل متعددة من أهمها استخدام التحليل الاقتصادي وتقديم الأساليب العلمية للتنبؤ الإحصائي ودراسات الجدوى وتحليل التكلفة والعائد واستخدام الأساليب الفنية المتقدمة في التخطيط وتقييم الأداء وما يرتبط بذلك من توفير قاعدة من المعلومات تتعلق بالكفاءة والاقتصاد

(١) محمد شاكور عصفور، " أصول الموازنة العامة"، ط ٥، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٣، ص-ص ١٤٧-

١٤٩.

(٢) جعفر معروف صالحة وآخرون، " تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات الخصخصة"، دراسة تطبيقية في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع ٣٦، بغداد، ٢٠١٣، ص ٢٨٨.

الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات

والفعالية في استخدام الأموال العامة ولقد استلزم ذلك تغيير المفاهيم التقليدية لأجهزة الدولة الرقابية وتجاوز المفهوم التقليدي للرقابة على استخدامات الموازنة العامة للدولة منذ عقود.

٢.٣ التوجهات الرئيسية للرقابة على استخدامات الموازنة العامة.

يرى أحد الباحثين^(١) أن الرقابة على استخدامات الموازنة العامة لها ثلاثة اتجاهات رئيسية للرقابة على استخدامات الموازنة العامة وهي الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة ويمكن استعراضها على النحو التالي:

• الرقابة الإدارية:

يتمثل هذا الاتجاه في تلك الرقابة التي تمارسها الوحدات التنفيذية للحكومة على ذاتها والمتمثلة في الرقابة الإدارية داخل الوحدة الحكومية والتي تمارس من قبل السلطات الحكومية ضمن السلم الوظيفي بالوحدة أو من خلال وزارة المالية عن طريق مديرياتها المتخصصة وموظفيها وتهدف هذه الرقابة إلى التنبيه لجميع المخالفات للقواعد المالية واكتشاف الأخطاء قبل وقوعها وتمارس على ثلاث مستويات وهي رقابة سابقة بمعنى وقائية ورقابة مواكبة ورقابة لاحقة على النحو التالي:

- **رقابة وقائية:** والتي بموجبها تقوم الإدارة العامة بوضع السياسات والإجراءات والقوانين والأنظمة التي تهدف من ورائها إلى منع حدوث التجاوزات أو الانحرافات عن الخطة المتمثلة في الموازنة العامة.

- **رقابة جارية:** وهي التي ترافق سير العمل بحيث يتم تقييم الأداء الحالي في ضوء المعايير المستوحاة من الموازنة العامة وتصحيح المسار أولاً بأول.

- **الرقابة اللاحقة:** وهي التي تقوم برصد الانحرافات وتحليلها ومن ثم تصنيفها ومساءلة الجهات المتسببة بها وتقديم توصيات مستقبلية بها.

وفي إطار ما سبق فإن محور المعايير في الإدارة العامة يتمثل في الموازنة العامة والتي تشكل العمود الفقري للرقابة بما تحتويه من معايير رقمية ووصفية.

• الرقابة التشريعية:

يتمثل هذا الاتجاه في الرقابة التشريعية التي تمارسها السلطة التشريعية على استخدامات الموازنة في الدول الديمقراطية وهي رقابة سابقة ولاحقة وتحظى بأهمية عليا كون الجهة التي تمارسها تعتبر مستقلة عن الجهة التنفيذية ويرى الباحث أن هذا الدور منوط بالدائرة الاقتصادية ودائرة الموازنة العامة في المجلس التشريعي الفلسطيني ضمن النظام الفلسطيني.

(١) سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة النفقات العامة- الإيرادات العامة - الميزانية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠، ص ٣٤١-٣٥١.

• الرقابة المستقلة:

ويمثل هذا الاتجاه الرقابة التي تمارسها هيئات مستقلة عن الجهاز التنفيذي خلاف السلطات التشريعية مثل ديوان الرقابة المالية والإدارية ومؤسسات المجتمع المدني المختلفة والمهتمة بالموازنة العامة ويتمثل ذلك في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني وفق الباحث. ويمكن استعراض العديد من الأسس التي يمكن تقسيم الرقابة على أساسها:

• من حيث الأجهزة التي تمارسها:

- الرقابة الإدارية (الداخلية): وهي رقابة السلطة التنفيذية على أعمالها ويتولى هذا جميع الوحدات الإدارية المشرفة على أعمال الوزارة أو الدائرة الحكومية ويمارس رؤساء الوحدات الإدارية الرقابة على مرؤوسيهم وخاصة أولئك الذين يتولون أعمال تتعلق بإدارة إيرادات ونفقات الدولة كما أن وزارة المالية تراقب أعمال المؤسسة من خلال موظفين تابعين لها.
- الرقابة الإدارية (الخارجية): وهي الرقابة التي تمارسها أجهزة مستقلة على أعمال وأنشطة الجهاز التنفيذي مثل وزارة المالية.
- الرقابة السياسية: وهي الرقابة التي تمارسها الأجهزة التشريعية كالمجالس التشريعية ومن مهامها إجازة مشروع الموازنة السنوية ومناقشتها قبل البدء في تنفيذها للتأكد من سلامة موافقتها للسياسة العامة للدولة وقد تمارس هذه الأجهزة رقابة لاحقة أو أثناء فترة التنفيذ تتمثل في مناقشة الحساب الختامي للدولة أو مناقشة الجهاز التنفيذي في أمور تتعلق بمناقشات الاعتمادات.

• الرقابة من حيث التخصص:

- الرقابة الحسابية (الرقابة المستندية): وهي رقابة على الإجراءات الحسابية للتأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وصحة مستندات عمليات التحصيل والصرف والرقابة الحسابية تهتم بالتأكد بان العمليات المالية تتم وفق الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية التي تصدر بها الموازنة العامة وأن إيرادات الدولة قد تم تحصيلها وتوريدها إلى خزنة الدولة وهي رقابة تقليدية تتفق مع موازنة البنود كونها لا تنظر إلى مدى تحقيق أهداف الموازنة العامة أو آثارها الاقتصادية.
- الرقابة الاقتصادية: يهتم هذا النوع من الرقابة إلى جانب اهتمامه بالجانب الحسابي (المستندات) بمتابعة تنفيذ الأعمال والمشاريع والبرامج ومعرفة مصداقية تكلفتها بالإضافة إلى معرفة كفاءة الأجهزة التي تمارس إنشاء مشاريع الدولة (تحقيق الكفاءة الاقتصادية لمشاريع الدولة وتوجيه الأموال العامة التوجيه الملائم) ويشار إلى أن الرقابة الاقتصادية من الأساليب

الحديثة في الرقابة ويتطلب تطبيقها تطوير لأسلوب إعداد الموازنات من أساليب تقليدية إلى أساليب حديثة (موازنة بنود موازنة برامج وأداء).

وبناءً على ما سبق يخلص الباحث إلى وجود درجة عالية من التكامل بين كل من تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة فالتخطيط يمثل المدخل الأساسي للرقابة وتمثل الرقابة الوسيلة العملية لاختبار مدى فعالية وكفاءة التخطيط بما تتخذه النظم الرقابية من معايير احتكام مبنية على الخطة المجازة.

وبمعنى أكثر دقة تستند الرقابة على استخدامات الموازنة العامة في الدولة على خطة الموازنة العامة المجازة وفق القنوات الرسمية ذاتها حيث يمثل ما يعرف بقانون الموازنة المعيار الرئيسي والخطة الرسمية الواجب الالتزام بها بينما تتمحور أدوات الرقابة كلها في ضبط وتقييم درجة الالتزام بها وتحديد الانحرافات عنها وتحليلها فالتخطيط يبحث في وضع برامج مناسبة ومتكاملة بينما تبحث الرقابة في سبل إرغام الأحداث على أن تجري وفقاً لما هو مخطط^(١) وهذا ما دفع الباحث للتعامل معهما على أساس تكاملي بما يمثلانه من وظيفتين أساسيتين من أهم وظائف العملية الإدارية.

(١) علي محمد منصور، "مبادئ الإدارة - أسس ومفاهيم"، ط١، مجموعة النيل للطباعة والنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٩، ص ٢٥٧.

المبحث الثالث

تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وأثارها على الموازنة العامة

تمهيد.

تحقق المحاسبة أهدافها من خلال وظيفتين أساسيتين وهما القياس والاتصال وتعنى الوظيفة الأولى في قياس القيمة الاقتصادية في لحظات زمنية متفرقة وما يطرأ على هذه القيمة من تغيرات على مدار فترات زمنية تصل بين لحظات قياس الثروة أما الوظيفة الثانية فتهدف إلى توصيل المعلومات الناتجة عن القياس المحاسبي في الصورة الملائمة وفي الوقت المناسب لمن يهمه أمر الوحدة المحاسبية من خلال الإفصاح المحاسبي.

وتتمثل عملية الإفصاح الإلكتروني في نشر مخرجات النظام المالي المحاسبي إلكترونياً عبر الإنترنت أو أي من وسائل التكنولوجيا العصرية وقد يصاحب عملية النشر الإلكتروني للبيانات والقوائم المالية العديد من المشاكل منها مصداقية هذه القوائم وثقة المستخدمين بما ورد فيها ولإفصاح المصاحب لها حيث إن المستخدم للقوائم المالية المنشورة ليس لديه ما يضمن أن تكون تلك القوائم المنشورة على مواقع الإنترنت هي نفسها المعتمدة والسبب في ذلك هو إمكانية تغيير محتوياتها بسهولة من قبل الإدارة الناشرة أو بواسطة آخرين من خبراء استخدام الإنترنت^(١).

لذا سيجادل الباحث تسليط الضوء في هذا المبحث على هذا الموضوع في محورين أساسيين يتمثل المحور الأول في مكونات عملية التواصل بينما يتمثل المحور الثاني التحديات التي تواجه الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وسبل مواجهتها.

أولاً: تحليل عملية الإفصاح المالي الإلكتروني بوصفها عملية اتصال جماهيري.

تعد تقنية الأجهزة الذكية كأحد أساليب تكنولوجيا المعلومات وما تحتويه من سمات واتجاهات جديدة للإفصاح الإلكتروني تحدي جديد للمحاسبة لضرورة توفير معلومات من خلال نماذج وأنماط جديدة تلائم التعدد في قنوات التوزيع والتفاعلية بوسائط متعددة والعرض الملائم لمحتوى أجهزة متطورة والتخطيط الدقيق لمواجهة المخاطر التي يمكن أن تهدد أمن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إلكترونياً^(٢).

ونظراً للمخاطر التي يتعرض لها تبادل المعلومات على الشبكة العالمية للمعلومات فإن مستخدمي المعلومات المالية للوحدات المحاسبية التي تتعامل من خلال الشبكة قد يشكون في

(١) زياد هاشم السقا وآخرون ، مرجع سبق ذكره.

(٢) أمال محمد عوض " تحليل أثر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية باستخدام الأجهزة الذكية على قرارات المستثمرين في البورصة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي - مصر ، مجلد ١٧ عدد خاص ، ٢٠١٣ ، ص ١٢ ، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/474275>

مصادقية المتوافر لهم من المعلومات سواء المالية أو غير المالية من وجهة نظر المستخدم بسبب أنه يصعب عليه تحديد مدى صحتها وقد أشارت إحدى الدراسات العربية^(١) إلى أن القلق حول أمان المعلومات ينال اهتماما كبيرا لدى المستخدمين وهذا عانت منه تجربة الإفصاح الإلكتروني في قطاع الأعمال في البيئة الاقتصادية الغربية أيضا مما دفع كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ومجمع المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) للقيام بتقديم خدمة إضفاء الثقة على موقع الزبون على شبكة الإنترنت Web Trust Seal^(٢) لإضفاء الثقة على مواقع وصفحات الإفصاح على الإنترنت وما يحتويه تلك المواقع من بيانات ومعلومات^(٣) حيث تضيف خدمة الثقة في الموقع على الشبكة ضماناً لأمن وسلامة الموقع الإلكتروني الموجودة فيه وما يحتويه ذلك الموقع من بيانات ومعلومات وهذا ما أدى لتعاظم شأن خدمات التأكيد Assurance Services التي يقدمها مراجع الحسابات في مختلف الأنشطة الاقتصادية ولاسيما في عالم يتسم بالتنافسية والعولمة وأسواق مال دولية وتطوير في تكنولوجيا المعلومات^(٤).

وحتى يحصل موقع ما على التصديق على الثقة في الشبكة فإنه يتطلب أن يكون نشاط الموقع معروفاً فضلاً عن ضرورة وجود إجراءات سيطرة للحفاظ على جودة التعاملات مع وجود إجراءات تحكم إضافية للتأكد من أن معلومات الزبون آمنة ومحمية من أي استخدام غير قانوني^(٥) ويمكن لهذا الإجراء التطبيق وبفاعلية أكبر في القطاع العام نظراً لما يمكن أن تمثله الدولة من مصداقية قد تكون أعلى من قطاع الأعمال.

ويعتبر الإفصاح الإلكتروني عموماً أحد الأساليب الجديدة للاتصال بين المنشآت والمستفيدين وهو يتميز من وجهة نظر طرفي الاتصال (المرسل - المستقبل) بتخفيض زمن وتكلفة الاتصال ولكن يعيبه وجود مجموعة حقيقية من المخاطر الخاصة بتكنولوجيا المعلومات وبنظم المعلومات المحاسبية الفورية عالية التداخل وتمتع الإدارة في انتقاء ما يعلن عنها من

(١) نصر طه حسين عرفة ومجدي مليجي عبد الحكيم مليجي مرجع سبق ذكره، ص ١٥٧.
(٢) المقصود بخدمة إضفاء الثقة على موقع الزبون على شبكة الإنترنت (Web Trust Seal) أنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الإنترنت لاختبار مدى تمشي هذه المزاعم مع معايير الثقة في الموقع وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة في الموقع وبصفة خاصة الإدارة وزائري الموقع نفسه وتعد خدمة التأكيد على الثقة في الموقع خدمة تصديقيه ثلاثية الأطراف حيث الإدارة طرف يفصح عن المعلومات على الموقع وعن مزاعم أنها استوفت معايير الثقة في الموقع خاصة أمن الموقع وسلامة المعاملات التجارية وإجراءاتها وخصوصية الزائرين للموقع أما الطرف الثاني فهو المراجع الخارجي الذي تكلفه الإدارة بتوكيل من الجمعية العمومية لاختبار مدى صدق مزاعمها وإبداء الرأي والختم على الموقع بينما الطرف الثالث لا يقف عند الملاك والمقرضين والدائنين ونقابات العمال والمستثمرين بل سوف يشمل كافة زائري الموقع نفسه وللمزيد يمكن الاطلاع على دراسة محمد، عبد الباسط، الخدمة التوكيدية وإضفاء الثقة على موقع العميل على الإنترنت، منتدى شبكة المحاسبين العرب، ٢٠٠٨، مسترجع من : <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/3542>.

(٣) ناظم حسن رشيد، " دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الإنترنت في بيئة التجارة الإلكترونية " مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢٣، جامعة تكريت، العراق، ٢٠١١، ص ١٩١.

(٤) أمين السيد أحمد لطفي، " التقرير عن مصداقية وأمن النظم "، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة العاشرة، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٠، كلمة رئيس التحرير.

(٥) أمين السيد أحمد لطفي، " مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٥، ص ٣٢.

معلومات محاسبية وغير محاسبية^(١) ولاستعراض التحديات التي قد تواجه عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ولأغراض تقسيمها يرى الباحث أن عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام والتي هي جزء من الإفصاح الإلكتروني لا تعدو كونها أيضا عملية اتصال إداري وتتوافر فيها كل مكونات الاتصال فالقوائم المالية وسيلة اتصال وأداة لعرض الاستثمار والنشاط ومطلوب باستمرار تحديد وتحسين أدوات العرض والاتصال وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين حسب احتياجاتهم كما أن مستخدمي القوائم المالية يشتركون في استخدام المعلومات لاتخاذ القرارات والتي تنطوي على الاختيار بين البدائل وتقويمها وتقدير النتائج المحتملة وأهميته^(٢) وعليه سوف يتناول الباحث التحديات المرتبطة بالإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام بوصفه عملية اتصال إداري على النحو التالي:

م	مكون الاتصال	تطبيقاته على الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام
١	المرسل	الوحدة الحكومية أو من يمثلها.
٢	الرسالة	التقارير المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وملحقاتها.
٣	وسيلة الاتصال	الإنترنت ووسائل التكنولوجيا الحديثة.
٤	المستقبل	الجمهور والعالم الخارجي.
٥	التغذية الراجعة	التعقيب وردود أفعال المهتمين.

وبالتالي يمكن استعراض التحديات التي تواجه عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام باعتبارها عملية اتصال إدارية وفقا للمكونات السابقة على النحو التالي:

ثانياً: تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في ظل انتشار التكنولوجيا الرقمية.

يواجه الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في ظل انتشار التكنولوجيا مجموعة من التحديات يمكن استعراضها على النحو التالي:

١. التحديات المرتبطة بالوحدة الحكومية:

قد تواجه الوحدة الحكومية العديد من الصعوبات والتحديات في عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام في حال الجمود التشريعي والتنظيمي أو عدم وجود قوانين ولوائح منظمة لمسألة الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ذاته^(٣) ولربما يكون الوضع أكثر

(١) نعمان صلاح الدين محمد عامر، "تقييم مدى فاعلية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني: دراسة اختبارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، مج ٢٨، ع ٢، ٢٠٠٦، ص ١٨٣، مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/151325>

(٢) عبد الجابر طه، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية"، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي - جامعة الأزهر، مصر، مج ٣، ع ٩٦، ١٩٩٩، ص ٢٧١، مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/61342>

(٣) لمزيد من التفصيل يمكنك الرجوع إلى:

تعقيدا في الدول النامية منه في الدول المتقدمة والتي قطعت شوطا أكبر في توفير أدوات الشفافية والدعوة لتبني وسائل تحقيقها وهناك في الواقع صعوبة في وضع سياسات التنمية المعلوماتية لشدة تداخل أمور التنمية المعلوماتية مع العديد من مجالات التنمية الاجتماعية الأخرى مما يجعل صناع القرار والمسؤولين السياسيين حائرين بين قناعتهم بأهمية التنمية المعلوماتية وبين كيفية إدراجها ضمن الأولويات التخطيطية^(١) وكذلك يعد من العوائق الرئيسية عدم توافر البنية التحتية للاتصالات في القطاع العام وعدم توفر الكادر الحكومي المؤهل حيث أن ضعف المهارات الخاصة بالتعامل مع وسائل التكنولوجيا لدى البعض تحرمهم من الاستفادة من مزاياها رغم حاجتهم الماسة لاستخدامها.

٢. التحديات المرتبطة بالمحتوى الإعلامي للإفصاح المالي الإلكتروني:

يعتبر تحديد نوع وحجم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي الإلكتروني المراد نشره عبر الانترنت من أهم التحديات التي تواجه الأنظمة المالية الحكومية التقليدية غير المتبنية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs حيث تواجه صعوبة في مخاطبة فئات متعددة ومتباينة من جمهور مستخدمي البيانات المالية في ظل تمحور واقتصاد بياناتها المالية القابلة للإفصاح في الحسابات الختامية والموازنات المقترحة والمعتمدة وبعض القرارات والتصريحات المالية غير المترابطة.

في حين يرى الباحث أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs قد صممت خصيصا للجمهور ولتزويد المستخدم العادي أو المواطن بالبيانات التي تمكنه من ممارسة دوره الإيجابي في تخطيط ورقابة الموارد العامة والمالية العامة للدولة وهي تقدم مجموعة من القوائم المالية المألوفة له والمتداول مثلاتها في قطاع الأعمال وعليه فإن التحدي المرتبط بالمحتوى المنوي الإفصاح به وما قد تتضمنه يمكن تجاوزه من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ولعل هذا هو ما دفع العديد من الدول العربية لدراسة المعايير والعمل ضمن برامج زمنية جدية على تبنيها مثل المملكة الأردنية الهاشمية والتي تبنتها بالفعل مؤخرا وبذلك تعد أول دولة في المنطقة تتبنى بشكل كامل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(٢).

Francesca Manes Rossi, Susana Jorge, Maria Antónia Jesus & Eugenio Caperchione, " Introduction to a Symposium on New Challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts", **Top International Journal of Public Administration**, ,Published online: 24 Feb 2015, Pages: 237-239, <https://www.tandfonline.com/toc/lpad20/38/4?nav=toClist&>

(١) نبيل علي ونادية حجازي، "الفجوة الرقمية: رؤية عربية لمجتمع المعرفة"، عالم المعرفة، الكويت، ٢٠٠٥، ص ٣٩.
(٢) صحيفة الغد الأردنية، "المالية تطلق مشروع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" خبر منشور بتاريخ ٢٠١٥/٠٣/٠٥. ويمكن استرجاعه من خلال صفحة الانترنت : www.alghad.com

٣. التحديات المرتبطة بأدوات الإفصاح المالي الإلكتروني:

يرى البعض^(١) بان من أهم التحديات المتعلقة باستخدام الإنترنت هو التطور السريع والمذهل للتكنولوجيا الحديثة كتطور الاتصالات وتضاعف سرعة قيام الرقائق الإلكترونية بالعمليات الحسابية وتطور البرمجيات بالإضافة لتنامي الاختكارات التكنولوجية كتنامي اختكار إنتاج عتاد الكمبيوتر، واختكار البرمجيات وحيث أن جوهر عملية الإفصاح المالي الإلكتروني تتمثل في نشر القوائم المالية عبر الإنترنت فإن هذا الأمر بالفعل قد انعكس على الإفصاح المالي الإلكتروني الذي مر بمراحل وقفزات نوعية انطلاقاً من استخدام الأقراص المدمجة وصولاً لاستخدام لغات الإفصاح المالي فائقة الجودة كلغة XBRL والتي أنتجتها كبرى الشركات المتخصصة في مجال التقنية والمعلومات وهي شركة Micro Soft والتي تبنها مجلس معايير المحاسبة الدولية كلغة إعداد تقارير معتمدة والتي تتمثل فكرتها في إصدار تقارير مالية موحدة ويمكن مقارنة محتوياتها على مستوى العالم فيما يرى آخر^(٢) أن هناك ارتفاع في تكلفة توطين تكنولوجيا المعلومات على الرغم من الانخفاض النسبي لسعر الكمبيوتر الشخصي والمعدات الأخرى لتكنولوجيا الاتصال كالهواتف النقالة وارتفاع تكلفة إنشاء البنى التحتية الخاصة بإقامة شبكات اتصالات على النطاق الواسع ذات السعة العالية لتبادل البيانات باستخدام الألياف الضوئية أو ما يكافئها والتي قد تقلل كثيراً من الميزة الاقتصادية لاستخدام الإنترنت في عمليات النشر ويرى الباحث أن ضعف توافر الكوادر اللازمة لبناء التقنية المعلوماتية في القطاع العام في الوطن العربي وهجرة بعض الكفاءات نحو قطاع الأعمال وعدم وجود خطط شاملة ومنظمة للتدريب قصير وطويل الأجل في مجال تكنولوجيا المعلومات للموظف العام يأتي كنتيجة لغياب السياسات والاستراتيجيات الوطنية الشاملة وضعف التكامل التخطيطي في استخدامات الموازنة العامة والتي من المفترض أن تولي أهمية للعمل على تنظيم العمل المعلوماتي وترسم سياسات وطنية واضحة المعالم فيما يتعلق بالشفافية وحق المواطن في الاطلاع والمشاركة في الرقابة وخلق مجتمع المعلومات المنشود والتي سوف يتجلى في دور الجمهور في المساهمة الفعالة في تخطيط ورقابة الموازنة العامة من خلال اطلاعه على الوضع المالي الحقيقي للدولة في حال نشرها عبر الإنترنت لقوائمها وتقاريرها المالية المعدة وفق معايير واضحة ومعروفة وهي معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs.

(1) Korupp, Sylvia E, and Szydluk, Marc, " Causes and Trends of the Digital Divide" , 2005.

(٢) محمد علي العمري، " مظاهر الثورة الرقمية ونتائجها"، مجلة eclamonline، ع ٢٦، السنة الرابعة، نوفمبر-ديسمبر ٢٠٠٥، ص ١.

وهناك مجموعة أخرى من التحديات التي يجب أخذها في الحسبان لضمان نقل آمن للمعلومات بين الأطراف المتصلة^(١) يمكن أن تنحصر في ثلاثة محاور رئيسية وهي خصوصية المعلومات وسلامتها والتأكد من هوية الأطراف المتبادلة لها.

ويمكن تفصيلها على النحو التالي:

أ. خصوصية المعلومات^(٢).

يجب ألا يتمكن من الاطلاع على الرسالة الإلكترونية إلا الأطراف المعنية المسموح لها بذلك كي تتم المحافظة على خصوصيتها، وللحفاظ على الخصوصية لأبداً من التحكم بعملية الدخول وأكثر طرق التحكم انتشاراً هي استخدام كلمات المرور (passwords) والجدار الناري (firewall) إضافة إلى شهادات الترخيص (certificates authorization) وهنا تجدر الإشارة إلى أمر بالغ الأهمية وهو أن على المستخدم الحفاظ على سرية كلمة المرور لأنها تشكل خط الدفاع الأول في وجه الدخول غير المرخص به، وبهذه الطرق يمكن منع حدوث الجرائم المتعلقة بانتهاك الخصوصية مثل التنصت (eavesdropping) واستعراض المعلومات بدون رخصة.

ب. سلامة المعلومات^(٣).

لابد من حماية عمليتي نقل المعلومات وتخزينها وذلك لمنع أي تغيير للمحتوى بشكل متعمد أو غير متعمد وتكمن أهمية ذلك في الحفاظ على محتوى مفيد وموثوق به وفي الغالب تكون الأخطاء البشرية وعمليات العبث المقصود هي السبب في تلف أو تشويه البيانات وينتج عن ذلك أن تصبح البيانات عديمة الجدوى وغير آمنة للاستخدام.

ولتلافي تشويه أو تلف البيانات يمكن استخدام تقنيات مثل البصمة الإلكترونية للرسالة (message digest) والتشفير (encryption) ومن المفيد أيضاً استخدام برمجيات مضادة للفيروسات (anti-virus software) لحماية أجهزة التخزين من انتهاكات الفيروسات التي تنتسب في تلف أو تشويه البيانات ومن المهم أيضاً الاحتفاظ بنسخ احتياطية (backup) لاسترداد البيانات المفقودة في حال تعرضها للضرر أو في حال تعطل الشبكة أثناء عملية النقل.

(١) زياد هاشم السقا وآخرون ، مرجع سبق ذكره.

(٢) لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى :

Christopher Kuner; Fred Cate; Orla Lynskey; Christopher Millard; Nora Ni Loideain, " International Data Privacy Law", **Blockchain versus data protection**, Volume 8, Issue 2, 1 May 2018, Pages 103–104, <https://doi.org/10.1093/idpl/ipy009>.

(٣) لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى :

Srinivasan and K. Raja, Research & Development Center, Bharathiar University, Coimbatore, Tamilnadu, India & Department of B.C.A, Hindustan College of Arts and Science, Padur, Chennai, Tamilnadu. 2Dhaanish Ahmed College of Engineering, Chennai, Tamilnadu, India "Trusted Integrated Security Mechanism for Reducing Vulnerability Using Authentic Auditing methods in Cloud Computing", **International Journal of Pure and Applied Mathematics**, Volume 119 No. 12 2018, 14881-14899 ISSN: 1314-3395, (on-line version) url: <http://www.ijpam.eu> Special Issue

ج. التحقق من هوية الأطراف الأخرى^(١).

يجب التأكد من هوية الأطراف المعنية بعملية تبادل البيانات إذ يجب على كلا الطرفين معرفة هوية الآخر لتجنب أي شكل من أشكال الخداع مثل عمليات التزوير وانتحال الشخصيات وهناك بعض الحلول والإجراءات للتحقق من هوية الأطراف المتصلة مثل كلمات المرور (passwords) والتوقيعات الرقمية (digital signatures) والشهادات الرقمية (digital certificates) التي يصدرها طرف ثالث ويُمكن أيضا تعزيز الأمن بالاعتماد على بعض المميزات المحسوسة مثل بصمة الإصبع (finger print) والصوت إضافة إلى الصورة.

٤. التحديات المرتبطة بمستخدمي البيانات المالية الإلكترونية:

يعد الوعي بالحق في الاتصال وممارسة هذا الحق وتفعيل أدواته والاستفادة من مقوماته من الحق في المشاركة السياسية والحق في تلقي المعلومات والحق في الإعلام والحق في الانتفاع بمرور المعلومات الأساس الذي ترتكز عليه السياسات والتشريعات الوطنية والذي يندرج الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ضمن فلسفتها ويمثل الجمهور المكون الأساسي في مستقبلي الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام بالإضافة لباقي الفئات الداخلية التي قد تتمثل في الإدارات الحكومية من غير معدي القوائم المالية وكذلك الأطراف الخارجية من مقرضي الدولة الوطنيين والأجانب ويرى الباحث أن من بين أهم التحديات التي من الممكن أن يواجهها الجمهور هو تحدي الفجوة الرقمية وهي الفجوة الحادثة بين أولئك الذين لديهم القدرة والإمكانات للوصول إلى التقنيات الرقمية ووسائل تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات واستخدامها وأولئك الذين لبست لديهم تلك الإمكانيات^(٢) وكذلك النقص في القدرة على الوصول إلى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بواسطة بعض فئات المجتمع إما لأسباب ثقافية، اجتماعية، جغرافية، أو اقتصادية^(٣) وهكذا فالفجوة الرقمية تعني بوجه عام اللامساواة أمام إمكانيات بلوغ المعلومة والمعرفة بالتكنولوجيا، وكذا الاستفادة من مقدرات التنمية الهائلة التي توفرها تكنولوجيا الإعلام والاتصال مما قد يترتب عليه يباين في فعالية وكفاءة الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام ما بين الأفراد أو المناطق تبعا للقدرات الشخصية أو الإمكانيات المتاحة وبناءً عليه فإن هناك حاجة

(١) لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى:

Michael Lescisin, Qusay H. Mahmoud, " Ad-hoc messaging infrastructure for peer-to-peer communication" , Article in **Peer-to-Peer Networking and Applications**, pp 1–14 , January 2018, <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs12083-017-0628-7>.

(2) Hargittai, Eszter, "The digital divide and what to do about it" , Princeton University, 2003, Available at: <http://www.eszter.com/papers/c04-digitaldivide.html>.

(3) Scrutiny of Acts and Regulations Committee, " Digital divide " , 2005, available at www.parliament.vic.gov.au/sarc/E-Democracy/Final_Report/Glossary.htm , accessed 28/April/2012.

ماسة للمنشآت باختلاف أنواعها لاعتبارها التدريب الإلكتروني نشاطا هاما يجب أن يتميز بالاستمرارية من اجل التكيف مع المتغيرات والتطورات المختلفة المعاصرة^(١).

٥. التحديات المرتبطة بالقدرة على التكيف والتطور:

تتمثل التحديات المرتبطة بالتغذية الراجعة في مدى قدرة النظام المالي في ظل الأجواء السياسية العامة من تمكين مستخدمي البيانات المالية من التعبير عن آراءهم فيها كونها تمثل قطاع عام والمواطن يمثل الركيزة الأساسية فيه وهنا تجدر الإشارة إلى أن مدى مركزية وشمولية النظام السياسي تؤثر في مدى إيجابية وفعالية التغذية الراجعة في تخطيط ورقابة المالية العامة وهذا ما يبرر ما خلص إليه احد الباحثين^(٢) عند تحليل العلاقة نظريا بين البيئة السياسية ووضع السياسات المحاسبية على المستويين الوطني والدولي على حد سواء باختبار العلاقة الموجودة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والنظم السياسية من خلال ثلاثة مؤشرات رئيسية هي الفساد والحرية والديمقراطية والذي خلص إلى أن النظم السياسية الديمقراطية فقط هي التي من الممكن أن تسمح باعتماد معايير المحاسبية الدولية IPSASs نظرا لما تتادي به من شفافية وأن النظم السياسية الشمولية هي الأكثر رفضا لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لما تمثله هذه المعايير من إفصاح قد يعتبر من وجهة نظرها لا ينبغي للمواطن الاطلاع عليه أو المشاركة في إعداده.

ونظراً لكون الاتصالات في الوقت الحاضر غالباً ما تتعلق باستخدام الإنترنت في العديد من الأغراض فإن الأمر يتطلب الأخذ بعين الاعتبار ضرورة التحقق من أمن الإنترنت حيث يتلخص هدف جميع مستخدمي الإنترنت في الحصول على المعلومات ونقلها بشكل آمن.

ثالثاً: مقترحات للتغلب على تحديات الإفصاح المالي الإلكتروني في البيئة الرقمية.

يلاحظ أن هناك ثلاث فئات أساسية تتأثر بالإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام بصفة مباشرة وهي نفس الفئات التي ركز عليها مؤتمر جامعة الدول العربية كفئات أساسية مؤثرة ومتأثرة في الفجوة الرقمية المتمثلة في تفاوت القدرة على استخدام الإنترنت والتكنولوجيا بموضوع الفجوة الرقمية، ويجب الاهتمام بها عند الاتفاق على مؤشرات الفجوة الرقمية في الدول العربية، وهي على النحو التالي^(٣):

(١) نشوى أحمد الجندي، " أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة "، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠١١، ص ٢٢٦.

(2) Salma Damak & Amel Chatt,I, , op.cit.

(٣) الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، ٢٠٠٥م.

المجتمعات المدنية: تحتاج إلى تبادل واستغلال المعلومات والمعارف بصورة فعالة باستخدام تقنيات المعلومات والاتصالات لتحسين سبل المعيشة.

مقدمو الخدمات من القطاعين الحكومي والخاص: وهما اللذان يقدمان الخدمات في مجال الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، فقد يحتاجون إلى تعزيز استخدامهم لموارد المعلومات الرقمية ونظم المعارف بالإضافة إلى تقنيات المعلومات والاتصالات، مما يتطلب التدريب واكتساب المهارات العالمية، وآليات جديدة للتفاعل مثل التجارة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية وغيرها من التطبيقات التي تخدم المواطنين على اعتبار أن تكنولوجيا المعلومات أحد العوامل الرئيسية في تحسين مستوى المعيشة بتحقيق الشفافية وتبادل المعلومات فيما بين مختلف الأطراف الفاعلة المشاركة.

صناع السياسات: يحتاج صناع السياسات إلى بيئة مساندة لرسم السياسات العامة وخاصة في مجال الاتصالات والمعلومات، مع ضرورة توفر مؤشرات موثوق بها لرصد الفجوة المعلوماتية بين مناطق الدولة الواحدة، بالإضافة إلى توافر مؤشرات لتقييم ووضع السياسات الحكومية فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات بصورة دقيقة، مثل الاستراتيجيات الخاصة بالاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من الاستراتيجيات المرتبطة بها.

وفيما يلي يعرض الباحث مجموعة من المقترحات من شأنها معالجة التحديات وتقليل آثارها السلبية على النحو التالي:

١. وضع تشريعات منظمة للإفصاح المالي الإلكتروني:

عند النظر للتشريعات المنظمة للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع الخاص وفي البورصة مثلاً نجد أنها متطورة جداً بينما لا تحظى بأي دور في القطاع العام مما يعني أن هناك فجوة كبيرة بين القطاعين وعليه يمكن أن يحذو المشرع المالي المهتم بالإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام حذو المشرع المالي المهتم بالإفصاح الإلكتروني في القطاع الخاص واستنساخ تجربته وتعميم قوانينه وأنظمة الإفصاح ذات الشأن.

وحيث أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs قد جاءت متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير اعداد التقارير المالية الدولية IFRSs فإن مسألة استنساخ تجربة التنظيم القانوني للإفصاح الإلكتروني في القطاع الخاص وتعميم إيجابياتها على القطاع العام سوف تكون ممكنة ويسيرة حال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وتفعيل تطبيقاتها ويقترح الباحث ان تكون بنفس استخدام لغة الإفصاح المالي الإلكتروني المعروفة XPRL.

٢. تهيئة النظام المالي الحكومي وربطه بوسائل التكنولوجيا الحديثة:

لابد للنظام المالي التقليدي من تطوير لمواكبة البيئة المحاسبية العصرية والقائمة على استخدام التكنولوجيا في كل مناحي العمل وفي ظل تنامي مفاهيم الحكومة الالكترونية وحوكمة تكنولوجيا المعلومات فالنظم المالية الحكومية بحاجة للتطوير السريع والمتواصل للأدوات المستخدمة في عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام للتوافق مع متطلبات وتطورات وسائل الاتصالات والتكنولوجيا الحديثة لضمان فعاليتها في تحقيق أغراضها وكفاءتها في توصيل مضامينها للجمهور.

٣. تأهيل الكادر البشري في القطاع العام ورفع قدراته:

يجب النظر لمدى تأهيل النظر الكادر البشري في مواجهة التحديات المتعلقة بالإفصاح المالي الإلكتروني وتقييم مدى قدرة المحاسب العام العصري في التعاطي مع الإنترنت ووسائل التكنولوجيا الحديثة والذي يستدعي تأهيل المحاسبين وتزويدهم بالمهارات الأساسية التي يحتاجون إليها في موضوعات تقنية المعلومات وعلاقتها مع الموضوعات الأخرى ذات العلاقة والتي يمكن أن تساهم في تكوين المعرفة التقنية، وذلك من خلال التركيز على مجموعة من المتطلبات العلمية التي يجب الإلمام بها والتي يمكن أن تشمل التركيز على الآتي^(١):

- التعرف على الأنواع المختلفة لنظم المعلومات وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية.
- التعرف على مفهوم تقنية المعلومات وما هو مجال عمل المتخصصين فيها.
- معرفة ما هي نقاط الالتقاء بين عمل المحاسب والمجالات الوظيفية لتقنية المعلومات وكيفية تمكين تقنيات المعلومات من مساعدة المحاسبين في أداء أعمالهم.
- فهم كيفية العمل مع نظم المعلومات المتكاملة وفهم دور العاملين في عمليات اتخاذ القرارات وتحديد علاقاتهم بالوحدة الاقتصادية.
- فهم كيفية إجراء الرقابة الداخلية في نظم معالجة البيانات.
- وصف وتطبيق الأدوات والتقنيات الرئيسية لتحليل النظم وتصميمها وتطويرها.
- القدرة على تقييم كفاءة أداء نظم المعلومات.
- وصف نظم الحماية المتعلقة بالمعلومات والتطبيقات وتحديد الكلف الخاصة بها.
- فهم متطلبات التغيير الذي يحصل في تقنيات المعلومات من برامج وتجهيزات.

(١) الأمم المتحدة "مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتطوير"، جنيف ٢٩ أيلول ١ تشرين الأول، المادة الرابعة من جدول الأعمال المؤقت، ٢٠٠٣، ص - ص ٢٠-٢٥.

رابعاً: أثر الانصاح المالي الإلكتروني في تحقيق فعالية الموازنة العامة.

تمثل الموازنة العامة للدولة بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبراً عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة قادمة مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة^(١)، يحتاج إعداد الموازنة العامة بوصفها خطة تنموية لمجموعة هائلة من المعلومات المالية وغير المالية، وتحتاج أيضاً لمشاركة مجتمعية واسعة لتحديد طبيعة ومستجدات المرحلة المراد الأعداد عنها ثم لضمان تمريرها واعتمادها من قبل الجهات التشريعية والتي تعتبر ممثلاً عن الجمهور.

وإن هذا الأمر يقتضي في سبيل الحصول على المعلومات المالية بغرض ضبط استخدامات الموازنة العامة والاستفادة المثلى منها تحديد أساس القياس المحاسبي الملائم وشكل ومحتوى المجموعة المستندية والدفترية المستخدمة ونوعية وكمية المعلومات والبيانات التي تظهرها التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي^(٢) وقد حاول الباحث من خلال البحث الحالي معرفة أثر الانصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة، ومعرفة آثار إشراك المستخدم العادي - والذي لا يتوفر له القدرة على الحصول على المعلومات المالية من مصادرها الأصلية بشكل مباشر - في عملية صنع القرار المالي من خلال تبصيره بالبيانات المالية التي أعدت بموجبها الموازنة العامة على افتراض أن الدولة متبنية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق.

ولكي تحقق الموازنة العامة رسالتها لأبد من رفع مستوى مهارات وقدرات معديها ومراقبيها، وتحسين الطرق والأنظمة الإدارية والمحاسبية اليت تعد بموجبها وسوف يحاول الباحث في الدراسة الميدانية من البحث الحالي قياس مدى وجود آثار إيجابية يمكن اعتبارها مؤشرات مهمة في سبيل دعم الميل باتجاه فلسفة وطريقة الانصاح المالي الإلكتروني في عرض البيانات المالية على الجمهور سيما ما يتم أعداده بشكل منظم وعلى أسس ومعايير محددة مثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عوضاً عن التقارير الاحصائية والبيانات غير المالية التي كانت تصدر التقارير المالية التقليدية في القطاع العام.

فالموازنة العامة للدولة ينظر لها بمنظاريين الأول معلوماتي ويتمثل في توفير البيانات المالية اللازمة لتحقيق الرقابة المالية والإدارية وقياس الأداء، وتخطيط البرامج وإعادة التقويم، هذا من جهة ومن جهة أخرى ينظر إليها على أنها وثيقة سياسية وقانونية تخدم أغراض الرقابة الدستورية

(١) سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد العطار، "نظام موازنة الأساس الصفري ودوره الفاعل في اختيار البديل الأفضل لترشيح الإنفاق الحكومي- دراسة تطبيقية في بلدية مدينة السماوة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، مجلد ٢٣، عدد ٤٦، كانون الأول ديسمبر ٢٠١٦، ص ٦٢.

(٢) محمد جمال هلال، مرجع سبق ذكره.

والتشريعية وتضمن المشاركة الديمقراطية للمواطنين بوصفهم دافعي الضرائب وممولي الموازنة^(١)، وهذا الأمر يرى فيه الباحث دافعا نحو الخروج عن طريقة الإفصاح المالي التقليدي وتبني أسلوب الإفصاح المالي الإلكتروني في مخاطبة الجمهور والذي تمكنت التكنولوجيا من كل مفاصل حياته.

ولضمان تطوير أداء الموازنة العامة لابد من تطوير مجموعة من العوامل أهمها النظام المحاسبي الحكومي والتقارير المالية وأساليب القياس وأسس الأعداد ووسائل المتابعة والرقابة^(٢) ويقترح الباحث لتحقيق ذلك تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs بوصفها شاملة على كل ما سبق إن تم الالتزام بها والتقييد بمتطلباتها سيما المعايير المبنية على أساس الاستحقاق والذي يمكن اعتبار مخرجاتها بمثابة منظومة معلوماتية متكاملة.

الخلاصة:

يطلق مصطلح القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على مجموع المؤسسات والتنظيمات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق ربح مادي وفق مجموعة من القوانين والأنظمة والتشريعات الصادرة عن الحكومة. وبالتالي فإن محاسبة القطاع العام يقصد بها الباحث المحاسبة الحكومية والتي تواجه العديد من التحديات في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات انعكست على عمليات العرض والإفصاح والتخطيط والرقابة حيث يمثل التخطيط في القطاع العام نقطة البداية التي تنطلق منها الإدارة العامة نحو تحقيق أهدافها بينما تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط.

وتعتبر الموازنة العامة بمثابة العمود الفقري للمحاسبة في القطاع العام والتي تطورت انطلاقا من عهد ما قبل موازنة وصولا لموازنة الظل والموازنة التعاقدية وأخيرا إمكانية الأخذ بأكثر من أسلوب في تنظيم الموازنة العامة للدولة وهو ما بات يعرف باسم الموازنة المهجنة وهي عبارة عن موازنة تجمع كافة مراحل تطور الموازنة العامة من الموازنة التقليدية وموازنة الأداء وموازنة التخطيط والبرامج وموازنة الأساس الصفري.

وتواجه المحاسبة في القطاع العام تحديات فرضتها تطورات تكنولوجيا المعلومات والإنترنت أهمها الإفصاح المالي الإلكتروني والذي يعتبر جزءا أصيلا ودقيقا من الإفصاح الإلكتروني يرى الباحث أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يمكن أن تكون الاطار الأشمل و الأنسب

(١) كامل العضاض، "كتب وقراءات الموازنة العامة للدولة: مفهومها وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة"، مجلة المستقبل العربي، عدد ٣٧١، بيروت، لبنان، ٢٠٠١.

(٢) جلييلة عيدان الذهبي، "أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ استراتيجيات التنافسية" - دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، اصدار ١٥، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٩، ص ص ٢٠١١-٢٢٩.

===== الفصل الثاني: المحاسبة في القطاع العام وتحديات تكنولوجيا المعلومات =====

لتنظيمه وعليه فالمراد بالإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا لتلك المعايير ومن ثم نشرها للجمهور عبر شبكة الإنترنت.

ويمثل الإفصاح المالي الإلكتروني حالة استفادة وانصهار ما بين الإفصاح المالي وتكنولوجيا المعلومات بصفة عامة والإنترنت بصفة خاصة أدت إلى اكتساب الإفصاح المالي الإلكتروني العديد من المزايا والإيجابيات التي لم يكن بالمقدور تحقيقها في ظل تجاهل التكنولوجيا ووسائل الاتصالات الحديثة والاعتماد فقط على الإفصاح المالي التقليدي.

وكذلك فقد لاقى هذا النوع المتقدم والمتطور من الإفصاح العديد من الصعوبات والتحديات نظرا لوجود العديد من محددات تطبيقه إلا أنه يمكن التغلب عليها وتجاوزها إذا ما توفرت الإرادة والعزيمة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

مقدمة:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث، ونتائج تحليل اختبار الفروض التي قام بوضعها بغرض تحقيق أهداف الدراسة وذلك من خلال القيام بإعداد قائمة استقصاء ميداني موجهة إلى عينة من الفئات ذات الشأن والخبرة المتعلقة بالمالية العامة والأكثر دراية بالواقع العملي والتطبيقي برقابة وتخطيط استخدامات الموازنة العامة في المحافظات الفلسطينية الجنوبية.

وذلك بهدف اختبار النتائج التي توصل إليها الباحث من الدراسات النظرية حول أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وقد قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما على النحو التالي:

المبحث الأول: الاطار النظري للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفروض.

المبحث الأول

الإطار النظري للدراسة الميدانية

تمهيد:

يسعى الباحث من خلال هذا المبحث لوصف منهجية الدراسة والاجراءات التي سوف يقوم بها والادوات التي يستخدمها والتي اعتمد عليها ومن اجل ذلك فقد قام الباحث بتقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

أولاً: منهجية الدراسة.

ثانياً: طرق جمع البيانات.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.

رابعاً: أداة الدراسة.

خامساً: صدق وثبات أداة الدراسة.

سادساً: ثبات فقرات أداة الدراسة.

سابعاً: المعالجات الاحصائية المستخدمة.

أولاً: منهجية الدراسة.

يمكن اعتبار منهج الدراسة بأنه الطريقة التي يتتبع الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وهناك عدة مناهج تستخدم في الدراسة العلمي حيث يستخدم كل منهج من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها وقد يتم استخدام أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة، وحيث أن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال إطلاع الباحث على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وهو قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة، فإن الباحث اعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه سيستخدم أسلوب العينة العشوائية في اختياره لعينة الدراسة، وسيستخدم قائمة الاستقصاء في جمع البيانات الأولية.

ثانياً: طرق جمع البيانات

اعتمد الباحث لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها على نوعين من البيانات:

١- البيانات الأولية:

وذلك بالدراسة في الجانب الميداني بتوزيع قائمة استقصاء لدراسة بعض مفردات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوعه، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

٢- البيانات الثانوية:

قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بقياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الأبحاث والدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.

يبين جدول رقم (٣) مجتمع الدراسة المتمثل في مجموعة من العاملين في المجال المالي في القطاع العام في المحافظات الجنوبية في فلسطين ويبين كذلك العينة المستردة من مجتمع الدراسة وكذلك النسبة المئوية للاسترداد حيث استخدم الباحث طريقة المسح الشامل وتم توزيع قائمة الاستقصاء على جميع أفراد مجتمع الدراسة وبصفة عامة بلغت نسبة الاسترداد ٩٣.٩% وهي نسبة عالية تمكن الباحث من الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

جدول رقم (٣)

مجتمع وعينة الدراسة

م.م	الفئة	عدد المجتمع	عدد المسترد من العينة	النسبة المئوية
١	الموظفون الماليون بوزارة المالية من درجة مدير فما فوق	٨١	٧٨	٩٦.٣٠%
٢	المراقبون الماليون في الوزارات والدوائر الحكومية	٢٤	٢٢	٩١.٧٠%
٣	المدققون الداخليون العاملون في وزارة المالية	١٦	١٤	٨٧.٥٠%
٤	المفتشون العاملون في ديوان الرقابة الإدارية المالية	٤٤	٤١	٩٣.٢٠%
	المجموع	١٦٥	١٥٥	٩٣.٩٠%

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

وبعد تفحص قوائم الاستقصاء المستلمة لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة عليها، وبذلك يكون عدد قوائم الاستقصاء الخاضعة للدراسة ١٥٥ قائمة استقصاء.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة على النحو التالي:

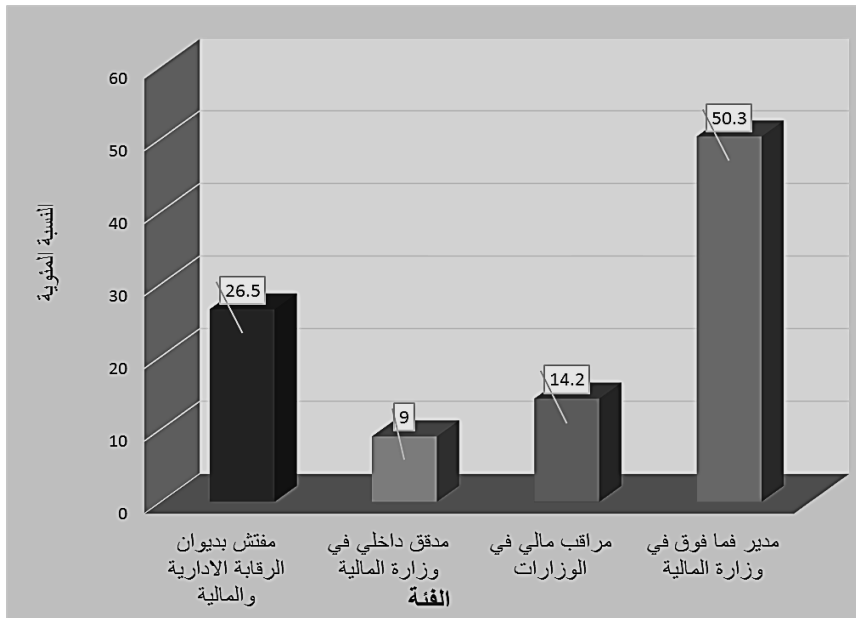
- الفئة: يبين جدول رقم (٤) أن ٥٠.٣% من عينة الدراسة من فئة "مدير فما فوق في وزارة المالية"، و١٤.٣% من عينة الدراسة من فئة "مراقب مالي في الوزارات"، و٠.٩% من عينة الدراسة من فئة "مدقق داخلي في وزارة المالية"، و ٢٦.٥% من عينة الدراسة من فئة "مفتش بديوان الرقابة الادارية والمالية".

جدول رقم (٤)

توزيع عينة الدراسة حسب الفئة

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
مدير فما فوق في وزارة المالية	٧٨	٥٠.٣
مراقب مالي في الوزارات	٢٢	١٤.٢
مدقق داخلي في وزارة المالية	١٤	٩
مفتش بديوان الرقابة الادارية والمالية	٤١	٢٦.٥
المجموع	١٥٥	١٠٠

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي



المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

شكل رقم (٤)

توزيع عينة الدراسة حسب الفئة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

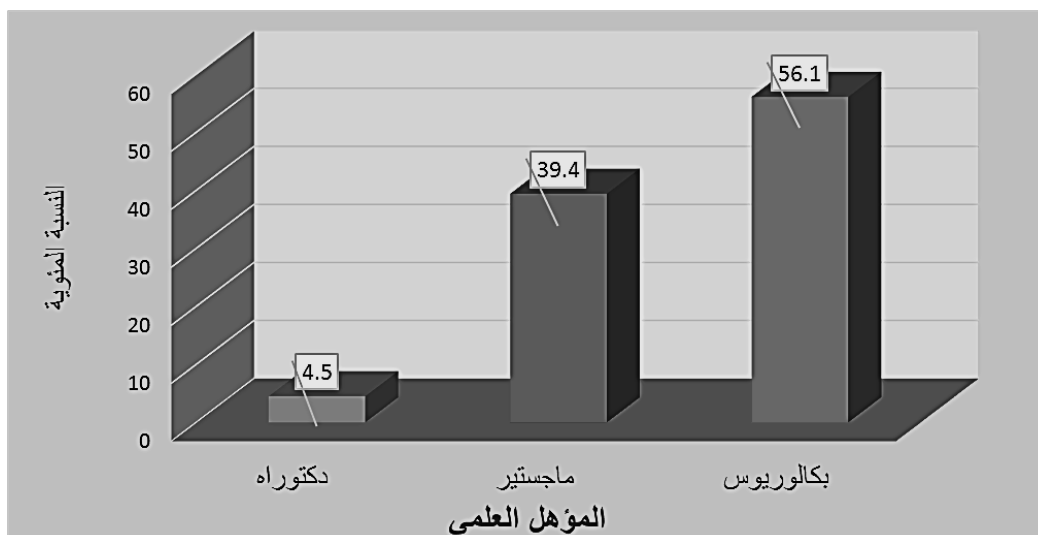
- **المؤهل العلمي:** يبين جدول رقم (٥) أن ٥٦.١% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و ٣٩.٤% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير"، و ٤.٥% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دكتوراه".

جدول رقم (٥)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	٨٧	٥٦.١
ماجستير	٦١	٣٩.٤
دكتوراه	٧	٤.٥
المجموع	١٥٥	١٠٠

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي



المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

شكل رقم (٥)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

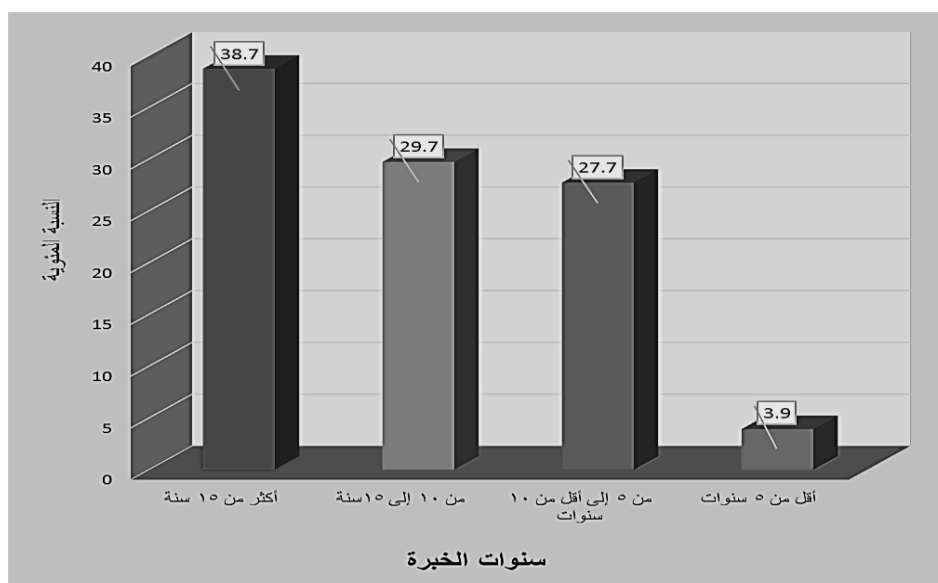
- **سنوات الخبرة:** يبين جدول رقم (٦) أن ٣.٩% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة "أقل من ٥ سنوات"، و ٢٧.٧% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة "من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات"، و ٢٩.٧% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة "من ١٠ إلى ١٥ سنة"، و ٣٨.٧% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة "أكثر من ١٥ سنة".

جدول رقم (٦)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
٣.٩	٦	أقل من ٥ سنوات
٢٧.٧	٤٣	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
٢٩.٧	٤٦	من ١٠ إلى ١٥ سنة
٣٨.٧	٦٠	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠	١٥٥	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي



المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

شكل رقم (٦)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

رابعاً: أداة الدراسة.

وقد تم إعداد قائمة استقصاء على النحو التالي:

١. إعداد قائمة استقصاء أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
٢. عرض قائمة الاستقصاء على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
٣. تعديل قائمة الاستقصاء بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
٤. تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
٥. إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية لقائمة الاستقصاء وتعديل حسب ما يناسب.

٦. توزيع قائمة الاستقصاء على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للبحث، ولقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى جزأين كما يلي:

(١) الجزء الأول: ويشمل البيانات الشخصية ويتكون من ٣ فقرات وهي الفئة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

(٢) الجزء الثاني: يقيس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة ويشتمل ثلاثة متغيرات مستقلة تمثل الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومتغير تابع كما يلي:

- المحور الأول: وهو الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ويتكون من ١٠ فقرات معبرة عن المتغير المستقل الأول.
 - المحور الثاني: وهو الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ويتكون من ١٠ فقرات معبرة عن المتغير المستقل الثاني.
 - المحور الثالث: وهو الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ويتكون من ١٠ فقرات معبرة عن المتغير المستقل الثالث.
 - المحور الرابع: وهو تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة ويتكون من ١٥ فقرة معبرة عن المتغير التابع.
- وقد كانت الإجابات على كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء وفق مقياس ليكرت الخماسي حسب جدول رقم (٧) التالي:

جدول رقم (٧)

مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على مقياس ليكرت الخماسي

خامساً: صدق وثبات أداة الدراسة.

يقصد بصدق قائمة الاستقصاء التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه^(١) كما يقصد بالصدق "شمول القائمة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"^(٢)، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

(١) صالح حمد العساف، " المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية"، الرياض: مكتبة العبيكان، ١٩٩٥.
 (٢) ذوقان عبيدات، وعبد الرحمن عدس، وكايد عبد الخالق، " البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه"، عمان، دار الفكر، ٢٠٠١.

(١) صدق فقرات قائمة الاستقصاء:

تم التأكد من صدق فقرات قائمة الاستقصاء بطريقتين وهما:

- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية في كليات التجارة في الجامعات الفلسطينية وجامعة قناة السويس في جمهورية مصر العربية من المتخصصين في المحاسبة والإحصاء والمجالات ذات العلاقة.

وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة عبارات قائمة الاستقصاء لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم.

وقد تركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول القائمة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات اللازمة، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها بالاتفاق المباشر من المشرف.

- صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها ٣٠ مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وتبين الجداول من رقم (٨-٩) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من ٠.٠٥ وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠.٣٦١، وبذلك تعتبر فقرات قائمة الاستقصاء صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

جدول رقم (٨)

الصدق الداخلي لفقرات المتغيرات المستقلة: الإفصاح المالي الالكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
			الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية			الإفصاح المالي الالكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية		
١	٠.٤٣٣	٠.٠١٧	١	٠.٦٤٥	٠.٠٠٠	١	٠.٧٠٦	٠.٠٠٠
٢	٠.٦٤٥	٠.٠٠٠	٢	٠.٧٨٥	٠.٠٠٠	٢	٠.٥٥٤	٠.٠٠١
٣	٠.٤٨٢	٠.٠٠٧	٣	٠.٥٦٦	٠.٠٠١	٣	٠.٨٢٩	٠.٠٠٠
٤	٠.٦١٩	٠.٠٠٠	٤	٠.٦٦٧	٠.٠٠٠	٤	٠.٦٥٣	٠.٠٠٠
٥	٠.٧٨١	٠.٠٠٠	٥	٠.٥٨٨	٠.٠٠١	٥	٠.٧٣	٠.٠٠٠
٦	٠.٥٦٨	٠.٠٠١	٦	٠.٤٩٣	٠.٠٠٦	٦	٠.٥٣١	٠.٠٠٣
٧	٠.٧٩٣	٠.٠٠٠	٧	٠.٦١٨	٠.٠٠٠	٧	٠.٦٨٥	٠.٠٠٠
٨	٠.٦٢١	٠.٠٠٠	٨	٠.٦١٨	٠.٠٠٠	٨	٠.٦٤٩	٠.٠٠٠
٩	٠.٧٢٥	٠.٠٠٠	٩	٠.٦٧١	٠.٠٠٠	٩	٠.٨٦٢	٠.٠٠٠
١٠	٠.٦٥١	٠.٠٠٠	١٠	٠.٦٢٤	٠.٠٠٠	١٠	٠.٣٧٩	٠.٠٣٩

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

جدول رقم (٩)

الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة

رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
١	٠.٧٨١	٠.٠٠٠	٦	٠.٨٥٢	٠.٠٠٠	١١	٠.٧٠٣	٠.٠٠٠
٢	٠.٦٦٩	٠.٠٠٠	٧	٠.٨٧١	٠.٠٠٠	١٢	٠.٥٩٢	٠.٠٠١
٣	٠.٧١٧	٠.٠٠٠	٨	٠.٧٢١	٠.٠٠٠	١٣	٠.٧٤١	٠.٠٠٠
٤	٠.٧٦٤	٠.٠٠٠	٩	٠.٧٩	٠.٠٠٠	١٤	٠.٨٣٢	٠.٠٠٠
٥	٠.٨٤٣	٠.٠٠٠	١٠	٠.٥٤٥	٠.٠٠٢	١٥	٠.٨٣٢	٠.٠٠٠

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠.٣٦١

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

(٢) صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يبين جدول رقم (١٠) التالي معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠.٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠.٣٦١ .

جدول رقم (١٠)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية	٠.٨٣٤	٠.٠٠٠
الثاني	الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية	٠.٧٩٥	٠.٠٠٠
الثالث	الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية	٠.٨٧٣	٠.٠٠٠
الرابع	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة	٠.٨٥٧	٠.٠٠٠

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠.٣٦١ .

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

سادساً: ثبات فقرات أداة الدراسة.

يعني ثبات أداة قائمة الاستقصاء التأكد من أن الإجابة على الفقرات ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة^(١) وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

(١) طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient)^(٢) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (١١) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان حيث بلغ ٠.٨٨٤ مما يمكن الباحث على استخدام قائمة الاستقصاء بكل طمأنينة.

(١) صالح حمد العساف، مرجع سبق ذكره، ص ٤٣٠ .

(2) Eisinga, R.; Te Grotenhuis, M.; Pelzer, B" The reliability of a two-item scale: Pearson, Cronbach or Spearman-Brown?". International Journal of Public Health. 58 (4) 2012: 637-642.

جدول رقم (١١)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	٠.٧٣٥	٠.٨٤٧
الثاني	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	٠.٧٤٢	٠.٨٥٢
الثالث	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	٠.٧٩١	٠.٨٨٣
الرابع	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	٠.٧٦٩	٠.٨٧
	جميع الفقرات	٠.٧٩٢	٠.٨٨٤

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

(٢) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ^(١) لقياس ثبات قائمة الاستقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (١٢) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ ٠.٨٩٧ مما يمكن الباحث على استخدام قائمة الاستقصاء بكل طمأنينة.

جدول رقم (١٢)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	٠.٨٦٧
الثاني	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	٠.٨٧٠
الثالث	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	٠.٨٩٥
الرابع	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	١٥	٠.٨٨٠
	جميع الفقرات	٤٥	٠.٨٩٧

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

سابعاً: المعالجات الإحصائية المستخدمة.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

(1) N Ritter, "Understanding a widely misunderstood statistic: Cronbach's alpha", Paper presented at Southwestern Educational Research Association (SERA) Conference 2010, New Orleans, (2010).

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

١- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى ($٤=١-٥$)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي ($٥/٤=٠.٨$)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (١٣) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (١٣)

مقياس ليكرت الخماسي

الفترة (متوسط الفقرة)	١.٨٠-١	٢.٦٠-١.٨٠	٣.٤٠-٢.٦٠	٤.٢٠-٣.٤٠	٥.٠-٤.٢٠
التقدير	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥
الوزن النسبي	%٢٠ - %٣٦	%٣٦ - %٥٢	%٥٢ - %٦٨	%٦٨ - %٨٤	%٨٤ - %١٠٠

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على مقياس ليكرت الخماسي

٢- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

٣- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي^(١) علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

٤- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).

٥. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات قائمة الاستقصاء.

٦. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات والعلاقات بين ابعاد الدراسة.

٧. معادلة سبيرمان براون للثبات.

(١) محمد بهجت كشك، "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية"، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٦، ص ٨٩.

===== الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي =====

٨. اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).^(١)
٩. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test^(٢) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "٣".
١٠. الانحدار الخطي البسيط والمتعدد وذلك لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع^(٣).

(1) Wayne W Daniel "Kolmogorov-Smirnov one-sample test". Applied Nonparametric Statistics (2nd ed.). Boston: PWS-Kent1990, pp. 319-330

(2) P. Good, Permutation Tests: A Practical Guide to Resampling Methods for Testing Hypotheses, 2nd ed. New York: Springer-Verlag, 2000

(3) Andrew Gelman, , "Variance, analysis of". The new Palgrave dictionary of economics (2nd ed.). Basingstoke, Hampshire New York: Palgrave Macmillan, 2008.

المبحث الثاني

التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفروض

تمهيد.

يسعى الباحث من خلال هذا المبحث إلى استعراض نتائج تحليل البيانات واختبار الفروض والوقوف على دلالاتها ومن أجل ذلك فقد قام الباحث بتقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي.

ثانياً: تحليل فقرات ومحاور قائمة الاستقصاء.

ثالثاً: اختبار فروض البحث.

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي.

استخدم الباحث اختبار (كولومجروف - سمرنوف (1-Sample K-S)) لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

ويوضح الجدول رقم (١٤) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من ٠.٠٥ (sig. > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (١٤)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	١.٠٢٥	٠.٢٤٤
الثاني	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	٠.٩٧١	٠.١٣٧
الثالث	الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	١.٠٥٩	٠.٢١٢
الرابع	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	١٥	٠.٠٨٥	٠.٠٧٣
	جميع الفقرات	٤٥	٠.٩٨٧	٠.١٣٩

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

ثانياً: تحليل فقرات ومحاور قائمة الاستقصاء.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات قائمة الاستقصاء، وتعتبر الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨ (أو القيمة الاحتمالية اقل من ٠.٠٥).

والوزن النسبي أكبر من ٦٠ % والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد "٣"، وغير ذلك الفقرة سوف تكون غير ايجابية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها.

وفيما يلي تحليل أسئلة الاستقصاء: (مجالات الإفصاح)

١. يساعد الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية الخاصة بالقطاع العام بكفاءة عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٣) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (الافصاح المالي الالكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأقل كما يلي:

١. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة.

٢. في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تقديم وإتاحة المعلومات المالية حول القطاع العام للمستخدمين العاديين في الوقت المناسب.

٣. في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٨٧%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحسين كفاءة عرض ونشر القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام.

٤. في الفقرة رقم "١٠" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٧٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على توسيع دائرة صنع ومتابعة القرار المالي في القطاع العام.

٥. في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٣٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الالكتروني عن

- القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل إجراءات التحليل والمقارنة للبيانات المالية العامة على مستوى الدولة.
٦. في الفقرة رقم "٦" بلغ الوزن النسبي "٨٢.٧١%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحسين القدرة على مقارنة أداء الموازنة العامة على مستوى الدولة.
٧. في الفقرة رقم "٩" بلغ الوزن النسبي "٨١.٩٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على رفع مستوى موثوقية الإفصاح المالي في القطاع العام.
٨. في الفقرة رقم "٧" بلغ الوزن النسبي "٨٠.١٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على القدرة على ضبط اجراءات تخطيط وتخصيص الموارد العامة.
٩. في الفقرة رقم "٤" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٨٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل عمليات استقطاب مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة للدولة.
١٠. في الفقرة رقم "٨" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٣٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين.
- ويرى الباحث أن أعلى درجات التأثير كانت في الفقرة (١) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٨٤.٩٠%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة من وجهة نظر المبحوثين بينما بلغت أدنى درجات التأثير في الفقرة رقم (٨) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٧٨.٣٢%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين وكلاهما درجتى ارتباط مرتفعتين وهذا الأمر انعكاس طبيعي لما يعانيه الإفصاح المالي

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

التقليدي من قصور في تمكين المستخدم العادي من الوصول والاستفادة المثلى من البيانات المالية المنشورة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الاول (الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية) تساوي ٤.١١ وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة "٣"، والانحراف المعياري يساوي ٠.٤٧٣ والوزن النسبي يساوي ٨٢.٢٧% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٩.٢٩٨ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨، و القيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية الخاصة بالقطاع العام بكفاءة عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

جدول رقم (١٥)

تحليل فقرات المحور الاول (الافصاح المالي الالكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	الاحتمالية	الترتيب
١	تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة.	٤.٢٥	٠.٥٢٦	٨٤.٩	٢٩.٤٤٦	٠.٠٠٠	١
٢	تقديم وإتاحة المعلومات المالية حول القطاع العام للمستخدمين العاديين في الوقت المناسب.	٤.٢٥	٠.٦٤٨	٨٤.٩	٢٣.٩٢	٠.٠٠٠	١
٥	تحسين كفاءة عرض ونشر القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام.	٤.١٩	٠.٦٦٥	٨٣.٨٧	٢٢.٣٣	٠.٠٠٠	٢
١٠	توسيع دائرة صنع ومتابعة القرار المالي في القطاع العام.	٤.١٩	٠.٧٦٣	٨٣.٧٤	١٩.٣٧٩	٠.٠٠٠	٣
٣	تسهيل إجراءات التحليل والمقارنة للبيانات المالية العامة على مستوى الدولة.	٤.١٧	٠.٧١٩	٨٣.٣٥	٢٠.٢١٧	٠.٠٠٠	٤
٦	تحسين القدرة على مقارنة أداء الموازنة العامة على مستوى الدولة.	٤.١٤	٠.٦٦٥	٨٢.٧١	٢١.٢٥	٠.٠٠٠	٥
٩	رفع مستوى موثوقية الافصاح المالي في القطاع العام.	٤.١	٠.٧	٨١.٩٤	١٩.٤٩٥	٠.٠٠٠	٦
٧	القدرة على ضبط اجراءات تخطيط وتخصيص الموارد العامة.	٤.٠١	٠.٧٣٤	٨٠.١٣	١٧.٠٦٩	٠.٠٠٠	٧
٤	تسهيل عمليات استقطاب مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة للدولة.	٣.٩٤	٠.٨٠٨	٧٨.٨٤	١٤.٥١٨	٠.٠٠٠	٨
٨	سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين.	٣.٩٢	٠.٨٦	٧٨.٣٢	١٣.٢٦٢	٠.٠٠٠	٩
	جميع الفقرات	٤.١١	٠.٤٧٣	٨٢.٢٧	٢٩.٢٩٨	٠.٠٠٠	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "٠.٠٥" ودرجة حرية "١٥٤" تساوي ١.٩٨.

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

٢. يساعد الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٤) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأقل كما يلي:

١. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "٨٧.٢٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على رفع مستوى الشفافية المالية في القطاع العام.

٢. في الفقرة رقم "٦" بلغ الوزن النسبي "٨٢.٨٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على رفع مستوى كفاءة اجراءات متابعة السلطات التشريعية والرقابية للأداء المالي في القطاع العام.

٣. في الفقرة رقم "٩" بلغ الوزن النسبي "٨٢.١٩%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على توفير أساساً مناسباً لتقييم مدى قدرة المنشأة العامة على ضبط نفقاتها المعتمدة في الموازنة العامة.

٤. في الفقرة رقم "٨" بلغ الوزن النسبي "٨١.٥٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على توفير أساساً مناسباً للمقارنة والحكم على الأداء المالي للقطاع العام بين السنوات المتعاقبة.

٥. في الفقرة رقم "٧" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٢٦%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن

معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل عملية مقارنة الأداء المالي للدولة بالدول المتماثلة معها في الظروف.

٦. في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٧٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على اعتماد جهات التمويل والاقرض الدولية على المعلومات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات المالية ذات الشأن.

٧. في الفقرة رقم "١٠" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٧٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة توصيل نتائج أعمال المنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من قبل الدولة للمستخدمين العاديين.

٨. في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "٧٩.١٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة تقييم المجتمع المحلي للقطاعات الاقتصادية المملوكة للدولة.

٩. في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٩٧%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على رفع قدرة المستخدمين العاديين على التنبؤات المالية المستقبلية المتعلقة بالقطاع العام.

١٠. في الفقرة رقم "٤" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٣٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على زيادة ثقة المستخدم العادي بالمعلومات المالية المنشورة حول القطاع العام.

ويرى الباحث أن أعلى درجات التأثير كانت في الفقرة (١) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٨٧.٢٣%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على رفع مستوى

الشفافية المالية في القطاع العام من وجهة نظر المبحوثين بينما بلغت أدنى درجات التأثير في الفقرة رقم (٤) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٧٨.٣٢%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على زيادة ثقة المستخدم العادي بالمعلومات المالية المنشورة حول القطاع العام وكلاهما درجتى ارتباط مرتفعتين وهذا الأمر انعكاس طبيعي لما تعانيه التقارير المالية التقليدية في القطاع العام وما يعانيه الإفصاح المالي التقليدي من قصور في تحقيق العرض الملائم للبيانات المالية العامة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs) تساوي ٤.٠٥ وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة "٣"، والانحراف المعياري يساوي ٠.٥٣٠ والوزن النسبي يساوي ٨٠.٩٩% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٤.٦٥٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨، و القيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

جدول رقم (١٦)

تحليل فقرات المحور الثاني (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	المعياري	النسبي	الوزن النسبي	قيمة t	الاحتمالية	الترتيب
١	رفع مستوى الشفافية المالية في القطاع العام.	٤.٣٦	٠.٦٥٤	٨٧.٢٣	٢٥.٩٣٤	٠.٠٠٠	١	
٦	رفع مستوى كفاءة اجراءات متابعة السلطات التشريعية والرقابية للأداء المالي في القطاع العام.	٤.١٤	٠.٧٦٨	٨٢.٨٤	١٨.٥٠٧	٠.٠٠٠	٢	
٩	توفير أساساً مناسباً لتقييم مدى قدرة المنشأة العامة على ضبط نفقاتها المعتمدة في الموازنة العامة.	٤.١١	٠.٧٩٤	٨٢.١٩	١٧.٣٩٥	٠.٠٠٠	٣	
٨	توفير أساساً مناسباً للمقارنة والحكم على الأداء المالي للقطاع العام بين السنوات المتعاقبة.	٤.٠٨	٠.٧٦٩	٨١.٥٥	١٧.٤٤٣	٠.٠٠٠	٤	
٧	تسهيل عملية مقارنة الأداء المالي للدولة بالدول المتماثلة معها في الظروف.	٤.٠١	٠.٨٦	٨٠.٢٦	١٤.٦٥٩	٠.٠٠٠	٥	

م	الفقرات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة	الترتيب
٢	اعتماد جهات التمويل والاقتراض الدولية على المعلومات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات المالية ذات الشأن.	٣.٩٩	٠.٧٨٩	٧٩.٧٤	١٥.٥٦٧	٠.٠٠٠	٦
١٠	سرعة توصيل نتائج أعمال المنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من قبل الدولة للمستخدمين العاديين.	٣.٩٩	٠.٧٩٨	٧٩.٧٤	١٥.٤٠٧	٠.٠٠٠	٦
٣	سرعة تقييم المجتمع المحلي للقطاعات الاقتصادية المملوكة للدولة.	٣.٩٥	٠.٧٦٧	٧٩.١	١٥.٤٩١	٠.٠٠٠	٧
٥	رفع قدرة المستخدمين العاديين على التنبؤات المالية المستقبلية المتعلقة بالقطاع العام.	٣.٩٥	٠.٦٧٢	٧٨.٩٧	١٧.٥٦٥	٠.٠٠٠	٨
٤	زيادة ثقة المستخدم العادي بالمعلومات المالية المنشورة حول القطاع العام.	٣.٩٢	٠.٦٤٤	٧٨.٣٢	١٧.٧٠٥	٠.٠٠٠	٩
	جميع الفقرات	٤.٠٥	٠.٥٣	٨٠.٩٩	٢٤.٦٥٥	٠.٠٠٠	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "٠.٠٠٥" ودرجة حرية "١٥٤" تساوي ١.٠٩٨.

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

٣. يساعد الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على زيادة القدرة على تحليل الانحرافات الواقعة بين الموازنة العامة المصادق عليها وأداء الموازنة العامة الفعلية وتحقيق الحيادية في العرض وتوصيل المعلومة المالية لجميع المستخدمين العاديين في وقت واحد عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$.

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأقل كما يلي:

١. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٣٩%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل إجراء المقارنات بين بنود استخدامات الموازنة العامة المنشورة.

٢. في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٩٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن

- معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على زيادة شفافية ونزاهة أداء منشآت ودوائر الإدارة العامة على مستوى الدولة.
٣. في الفقرة رقم "٤" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٥٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على زيادة القدرة على تحليل الانحرافات الواقعة بين الموازنة العامة المصادق عليها وأداء الموازنة العامة الفعلية.
٤. في الفقرة رقم "١٠" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٥٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل إجراء مقارنات الأداء بين الوحدات الحكومية المتماثلة على مستوى الدولة.
٥. في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٢٦%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على زيادة كفاءة تخصيص بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.
٦. في الفقرة رقم "٦" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٧٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحقيق الحيادية في العرض وتوصيل المعلومة المالية لجميع المستخدمين العاديين في وقت واحد.
٧. في الفقرة رقم "٩" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٦١%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة تفهم المستخدمين العاديين لنسب وتركيزات بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.
٨. في الفقرة رقم "٨" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٤٨%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

يساعد على زيادة القدرة على تحليل بنود استخدامات الموازنة العامة في مراحل ما قبل الاعتماد النهائي.

٩. في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٣٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على الحكم على مدى امتثال الحكومة والجهات التنفيذية للموازنة العامة المصادق عليها.

١٠. في الفقرة رقم "٧" بلغ الوزن النسبي "٧٧.٤٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة تفهم المستخدمين العاديين لمبررات التعديلات على بنود استخدامات الموازنة العامة الأصلية.

ويرى الباحث أن أعلى درجات التأثير كانت في الفقرة (١) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٨٤.٣٩%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على تسهيل إجراء المقارنات بين بنود استخدامات الموازنة العامة المنشورة من وجهة نظر المبحوثين بينما بلغت أدنى درجات التأثير في الفقرة رقم (٧) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٧٧.٤٢%" قدرة الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على سرعة تفهم المستخدمين العاديين لمبررات التعديلات على بنود استخدامات الموازنة العامة الأصلية وكلاهما درجتي ارتباط مرتفعتين وهذا الأمر انعكاس طبيعي لما تعانيه الطرق التقليدية في عرض معلومات الموازنة العامة في القطاع العام ودرجة الإفصاح عنها.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs) تساوي ٤.٠٢ وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة "٣"، والانحراف المعياري يساوي ٠.٤٩٧ والوزن النسبي يساوي ٨٠.٣٢% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٥.٤٥١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨، والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

في القطاع العام IPSASs يساعد على زيادة القدرة على تحليل الانحرافات الواقعة بين الموازنة العامة المصادق عليها وأداء الموازنة العامة الفعلية وتحقيق الحيادية في العرض وتوصيل المعلومة المالية لجميع المستخدمين العاديين في وقت واحد عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$

جدول رقم (١٧)

تحليل فقرات المحور الثالث (الافصاح المالي الالكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs)

م	الفقرات	الاحتمالية	الترتيب	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية
١	تسهيل إجراء المقارنات بين بنود استخدامات الموازنة العامة المنشورة.	٠.٠٠٠	١	٤.٢٢	٠.٦٧٧	٨٤.٣٩	٢٢.٤٣	٠.٠٠٠
٣	زيادة شفافية ونزاهة أداء منشآت ودوائر الإدارة العامة على مستوى الدولة.	٠.٠٠٠	٢	٤.١	٠.٧٥٤	٨١.٩٤	١٨.١١	٠.٠٠٠
٤	زيادة القدرة على تحليل الانحرافات الواقعة بين الموازنة العامة المصادق عليها وأداء الموازنة العامة الفعلية.	٠.٠٠٠	٣	٤.٠٣	٠.٦٧٤	٨٠.٥٢	١٨.٩٥٧	٠.٠٠٠
١٠	تسهيل إجراء مقارنات الأداء بين الوحدات الحكومية المتماثلة على مستوى الدولة.	٠.٠٠٠	٣	٤.٠٣	٠.٧٨٩	٨٠.٥٢	١٦.١٨٤	٠.٠٠٠
٥	زيادة كفاءة تخصيص بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.	٠.٠٠٠	٤	٤.٠١	٠.٧٧٣	٨٠.٢٦	١٦.٣١٨	٠.٠٠٠
٦	تحقيق الحيادية في العرض وتوصيل المعلومة المالية لجميع المستخدمين العاديين في وقت واحد.	٠.٠٠٠	٥	٣.٩٩	٠.٧٧٣	٧٩.٧٤	١٥.٩٠٢	٠.٠٠٠
٩	سرعة تفهم المستخدمين العاديين لنسب وتركيزات بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.	٠.٠٠٠	٦	٣.٩٨	٠.٧٧٧	٧٩.٦١	١٥.٧١٦	٠.٠٠٠
٨	زيادة القدرة على تحليل بنود استخدامات الموازنة العامة في مراحل ما قبل الاعتماد النهائي.	٠.٠٠٠	٧	٣.٩٧	٠.٧٢	٧٩.٤٨	١٦.٨٣٩	٠.٠٠٠
٢	الحكم على مدى امتثال الحكومة والجهات التنفيذية للموازنة العامة المصادق عليها.	٠.٠٠٠	٨	٣.٩٧	٠.٦٤٩	٧٩.٣٥	١٨.٥٦٨	٠.٠٠٠
٧	سرعة تفهم المستخدمين العاديين لمبررات التعديلات على بنود استخدامات الموازنة العامة الأصلية.	٠.٠٠٠	٩	٣.٨٧	٠.٨١٢	٧٧.٤٢	١٣.٣٦٢	٠.٠٠٠
	جميع الفقرات	٠.٠٠٠		٤.٠٢	٠.٤٩٧	٨٠.٣٢	٢٥.٤٥١	٠.٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "٠.٠٥" ودرجة حرية "١٥٤" تساوي ١.٩٨.

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

٤. يساعد تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة على زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة ورفع درجة كفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية للدولة عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٨) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأقل كما يلي:

١. في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "٨٥.٤٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة.

٢. في الفقرة رقم "١٢" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٦٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على حماية أصول الدولة المالية من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.

٣. في الفقرة رقم "١٥" بلغ الوزن النسبي "٨١.٩٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على تمكين الحكومة من تخطيط وبرمجة خططها وأنشطتها واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنها.

٤. في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "٨١.٠٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على تجنب الازدواجية في تخصيص استخدامات الموازنة العامة بين القطاعات.

٥. في الفقرة رقم "٦" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على القدرة على تقييم الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية بدقة.

٦. في الفقرة رقم "١٤" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على القدرة على تقييم درجة كفاءة بنود استخدامات الموازنة العامة في تحقيق أهدافها.

٧. في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٥٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على إحكام الرقابة المالية على تنفيذ بنود استخدامات الموازنة العامة.
٨. في الفقرة رقم "١١" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٥٢%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على تحقيق سهولة وصف وتتبع حركة النشاط المالي والاقتصادي للقطاع العام على مستوى الدولة.
٩. في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "٨٠.٢٦%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على إحكام الرقابة الإدارية على جهات تنفيذ الموازنة العامة.
١٠. في الفقرة رقم "٧" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٣٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على التحقق من مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتعليمات والقواعد المالية والإدارية ذات الشأن.
١١. في الفقرة رقم "٤" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٢٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على رفع درجة كفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية للدولة.
١٢. في الفقرة رقم "١٣" بلغ الوزن النسبي "٧٩.٢٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على دقة وسلامة تنفيذ بنود الأنشطة والبرامج الواردة ضمن استخدامات الموازنة العامة.
١٣. في الفقرة رقم "٩" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٨٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على زيادة ضبط وترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية المتشعبة والمنتشرة في مناطق جغرافية مختلفة.
١٤. في الفقرة رقم "١٠" بلغ الوزن النسبي "٧٧.٨١%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على تنمية سلوكيات واتجاهات ايجابية للموظف العام نحو فلسفة وأبعاد التخطيط والرقابة.

١٥. في الفقرة رقم "٨" بلغ الوزن النسبي "٧٤.٨٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة يساعد على إشراك المستخدم العادي في الرقابة على أصول وممتلكات الوحدات الحكومية والدولة.

ويرى الباحث أن أعلى درجات التأثير كانت في الفقرة (١) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٨٥.٤٢%" قدرة تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة على المساعدة على زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة من وجهة نظر المبحوثين بينما بلغت أدنى درجات التأثير في الفقرة رقم (٨) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٧٤.٨٤%" قدرة تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة على المساعدة على سرعة إشراك المستخدم العادي في الرقابة على أصول وممتلكات الوحدات الحكومية والدولة وكلاهما درجتي ارتباط مرتفعتين وهذا الأمر انعكاس طبيعي للدور المتوقع أن يلعبه التخطيط والرقابة حال تم اعداد التقارير المالية على أساس معايير المحاسبة المالية الدولية في القطاع العام وتم استخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة في الإفصاح عنها.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة) تساوي ٤.٠٢ وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة "٣"، والانحراف المعياري يساوي ٠.٥٠١ والوزن النسبي يساوي ٨٠.٣٥% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٥.٢٩٦ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨، والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة يساعد على زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة و رفع درجة كفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية للدولة عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

جدول رقم (١٨)

تحليل فقرات المحور الرابع (تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
١	زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة.	٤.٢٧	٠.٦١٧	٨٥.٤٢	٢٥.٦٤٧	٠.٠٠٠٠	١
١٢	حماية أصول الدولة المالية من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.	٤.٢٣	٠.٨٠٤	٨٤.٦٥	١٩.٠٧٣	٠.٠٠٠٠	٢
١٥	تمكين الحكومة من تخطيط وبرمجة خططها وأنشطتها واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنها.	٤.١	٠.٨١٢	٨١.٩٤	١٦.٨١٥	٠.٠٠٠٠	٣
٣	تجنب الازدواجية في تخصيص استخدامات الموازنة العامة بين القطاعات.	٤.٠٥	٠.٧٣٧	٨١.٠٣	١٧.٧٧١	٠.٠٠٠٠	٤

م	الفقرات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة	الترتيب
٦	القدرة على تقييم الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية بدقة.	٤.٠٥	٠.٦٩٦	٨٠.٩	١٨.٦٨٥	٠.٠٠٠	٥
١٤	القدرة على تقييم درجة كفاءة بنود استخدامات الموازنة العامة في تحقيق أهدافها.	٤.٠٥	٠.٧٠٦	٨٠.٩	١٨.٤٤٤	٠.٠٠٠	٥
٢	إحكام الرقابة المالية على تنفيذ بنود استخدامات الموازنة العامة.	٤.٠٣	٠.٦٥٤	٨٠.٥٢	١٩.٥٢٤	٠.٠٠٠	٦
١١	سهولة وصف وتتبع حركة النشاط المالي والاقتصادي للقطاع العام على مستوى الدولة.	٤.٠٣	٠.٧٨١	٨٠.٥٢	١٦.٣٥٦	٠.٠٠٠	٧
٥	إحكام الرقابة الإدارية على جهات تنفيذ الموازنة العامة.	٤.٠١	٠.٨٢٢	٨٠.٢٦	١٥.٣٤٧	٠.٠٠٠	٨
٧	التحقق من مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتعليمات والقواعد المالية والإدارية ذات الشأن.	٣.٩٧	٠.٧٧٦	٧٩.٣٥	١٥.٥١٧	٠.٠٠٠	٩
٤	رفع درجة كفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية للدولة.	٣.٩٦	٠.٧٠١	٧٩.٢٣	١٧.٠٦٢	٠.٠٠٠	١٠
١٣	دقة وسلامة تنفيذ بنود الأنشطة والبرامج الواردة ضمن استخدامات الموازنة العامة.	٣.٩٦	٠.٦٥٤	٧٩.٢٣	١٨.٣١٤	٠.٠٠٠	١٠
٩	زيادة ضبط وترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية المنتشرة والمنشعبة في مناطق جغرافية مختلفة.	٣.٩٤	٠.٨٤٧	٧٨.٨٤	١٣.٨٤٦	٠.٠٠٠	١١
١٠	تنمية سلوكيات واتجاهات ايجابية للموظف العام نحو فلسفة وأبعاد التخطيط والرقابة.	٣.٨٩	٠.٧٨٦	٧٧.٨١	١٤.١٠٣	٠.٠٠٠	١٢
٨	إشراك المستخدم العادي في الرقابة على أصول وممتلكات الوحدات الحكومية والدولة.	٣.٧٤	٠.٨٩٦	٧٤.٨٤	١٠.٣٠٧	٠.٠٠٠	١٣
	جميع الفقرات	٤.٠٢	٠.٥٠١	٨٠.٣٥	٢٥.٢٩٦	٠.٠٠٠	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "٠.٠٥" ودرجة حرية "١٥٤" تساوي ١.٩٨.

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

ثالثاً: اختبار فروض الدراسة.

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq ٠.٠٥$) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة".

- الفروض الفرعية:

١- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq ٠.٠٥$) لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت كمتغير مستقل على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع والنتائج موضحة في جدول رقم (١٩) كما يلي:

جدول رقم (١٩)

تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعيارية Beta	قيمة t	القيمة الاحتمالية sig.	دال / غير دال
الثابت	١.٥١٠	٠.٢٩٠		٥.٢١٤	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.٦٠٩	٠.٠٧٠	٠.٥٧٦	٨.٧١٢	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
تحليل التباين ANOVA						
قيمة اختبار F = ٧٥.٨٩٦			القيمة الاحتمالية = ٠.٠٠٠			
قيمة معامل الارتباط R = ٠.٥٧٦			قيمة معامل التفسير R ² = ٠.٣٣٢			

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

تبين النتائج ان قيمة F المحسوبة تساوي ٧٥.٨٩٦ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان هناك أثر لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وتبين النتائج ان قيمة معامل الارتباط تساوي ٠.٥٧٦ ومعامل التحديد يساوي ٠.٣٣٢ مما يدل على ان عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت يؤثر على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بنسبة ٣٣.٢% والباقي يرجع إلى متغيرات غير داخلية في النموذج.

٢- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥ α) لعرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

الإنترنت كمتغير مستقل على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع والنتائج موضحة في جدول رقم (٢٠) كما يلي:

جدول رقم (٢٠)

تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعيارية Beta	قيمة t	القيمة الاحتمالية sig.	دال غير دال
الثابت	١.٦٠٥	٠.٢٤٢		٦.٦٢٨	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.٥٩٦	٠.٠٥٩	٠.٦٣١	١٠.٠٤٨	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
تحليل التباين ANOVA						
قيمة اختبار F = ١٠٠.٩٥٧			القيمة الاحتمالية = ٠.٠٠٠			
قيمة معامل R = ٠.٦٣١			قيمة معامل التفسير R ² = ٠.٣٩٨			

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

تبين النتائج ان قيمة F المحسوبة تساوي ١٠٠.٩٥٧ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان هناك اثر لعرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وتبين النتائج ان قيمة معامل الارتباط تساوي ٠.٦٣١ ومعامل التحديد يساوي ٠.٣٩٨ مما يدل على ان عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت يؤثر على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بنسبة ٣٩.٨% والباقي يرجع إلى متغيرات غير داخلية في النموذج.

٣- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥ ≤ α) لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت كمتغير مستقل على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع والنتائج موضحة في جدول رقم (٢١) كما يلي:

جدول رقم (٢١)

تحليل الانحدار الخطي البسيط (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعيارية Beta	قيمة t	القيمة الاحتمالية sig.	دال غير دال
الثابت	٠.٨٩٢	٠.٢٠٩		٤.٢٥٩	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.٧٧٨	٠.٠٥٢	٠.٧٧٢	١٥.٠٤٦	٠.٠٠٠	دال عند ٠.٠٥
تحليل التباين ANOVA						
قيمة اختبار F=٢٢٦.٣٦٨			القيمة الاحتمالية=٠.٠٠٠			
قيمة معامل R = ٠.٧٧٢			قيمة معامل التفسير R ² = ٠.٥٩٧			

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

تبين النتائج ان قيمة F المحسوبة تساوي ٢٢٦.٣٦٨ والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان هناك أثر لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وتبين النتائج ان قيمة معامل الارتباط تساوي ٠.٧٧٢ ومعامل التحديد يساوي ٠.٥٩٧ مما يدل على ان عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت يؤثر على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بنسبة ٥٩.٧% والباقي يرجع إلى متغيرات غير داخلية في النموذج.

- اختبار الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥ α) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة (عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت، عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت، عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) على المتغير التابع (تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)، وتبين نتائج التحليل جدول رقم (٢٢) أن معادلة الانحدار جيدة حيث أن

قيمة F المحسوبة تساوي ٧٩.٦٢٢ وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥ حيث أن القيمة الاحتمالية لها تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥.

ومن خلال معاملات المتغيرات المستقلة الموجودة في عمود Beta بعد أن تم تحويلها إلى علامات معيارية Standardization يتبين أن أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على المتغير التابع هو (عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) حيث بلغت قيمة $Beta = ٠.٦٤٣$ وأقلها متغير (عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) حيث بلغت قيمة $Beta = ٠.٠٦٦$ ، كما بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (التفسير) $R^2 = ٠.٦٠٥$ والقيمة الاحتمالية المقابلة له بلغت ٠.٠٠٠٠ مما يدل على أن نسبة التباين الذي تفسره المتغيرات المستقلة التي دخلت معادلة الانحدار من تباين المتغير التابع عالية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ وتساوي ٦٠.٥%.

ويلاحظ أن المتغيرات المستقلة التي لها تأثير غير إيجابي هي (عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت، عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) حيث أن القيمة الاحتمالية لكل منهما أكبر من ٠.٠٥. أما متغير (عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) فهو دال إحصائياً حيث أن القيمة الاحتمالية له يساوي ٠.٠٠٠٠ وهو أقل من ٠.٠٥.

ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي:

(١) نموذج معادلة الانحدار الخطي المتعدد:

$$Y = \text{constant} + b_1 \times X_1 + b_2 \times X_2 + b_3 \times X_3 + E$$

حيث أن:

- Y: المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.
X1: عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت.
X2: عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت.
X3: عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت.
E: تمثل الخطأ العشوائي.
b1 ... b5: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

(٢) معادلة انحدار تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة على المتغيرات المستقلة (عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت، عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت، عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت) هي كما يلي:

$$\hat{Y} = 0.601 + 0.136 X_1 + 0.062 X_2 + 0.648 X_3$$

جدول رقم (٢٢)

تحليل الانحدار الخطي المتعدد (المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة)

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعيارية Beta	قيمة t	القيمة الاحتمالية sig.	دال غير دال
الثابت	٠.٦٠١	٠.٢٣٨		٢.٥٢٣	٠.٠١٣	دال عند ٠.٠٥
عرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.١٣٦	٠.٠٧٦	٠.١٢٩	١.٧٨٣	٠.٠٧٧	غير دال عند ٠.٠٥
عرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.٠٦٢	٠.٠٧٩	٠.٠٦٦	٠.٧٩	٠.٤٣١	غير دال عند ٠.٠٥
عرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت	٠.٦٤٨	٠.٠٧٨	٠.٦٤٣	٨.٣٢٥	٠	دال عند ٠.٠٥
تحليل التباين ANOVA						
			قيمة اختبار F = ٧٩.٦٢٢			
			قيمة معامل R = ٠.٧٨٣			
			القيمة الاحتمالية = ٠.٠٠٠			
			قيمة معامل التفسير المعدل R ² = ٠.٦٠٥			

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي

الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة والنتائج والتوصيات

تمهيد.

يسعى الباحث من خلال تقديم خلاصة البحث واستعراض أهم نتائجه من واقع الدراسة الميدانية وربطها بالاطار النظري له إلى وضع التوصيات النهائية. ومن أجل ذلك فقد قام الباحث بتقسيمها على النحو التالي:

أولاً: الخلاصة.

ثانياً: نتائج البحث.

ثالثاً: التوصيات.

أولاً: خلاصة البحث.

هدف هذا البحث إلى قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

ولأغراض تحقيق ذلك وبعد استعراض ومناقشة أدبيات البحث فقد قام الباحث بتحديد مفهوم مقترح للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs تمثل في "قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة"

وقد تضمن البحث مناقشة الاتجاهات الحديثة للعرض والإفصاح المالي في القطاع العام ومناقشة أهم المفاهيم المعاصرة للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وأنواعه وطرقه ومن ثم عرض وتحليل طبيعة إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، ومناقشة انعكاسات تكنولوجيا المعلومات على النظم المحاسبية في القطاع العام وتحدياتها مع وضع تصورات عملية للتغلب عليها.

ومن ثم ولأغراض القيام بدراسة ميدانية لقياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة فقد قام الباحث بتحديد ثلاثة متغيرات مستقلة تمثل الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس

الاستحقاق وهي الإفصاح الإلكتروني عن القوائم المالية والإفصاح الإلكتروني عن بيانات ومعلومات القطاع العام المالية والإفصاح المالي عن معلومات الموازنة العامة وكذلك تحديد المتغير التابع بتخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة وكلها مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود أثر وعلاقة قوية بين كل من الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق و تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة وأوصى الباحث بإعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على الاستحقاق وكذلك تبني الأساليب العصرية المبنية على التكنولوجيا في الإفصاح عنها للجمهور.

ثانياً: نتائج البحث.

في ضوء ما تقدم ومن خلال التحليل النظري والميداني يمكن استعراض أهم النتائج التي توصل إليها الباحث على النحو التالي:

١. نتائج اختبار الفروض:

يمكن استعراض نتائج اختبار فروض البحث على النحو التالي:

- نتيجة اختبار الفرض الرئيس:

ينص الفرض الرئيس على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة"

وبناءً على نتيجة التحليل الإحصائي فقد تم رفض الفرض العدمي وبالتالي قبول البديل والمتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة"

وبناءً على نتيجة التحليل الاحصائي فقد تم رفض الفرض العدمي وبالتالي قبول البديل والمتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني على انه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض معلومات القطاع العام المالية المستخرجة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة"

وبناءً على نتيجة التحليل الاحصائي فقد تم رفض الفرض العدمي وبالتالي قبول البديل والمتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض المعلومات المالية حول القطاع العام المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة"

وبناءً على نتيجة التحليل الاحصائي فقد تم رفض الفرض العدمي وبالتالي قبول البديل والمتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

٢. النتائج العامة:

- تؤدي عملية إعداد التقارير المالية بالطرق الاحصائية التقليدية في القطاع العام على أساس النقد المحاسبي وبما تحويه من الاختلافات والتباينات الوقتية الموجودة بين القوانين والقواعد والاجراءات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية العاديين وصعوبة إجراء التحليلات والمقارنات اللازمة للقرارات المالية المختلفة.

- يعاني الافصاح المالي التقليدي عن البيانات المالية في القطاع العام من العديد من أوجه القصور تجعله عاجزاً عن مواكبة التغيرات التكنولوجية التي طرأت في البيئة الاقتصادية

ويحد من قدرة وصول المستخدم العادي للبيانات المالية المفصّل عنها والاستفادة المثلى منها.

- يعتبر مفهوم الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق من المفاهيم الجديدة والعصرية وقد واكب هذا البحث التطورات العالمية الحديثة في مجال بحوث المحاسبة في القطاع العام والتي تركز على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق ومدى إمكانية تطبيقها والاستفادة منها في تخطيط ورقابة مقومات الاقتصاديات الوطنية.
- يعتبر إعادة توجيه المحاسبة في القطاع العام نحو التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات الإصلاح المالي المعاصرة نحو تحقيق الشفافية واحكام الضبط المالي في القطاع العام.
- تتفاوت درجات واجراءات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من دولة لأخرى فبعض الدول تقوم بتطبيقها على مستوى الدولة وبشكل مركزي بينما شرعت دول أخرى في تطبيقها على مستويات محلية.

٣. النتائج المتعلقة بتحقيق اهداف البحث:

الهدف الأول: تحديد مفهوم الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

تم تحقيق هذا الهدف من خلال تقديم الباحث لتعريف وصفي مقترح لمفهوم الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs متمثلاً في أنه قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة.

الهدف الثاني: بيان أهمية الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

تم تحقيق هذه الهدف من خلال استعراض ما يواجهه النموذج التقليدي للإفصاح المالي عبر التقارير المطبوعة من قصور شديد وما ترتب عليه من عجز في توفير معلومات مالية ملائمة وفي الوقت المناسب لمستخدمي التقارير والقوائم المالية العصريين في القطاع العام والتي تمثل التكنولوجيا والإنترنت ركيزة أساسية في حياتهم وتعاملاتهم اليومية واستعراض دور المهتمين بمهنة المحاسبة في متابعة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال للبحث في ظل هذه الثورة التكنولوجية عن طرق وأساليب إفصاح جديدة وغير تقليدية.

الهدف الثالث: تقديم تصور للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

تم تحقيق هذا الهدف من خلال استعراض مكونات الإفصاح المالي المستندة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمتمثلة في القوائم المالية الرئيسية وإيضاحاتها، وقد قام الباحث باستعراض محتوياتها وإضافة مرفق بالبحث يوضح نماذج عملية عنها.

الهدف الرابع: قياس أثر مكونات الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

تم تحقيق هذا الهدف من خلال اجراء دراسة ميدانية على عينة من المبحوثين من ذوي الخبرة والكفاءة والعاملين في درجات وظيفية مرموقة في وزارة المالية الفلسطينية وديوان الرقابة الادارية والمالية وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية وإيجابي كبير للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومكوناته يؤدي إلى رفع فعالية تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: التوصيات

- على ضوء ما اسفرت عنه نتائج البحث النظرية والميدانية فإن الباحث يوصي بما يلي:
- يوصي الباحث بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق في إعداد البيانات المالية في القطاع العام لما لذلك من آثار ايجابية كبيرة على ضبط وتخطيط استخدامات الموازنة العامة وتوفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات مالية ملائمة لقرارات المستخدم العادي.
- يوصي الباحث بتبني أسلوب الإفصاح المالي الإلكتروني في الإفصاح عن البيانات المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق لما لذلك من آثار ايجابية كبيرة في تحقيق المواصفات النوعية للمعلومات المالية وإتاحة بيانات مالية موحدة ملائمة لقرارات المستخدمين العاديين في آن واحد دون التمييز بينهم.
- يوصي الباحث بإعادة تقييم للتشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير أداء مؤسسات القطاع العام والتحديث المستمر لها سيما ما يتعلق بالنظام المالي وتبني أساس الاستحقاق وهو الأكثر ملائمة لتطبيقات الموازنة العامة الحديثة مثل موازنة البرامج والاداء وموازنة التخطيط والبرمجة.
- يوصي الباحث بالعمل على تزويد مؤسسات القطاع العام بوسائل التكنولوجيا الحديثة ودعم وجود إدارة مستقلة فيها للإفصاح المالي الإلكتروني في وزارة المالية والجهات ذات الشأن

وتزويدها بكادر بشري وتأهيله مهنيا وفنيا للاضطلاع بمهام اعداد القوائم المالية في اطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والافصاح المالي الالكتروني عنها.

- يوصي الباحث بالعمل المستمر على متابعة مستجدات العلوم وتكنولوجيا المعلومات وتبني الاساليب العصرية في مخاطبة المستخدم العادي للبيانات المالية وتوفير أدوات ودعائم تطبيق ما تطرق إليه الباحث من إجراءات وتوصيات متعلقة بتطوير الافصاح المالي الالكتروني في القطاع العام.

كما ويوصي الباحث بإجراء البحوث المستقبلية التالية:

- التكامل بين حوسبة الموازنة العامة والافصاح المالي الالكتروني في القطاع العام.
- قياس أثر استخدام أدوات التكنولوجيا النقالة على كفاءة الافصاح المالي في القطاع العام.
- دراسة أثر التكامل بين كل من الافصاح المالي والافصاح غير المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- دراسة وتحليل معوقات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في البيئة العربية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

أ- الكتب:

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، طبعة ٢٠١٠.
- ٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، إصدار ٢٠١٥، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥.
- ٣- إسماعيل حسين أحمر، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣.
- ٤- أكرم إبراهيم حماد، "المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق"، ط٢، مكتبة المكتبة للنشر والطباعة والتوزيع، فلسطين، ٢٠١٧.
- ٥- أكرم إبراهيم حماد، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية" ط٢، جامعة الأقصى، فلسطين، ٢٠٠٤.
- ٦- حسين القاضي ومأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٧-٢٠٠٨.
- ٧- حسين حريم، "مبادئ الإدارة الحديثة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦.
- ٨- حسين شرف وجمال عوض، "الموازنات التخطيطية" كلية التجارة. جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
- ٩- ديلويت "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نحو إدارة مالية متطورة " إصدارات ديلويت أند توش، الشرق الأوسط، ٢٠١٥.
- ١٠- ذوقان عبيدات، وعبد الرحمن عدس، وكايد عبد الخالق، "البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه"، عمان، دار الفكر، ٢٠٠١.
- ١١- سليمان اللوزي وآخرون، "إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق"، دار المسيرة للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٧.
- ١٢- سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة النفقات العامة- الإيرادات العامة - الميزانية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠.
- ١٣- سوسن الشمراي، "موازنة البرامج والأداء - المفاهيم والتطبيق"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك سعود، السعودية، ٢٠١٠.

- ١٤- سيد أحمد عبد العاطي وآخرون ،"المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية" جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٧.
- ١٥- السيد عطية عبد الواحد "الموازنة العامة للدولة"، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، ط١، ١٩٩٦.
- ١٦- صالح العامري وطاهر الغالبي "الإدارة والأعمال" ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
- ١٧- صالح حمد العساف، "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية" ، الرياض: مكتبة العبيكان، ١٩٩٥.
- ١٨- صبحي جبر العتيبي، "تطور الفكر والأساليب في الإدارة" ، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥.
- ١٩- عبد الفتاح مطر، "الحكومة الإلكترونية بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.
- ٢٠- عبد الله عبد السلام أحمد، "مراجعة الحسابات الختامية وتدقيق الحسابات في الوحدات الحكومية" ، جمعية إدارة الأعمال العربية، بدون جهة نشر، بدون سنة نشر.
- ٢١- عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات المالية العامة" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥.
- ٢٢- عبد الملك منيس "ميزانية الدولة والسياسة المالية"، مكتبة الأنجلو، القاهرة، بدون سنة نشر.
- ٢٣- عبد الهادي مقبل، "المالية العامة" ، ط٤، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠١٤.
- ٢٤- عصام الدين محمد متولي و آدم محمد الهادي " المحاسبة الحكومية والقومية" ، ط٢، غير محدد الناشر، ٢٠٠٢.
- ٢٥- علي محمد منصور، "مبادئ الإدارة - أسس ومفاهيم" ، ط١، مجموعة النيل للطباعة والنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٩.
- ٢٦- فريد مطير، " المحاسبة الحكومية" ، مكتبة آفاق، فلسطين، ٢٠١٤.
- ٢٧- ماجد صبيح وآخرون "الاقتصاد الفلسطيني" ، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
- ٢٨- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

- ٢٩- محمد إبراهيم الجاك، "المحاسبة الحكومية والقومية"، ط٢، مطبعة جي تاون، الخرطوم، ٢٠٠٧.
- ٣٠- محمد بهجت كشك، "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية"، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية. مصر، ١٩٩٦.
- ٣١- محمد الصيرفي " الإدارة الالكترونية" ، دار الفكر الجامعي، جمهورية مصر العربية، بدون سنة نشر.
- ٣٢- محمد جمال هلالي، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، ط ١، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- ٣٣- محمد سالم برهان، " أنظمة المعلومات الإدارية" ، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٥، القوائم المالية المفاهيم والتحليل، بدون ناشر، بدون سنة نشر.
- ٣٤- محمد شاکر عصفور، " أصول الموازنة العامة" ، ط ٥ ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، ٢٠١٣.
- ٣٥- محمد هلالي، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠٢.
- ٣٦- يسري أبو العلا وآخرون، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، جامعة بنها، دار العلوم للنشر، مصر، ٢٠٠٣.
- ٣٧- عالم المحاسبة، "الأركان الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي"، بدون اسم ناشر، ٢٠١٣، مستخرج من:
http://3alm-al-mohasba.blogspot.com/2013/04/blog-post_2128.html.

ب- الدوريات والمجلات العلمية:

- ١- إبراهيم محمد علي وصالح الجزراوي وسلمان عبد الهادي، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد ٢، عدد ٣، ٢٠١٢.
- ٢- أحمد بسيوني محمد شحاتة، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقا لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد (٥٠)، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠١٣.

- ٣- أحمد حلمي جمعة، "تأثير مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي على تحسين شفافية ونوعية التقارير المالية في القطاع العام على نطاق عالمي - دراسة تحليلية مقارنة"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن والسبعون، السنة الخمسون، جمهورية مصر العربية، ٢٠١١.
- ٤- أحمد زكريا زكي، "نحو مدخل مقترح لتنظيم وترشيد الإفصاح عن التقارير المالية عبر الإنترنت"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ٢٠٠٨.
- ٥- أحمد وجيه الدباغ، وأنصاف محمود دلال باشي "دور الإفصاح الإلكتروني في تحقيق السوق المالي الكفؤ: سوق الأسهم السعودي أنموذجاً"، **مجلة تنمية الرافدين**، مجلد ٣٥، ملحق ١١٣، العراق، ٢٠١٣، مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/625447>.
- ٦- أكرم يوسف النجداوي، "الرقابة على أنظمة التشغيل الالكترونية المطبقة في الحكومة الالكترونية الأردنية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة**، العدد الثاني، المجلد الثالث، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ابريل ٢٠١٢.
- ٧- أمال محمد عوض "تحليل أثر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية باستخدام الأجهزة الذكية على قرارات المستثمرين في البورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي - مصر**، مجلد ١٧ عدد خاص، ٢٠١٣، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/474275>
- ٨- أمين السيد أحمد لطفي، "التقرير عن مصداقية وأمن النظم"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة العاشرة، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٠، كلمة رئيس التحرير.
- ٩- أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"، **الدار الجامعية**، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٥.
- ١٠- توفيق عبد المحسن الخيال، "العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الإنترنت دراسة تطبيقية"، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، م ٢٣، ٢٤، السعودية، ٢٠٠٩.

- ١١- جعفر معروف صوالحة وآخرون، "تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات الخصخصة"، دراسة تطبيقية في الأردن ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع ٣٦ ، بغداد، ٢٠١٣.
- ١٢- جليلة عيدان الذهبي، "أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ استراتيجيات التنافسية" - دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، اصدار ١٥، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٩.
- ١٣- حسن عبد الكريم سلوم ومحمد خالد المهاني "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة" ، دراسة ميدانية للموازنة العراقية ، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ع ٦٤، ٢٠٠٧، مسترجع من:
<http://search.mandumah.com/Record/420933>
- ١٤- حسن علي محمد سويلم، "مدى الحاجة لتطوير أساليب تقييم فعالية الإنفاق الحكومي"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠٠٥.
- ١٥- حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي، "دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي" مجلة مركز دراسات الكوفة، ISSN19937016، مجلد ١، عدد ٣٢، العراق، ٢٠١٤.
- ١٦- خالد زكريا أمين، "اللامركزية المالية كمدخل للتنمية في مصر: المتطلبات وإشكاليات التطبيق" مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد السابع، العدد الأول، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠٠٦.
- ١٧- ريباز محمد حسين محمد، "الافصاح الإلكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المستثمرين والمحليين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، ISSN: 18131719 المجلد: ١ الاصدار: ٣٧، جامعة تكريت، العراق، ٢٠١٧.
- ١٨- الست فاطمة عبد الجواد، "أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية والأمور المالية"، منشورات الهيئة العامة للضرائب العراقية، ٢٠١٣، مسترجع من:

<http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=15>.

- ١٩- سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد العطار، "نظام موازنة الأساس الصفري ودوره الفاعل في اختيار البديل الأفضل لترشيد الانفاق الحكومي- دراسة تطبيقية في بلدية مدينة السماوة"، **مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية**، مجلد ٢٣، عدد ٤٦، كانون الأول ديسمبر ٢٠١٦، ص ٦٢.
- ٢٠- شحاتة، أحمد بسيوني محمد، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقا لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، المجلد (٥٠)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠١٣.
- ٢١- صالح حامد محمد علي، " تحديات النظام الحكومي لمشروع الحكومة الإلكترونية بالسودان - دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٣.
- ٢٢- صدام محمد وحسين محمود علي إبراهيم، "المحاسبة ومواكبة التطور الاقتصادي والتكنولوجي - سلسلة الاتجاهات الحديثة في المحاسبة"، ط ١، بغداد، العراق، ٢٠١١.
- ٢٣- صلاح وهيب عبد الغني، "عجز الموازنة العامة في مصر (الأسباب وطرق العلاج) خلال الفترة (١٩٨٩/١٩٩٠ - ٢٠٠٤/٢٠٠٥)"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، مجلد ٢٠، عدد ٢، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٠٦.
- ٢٤- طه زكريا أبو كريشة، "أثر تكنولوجيا المعلومات على دور المحاسبين وفعالية نظام المعلومات المحاسبي تدعيم أم تهديد تطوير أم تبديد"، **المجلة العلمية**، العدد السادس والخمسون، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، يونيو ٢٠١٤.
- ٢٥- طه محسن عبد الله وسالم عواد هادي، "التدقيق الداخلي لوحدات الإنفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية"، **مجلة الدراسات المحاسبية والمالية**: ISSN: 18189431، المجلد: ١٢ الاصدار: ٣٩ الصفحات: ١٠٩-١٢٥، جامعة بغداد، جمهورية العراق، ٢٠١٧.

- ٢٦- عادل حسين ثابت أحمد، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL والأثر على الإفصاح والشفافية وقرارات المستثمرين"، **مجلة الفكر المحاسبي**، مصر، مج ١٧ عدد خاص، ٢٠١٣، مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/474293>
- ٢٧- عائشة بنت أحمد الحسيني، وشذا بنت عبد المحسن الخيال، "أثر تطبيق أنظمة الإدارة الالكترونية على الأداء الوظيفي، دراسة ميدانية على موظفات العمادات في جامعة عبد العزيز بجدة"، **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة**، العدد العاشر، جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٣.
- ٢٨- عبد الباسط علي جاسم، "الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في التشريع العراقي"، **مجلة الرافدين للحقوق**، المجلد ١٢، العدد، ٤٦، العراق، ٢٠١٠.
- ٢٩- عبد الجابر طه ، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية"، **مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي - جامعة الأزهر**، مصر، مج ٣، ع ٩، ١٩٩٩، مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/61342>.
- ٣٠- عبد الرحيم خليل، "دور السياسات العامة في تحقيق أهداف التنمية الإدارية : مدخل تطوير الخدمات الحكومية"، **المجلة العلمية**، العدد الثالث والخمسون، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠١٢.
- ٣١- عبد الغني، صلاح وهيب، : "عجز الموازنة العامة في مصر (الأسباب وطرق العلاج) خلال الفترة (١٩٨٩/١٩٩٠ - ٢٠٠٤/٢٠٠٥)" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، مجلد ٢٠، عدد ٢، كلية التجارة ، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية، ديسمبر ٢٠٠٦.
- ٣٢- عبد اللاه فراج عبد الرحيم ليثي وأحمد أشرف عبد الحميد، " تطوير نماذج التقارير المالية لأغراض المتابعة وتقويم الأداء في ظل اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية" ، **المجلة العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثالث والخمسون، جمهورية مصر العربية ، ديسمبر ٢٠١٢.
- ٣٣- عبد الله فيصل محمد علام، "دور المواطن في صنع السياسات العامة في مصر - دراسة في الأساليب والآليات"، **المجلة العلمية** ، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، العدد الواحد والخمسون، ديسمبر ٢٠١١.
- ٣٤- غازي عبد العزيز سليمان البياتي "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية " **مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية**، العدد ٢، المجلد ٢، جامعة كركوك، العراق، ٢٠٠٧.

- ٣٥- كارم محمود محمد محمد، "التخطيط المالي والموازنة العامة للدول"، مجلة التنمية الإدارية، مصر، س ٢٦، ع ١١٣، ٢٠٠٦، ص ٣٨، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/95756>.
- ٣٦- كامل العضاض، "كتب وقراءات الموازنة العامة للدولة: مفهومها وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة"، مجلة المستقبل العربي، عدد ٣٧١، بيروت، لبنان، ٢٠٠١.
- ٣٧- كريمة علي كاظم الجوهري، "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة - دراسة تحليلية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، ع ٩٠، العراق، ٢٠١١.
- ٣٨- لطيف قيطيم زيود ونغم أحمد فواد حسان مكية "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٩) العدد ١، سوريا، ٢٠٠٧.
- ٣٩- ماجد الهاجري، "واقع تطبيق معايير امن المعلومات في القطاع الحكومي بدولة الكويت" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الخمسون، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يوليو ٢٠١٣.
- ٤٠- محجوب عبد الله حامد، "نحو التحول للحكومة الالكترونية وأثره على نظام المحاسبة الالكترونية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ع ١، ج ٢، ٢٠١٢.
- ٤١- محمد زيدان إبراهيم والي ومحمد سامي محمد، علي " دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في تخفيض المخاطر في ظل ظروف عدم التأكد لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، مج ١٧ عدد خاص، ٢٠١٣، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/474282>
- ٤٢- محمد علي العمري، "مظاهر الثورة الرقمية ونتائجها"، مجلة Aclamonline، ع ٢٦، السنة الرابعة، نوفمبر - ديسمبر ٢٠٠٥.
- ٤٣- محمد فاضل نعمة الياسري، "اللامركزية المالية ومدى إمكانية تطبيقها في العراق في ظل تخصيصات الموازنة العامة للدولة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد: ٢٦٨ الإصدار: ٢٤، جامعة بابل، جمهورية العراق، ٢٠١٧.

- ٤٤- محمد نجيب زكي حمد، "دراسة تحليلية لتأثير منظومة الحكومة الالكترونية على تطوير نظام المعلومات المحاسبية الحكومية" *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة بجامعة عين شمس، ع ١، ٢٠٠٤.
- ٤٥- محمد ياسين الرحاحلة، "دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد ٢، عدد ٢، عمان، ٢٠٠٦.
- ٤٦- مدثر طه أبو الخير، "أثر المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة بجامعة طنطا، ع ٢، ٢٠٠٧.
- ٤٧- مصطفى التهامي مصطفى، "الموازنة العامة للدولة بين الشفافية والرقابة"، *التنمية الإدارية*، مصر، س ٢٨، ع ١٣٢، ٢٠١١، مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/117408>
- ٤٨- منى أحمد عصام ماهر، وهيئة التحرير "إطار مقترح لنظم المعلومات في مجال تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة باستخدام شبكات المعلومات"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر*، مج ٣٠، ع ١، ٢٠٠٦.
- ٤٩- منى حيدر عبد الجبار الطائي، "متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة"، *مجلة المحاسب*، مجلد ٢٣، عدد ٤٦، ISSN 2415-4849، *مجلة فصلية علمية محكمة صادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين - المركز العام، جمهورية العراق*، ديسمبر، ٢٠١٦.
- ٥٠- ناجي شايب الركابي، "الموازنة التعاقدية أداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية" *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد الثاني والخمسون، بغداد، العراق، ٢٠١٧.
- ٥١- ناظم حسن رشيد، "دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الإلكترونية" *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد ٧، العدد ٢٣، جامعة تكريت، العراق، ٢٠١١.
- ٥٢- نبيل علي ونادية حجازي، "الفجوة الرقمية: رؤية عربية لمجتمع المعرفة"، *عالم المعرفة*، الكويت، ٢٠٠٥.

٥٣- نجم عبد عليوي، "دراسة وتحليل هيكل الموازنة العامة لدولة العراق من ٢٠٠٣-٢٠٠٧"،
مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: ٢ الإصدار: ١٣ ،
جامعة الكوفة، العراق، ٢٠٠٩.

٥٤- نشوى أحمد الجندي، "أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة
الشاملة"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد
الثامن، جمهورية مصر العربية، يناير، ٢٠١١.

٥٥- نصر طه أحمد عرفة ومجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، "الإفصاح المالي من خلال
الإنترنت وجهة نظر المستخدمين في البيئة المصرية - دراسة ميدانية"،
مجلة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ع ٢ ، م ٥١ ، جمهورية
مصر العربية، ٢٠١٤.

٥٦- نعمان صلاح الدين محمد عامر، "تقييم مدى فاعلية الإفصاح المحاسبي
الإلكتروني: دراسة اختباريه، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة،
جامعة الزقازيق، مصر، مج ٢٨ ، ع ٢ ، ٢٠٠٦، مسترجع
من <http://search.mandumah.com/Record/151325>.

٥٧- هيثم محمد البسيوني، "الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة
المعلومات المحاسبية - دراسة نظرية تحليلية"، مجلة البحوث المالية
والتجارية، العدد الثالث، مصر، ٢٠١٤.

٥٨- يونس حسن عقل، "نموذج مقترح للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام
والخاص لأغراض إعداد التقارير المالية لشركات البنية الأساسية في
مصر - دراسة اختبارية" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد
السادس والسبعون، السنة التاسعة والأربعون، كلية التجارة، جامعة
القاهرة، ٢٠١٠.

ت- مصادر أخرى:

١- إبراهيم طه عبد الوهاب، " تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات
المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية"
،المؤتمر العلمي الرابع - الريادة والإبداع، استراتيجيات الأعمال في
مواجهة العولمة- كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة فيلادلفيا ،
عمان الأردن، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥.

- ٢- الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة أمان، ٢٠١٤، نشرة مسترجعة من:
<http://www.maannnews.net/Content.aspx?id=727218>
- ٣- الأمم المتحدة "مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتطوير"، جنيف ٢٩ أيلول ١ تشرين الأول، المادة الرابعة من جدول الأعمال المؤقت، ٢٠٠٣.
- ٤- الباز قابيل و شيماء ابو المعاطي ، "إطار مقترح لاستخدام الحوسبة السحابية في تطوير الإدارة الإلكترونية للخدمات الحكومية - مع دراسة ميدانية"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر الإدارة الإلكترونية بالجزائر ، جامعة باجي عنابة، الجزائر، اكتوبر ٢٠١٤.
- ٥- خالد جمال الجعارات، " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS - IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المالي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة يومي ٢٤، ٢٥ نوفمبر ٢٠١٤.
- ٦- زكريا محمد الصادق وإبراهيم السيد عبيد، "قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. (المؤتمر السنوي الرابع لقسم المحاسبة - كلية التجارة. جامعة القاهرة)، ٢٠٠٧.
- ٧- زياد هاشم السقا وآخرون "الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية" ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، ٢٦-٢٨ نيسان ٢٠٠٥.
- ٨- سمير الريشاني، "محاضرة بعنوان مقدمة في معايير المحاسبة الدولية"، جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا ، ٠٩-٠١-٢٠١١ ، ص ٣، مسترجع من:
<http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf>
- ٩- شريف توفيق محمد، "مدى الحاجة لتنظيم التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال بالتطبيق على القطاع المصرفي وأساليب التنفيذ والمحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية، مؤتمر التجارة الإلكترونية - الآفاق والتحديات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٥ - ٢٧ يوليو ٢٠٠٢.

- ١٠- صالح العبيدي، "الإفصاح الإلكتروني وأثره في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق مسقط للأوراق المالية"، منشورات سوق مسقط للأوراق المالية، ٢٠٠٨، عبر الرابط التالي:
<http://www.msmllearning.gov.om>
- ١١- صحيفة الغد الأردنية، "المالية تطلق مشروع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" خبر منشور بتاريخ ٢٠١٥/٠٣/٠٥.
- ١٢- فاطمة صقر الرشود، "ضرورات الشفافية والإفصاح المالي"، مقالة منشورة في مجلة القبس الإلكتروني، عدد ٢١ فبراير، الكويت، ٢٠١٨، للاطلاع على كامل المقال <http://alqabas.com/504572>.
- ١٣- قانون الموازنة العامة المصري رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته الواردة بالقوانين رقم (١١) لسنة ١٩٧٩ و(١٠٤) لسنة ١٩٨٠ و(٨٧) لسنة ٢٠٠٥.
- ١٤- محمد محمود عبد المجيد، "إعداد معايير المحاسبة هل يتم على أساس القواعد أم من الأفضل أن يكون على أساس المبادئ" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ج١، عدد خاص بمناسبة انعقاد المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، ٢٠١٤.
- ١٥- مصطفى البراري، رئيس مجلس النواب الأردني، مجلة الرأي الأردنية، مقالة بعنوان "أهمية تحليل الحساب الختامي لمعرفة الإيرادات والنفقات" بتاريخ ٢٠١٥/٠٤/٠٦. مسترجع من :
<http://www.alrai.com/article/707702.html>
- ١٦- نادين الحسن، "مقالة بعنوان : استجابة منها لتوجه الحكومات العربية المتزايد نحو اعتماد نظام المحاسبة الدولي (IPSAS) ديوليت تنشر أول دليل بالعربية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" شركة ديوليت توش توهاماتسو المحدودة لخدمات المحاسبة والتدقيق،
www.deloitte.com/about ، ٢٠١٦ ، للاطلاع على المقالة:
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/About-Deloitte/pressreleases/dme_pr_deloitte_releases-first-arabic-summary-of-IPSAS-standards-AR.pdf
- ١٧- الوقائع الفلسطينية، قانون الموازنة العامة رقم (٧) لسنة ١٩٩٨.

١٨- يورو ماتيك للتدريب والاستشارات، "المحاسبة الحكومية المتقدمة وآليات التدقيق في القطاع العام" مادة دورة تدريبية منشورة عبر الصفحة الرسمية، دبي، الامارات العربية المتحدة، ٢٠١٨، مسترجع من خلال الرابط التالي :
www.euromatech.ae

ثانياً: المراجع الأجنبية.

A- Periodicals:

- 1- Adhikari et.al , " The rise and fall of accruals : A case of Nepalese central government " **Journal of Accounting in Emerging Economies** Vol. 1 No. 2, 2011, pp. 123-143 Emerald Group Publishing Limited2042-1168 DOI 10.1108/20421161111138495.
- 2- Andrew Gelman, , "Variance, analysis of The new Palgrave dictionary of economics (2nd ed.), Basingstoke, Hampshire New York: Palgrave Macmillan, 2008.
- 3- Andrei Razvan Crisan, SEA - **Practical Application of Science** , Volume II, Issue 2 (4) /2014 ,http://sea.bxb.ro/Article/SEA_4_23.pdf.
- 4- Anonymous, "**Best Software-Peachtree Premium Accounting**", CPA Technology Advistor , Ft. Atkinson : June/July, 2005, Vol. 15, Iss. 3 , P-P 62-63.
- 5- Anthony George Nderitu, Koori Jeremiah, "Public sector accounting and financial reporting in general region county government, KENYA" **International Academic Journal of Economics and Finance (IAJEF)**, ISSN 2518-2366, 2018, Available Online at: http://www.iajournals.org/articles/iajef_v3_i1_44_63.pdf.
- 6- Christopher Kuner; Fred Cate; Orla Lynskey; Christopher Millard; Nora Ni Loideain," International Data Privacy Law", **Blockchain versus data protection**, Volume 8, Issue 2, 1 May 2018, Pages 103–104, <https://doi.org/10.1093/idpl/ipy009>.
- 7- Christiaens, et.al " Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting?, **Baltic Journal of Management**. Vol. 7 No. 4, 2012 pp. 429-443 q Emerald Group Publishing Limited1746-5265 DOI 10.1108/17465261211272175.

- 8- Clodia Vurro, Francesco Perrini: "Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance" **Corporate Governance** Volume: 11 Issue: 4/ 2011.
- 9- Elena Llie & Nicoleta-Mariana Miose " IPSAS and the application of these standards in the Romania " , World Conference on Business, Economics and Management (BEM-2012), May 4–6 2012, Antalya, Turkey, Published by Elsevier Ltd **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Volume 62, 24 October 2012.
- 10- Eisinga, R.; Te Grotenhuis, M.; Pelzer, B "The reliability of a two-item scale: Pearson, Cronbach or Spearman-Brown?". *International Journal of Public Health*. 58 (4) 2012.
- 11- Francesca Manes Rossi, Susana Jorge, Maria Antónia Jesus & Eugenio Caperchione, " Introduction to a Symposium on New Challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts", **Top International Journal of Public Administration**, ,Published online: 24 Feb 2015, Pages: 237-239, <https://www.tandfonline.com/toc/lpad20/38/4?nav=tocList&>.
- 12- GROSSI, et.al," European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting " **Accounting Foundation**, The University of Sydney ABACUS, Vol. 47, No. 4, 2011 doi: 10.1111/j.1467-6281. 2011. 00353.x.
- 13- Hargittai, Eszter, " **The digital divide and what to do about it** " , Princeton University, 2003, Available at: <http://www.eszter.com/papers/c04-digitaldivide.html>.
- 14- Janvrin, D & W.G. No, " XBRL Implementation : Afield Investigation to Identify research Opportunities " **Journal of information System** , Volume 26, Issue 1, p-p 169-197 ,Spring 2012. To full text : <http://aaapubs.org/doi/10.2308/isys-10252>.
- 15- K. Al-Htaybat and L, Al-Htaybat, "Users Perceptions on Internet Financial Reporting In Emerging Markets, Evidence from Jordan" , **International Journal of Business and Management**, Vol.6, No.9, 2011, p-p 170-177.

- 16- Laura Alcaide Muñoz, Manuel Pedro Rodríguez Bolívar, Antonio Manuel López Hernández, " Transparency in Governments: A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial Disclosures ", **American Review of Public Administration**, Volume: 47 issue: 5, page(s): 550-573, Article first published online: February 12, 2016; Issue published: July 1, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1177/0275074016629008>.
- 17- Louis Chinedu Nkwagu & Christian Chibuike Nkwagu & Greg Onuora Okoye, "International Public Sector Accounting Standards Adoption and Financial Transparency in the Nigerian South Eastern States Public Sector: A Case of Ebonyi and Enugu States ", **IOSR Journal Of Humanities And Social Science (IOSR JHSS) volume 21, Issue 4, Ver. 07, pp 40-51 e- ISSN: 2279: 0837, p ISSN: 2279-0845**, 2016, The fulltext of this document: [http://www.iosrjournals.org/iosr-jhss/papers/Vol. %2021%20 Issue4/Version-7/F0214074051.pdf](http://www.iosrjournals.org/iosr-jhss/papers/Vol.%2021%20Issue4/Version-7/F0214074051.pdf)
- 18- Margarita Legenkova " International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation" **International Journal of Economics and Financial** ISSN: 2146-4138, **Issues 2016**, 6(4), 1304-1309, , available at <http://www.econjournals.com>.
- 19- M Jonen. Xiao,Z. & A. Lymer, " **Immediate Trends in Internet Reporting** " , The European Accounting Review, Vol. 11, No. 2, 2002, P 265.
- 20- M.K Salawu, "The Extent and Forms of Voluntary Disclosure of Financial Information of Internet in Nigeria : An Exploratory Study " , **International Journal of Financial Research**, Vol. 4 , No. 1, 2013.
- 21- Michael Lescisin, Qusay H. Mahmoud," Ad-hoc messaging infrastructure for peer-to-peer communication" , Article in **Peer-to-Peer Networking and Applications**, pp 1–14 , January 2018, <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs12083-017-0628-7>.

- 22- N. Tonkope & Pritika Singh Baliyan & G. Tobedza " Assessment of Effectiveness of Government Accounting and Budgeting System (GABS) in Botswana", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, ISSN 2162-3082 2017, Vol. 7, No. 1 : 2017, The fulltext of this document : <http://www.macrothink.org/journal/index.php/ijafr/article/view/10709/8808>,
- 23- Nik Wan, Nik Zam. The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors. **Gading Journal for the Social Sciences**, [S.l.], v. 9, n. 02, p. 49-65, June 2017. ISSN 0128-5599. Available at: <<http://learningdistance.org/uitmpahang/gading/index.php/gading/article/view/118>>. Date accessed: 05 Aug. 2017.
- 24- Nistor et.al, " study concerning the level of closeness between the romanian public accounting system and ipsas referential international **journal of business research**, Volume 10, Number 2, 2010.
- 25- Noemi Rossi & Raffaele Trequatrini "IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol.2.No.2, 2011.
- 26- N Ritter, " **Understanding a widely misunderstood statistic: Cronbach's alpha**" , Paper presented at Southwestern Educational Research Association (SERA) Conference 2010, New Orleans, (2010).
- 27- P. Good, '**Permutation Tests: A Practical Guide to Resampling Methods for Testing Hypotheses, 2nd ed**', New York: Springer-Verlag, 2000
- 28- R. Debrecceny & A Rahman, " Firm – specific determinants of continuous corporate disclosure" , **The International Journal of accounting** , No. 40 , 2005.
- 29- Sabrina Bellanca, Julien Vandernoot " Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22" **International Journal of Business and Management**; Vol. 8, No. 9; 2013, ISSN 1833-3850 E-ISSN 1833-8119, <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/22819>.

- 30- Salma Damak & Amel, I. Chatt, " The impact of the political system on the adoption of IPSAS by international public organizations" **The 1st Cairo University International Conference On Accounting**, <http://cuica2015.foc.cu.edu.eg/scientific-programme>, SEPTEMBER 2015.
- 31- Sandra Cohen & Sotirios Karatzimas, " Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash ", **Meditari Accountancy Research**, Vol. 25 Issue: 1, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>, Downloads, 2017.
- 32- Sandro; Bergmann, Andreas; Brusca, Isabel " Using Financial Reporting for Decision Making as a Measure Towards Resilient Government Finances: The Case of Switzerland ", **Lexlocalis - Journal Of Local Self-Government**, Vol. 15, No. 1, pp. 133 -153, 2017, The fulltext of this document: https://www.researchgate.net/publication/313407973_Using_Financial_Reporting_for_Decision_Making_as_a_Measure_Towards_Resilient_Government_Finances_The_Case_of_Switzerland,
- 33- Sasongko Budisusetyo & Luciana Spice Almilia, " **The Practice of Financial Disclosure on Corporate Web site** : Case Study in Indonesia, University Brunei Darussa -lam, 2008, Available at: http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/15074/18/19_references%20%20bibliography.pdf.
- 34- Srinivasan and K. Raja, Research & Development Center, Bharathiar University, Coimbatore, Tamilnadu, India & Department of B.C.A, Hindustan College of Arts and Science, Padur, Chennai, Tamilnadu. 2Dhaanish Ahmed College of Engineering, Chennai, Tamilnadu, India "Trusted Integrated Security Mechanism for Reducing Vulnerability Using Authentic Auditing methods in Cloud Computing", **International Journal of Pure and Applied Mathematics**, Volume 119 No. 12 2018, 14881-14899 ISSN: 1314-3395, (on-line version) url: <http://www.ijpam.eu> Special Issue.

- 35- Timoshenko, et.al "Exploring Russian central government accounting in its context" , **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 5 No. 4, 2009 pp. 490-513 q Emerald Group Publishing Limited1832-5912 DOI 10.1108/ 1832591091099469.
- 36- Tudor , "Romanian public institutions financial statements on the way of harmonization with ipsas" , Babes-Bolyai University, **Accounting and Management Information Systems**, Vol. 9, No. 3, 2010.
- 37- Wayne W Daniel "Kolmogorov–Smirnov one-sample test". **Applied Nonparametric Statistics (2nd ed.)**, Boston: PWS-Kent1990.

B - Others:

- 1- The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN) " **Information Technology & IPSAS Accrual National Training for Accountants**" training course, <http://www.anan.org.ng/wp-content/uploads/2017/03/Special-Invitation-to-Attend-IT-National-Training.pdf> ,2017.
- 2- The American Institute of Certified Public Accountants, "AICPA" web site , www.aicpa.org.
- 3- James L.Chan (**international public sector accounting standards conceptual and institutional issues**),Forthcoming in a volume of papers presented at an "IPSAS" workshop at the University of Napoli, Italy,2008.
- 4- OECD, " Policy Brief, **Engaging Citizens Online for Better Policy Making** ", 2003, P2 online: <http://www.oecd.org /pcd/20202515.pdf>.
- 5- Sasongko Budisusetyo & Luciana Spice Almilia "**The Practice of Financial Disclosure on Corporate Web site : Case Study in Indonesia** ", University Brunei Darussa - lam, 2008, Available at : http://shodhganga.inflib.net.ac.in/ bitstream/10603/15074/18/19_ references %20 &%20bibliography.pdf.
- 6- Scrutiny of Acts and Regulations Committee, " Digital divide " , 2005, available at [www. parliament.vic.gov.au/sarc/E-Democracy /Final_ Report/Glossary.htm](http://www.parliament.vic.gov.au/sarc/E-Democracy /Final_ Report/Glossary.htm) , accessed 28/April/2012.
- 7- The International Federation of Accountants "**IFAC**" web site, <http://www.ifac.org>.
- 8- The International Public Sector Accounting Standards Board "**IPSASB**", web site, <http://www.ipsasb.org>.

الملاحق

ملحق رقم (1)
قائمة الاستقصاء



جامعة قناة السويس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

الأستاذ الفاضل حفظه الله

تحية طيبة وبعد ،،،

أتشرف بإحاطتكم علما بأنني أقوم بإعداد بحث بعنوان "قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة - دراسة ميدانية" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة.

ونظراً لخبرتكم العملية الواسعة في هذا المجال تشرفني مساهمتكم في هذه البحث بإبداء آرائكم ومقترحاتكم من خلال قيامكم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء المرفقة متوسماً فيكم روح التعاون وتشجيع البحث العلمي.

وإن مساهمتكم الايجابية والفعالة سوف تلقى كل الاحترام والتقدير لما تمثله من قيمة عالية في مجال تطوير البحث الأكاديمي ورفع مستوى الأداء التطبيقي مع العلم بأن هذه البيانات سوف يتم التعامل معها بمنتهى السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

محمد سالم أبو يوسف

إشراف

الدكتور

محمد إبراهيم أبو العلا

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة قناة السويس

الأستاذ الدكتور

سامي معروف عبدالرحيم

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة - جامعة قناة السويس

أولاً: البيانات الشخصية:

الفئة:

مدير فما فوق في وزارة المالية. مراقب مالي في الوزارات.

مدقق داخلي في وزارة المالية. مفتش بديوان الرقابة الادارية والمالية.

المؤهل العلمي:

بكالوريوس. ماجستير.

دكتوراه.

سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات. من ٥ إلى ١٠ سنوات.

فوق ١٠ إلى ١٥ سنة. أكثر من ١٥ سنة.

ثانياً: فروض البحث وأهم المصطلحات المستخدمة في قائمة الاستقصاء:

١. الفرض الرئيس:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة."

٢. الفروض الفرعية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعرض القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعرض المعلومات المالية حول القطاع العام المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعرض معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الإنترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.

<p>يشير مصطلح القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs إلى الحكومات الوطنية والإقليمية مثل "الولاية والإقليم والمنطقة" والحكومات المحلية مثل "المدينة والبلدة" والمنشآت الحكومية ذات العلاقة مثل الوكالات والمجالس والوزارات واللجان والمشاريع الحكومية غير الهادفة للربح.</p>	<p>القطاع العام</p>
<p>هي مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ليتم استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاعات العامة غير الهادفة للربح وذلك في إطار عالمي. وقد وضعت معظمها على أساس الاستحقاق بالارتكاز على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بهدف تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية.</p>	<p>معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs</p>
<p>هو قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة"</p>	<p>الافصاح المالي الالكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام</p>
<p>يتمثل المستخدم العادي للبيانات المالية في كل مستخدم البيانات المالية من غير القادرين على الحصول عليها من مصادرها الاصلية بصورة مباشرة.</p>	<p>المستخدم العادي للبيانات المالية</p>

ثالثاً: مجالات الاستقصاء:

فضلاً ضع علامة (✓) أمام العبارة التي تعبر عن درجة موافقتك:

١. الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

١.١ يساعد الإفصاح المالي الإلكتروني عن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام IPSASs على:

م	الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
١	تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة.					
٢	تقديم وإتاحة المعلومات المالية حول القطاع العام للمستخدمين العاديين في الوقت المناسب.					
٣	تسهيل إجراءات التحليل والمقارنة للبيانات المالية العامة على مستوى الدولة.					
٤	تسهيل عمليات استقطاب مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة للدولة.					
٥	تحسين كفاءة عرض ونشر القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام.					
٦	تحسين القدرة على مقارنة أداء الموازنة العامة على مستوى الدولة.					
٧	القدرة على ضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الموارد العامة.					
٨	سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين.					
٩	رفع مستوى موثوقية الإفصاح المالي في القطاع العام.					
١٠	توسيع دائرة صنع ومتابعة القرار المالي في القطاع العام.					

١.٢ يساعد الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات القطاع العام المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على:

م	الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
١	رفع مستوى الشفافية المالية في القطاع العام.					
٢	اعتماد جهات التمويل والاقراض الدولية على المعلومات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات المالية ذات الشأن.					
٣	سرعة تقييم المجتمع المحلي للقطاعات الاقتصادية المملوكة للدولة.					
٤	زيادة ثقة المستخدم العادي بالمعلومات المالية المنشورة حول القطاع العام.					
٥	رفع قدرة المستخدمين العاديين على التنبؤات المالية المستقبلية المتعلقة بالقطاع العام.					
٦	رفع مستوى كفاءة اجراءات متابعة السلطات التشريعية والرقابية للأداء المالي في القطاع العام.					
٧	تسهيل عملية مقارنة الأداء المالي للدولة بالدول المتماثلة معها في الظروف.					
٨	توفير أساساً مناسباً للمقارنة والحكم على الأداء المالي للقطاع العام بين السنوات المتعاقبة.					
٩	توفير أساساً مناسباً لتقييم مدى قدرة المنشأة العامة على ضبط نفقاتها المعتمدة في الموازنة العامة.					
١٠	سرعة توصيل نتائج أعمال المنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من قبل الدولة للمستخدمين العاديين.					

١.٣ يساعد الإفصاح المالي الإلكتروني عن معلومات الموازنة العامة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على:

م	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
١	تسهيل إجراء المقارنات بين بنود استخدامات الموازنة العامة المنشورة.					
٢	الحكم على مدى امتثال الحكومة والجهات التنفيذية للموازنة العامة المصادق عليها.					
٣	زيادة شفافية ونزاهة أداء منشآت ودوائر الإدارة العامة على مستوى الدولة.					
٤	زيادة القدرة على تحليل الانحرافات الواقعة بين الموازنة العامة المصادق عليها وأداء الموازنة العامة الفعلية.					
٥	زيادة كفاءة تخصيص بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.					
٦	تحقيق الحيادية في العرض وتوصيل المعلومة المالية لجميع المستخدمين العاديين في وقت واحد.					
٧	سرعة تفهم المستخدمين العاديين لمبررات التعديلات على بنود استخدامات الموازنة العامة الأصلية.					
٨	زيادة القدرة على تحليل بنود استخدامات الموازنة العامة في مراحل ما قبل الاعتماد النهائي.					
٩	سرعة تفهم المستخدمين العاديين لنسب وتركيزات بنود استخدامات الموازنة العامة للدولة.					
١٠	تسهيل إجراء مقارنات الأداء بين الوحدات الحكومية المتماثلة على مستوى الدولة.					

٢. تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة:

١.٢ يساعد تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة على:

م	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
١	زيادة كفاءة تقدير استخدامات الموازنة العامة خلال الفترات المالية المتعاقبة.					
٢	إحكام الرقابة المالية على تنفيذ بنود استخدامات الموازنة العامة.					
٣	تجنب الازدواجية في تخصيص استخدامات الموازنة العامة بين القطاعات.					
٤	رفع درجة كفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية للدولة.					
٥	إحكام الرقابة الإدارية على جهات تنفيذ الموازنة العامة.					
٦	القدرة على تقييم الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية بدقة.					
٧	التحقق من مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتعليمات والقواعد المالية والإدارية ذات الشأن.					
٨	إشراك المستخدم العادي في الرقابة على أصول وممتلكات الوحدات الحكومية والدولة.					
٩	زيادة ضبط وترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية المتشعبة والمنتشرة في مناطق جغرافية مختلفة.					
١٠	تنمية سلوكيات واتجاهات ايجابية للموظف العام نحو فلسفة وأبعاد التخطيط والرقابة.					
١١	سهولة وصف وتتبع حركة النشاط المالي والاقتصادي للقطاع العام على مستوى الدولة.					

م	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
١٢	حماية أصول الدولة المالية من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.					
١٣	دقة وسلامة تنفيذ بنود الأنشطة والبرامج الواردة ضمن استخدامات الموازنة العامة.					
١٤	القدرة على تقييم درجة كفاءة بنود استخدامات الموازنة العامة في تحقيق أهدافها.					
١٥	تمكين الحكومة من تخطيط وبرمجة خططها وأنشطتها واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنها.					

رابعاً: ملاحظات ومعلومات إضافية

فضلاً إذا كانت هناك أية ملاحظات أو معلومات إضافية تتعلق بمجالات البحث وترى أنها ضرورية من وجهة نظر سيادتكم يرجى ذكرها مشكوراً:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شاكرين لسيادتكم حسن تعاونكم

الباحث

محمد سالم أبو يوسف

ملحق رقم (٢)

قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(١)

منشأة القطاع العام - بيان المركز المالي

كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٠١	٢٠٠٢	
x	x	الأصول
		الأصول المتداولة
x	x	النقد والتقد المعادل
x	x	الذمم المدينة
x	x	المخزون
x	x	الدفعات المسبقة
x	x	أصول متداولة أخرى
x	x	الأصول غير المتداولة
		الذمم المدينة
x	x	الاستثمارات في الشركات الزميلة
x	x	الأصول المالية الأخرى
x	x	البنية التحتية والممتلكات والمصانع
x	x	المعدات والأبنية
x	x	الأصول غير الملموسة
x	x	أصول غير مالية أخرى
x	x	إجمالي الأصول
		الإلتزامات
		الإلتزامات المتداولة
x	x	الذمم الدائنة
x	x	إقتراضات قصيرة الأجل
x	x	الجزء المتداول من الإقتراضات طويلة الأجل
x	x	مخصصات قصيرة الأجل
x	x	مناقص الموظفين
x	x	معائن التقاعد
x	x	الإلتزامات غير المتداولة
		الذمم الدائنة
x	x	إقتراضات قصيرة الأجل
x	x	مخصصات قصيرة الأجل
x	x	مناقص الموظفين
x	x	معائن التقاعد
x	x	إجمالي الإلتزامات
x	x	صافي الأصول
		صافي الأصول/حقوق الملكية
x	x	رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية
		أخرى
x	x	الإحتياطيات
x	x	الفائض/(العجز) المتراكم
x	x	حصص الأقلية
x	x	إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سبق ذكره، ص ٧٥

ملحق رقم (٣)

قائمة الأداء المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(١)

منشأة القطاع العام - بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر

٢٠٠٢

(مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة)

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٠١	٢٠٠٢	
		الإيرادات
×	×	الضرائب
×	×	الرسوم والغرامات والتراخيص
×	×	الإيراد من معاملات الصرف
×	×	التحويلات من منشآت حكومية أخرى
×	×	إيرادات أخرى
×	×	إجمالي الإيرادات
		المصاريف
(×)	(×)	الأجور والرواتب ومنافع الموظفين
(×)	(×)	المنح ودفعات التحويل الأخرى
(×)	(×)	مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة
(×)	(×)	مصروف الإستهلاك والإطفاء
(×)	(×)	إتخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات*
(×)	(×)	مصاريف أخرى
(×)	(×)	تكاليف التمويل
(×)	(×)	إجمالي المصاريف
×	×	الحصة من فائض الشركات الزميلة
×	×	فائض أو عجز الفترة
		المنسوب إلى:
×	×	مالكي المنشأة المسيطرة
×	×	حصص الأقلية
×	×	

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ٧٧.

ملحق رقم (٤)

قائمة التغيرات في صافي الأصول على الالتزامات وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في حالة الفائض^(١)

منشأة القطاع العام - بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١
(بالآلاف وحدات العملة)

إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	حصة الأقلية	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					
		الإجمالي	الفائض/العجز المتراكم	إحتياطي التحويل	إحتياطات أخرى ^١	رأس المال المساهم به	
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠
(x)	(x)	(x)	(x)				التغيرات في السياسة المحاسبية
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد المعاد بينه
							التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠١١
x	x	x			x		الربح من إعادة تقييم الممتلكات
(x)	(x)	(x)			(x)		الخسارة من إعادة تقييم الإستثمارات
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية
x	x	x		(x)	x		صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية
x	x	x	x				فائض الفترة
x	x	x	x	(x)	x		إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ مرحل إلى لاحق

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ٧٨

ملحق رقم (٥)

قائمة التغيرات في صافي الأصول على الالتزامات وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في حالة العجز^(١)

منشأة القطاع العام - بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (بالآلاف وحدات العملة)

إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	حصة الأقلية	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					
		الإجمالي	إجمالي الفاضل/العجز المتراكم	إحتياطي التحويل	إحتياطات أخرى	رأس المال المساهم به	
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ مرحل من سابق
							التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠١٢
(x)	(x)	(x)			(x)		الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات
x	x	x			x		الربح من إعادة تقييم الإستثمارات
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية
(x)	(x)	(x)		(x)	(x)		صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية
(x)	(x)	(x)	(x)				عجز الفترة
x	x	x	x	x	(x)	x	إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ٧٩.

ملحق رقم (٦)

قائمة التدفق النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(١)

الأمثلة التوضيحية

تعتبر هذه الأمثلة مراقبة، ولكنها ليست جزءاً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢

بيان التدفق النقدي (لمنشأة بإستثناء مؤسسة مالية)

بيان التدفق النقدي باستخدام الأسلوب المباشر (فقرة ٢٧ (أ))

منشأة قطاع عام - بيان التدفق النقدي الموحد

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (بالآلاف الوحدات النقدية)

٢٠×١	٢٠×٢	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		المقبوضات
×	×	الضرائب
×	×	مبيعات السلع والخدمات
×	×	المنح
×	×	الفائدة المقبوضة
×	×	مقبوضات أخرى
		المدفوعات
(×)	(×)	تكاليف الموظفين
(×)	(×)	معايش التقاعد
(×)	(×)	الموردون
(×)	(×)	الفائدة المدفوعة
(×)	(×)	دفعات أخرى
×	×	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
(×)	(×)	شراء المصانع والمعدات
×	×	عائدات بيع المصانع والمعدات
×	×	عائدات بيع الإستثمارات
(×)	(×)	شراء أوراق مالية بعملة أجنبية
(×)	(×)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
×	×	عائدات الإقتراضات
(×)	(×)	تسديد الإقتراضات
(×)	(×)	توزيع/ أرباح الأسهم للحكومة
×	×	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
×	×	صافي الزيادة/ الإنخفاض في النقد والنقد المعادل
×	×	النقد والنقد المعادل في بداية المدة
×	×	النقد والنقد المعادل في نهاية المدة

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ١٠٠.

ملحق رقم (٧)

إيضاحات حول قائمة التدفق النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSASs^(١)

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) النقد والتد المعادل

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي، كما يشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي :

٢٠×١	٢٠×٢	
×	×	نقد في الصندوق وأرصدة في البنوك
×	×	إستثمارات قصيرة الأجل
—————	—————	
×	×	

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ×، والتي يجب إستخدام × منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والمصانع والمعدات

إمتلك المنشأة الإقتصادية، خلال الفترة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ×، حيث تم إبتلاك × منها عن طريق المنح الرأسمالية من قبل الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار × لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ج) مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مع صافي الفائض/ (العجز) من الأنشطة العادية (بالآلاف الوحدات النقدية)

(د) مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مع صافي الفائض/ (العجز) (بالآلاف الوحدات النقدية)

٢٠×١	٢٠×٢	
×	×	فائض / (العجز) من الأنشطة العادية
		الحركات غير النقدية
×	×	الإستهلاك
×	×	الإطفاء
×	×	الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها
×	×	الزيادة في الذمم الدائنة
×	×	الزيادة في الإقتراضات
×	×	الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين
(×)	(×)	(الأرباح) / الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات
(×)	(×)	(الأرباح) / الخسائر من بيع الإستثمارات
(×)	(×)	الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة
(×)	(×)	الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم
(×)	(×)	الزيادة في الذمم المدينة
—————	—————	
×	×	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ١٠١.

ملحق رقم (٨)

قائمة التدفق النقدي بالأسلوب غير المباشر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام IPSASs^(١)

بيان التدفق النقدي باستخدام الأسلوب غير المباشر (فقرة ٢٧ (ب))

منشأة القطاع العام - بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

(بالآلاف الوحدات النقدية)

٢٠٠١	٢٠٠٢	
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
x	x	الفائض / العجز
		الحركات غير النقدية
x	x	الإستهلاك
x	x	الإطفاء
x	x	الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها
x	x	الزيادة في الذمم الدائنة
x	x	الزيادة في الإقتراضات
x	x	الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين
(x)	(x)	(الأرباح) / الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات
(x)	(x)	(الأرباح) / الخسائر من بيع الإستثمارات
(x)	(x)	الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة
(x)	(x)	الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم
(x)	(x)	الزيادة في الذمم المدينة
x	x	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ١٠٢.

ملحق رقم (٩)

إيضاحات حول قائمة التدفق النقدي بالأسلوب غير المباشر وفق معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام IPSASs^(١)

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) النقد والنقد المعادل

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي. ويشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي:-

٢٠٠١	٢٠٠٢	
x	x	نقد في الصندوق وأرصدة لدى البنوك
x	x	إستثمارات قصيرة الأجل
<hr/>	<hr/>	
x	x	

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ x، والتي يجب إستخدام x منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والمصانع والمعدات

حصلت المنشأة الإقتصادية، خلال المدة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها x، تم الحصول على x منها عن طريق المنح الرأسمالية التي تقدمها الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار x لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ١٠٢.

ملحق رقم (١٠)

قائمة مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية الخاص بالحكومة على أساس النقد وفق معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(١)

بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية

الخاص بالحكومة ×× للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠××

الموازنة على أساس النقد

(تصنيف الدفوعات حسب الوظيفة)

ملاحظة: يختلف أساس الموازنة عن الأساس المحاسبي. إن هذا البيان حول مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية معدّ على أساس الموازنة

(بمئات العملة)	المبالغ المقدرة		المبالغ الفعلية على أساس قبل للمقارنة	الإختلاف: الموازنة النهائية والفعلية*
	الأصلية	النهائية		
المقبوضات				
الضرائب	×	×	×	×
إعانات المعونة				
الوكالات الدولية	×	×	×	×
المنح والمعونات الأخرى	×	×	×	×
العوائد: الإقراض	×	×	×	×
العوائد: التصرف بالمتفآت والمدات	×	×	×	×
الأنشطة التجارية	×	×	×	×
مقبوضات أخرى	×	×	×	×
إجمالي المقبوضات	×	×	×	×
المدفوعات				
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)
العملية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان ومرافق المجتمع	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)
النؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	(×)	(×)	(×)	(×)

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، مرجع سابق، ص ٧٥٧

ملحق رقم (١١)

قائمة مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية باستخدام منهجية الأعمدة الإضافية وفق

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs^(١) (٢)

منهج الأعمدة الإضافية

الخاص بالحكومة YY للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

تعتمد كل من الموازنة السنوية والبيانات المالية أساس الإستحقاق

(موضحة فقط لبيان الأداء المالي. تعتمد طريقة عرض مشابهة في البيانات المالية الأخرى)

الإختلاف: الموازنة النهائية والفعلية*	الموازنة الأصلية ٢٠٠٠	الموازنة النهائية ٢٠٠٠	الفعلية ٢٠٠٠	(بوحدة العملة)	الفعلية ١-٢٠٠٠
×	×	×	×	الإيرادات الضرائب	×
×	×	×	×	الرسوم والغرامات والعقوبات والتراخيص	×
×	×	×	×	الإيرادات من معاملات التبادل	×
×	×	×	×	التحويلات من حكومات أخرى	×
×	×	×	×	إيرادات أخرى	×
×	×	×	×	إجمالي الإيرادات	×
(×)	(×)	(×)	(×)	المصاريف الأجور، الرواتب، منافع الموظفين	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	للوازم والمواد الاستهلاكية المستخدمة	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	مصرف الاستهلاك /الإطفاء	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	مصاريف أخرى	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	تكاليف التمويل	(×)
(×)	(×)	(×)	(×)	إجمالي المصاريف	(×)
×	×	×	×	حصة من فائض الشركات الزائلة	×
×	×	×	×	فائض/(عجز) الفترة المسوبة إلى:	×
×	×	×	×	مالكي المنشأة المسيطرة	×
×	×	×	×	حصة الأقلية	×
×	×	×	×		×

(١) مأخوذ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٧٥٨

(٢) يشار إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) لا تشترط وجود عمود الاختلاف إلا أنه قد تشتمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

ملحق رقم (١٢)

العلاقة بين كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومعايير

المحاسبة الدولية IASs^(١)

المعيار	وسمه	علاقته بمعايير المحاسبة الدولية
IPSAS1	عرض البيانات المالية.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS1 الموسوم بعرض البيانات المالية.
IPSAS2	بيان التدفق النقدي.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS7 الموسوم ببيان التدفق النقدي.
IPSAS3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS8 الموسوم بالسياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
IPSAS4	آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS21 الموسوم بآثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي.
IPSAS5	تكاليف الاقتراض.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS23 الموسوم بتكاليف الاقتراض.
IPSAS6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS27 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالبيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
IPSAS7	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS28 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
IPSAS8	الحصص في المشاريع المشتركة.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS31 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالحصص في المشاريع المشتركة.
IPSAS9	الإيراد من المعاملات التبادلية.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS18 الموسوم بالإيراد من المعاملات التبادلية.
IPSAS10	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS29 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بإعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، مع التعديلات التي أجريت عليه كجزء من التحسينات التي أجريت على معايير إعداد التقارير المالية الدولية في مايو ٢٠٠٨.
IPSAS11	عقود الإنشاء.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS11 المنقح عام ١٩٩٣ والموسوم بعقود الإنشاء.
IPSAS12	المخزون.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS2 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالمخزون.

(١) من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين وأهمها "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يونيو ٢٠١٤، وما تلاها من إصدارات وتعديلات نشرت عبر الصفحة الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB" حتى تاريخ الدراسة، ولمزيد من الإيضاح يمكن الرجوع للرابط التالي : <http://www.ipsasb.org>

المعيار	وسمه	علاقته بمعايير المحاسبة الدولية
IPSAS13	عقود الإيجار.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS17 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بعقود الإيجار.
IPSAS14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS10 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
IPSAS15	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS32 المنقح عام ١٩٩٨ والموسوم بالأدوات المالية : الإفصاح والعرض.
IPSAS16	العقارات الاستثمارية.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS40 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالاستثمارات العقارية.
IPSAS17	الممتلكات والمصانع والمعدات.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS16 المنقح عام ٢٠٠٣ والموسوم بالممتلكات والمصانع والمعدات.
IPSAS18	تقديم التقارير حول القطاعات.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS14 المنقح عام ١٩٩٧ والموسوم بتقديم التقارير حول القطاعات.
IPSAS19	المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS37 المنقح عام ١٩٩٨ والموسوم بالمخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة.
IPSAS20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.	مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS24 والمعاد صياغته عام ١٩٩٤ والموسوم بالإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.
IPSAS21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS36 المنقح عام ٢٠٠٤ والموسوم بانخفاض قيمة الأصول.
IPSAS22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.	جديد
IPSAS23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب، التحويلات)	جديد
IPSAS24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.	جديد
IPSAS25	منافع الموظفين.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS19 عام ٢٠٠٤ والموسوم بمنافع الموظفين.
IPSAS26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS36 والموسوم بانخفاض قيمة الأصول.
IPSAS27	الزراعة.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS41 والموسوم بالزراعة.
IPSAS28	الأدوات المالية: العرض.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS32 والموسوم بالأدوات المالية : العرض، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم ٢ والموسوم بحصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة.

المعيار	وسمه	علاقته بمعايير المحاسبة الدولية
IPSAS29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS39 والموسوم بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس، وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم ٩ الموسوم بإعادة تقييم المشتقات الضمنية ورقم ١٦ الموسوم بتحوطات صافي الاستثمار في العمليات الخارجية.
IPSAS30	الأدوات المالية: الإفصاحات.	يستند بشكل رئيسي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS7 والموسوم بالأدوات المالية: الإفصاحات الصادر عام ٢٠٠٥ وتعديلات أبريل ٢٠٠٩.
IPSAS31	الأصول غير الملموسة.	يستند بشكل رئيسي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IAS38 كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ والموسوم بالأصول غير الملموسة، وتفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٣٢ الموسوم بالأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني.
IPSAS32	الأدوات المالية: العرض	يستند بشكل رئيسي إلى التفسير الدولي الصادر عن لجنة معايير إعداد التقارير المالية رقم IFRIC 12.
IPSAS33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى	يستند بشكل رئيسي من معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 1 IFRS والموسوم بتبني المعايير الدولية لا اعداد التقارير المالية.
IPSAS34	البيانات المالية المنفصلة	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS 27 والموسوم بالبيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
IPSAS35	البيانات المالية الموحدة	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 10 IFRS والموسوم بالبيانات المالية الموحدة.
IPSAS36	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS 28 والموسوم بالمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
IPSAS37	الترتيبات المشتركة	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 11 IFRS والموسوم بالترتيبات المشتركة.
IPSAS38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 12 IFRS والموسوم بالإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.
IPSAS39	منافع العاملين	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم IAS 19 والموسوم بمنافع العاملين.
IPSAS40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	مأخوذ بشكل رئيسي من معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 3 IFRS والموسوم باندماج الأعمال.
بدون رقم	إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي.	جديد

Suez Canal University
Faculty of Commerce
Department of Accounting & Auditing



**Measuring the Impact of Electronic Financial Disclosure
According to the International Public Sector Accounting
Standards (IPSASs) on Planning and Controlling the Uses of
State Public Budget**

(A Field Study)

*A Thesis Submitted to Obtain the degree of PhD in
Accounting*

Submitted By

Mohammed Salem Mohammed Abu Yousef

Supervised by

Prof. Dr.

Samy Marouf Abd El- Rahim

Professor of Private Accounting

Faculty of Commerce

Suez Canal University

Dr.

Mohammed Ibrahim Abu El-Ela

Lecturer of Accounting and Auditing

Faculty of Commerce

Suez Canal University

2018

First: Introduction:

The use of the internet and its tools development have provided many advantages for both individuals and governments. In addition, some scholars believe that the internet has contributed to enhancing the efficient performance and the efficient financial decisions and has decreased the social, geographic and time obstacles. Moreover, it has motivated many governments to develop advanced plans and programs to take advantage of the internet technology in their institutions, as States compete to stimulate its governmental organizations and non-governmental organizations to keep pace with development. One of the most important results the emergence of the concept and applications of the so-called E-government. The Accounting Information System (AIS) is one of the most important systems, which have benefited from this great progress of in the field of the information technology. As the electronic financial reports has become one of the most important of the methods of the financial disclosure that depends on the use of the modern technology means in publishing of the financial information for its users.

The use of the information technology and the internet has increased during the last decade over most developed and developing worlds, which has largely contributed in developing the disclosures mechanisms for data and financial information and non-financial ones for enterprises more efficiently than the usual and traditional disclosures, such as the printed financial reports in the newspapers.

On the other hand, the developing of the AIS in the public sector, in the light of the emergence and the crystallization of the criteria of the international accounting within the public sector IPSASs, considers one of the most important raising issues in the governmental accounting thoughts. Due to the official and popular approaches towards reinforcing the concepts of integrity and transparently.

The economic, financial and accounting in the world have imposed wide-ranging application of advanced set of principles and criteria in a bid to ensure the transparently, disclosure and fairness within the work of institutions and companies, with the highest degree of responsibility, according to the advanced international criteria to guarantee achieving the transparently and the accountability principle. These criteria has led the government, because of the technical revolution and the modern concept

of globalization, to interact and to adopt the concept of new ideas in the financial disclosure. Moreover the ongoing success of the private sector in the invention of new administrative techniques that had motivated the specialists of the public sector to apply these techniques in the public administrations within many countries.

Second: Problem of the Study :

The research's problem is that the traditional financial disclosure in the public sector faces severe failure in the light of the spread of the information technology; as well, it does not meet the ordinary users' needs and it does not enable them to contribute effectively in the planning and the monitoring the uses of the general budget of the State.

Whereas, there is a wide scope for benefiting from technology via enhancing the financial disclosure systems in the public sector, and improving the quality of declaring the financial data in the State, likewise, improving the state's image locally and internationally. This requires presenting an integrated vision for the shape and the case of the electronic financial disclosure.

There are 107 countries, in all over the world, have adopted the application of the international accounting standards in the public sector IPSASs, whereas in 2015, the adoption of the accrual accounting in the public sector in the Arab countries has increased in the world dynamically. Therefore, the researcher measures the impact of this on the planning and controlling of the uses of the State's public budget.

Third: Objectives of the Study:.

The main objective of this Study is measurement the impact of electronic financial disclosure in accordance with international accounting standards in the public sector IPSASs to plan and control the uses of the state budget, and evaluate the extent of financial disclosure e-government in Palestine with international accounting standards in the public sector IPSASs.

Fourth: The Study hypotheses:

The main hypothesis of study is:

There is no statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure According to the International Public Sector Accounting

Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.

And this Study seeks to test the following hypotheses:

1. There is no statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Financial Statements** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.
2. There is no statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Financial Information about the Public Sector** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.
3. There is no statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Public Budget Information** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.

Fifth: Methodology of the Study :

To achieve the objectives of the Study and testing of hypotheses that will be included in the count on each of the inductive approach and deductive approach , relying on two sources of data collection are:

Secondary sources : The review of literature on the subject of the Study in reference books , periodicals, articles and study , and some releases of Arab and foreign countries , and accounting and auditing standards of international , as well as government documents , laws and regulations.

Primary sources : Through a case Study and a questionnaire.

Sixth: Proposed plan of the Study:

To achieve the objectives of the Study will be to develop a proposal for the Study is divided into theoretical framework of study and three chapters as follows:

Chapter I:New Trends of Financial Disclosure in the Public Sector.

Chapter II: .Public Sector Accounting & IT Challenge.

Chapter III: A Field Study & statistical Analysis.

Seventh: The results of the hypothesis test:

- **Result of the main assumption test:** There is a statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure According to the International

Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.

and the following are the results of the sub-hypothesis tests:

1. There is a statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Financial Statements** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.
2. There is a statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Financial Information about the Public Sector** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.
3. There is a statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the **Public Budget Information** According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.

Eighth: The most important recommendations

The following are the main recommendations:

- The researcher recommends to adopt the IPSASs which are based on accrual base in the preparation of financial statements in the public sector as it has a significant positive effect on the planning and control of the uses of the public budget and provide a system of integrated financial reports and standardized financial statements appropriate to decisions of the average user.
- The researcher recommends to adopt the electronic financial method disclosure in the disclosure of financial statements which are prepared in accordance with IPSASs based on accrual base as it has a significant positive effects in achieving the qualitative specifications of financial information and the availability of consolidated financial statements appropriate to the decisions of ordinary users at the same time without the discrimination among them.
- The researcher recommends a reevaluation of legislations and laws related to the development of the performance of the public sector institutions and the continuous modernization, especially in regards to the financial system and to adopt the accrual basis, which is the most suitable for the applications of the modern budget, such as the budget programs and the performance and the budget of planning and programming.

- The researcher recommends to work on providing the Ministry of Finance with the tools of modern technology and supporting an independent management exist for electronic financial disclosure, and to provide it with human resources and qualifying them professionally and technically to carry out the tasks of preparing the financial statements in the IPSASs framework and the electronic of its finance disclosure.