



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر الانتماء : ECOFIMA



أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث

مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع  
العام في فلسطين  
(دراسة تطبيقية على مؤسسات القطاع العام الفلسطيني)

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية ومحاسبة

للطالب: ماهر أبو ريذة

مدير الأطروحة: مزياني نورالدين أستاذ جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

أمام أعضاء اللجنة:

كيموش بلال	أستاذ	رئيسا	جامعة سكيكدة
مزياني نورالدين	أستاذ	مقرا	جامعة سكيكدة
محمد سالم أبو يوسف	أستاذ	مشرف مساعد	جامعة الإسرائ غزة فلسطين
زيرق سوسن	أستاذ	ممتحنا	جامعة سكيكدة
ركي أحسن	أستاذ محاضر "أ"	ممتحنا	جامعة سكيكدة
لعلايبيبة مالك	أستاذ	ممتحنا	جامعة سوق أهراس
سي محمد لخضر	أستاذ	ممتحنا	جامعة باتنة 1

السنة الجامعية: 2024/2023



## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ مَاءً فَسَالَتْ أَوْدِيَةٌ بِقَدَرِهَا فَاحْتَمَلَ السَّيْلُ زَبَدًا رَابِيًا وَمِمَّا يُوقِدُونَ عَلَيْهِ فِي النَّارِ ابْتِغَاءَ حَلِيَّةٍ أَوْ مَتَاعٍ زَبَدٌ مِثْلَهُ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْحَقَّ وَالْبَاطِلَ فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَالَ"

سورة الرعد "17"



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية  
مخبر الانتماء: ECOFIMA



### إقرار خاص بأطروحة الدكتوراه

أنا الممضي أسفله الطالب ماهر إبراهيم أبو ريده أقر بأن هذه الأطروحة الموسومة ب:  
مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين  
(دراسة تطبيقية على مؤسسات القطاع العام الفلسطيني)

هي عمل أكاديمي خاص بي، وأنه لم يتم تقديم أي جزء منه أو كله في أي مكان آخر لنيل  
درجة علمية.

الإمضاء

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أرواح شهداء فلسطين التي ارتقت فداءً للوطن،

وإلى روح والدتي الحبيبة رحمها الله وإلى والدي العزيز، سندي ومنبع الحنان، وإلى

زوجتي الكريمة التي ساندتني وأزرتني، وإلى بناتي و ابني وإلى أخواتي وأخي وكل أفراد

العائلة، وإلى الأصدقاء الكرام الذين دعموني بحبهم ومساعدتهم لي، ولا يفوتني أن

أهدي هذا العمل إلى كل الأحبة في الجزائر الحبيبة على قلبي ومسقط رأسي الذين

ساندوني وكانوا لي عوناً لإتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

ماهر ...

# الشكر

الحمد لله والشكر من قبل ومن بعد، والصلاة والسلام على النبي الأمين وصحابته الراشدين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، أما بعد: لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والعرفان إلى الأستاذ الدكتور "نورالدين مزياني" لتفضله بالإشراف على هذه الأطروحة وثقته ودعمه المتواصل وعلى نصحه وتوجيهه، كما أتقدم بالشكر إلى المشرف المساعد الدكتور "محمد سالم أبو يوسف" على متابعتة وتوجيهه الدائم حفظهما الله ورعاهما، ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر لإدارة وأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة - الجزائر.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة الكريمة على تشريفي بقبول مناقشة أطروحتي، كما أشكر الزملاء في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين الذين قدموا لي مختلف التسهيلات والدعم وحسن الاستقبال، وأتقدم بالشكر الخالص إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل المتواضع الذي نبتغي من ورائه مرضاة الله العليم الخبير.

## الملخص.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وشرح كل ما يتعلق بالإطار النظري، أما فيما يخص الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي طبقاً لأسلوب المسح الشامل حيث تم تصميم استبانة لغرض جمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من جميع المراقبين الماليين في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، والبالغ عددهم 75 موظفاً، وقد تم توزيع الاستبانة عليهم جميعاً وتم استرجاع 64 استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة (85%).

وفي هذا الصدد جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، كذلك تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، منها الانحدار البسيط والمتعدد وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تؤكد توفر العديد من المتطلبات لتبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على غرار توفر بيئة تشريعية وقانونية جاهزة في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني؛ توفر تأهيل علمي وعملي للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني؛ وتوفير الدعم اللازم من قبل الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويتضح ذلك من الدورات المتخصصة التي يعقدها معهد المالية العامة والضرائب التابع لوزارة المالية.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة العمل على الاستفادة من وجود كادر بشري متخصص في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين وتطويره للحفاظ على كفاءته وفعاليتها، بالإضافة إلى الحفاظ على البيئة التشريعية المتوفرة وتطويرها وتضمين تطبيق أساس الاستحقاق إلى بنود النظام المالي بدلاً من الأساس النقدي، وكذلك تحفيز الإدارة العليا للاستمرار في دعمها والاستفادة بشكل أكبر من معهد المالية العامة والضرائب المختص بالتدريب والتابع لوزارة المالية.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، متطلبات تطبيق IPSAS، أساس النقد، أساس الاستحقاق، فلسطين.

## Résumé.

Cette étude vise à identifier la disponibilité des exigences pour l'application des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) en Palestine, pour atteindre cet objectif, l'approche descriptive et analytique comme l'approche la plus appropriée à la nature de cette étude a été adoptée pour son adéquation à l'étude.

Pour la méthode d'enquête complète, un questionnaire a été conçu comme un outil pour collecter des données auprès de la population étudiée, qui était composée de tous les contrôleurs financiers du ministère des Finances et du Bureau d'audit et de contrôle administratif de l'État en Palestine. À cet égard, des données ont été collectées et analysées et les hypothèses ont été testées à l'aide du logiciel statistique pour les sciences sociales SPSS. Plusieurs méthodes statistiques ont également été utilisées pour atteindre les objectifs de l'étude.

L'étude a conclu un ensemble de résultats, dont les plus importants étaient :

- Fournir un environnement législatif et juridique prêt dans les institutions du secteur public palestinien pour l'application des normes comptables internationales pour le secteur public.

- Disponibilité de qualifications scientifiques et pratiques pour le cadre humain travaillant dans les institutions du secteur public palestinien afin de mettre en œuvre les normes comptables internationales pour le secteur public. Il a été noté qu'il y a des employés qui détiennent un certificat d'expert-comptable dans les normes comptables internationales pour le secteur public.

- Disponibilité du soutien nécessaire de la haute direction des institutions du secteur public palestinien pour mettre en œuvre les normes comptables internationales pour le secteur public, comme en témoignent les cours spécialisés dispensés par l'Institut des finances publiques et des impôts du ministère des Finances.

l'étude a conclu un ensemble de recommandations comprenant l'avantage de la présence d'un cadre humain spécialisé dans les normes comptables internationales pour le secteur public en Palestine et le développer pour maintenir son efficacité et son efficacité, en plus de maintenir et de développer l'environnement législatif disponible et y compris l'application de la comptabilité d'engagement aux conditions du système financier au lieu de la comptabilité de caisse disponible dans l'environnement législatif et y compris l'application de la comptabilité d'engagement aux conditions du système financier au lieu de la comptabilité de caisse. En plus de motiver la haute direction à continuer à la soutenir et à bénéficier davantage de l'Institut des finances publiques et des impôts, spécialisé dans la formation et affilié au ministère des Finances.

**Mots clés :** Normes comptables internationales du secteur public, conditions d'application des IPSAS, comptabilité de caisse, comptabilité d'engagement, Palestine.

## **Abstract.**

This study aimed to identify the availability of requirements for the application of international accounting standards for the public sector (IPSAS) in Palestine, to achieve this objective the descriptive and analytical approach as the most appropriate approach to the nature of this study was adopted for its adequacy to the study.

For the comprehensive survey method, a questionnaire was designed as a tool to collect data from the study population, which was consisted of all financial controllers in the Ministry of Finance and the State Audit and Administrative Control Bureau in Palestine, in this regard data were collected and analyzed and hypotheses were tested using the statistical package for social sciences SPSS. Several statistical methods were also used to achieve the objectives of the study.

The study concluded a set of results, which the most important were:

- Providing a ready legislative and legal environment in the Palestinian public sector institutions for the application of international accounting standards for the public sector.
- Availability of scientific and practical qualification for the human cadre working in the Palestinian public sector institutions to implement the international accounting standards for the public sector. It was noted that there are employees who hold a certified accountant certificate in the international accounting standards for the public sector.
- Availability of the necessary support by the senior management in the Palestinian public sector institutions to implement the international accounting standards for the public sector, as evidenced by the specialized courses held by the Institute of Public Finance and Taxes of the Ministry of Finance.

the study concluded a set of recommendations including the benefit from the presence of a human cadre specialized in international accounting standards for the public sector in Palestine and develop it to maintain its efficiency and effectiveness, in addition to maintaining and developing the available legislative environment and including the application of the accrual basis to the terms of the financial system instead of the cash basis available legislative environment and including the application of the accrual basis to the terms of the financial system instead of the cash basis. As well as motivating the senior management to continue to support it and benefit more from the Institute of Public Finance and Taxes, which is specialized in training and affiliated with the Ministry of Finance.

**Key words : International Public Sector Accounting Standards, IPSAS application requirements, cash basis, accrual basis, Palestine.**

الفهارس

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	الآية.
ب	الإقرار.
ج	الإهداء.
د	شكر وتقدير.
هـ - ز	ملخص.
ط - ك	فهرس المحتويات.
ل - م	قائمة الجداول.
ن	قائمة الأشكال.
س	قائمة المختصرات.
ع	قائمة الملاحق.
1 - 23	المقدمة العامة.
<b>الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.</b>	
25	تمهيد.
26	المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
26	المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
32	المطلب الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
35	المطلب الثالث: العلاقة بين معايير IPSAS و IAS/IFRS.
37	المطلب الرابع: مزايا وعيوب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
43	المبحث الثاني: الإطار المؤسسي والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
43	المطلب الأول: تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
45	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
48	المطلب الثالث: علاقة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالهيئات الدولية والوطنية.
51	المطلب الرابع: آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
55	المبحث الثالث: تقديم عام (هيكل) لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
55	المطلب الأول: معايير IPSAS الخاصة بالعرض العام للبيانات المالية والإفصاح.
61	المطلب الثاني: معايير IPSAS الخاصة بالشراكات بين المنشآت.
64	المطلب الثالث: معايير IPSAS الخاصة بالإيرادات والمصاريف.
67	المطلب الرابع: معايير IPSAS الخاصة بالمركز المالي (الأصول والخصوم).
72	المطلب الخامس: معيار IPSAS الخاص بإعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي.
الصفحة	العنوان
80	خلاصة الفصل الأول.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	
82	تمهيد.
83	المبحث الأول: مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
83	المطلب الأول: خصائص القطاع العام.
87	المطلب الثاني: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
89	المطلب الثالث: أهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
90	المبحث الثاني: الأقسام الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة سنة 2013.
90	المطلب الأول: دور ونفوذ الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
92	المطلب الثاني: أهداف الإبلاغ المالي وطبيعة مستخدمي القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
96	المطلب الثالث: الخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية.
103	المطلب الرابع: طبيعة المنشأة المعدة للتقارير وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
106	المبحث الثالث: الأقسام الأخيرة للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في أكتوبر 2014.
106	المطلب الأول: عناصر القوائم المالية ومكوناتها.
108	المطلب الثاني: الاعتراف بعناصر القوائم المالية.
110	المطلب الثالث: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية.
112	المطلب الرابع: عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.
117	خلاصة.
الفصل الثالث: متطلبات وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ضوء التجارب الدولية.	
119	تمهيد.
120	المبحث الأول: عرض تجارب دولية في مجال تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
120	المطلب الأول: تجارب المنظمات الدولية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
125	المطلب الثاني: تجارب منظمات إقليمية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
129	المطلب الثالث: تجارب الدول العربية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
139	المبحث الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
139	المطلب الأول: المتطلبات التشريعية والتنظيمية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
141	المطلب الثاني: المتطلبات التكنولوجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
142	المطلب الثالث: المتطلبات البشرية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
الصفحة	العنوان
144	المطلب الرابع: المتطلبات الاقتصادية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

146	المبحث الثالث: تحديات وصعوبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
146	المطلب الأول: المقاومة الثقافية والتنظيمية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
147	المطلب الثاني: التكاليف والموارد المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
150	المطلب الثالث: التحديات التقنية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
151	المطلب الرابع: تعقيد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
153	الخلاصة.
<b>الفصل الرابع: دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية.</b>	
155	تمهيد.
156	المبحث الأول: تقديم نظام المحاسبة الحكومية في القطاع العام الفلسطيني.
156	المطلب الأول: طبيعة القطاع العام الفلسطيني.
162	المطلب الثاني: تقديم نظام المحاسبة الحكومية في فلسطين.
170	المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة العامة في فلسطين.
177	المبحث الثاني: المنهجية والإجراءات للدراسة الميدانية.
177	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
181	المطلب الثاني: متغيرات الدراسة ومنهجها ونموذجها.
194	المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها.
194	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.
201	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.
224	الخلاصة.
230-226	الخاتمة العامة.
240-232	قائمة المراجع.
246-241	الملاحق.

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37-36	أوجه التشابه والاختلاف بين IPSAS و IFRS.	(1.1)
42	مزايا وعيوب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	(2.1)
48	العناصر الأساسية للهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	(3.1)
89	العلاقة بين الملاءمة والتمثيل الصادق في التقارير المالية.	(1.2)
108-107	العناصر المستخدمة في القوائم المالية.	(2.2)
127-126	نسبة تبني دول OECD لمعايير IPSAS.	(1.3)
162-161	تفاصيل مراكز المسؤولية في القطاع العام الفلسطيني.	(1.4)
174	توزيع المخصصات ومصادر الإيرادات في الموازنة العامة لسنة 2023.	(2.4)
181	درجات مقياس ليكرت الخماسي.	(3.4)
183	نتائج الاتساق الداخلي - محور " البيئة التشريعية " .	(4.4)
185-184	نتائج الاتساق الداخلي - محور " التأهيل العلمي والمهني " .	(5.4)
186	نتائج الاتساق الداخلي - محور " المعرفة والإدراك " .	(6.4)
188	نتائج الاتساق الداخلي - محور " دعم الإدارة العليا " .	(7.4)
190	نتائج الصدق البنائي للاستبانة.	(8.4)
191	معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة.	(9.4)
192	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.	(10.4)
194	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.	(11.4)
195	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.	(12.4)
196	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	(13.4)
197	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني.	(14.4)
198	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.	(15.4)
199	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	(16.4)
200	توزيع عينة الدراسة حسب الحصول على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.	(17.4)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
203-202	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور -البيئة التشريعية-.	(18.4)
206-205	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور " التأهيل العلمي والمهني ".	(19.4)
209-208	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور "المعرفة والإدراك".	(20.4)
212-211	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور " دعم الإدارة العليا ".	(21.4)
214	نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين" حسب الجنس.	(22.4)
215	نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب الفئة العمرية.	(23.4)
217	نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين" حسب المؤهل العلمي.	(24.4)
218	نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب المؤهل المهني.	(25.4)
220	نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب الوظيفة.	(26.4)
221	نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب سنوات الخبرة	(27.4)
222	نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين" حسب المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.	(28.4)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
47	الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	(1.1)
107	عناصر القوائم المالية ومكوناتها وفقا للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام.	(1.2)
112	قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية.	(2.2)
130	توزيع 22 دولة عربية بين قارتي آسيا وإفريقيا.	(1.3)
158	الجهات المستخدمة للبيانات المالية.	(1.4)
169	الفئات الرئيسية لشجرة الحسابات.	(2.4)
175	مكونات الحساب الختامي الفلسطيني.	(3.4)
179	نموذج الدراسة.	(4.4)

## قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الإنجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
<b>IPSASB</b>	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
<b>IAS</b>	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
<b>OECD</b>	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
<b>IMF</b>	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>GASB</b>	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
<b>GPFR</b>	General Purpose Financial Reports	التقارير المالية ذات الاستخدام العام
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
<b>FAF</b>	Financial Accounting Foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
<b>GFS</b>	Government Finance Statistics	إحصاءات المالية الحكومية
<b>PSC</b>	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
<b>UN</b>	United Nation	الأمم المتحدة
<b>EU</b>	European Union	الاتحاد الأوروبي
<b>EC</b>	European Commission	المفوضية الأوروبية
<b>IBRD</b>	The International Bank for Reconstruction and Development	البنك الدولي
<b>ILO</b>	International Labour Organization	منظمة العمل الدولية

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
245-241	استبيان الدراسة.	(01)
246	قائمة المحكمين.	(02)

# المقدمة

## تمهيد.

في الفترة الأخيرة، شهد العالم تحولات شاملة وتسارعا في التطورات التي طالت كافة الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، هذا الأمر دفع معظم الحكومات إلى القيام بإصلاحات هيكلية في أنظمتها وسياساتها المالية لتتماشى مع هذه التغيرات، ونتج عن ذلك تحسينات إيجابية على الأنظمة المحاسبية في القطاع العام الأمر الذي انعكس إيجاباً على تطوير النظم المحاسبية في الحكومية، خصوصاً بعد أن قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتأسيس مجلس (IPSASB)، والذي تم تكليفه بمهمة إصدار معايير (IPSAS) لتستخدم من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم لإعداد تقاريرها المالية، بهدف تحسين جودة هذه وبلغ عدد المعايير الصادرة حتى منتصف عام 2021 ما يقارب 42 معياراً (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2021).

إن تبني وتطبيق معايير (IPSAS) من شأنه أن يعزز من وجود إطار موحد للمحاسبة في منشآت القطاع العام قابلة للمقارنة خاصة في ظل ضخامة الأموال التي تنفقها هذه المنشآت، مما يساهم في ضبط وترشيد الإنفاق الحكومي، من هذا المنطلق سعت العديد من الدول إلى رفع كفاءة جهازها الإداري والمالي الحكومي من خلال تبني معايير (IPSAS) التي أصدرها مجلس (IPSASB)، لتتمكن من تحسين نوعية وشفافية التقارير المالية الصادرة عن القطاع العام، مما سينتج عنه دعم المساءلة وفاعلية الرقابة على المال العام الذي يعزز ثقة الجمهور والعالم في الإدارة المالية الحكومية، ويمكن هذه الحكومات المعتمدة لمثل هذه المعايير من الحصول على المنح والقروض بشكل أفضل.

إن بروز المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وظهور أهميتها في تطوير نظام المحاسبة في القطاع العام، حفز العديد من الدول للعمل لوضع إجراءات تعمل من خلالها على تكييف نظامها المحاسبي الحكومي مع هذه المعايير، وتعتبر فلسطين من الدول المهتمة بتطوير أنظمة المحاسبة في القطاع العام حيث انتقلت من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في العام 2010، سعياً منها للتحضير لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وتعتبر قضية اعتماد وتطبيق معايير (IPSAS) في فلسطين من القضايا الناشئة التي لا تزال تخضع للبحث والتقييم، وهناك حاجة ماسة لمزيد من الدراسات لاستكشاف ما تم تحقيقه من خلال محاولة تطبيق هذه المعايير وتأثيرها في إحداث التحول المطلوب في القطاع العام، الهدف من ذلك هو تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال توفير بيانات مالية دقيقة وموحدة وقابلة للمقارنة، مما يساهم في تحسين تلك التقييمات وفي هذا السياق، تم إعداد الحساب الختامي لدولة فلسطين عام 2008، استناداً للمادتين 65،66 من القانون رقم 7

لعام 1998 الخاص بتنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية، الذي ينص على ضرورة أن تقوم وزارة المالية بإعداد مسودة الحساب الختامي، وتقديمها إلى مجلس الوزراء للاعتماد والإحالة إلى المجلس التشريعي خلال سنة من نهاية السنة المالية لإقراره وتكمن أهمية هذا الحساب في أنه يلخص إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية وغير النقدية لدولة فلسطين، والذي يفترض إعداده وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - الأساس النقدي.

### أولاً: إشكالية الدراسة.

منذ تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994، التي تمثل البداية الأساسية للدولة الفلسطينية، اتبعت الحكومة الفلسطينية نمط موازنة البنود الذي يركز على المدخلات والبنود بشكل أساسي، وهو النمط الذي تعتمد عليه معظم الدول النامية. ومع ذلك، لم تكن موازنة البنود كافية لتحقيق تخصيص فعال للموارد الفلسطينية، ولم توفر البيانات الضرورية لتقييم كفاءة الإنفاق الحكومي أو لزيادة الشفافية في التقارير المالية العامة، هذه القيود دفعت الحكومة الفلسطينية إلى بدء عملية الانتقال التدريجي نحو موازنة البرامج والأداء، خاصة في ظل الأوضاع السياسية غير المستقرة، وفي عام 2010، قررت الحكومة التحول من نظام موازنة البنود إلى نظام موازنة البرامج والأداء التي تركز على السياسات والمخرجات، ودمج الموازنة التطويرية مع الموازنة الجارية، وكل ذلك كان مصحوباً بمحاولة تبني معايير (IPSAS) على الأساس النقدي دون وجود خطة عملية توضح متطلبات التطبيق للحالة الفلسطينية، إن هذا الخيار الذي سلكته فلسطين يدخل ضمن التوجه الدولي نحو تبني معايير (IPSAS) بهدف تحقيق كفاءة أعلى في النظام المالي.

ومن هذا المنطلق فإن السؤال الرئيسي الذي سنحاول الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

**ما مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية؟**

**والذي تتفرع منه التساؤلات الفرعية التالية:**

1. ما مدى توافق ممارسات المحاسبة في القطاع العام في فلسطين مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

2. ما مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الفلسطيني؟

3. ما مدى توفر التأهيل العلمي والمهني كمتطلبات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية؟

4. ما مدى توفر البيئة التشريعية والقانونية في فلسطين لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

5. ما مدى توفر الدعم اللازم من قبل الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

6. هل توجد فروق بين أفراد العينة حسب خصائصهم فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني.

ثانيا: فرضيات الدراسة.

من خلال إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، تم صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** تتوفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني. وتتنبأ عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** تتوفر البيئة التشريعية والقانونية في فلسطين لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرضية الفرعية الثانية:** يتوفر في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني التأهيل العلمي والعملية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** تتوفر المعرفة والإدراك للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** يتوفر في القطاع العام الفلسطيني الدعم اللازم من الإدارات العليا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد فروق بين أفراد العينة حسب خصائصهم فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير الجنس.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير العمر.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

- الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل المهني.
- الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير الوظيفة الحالية.
- الفرضية الفرعية السادسة: توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير الخبرة العملية.
- الفرضية الفرعية السابعة: توجد فروق بين أفراد العينة فيما يخص توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين تعزى لمتغير المشاركة في دورات متخصصة في IPSAS خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

### ثالثاً: أهمية الدراسة.

تتبع أهمية الدراسة مما تقدمه من إضافات على المستويين العلمي والعملية، وذلك كما يلي:

1. **على المستوى العلمي:** تأتي هذه الدراسة لتواكب المستجدات العالمية في مجال البحوث المحاسبية الحديثة في القطاع العام، والتي تستند على مدى إمكانية تطبيق معايير (IPSAS) بغرض الحصول على تقارير مالية ذات جودة واتساق يساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرارات الصائبة، إن محدودية وقلة الدراسات التي تتناول موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتبارها حديثة المنشأ يجعل من هذه الدراسة مرجعاً لإجراء دراسات جديدة من خلال الاطلاع على نتائج وتوصيات هذه الدراسة.
2. **على المستوى العملي:** تبرز هذه الدراسة الدور الذي يمكن أن تقوم به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في رفع درجة التوافق بين الممارسات المحاسبية، مما سيساعد في تحليل ومقارنة أداء الأنظمة المالية الحكومية، وإن تبني معظم الدول الأجنبية الممولة للموازنة العامة الفلسطينية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يستوجب على حكومة فلسطين التوجه نحو تبنيها.

### رابعاً: أهداف الدراسة.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في معرفة مدى توفر متطلبات تبني وتطبيق (IPSAS)، ويتفرع منه مجموعة من الأهداف الفرعية نجملها في التالي:

1. التعرف على أبرز المتطلبات اللازمة لتطبيق معايير (IPSAS)؛
2. بيان أهمية الالتزام بتبني معايير (IPSAS) في فلسطين لما ينتج عنه من جودة في التقارير المالية الحكومية الصادرة؛
3. تحديد وإبراز أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه تبني وتطبيق معايير (IPSAS) بشكل كامل؛

4. توضيح كيفية مساهمة تطبيق معايير (IPSAS) في فلسطين في ترشيد المال العام وضبط النفقات؛
5. معرفة مدى تأثير خصائص عينة الدراسة في إدراكهم لمستوى توفر متطلبات معايير (IPSAS) ومدى توافر الممارسات المحاسبية المتوافقة مع هذه المعايير.

#### خامسا: حدود الدراسة.

1. **الحدود المكانية:** تركز الدراسة على القطاع العام في فلسطين، خصوصا على منطقة الضفة الغربية نظرا لخصائص الوضع الفلسطيني الراهن؛
  2. **الحدود الموضوعية:** تغطي الدراسة مدى تطبيق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني وفق آخر تحديث لمعايير (IPSAS) وتسعى الدراسة لتحديد المتطلبات اللازمة لتنفيذ هذه المعايير؛
  3. **الحدود البشرية:** تشمل الدراسة المراقبين الماليين في وزارة المالية والمحاسبين العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية، مع العلم أن كل مؤسسة حكومية يكون فيها مراقب مالي يتبع مباشرة لوزارة المالية؛
  4. **الحدود الزمانية:** تمتد الفترة الزمانية للدراسة الميدانية من العام 2021 إلى العام 2022.
- سادسا: أدبيات الدراسة والدراسات السابقة.

قام الباحث بالاطلاع على العديد من الدراسات السابقة والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بهدف معرفة أهم النتائج التي توصلت إليها بالإضافة إلى المتغيرات والنماذج المعتمدة في تلك الدراسات، وفيما يلي نستعرض أهم تلك الدراسات باللغة العربية واللغة الأجنبية حسب تسلسلها الزمني من الأقدم إلى الأحدث.

#### 1. الدراسات باللغة العربية.

✓ دراسة (شلال، 2014)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية و عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة و لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات، ويعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل

أساس للقياس المحاسبي الحكومي، لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام.

وأوصت الدراسة إلى التخلي التدريجي عن تبني الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق الأساس النقدي المعدل، ثم التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق المعدل بهدف رفع جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتعارض مع الدراسة الحالية التي وضحت بشكل جلي إلى توفر بيئة تشريعية وقانونية جاهزة في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني في الضفة الفلسطينية تؤهلها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة (الطراونة، 2015)، أطروحة دكتوراه بعنوان "مدى ملائمة بيئة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن وقابليته لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان مدى ملائمة بيئة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن وقابليته لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكذلك إبراز كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن من خلال توفر البنية الاقتصادية والتشريعية وقابليته للتطور والتحديث بالإضافة إلى تحليل ودراسة بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الانتقال التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الممارسات المحاسبية والافصاحات. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن النظام المحاسبي الحكومي في الأردن يتصف بالمرونة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالقطاع العام بشرط التأكد من وجود ربط إلكتروني بين الدوائر الحكومية يلبي حاجة تطبيق المعايير وتتوفر العديد من العوامل التي تساعد على إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأردن مثل تحقيق الرقابة الفاعلة على الأداء الحكومي، وتعزيز مبدأ الشفافية في البيانات الحكومية مما يؤدي إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية الحكومية.

وأوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في دعم البيئة الاقتصادية بحيث تبقى منفتحة وجاذبة للاستثمارات الأجنبية مما يساهم في الإصرار على تطبيق هذا المشروع الوطني، وكذلك ضرورة الاهتمام بشكل أكبر بالبيئة التشريعية بحيث تكون مرنة وقابلة لتطوير النظام المالي في الأردن.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق بشكل كبير مع الدراسة الحالية التي بينت أن النظام المحاسبي في القطاع العام الفلسطيني ملائم لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة (السعيد، 2015)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "نظام المحاسبية العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: التعرف على مختلف الإجراءات وطرق العمل التي تعمل على عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر والتعرف على مختلف الآليات الحديثة المستخدمة في عصرنه نظام المحاسبة العمومية من أجل مواكبة التطورات الدولية وإظهار مختلف إجراءات وطرق العمل التي تساهم في عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية بالجزائر جاء لأهمية هذه المعايير في الإفصاح عن المعلومات المالية وكذلك نتيجة عجز النظام المحاسبي الحالي في تقديم معلومات شفافة، بالإضافة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال تحديث المالية العمومية التي تفرض على الدول تقديم معلومات واضحة وشفافة حتى تحسن هذه الدول من مؤشر شفافيتها على المستوى الدولي في تسيير مواردها المالية، مما جعل الجزائر تعمل على إعادة النظر في العمل المحاسبي والقيام بإصلاحات تراقف تبني هذه المعايير.

وأوصت الدراسة بالعمل بكل جدية على تطبيق الآليات الحديثة في العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، حتى يمكن ذلك من تقييم الوضعية المالية للدولة من أجل المساءلة وتقييم الأداء، كما يجب تفعيل نظام الجرد العام لممتلكات الدولة على المستوى الوطني حتى يمكن عمل التقييد المحاسبي لهذه الممتلكات في حسابات الدولة كما نصت عليه هذه المعايير ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية التي تؤكد على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحقق العديد من المزايا منها ترشيد وضبط الإنفاق الحكومي وزيادة الشفافية في التقارير المالية.

✓ دراسة (العبادي، 2016)، رسالة ماجستير بعنوان "مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: دراسة ميدانية في مؤسسات القطاع العام الأردني".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى: إظهار مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المملكة الأردنية الهاشمية، وقام الباحث بتوزيع استبانة على 368 فردا من العاملين في الأقسام المالية في مؤسسات القطاع العام الأردني واسترجع منها 251 استبانة قابلة للتحليل. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه يتوفر في مؤسسات القطاع الأردني متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يخص البيئة التشريعية والقانونية بالإضافة إلى أنه هناك دعم واضح من الإدارات

العليا، غير أنه لوحظ عدم توفر المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي والمهني ووعي وإدراك الموظفين لأهمية تطبيق هذه المعايير .

وأوصت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من تجارب الدول التي التزمت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والاهتمام بشكل أكبر بالكوادر البشرية العاملة في القطاع المالي لزيادة وعيهم بضرورة تطبيق هذه المعايير، وأن تقوم المملكة بفرض مادة في الجامعات الحكومية تدرس فيها هذه المعايير .

✓ دراسة (لعلايبي، 2017)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية (IPSAS)".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: الاطلاع على أحدث التطبيقات الدولية في مجال المحاسبة العمومية، خاصة فيما يتعلق بمعايير محاسبة القطاع العام الدولية والوقوف على الأساليب الحديثة في مجال التسيير العمومي، الذي أخذ أبعادا جد متطورة في الدول المتقدمة، من خلال تبنيه لنظام التسيير على أساس الجودة الشاملة الذي أصبح مصدرا رئيسيا للمعلومات الشفافة التي تغذي عدة أنظمة على غرار النظام المحاسبي للوحدات الحكومية والتطرق إلى آخر المستجدات في المحاسبة العمومية لا سيما على مستوى التنظير المحاسبي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يقتضي استعدادات كبيرة تشمل عدة مجالات، ولم يعد مجرد إصلاح للجوانب التقنية الخاصة بالممارسات المحاسبية فقط، وإنما يجب النظر إليه على أنه مشروع متكامل ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار كل المناحي المتعلقة ببيئة المحاسبة وإن إعداد وتكوين العنصر البشري يعتبر من أهم المتطلبات اللازمة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية باعتباره ضمانا لإنجاح العملية بشكل فعال كما أن تحديث هيئات القطاع العام يعتبر أحد متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية مما يستدعي مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

وقد أوصت الدراسة بالاعتماد على الأبحاث والدراسات العلمية قبل اتخاذ أي قرار بشأن إصلاح نظام المحاسبة العمومية خاصة التي يتم إجراؤها في الجامعات ومراكز الأبحاث الجزائرية، حتى تضمن ملاءمتها لبيئة المحاسبة المحلية، بالإضافة إلى ضرورة التركيز على أنماط التسيير الحديثة التي تعتمد على التسيير وفق نظام الجودة، وكذلك تكريس مبادئ الحوكمة في تسيير مؤسسات القطاع العام والاعتماد على رقمنة الإدارات العمومية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة توافقت مع الدراسة الحالية من حيث التركيز على اعتبار الكادر البشري المهني المؤهل يعتبر من أهم المتطلبات التي تساعد في نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة (مغني، 2017)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية ودراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي تم إطلاقها من طرف الدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) من أجل بلورة واقتراح نموذج لإصلاح هذا النظام يستند على التشخيص الذي يتطلع لبناء رؤية تستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه يشوب أسلوب إعداد الموازنة العامة بالجزائر عدة اختلالات انعكست أبرز مظاهرها في ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية حيث لا يتوافق كل من المخطط المحاسبي لسنة 1995 والإطار التصوري لمشروع أنظمة الموازنات لسنة 2006 مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويوجد قصور في النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

وقد أوصت الدراسة بضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال وفقا لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية، ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتعارض مع الدراسة الحالية التي وضحت أن تطبيق فلسطين لموازنة البرامج والأداء ساهم بشكل واضح في البدء في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة (أبويوسف، 2018)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، دراسة ميدانية في دولة فلسطين".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يعاني الإفصاح المالي التقليدي عن البيانات المالية في القطاع العام من العديد من أوجه القصور تجعله عاجزا عن مواكبة التغيرات التكنولوجية التي طرأت في البيئة الاقتصادية وتحد من قدرة وصول المستخدم العادي للبيانات المفصح عنها والاستفادة المثلى منها. وتتفاوت درجات وإجراءات 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 حيث يعتبر إعادة

توجيه المحاسبة في القطاع العام نحو التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات الإصلاح المالي المعاصرة نحو تحقيق الشفافية وأحكام الضبط المالي في القطاع العام.

وقد أوصت الدراسة بإعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمنية على الاستحقاق وكذلك تبني الأساليب العصرية المبنية على التكنولوجيا في الإفصاح الإلكتروني عنها للجمهور وكذلك إعادة تقييم التشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير أداء مؤسسات القطاع العام والعمل على التحديث المستمر لها.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة توافقت مع الدراسة الحالية التي أوصت على الحفاظ على البيئة التشريعية المتوفرة وتطويرها وتحديثها بشكل دوري.

✓ دراسة (جاي، 2019)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى التعريف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها القانوني والتقني لإبراز مقوماتها وأهدافها والتعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومدى رواجها على المستوى الدولي وكيفية استغلال ذلك في عملية إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية وأن تساهم هذه الدراسة في الجانب البحثي الأكاديمي في الجامعات بسبب النقص الكبير في هذا المجال.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أصبح موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) موضوع الساعة، لاسيما في ظل الأزمة الاقتصادية والمالية التي تشهدها العديد من دول العالم حيث دفعت تداعيات هذه الأزمة الكثير من الدول إلى مراجعة عميقة للأنظمة المحاسبية والمالية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). وفي ظل الظروف الحالية يعتبر خيار تكييف المعايير المحاسبية بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد النهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبني بالكامل مرة واحدة.

وقد أوصت الدراسة بمواصلة السير على طريق الإصلاح المالي والعمل على تسريع وتيرة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإعادة تنظيم ممارسات المحاسبة العمومية في ضوءها بالإضافة على اعتماد النهج التدريجي في تنفيذ التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تحديث التشريعات والقوانين بما يتلاءم مع طبيعة التحديثات المقترحة في مشروع إصلاح محاسبة الدولة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة توافقت مع الدراسة الحالية التي أظهرت أن فلسطين اعتمدت النهج التدريجي في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة: (شتيح ، 2020) ، أطروحة دكتوراه بعنوان: "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: توضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأداء المالي وكذلك توضيح المفاهيم الأساسية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وعلاقتها بجوانب الأداء المالي الحكومي وإبراز أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير وإصلاح المحاسبة في القطاع العام وتوضيح أثر التوجهات الاستراتيجية للجزائر على أدائها المالي الحكومي وإبراز أهمية الإصلاح المحاسبي كإطار مكمل للإصلاحات المالية الشاملة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تتوافق تصنيفات معايير المحاسبة الدولية مع الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام وتتجه الجزائر بشكل تدريجي إلى تطبيق أساس الاستحقاق وفقا لمتطلبات (IPSAS).

ويتوافق محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مداخل تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي كما أن تبني معايير IPSAS ساهم بشكل ملحوظ في تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي الفرنسي، وبالتالي في حال تبنت الجزائر هذه المعايير فسيؤثر ذلك إيجابا في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي. وقد أوصت الدراسة بضرورة تكييف المعايير المحاسبية الجديدة التي ستصدر قدر المستطاع مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين الأداء المالي الحكومي وتسهيل تنفيذ الأساليب الحديثة للموازنة العامة، ولكي تتماشى مع المخطط المحاسبي الجديد للدولة المبني على أساس الاستحقاق بالإضافة إلى تسهيل الرقابة على أملاك الدولة والحفاظ عليها وحمايتها، كما أوصت بربط مختلف مشاريع إصلاح وزارة المالية بالمحيط الجامعي الأكاديمي للاستفادة من مختلف نتائج أبحاثه،

يقدر الباحث أن هذه الدراسة تتوافق بشكل واضح مع الدراسة الحالية حيث أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من شأنه أن يحسن من جودة وكفاءة الأداء المالي للحكومة.

✓ دراسة (عبود، 2019)، أطروحة دكتوراه بعنوان "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: دراسة ماهية النتائج التي يمكن أن تتحقق من مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، بما يتوافق مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثر ذلك على ترشيد الإنفاق العمومي. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن من أبرز عيوب ونقائص النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي هو عدم إبرازه جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة

للدولة وفقدان المعلومة وتأخرها في الوصول بالإضافة إلى انعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة وكذلك افتقاد أسلوب تقييم الأداء ومحاسبة التكاليف و إنَّ عدم نجاح الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري في عام 1995 كان لعدة أسباب منها:

- عدم تماشيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالإضافة لعدم مراعاته لإصلاح الموازنة في نفس الوقت وهذا ما أدى بالحكومة الجزائرية إلى الشروع في إصلاح محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

ويرتكز مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد والذي جاء متماشيا مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ركيزتين أساسيتين، أولهما مشروع عصرنة الموازنة العامة الذي يعتمد على الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير الإنفاق العمومي، أما الركيزة الثانية فتمثلت في تصور ورسم المخطط المحاسبي الجدي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على عصرنة أجهزة وهيئات الرقابة المالية للدولة في ظل هذا الإصلاح المحاسبي والمالي لكي تتماشى معه وكذلك تفعيل دور كل من السلطتين التشريعية والقضائية لزيادة الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد المالي، وهذا يتطلب أن تكون هناك إرادة وجدية للسلطة السياسية لتقوم وزارة المالية بالتغيير الفعلي والانتقال من تطبيق الأساس النقدي الذي لا يتماشى مع المتطلبات الراهنة للإصلاح المحاسبي العمومي إلى الأساس الاستحقاق.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية من حيث تحفيز الإدارة العليا للاستمرار في دعمها لتبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتضمنين أساس الاستحقاق إلى بنود النظام المالي الفلسطيني.

✓ دراسة (بوخالفي، 2020)، أطروحة دكتوراه بعنوان: "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان الإجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: فقدان الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام، وأنَّ المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر لكنها تبقى تصورا ينتظر التجسيد.

وإن اعتماد معايير IPSAS لا يتم بنفس الكيفية لجميع المعايير، فليس لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نفس النطاق، فبعضها يحدد مبادئ عامة تنطبق على جميع الوثائق التي تنشرها الدولة والبعض الآخر يحدد شروط المحاسبة لمعاملات محددة، وقد أوصت الدراسة بأن نجاح التحول إلى أساس الاستحقاق رهين بتحقيق بعض الشروط منها: توفر الإرادة السياسية سواء على مستوى السلطة التنفيذية أو التشريعية و ضرورة التحكم في المعامل الزمني الذي يعتبر العائق الثاني في مجال التحول الذي رسمته وزارة المالية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتعارض مع الدراسة الحالية حيث توجد إرادة سياسية ترغب في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين وإن كان تدريجيا حيث يتم الاعتماد على الأساس النقدي في المرحلة الأولى على أن يتم الانتقال إلى التطبيق وفق أساس الاستحقاق في مرحلة متقدمة.

✓ دراسة (حجو و العشي، 2021)، مقال بعنوان: "إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين"، (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في المحافظات الجنوبية (قطاع غزة) وفق أساس الاستحقاق، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال دراسة الأدبيات السابقة، والدراسة الميدانية حيث تم توزيع (220) استبانة على العاملين في وزارة المالية في غزة، بالإضافة إلى إجراء ثلاث مقابلات مع عينة من أصحاب القرار في الوزارة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات ولوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق، وأن عملية الانتقال تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حد ما. وفي ضوء هذه النتائج خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إدراج مبحث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمادة تدرس في الجامعات، والانفتاح على المجتمع الدولي للاستفادة من تجارب الدول التي تبنت هذه المعايير للاستفادة من تجربتهم وخبراتهم، وضرورة توفير التمويل المناسب من أجل تطبيق المعايير المحاسبية بشكل تدريجي.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة توافقت مع الدراسة الحالية في أن الكادر البشري في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية كادر مؤهل في الجانب المحاسبي إلا أنها تعارضت معها عندما وصفت العاملين في

وزارة المالية في قطاع غزة ليس لديهم المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهذا ما وجدنا عكسه في العاملين في وزارة المالية في الضفة الفلسطينية حيث لديهم الخبرة والدراية ومنهم من يمتلك شهادة دولية في المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى وجود البيئة التشريعية المناسبة لتبني هذه المعايير وكذلك النظام المحاسبي المطبق في الضفة الفلسطينية أكثر تطوراً وملائم لعملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 2. الدراسات باللغة الأجنبية:

✓ دراسة (christiaens, vanhee, & cauwenberge, 2014) بعنوان:

**“The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison”**

"تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على إصلاح إعداد التقارير المالية الحكومية: مقارنة دولية" هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: معرفة مدى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق في الحكومات المركزية والمحلية في جميع أنحاء العالم، والتحقق في العوامل التي تؤثر بشكل مختلف على مستوى اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جميع أنحاء العالم. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أنه هناك خطوات مهمة قامت بها معظم الدول الأوروبية في تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق ويتطلب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحكومات المركزية إلى التحلي عن التردد والمضي قدماً نحو عملية التبني، وقد أوصت الدراسة بالعمل على مواصلة الإصلاحات وتوسيع نطاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف توحيد البيانات المالية وضبط عملية تخصيص الموارد المالية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة استطلاعية تتوافق مع الدراسة الحالية التي تؤكد على ضرورة المضي قدماً في توفير كل ما يلزم لتعزيز تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين.

✓ دراسة (Rowan & Josette, 2016) بعنوان:

**“Governmental Accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union”**

"المحاسبة في القطاع العام في مالطا نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال سياق الاتحاد الأوروبي"

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى: استعراض أهم العوامل التي دفعت حكومة مالطا إلى اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عام 2011، وقد توصلت الدراسة للعديد من الدراسات أهمها: يعزز قرار الحكومة المالطية في اعتماد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الشفافية والمصداقية وهي بالنسبة لها عوامل مهمة خاصة وأن مالطا دولة صغيرة وأكثر عرضة للضغوط الخارجية، وإن المسؤولين الحكوميين في مالطا متفقين بشكل واضح على اعتبار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمستندة إلى معايير التقارير المالية الدولية يعتبر عاملاً مطمئناً لهم في ظل محدودية الموارد في مالطا، كما يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مالطا من تحسين العلاقة مع المكتب الإحصائي في المفوضية الأوروبية لما في ذلك من تحقيق للشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

وقد أوصت الدراسة بمواصلة وتعزيز تبني معايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق بشكل كامل باعتباره المنطلق الرئيسي لدولة مالطا العضو في الاتحاد الأوروبي. ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية خاصة وأن مالطا دولة صغيرة مثل فلسطين محدودة الموارد تسعى إلى تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للاستفادة من المزايا المهمة التي ستجنيها من ذلك.

✓ دراسة (Legenkova, 2016) بعنوان:

### “International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation”

#### “تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالحكومة الفيدرالية الروسية”

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: التأكد من تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في الحكومة الروسية، واستعراض أهمية هذه الدراسة في أن تكون أساساً منطقياً لتطوير معايير المحاسبة الفيدرالية لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وأهمها: أن استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) كأساس لإنشاء نظام المعايير الوطنية للمحاسبة والبيانات المالية سيكون عاملاً رئيسياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الروسية، ويعزز اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توحيد الحسابات في القطاع العام الروسي وسيساهم في فهم البيانات المالية من طرف المستخدمين الأجانب، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تحديث ترجمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والعمل بشكل منهجي على تنفيذ

شروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بما في ذلك تبني أساس الاستحقاق في مرحلة الإصلاح الحكومي.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية التي بينت أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني سيمكن الحكومة من إصدار تقارير مالية ذات جودة ومصداقية وموثوقية. ✓ دراسة (Atuilik & Hussein , 2019) بعنوان:

**“Impact of IPSAS Adoption on Transparency and Accountability in Managing Public Funds in Developing Countries: Evidence from Liberia”.**

"تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة في الدول النامية: أدلة من ليبيريا".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال العامة في ليبيريا، واختبار إذا ما كان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأساس النقدي يحسن الشفافية والمساءلة بشكل أفضل في استخدام الأموال العامة في ليبيريا. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ليبيريا يزيد من مستوى الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال الحكومية ويزيد من القدرة على المقارنة بين البيانات المالية لأغراض تقويم ورقابة أداء المؤسسات الحكومية، ومن المتوقع أن يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ليبيريا إلى تعزيز العلاقة بين الشعب والحكومة في ليبيريا خاصة أنها تعرضت سابقا إلى حرب أهلية بسبب الفساد واختلاس الأموال العامة.

وأوصت الدراسة بضرورة أن تقوم الحكومة في ليبيريا بسن القوانين والتشريعات الهادفة إلى حماية المبلغين عن المخالفات وأن تكون هذه التشريعات مدعومة بالعقوبات المناسبة لضمان الامتثال الكامل في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ويرى الباحث أن هذه لدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية من حيث أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يزيد من مستوى الشفافية والمساءلة.

✓ دراسة (Alghizzawi & Masruki, 2020) بعنوان:

**“Moawiah Alghizzawi & Rosnia Masruki, “Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan”.**

"قضايا إصلاح محاسبة القطاع العام في الأردن".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: استعراض ودراسة المقالات الحديثة التي تناقش المزايا الناجمة عن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة في الدول النامية، وتحليل وفحص دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في معالجة بعض القضايا المالية الحرجة بما في ذلك المساعدات المالية، عجز الموازنة، الضرائب والفساد، والتي من شأنها أن تعيق تقدم القطاع العام الأردني والنمو الاقتصادي في البلاد. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق تؤثر بشكل فعال في معالجة تلك القضايا الشائكة مما سيسمح للجمهور الأردني بالوصول إلى أهدافه التنموية المنشودة والمساهمة الفريدة في إثراء المعرفة المتعلقة بفوائد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بطريقة أكثر شمولية وفي سياق جديد في الأردن.

وأوصت الدراسة بمواصلة البحث في دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في معالجة القضايا المالية الحرجة، وفي السياق الأردني يمكن أن يكون هناك دور لتطبيق هذه المعايير على التصنيف الائتماني للأردن مستقبلاً. ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق إلى حد ما مع الدراسة الحالية خاصة وأن الأردن وفلسطين دولتين متجاورتين وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحفز الدول المانحة على زيادة دعمها المالي لفلسطين.

✓ دراسة (Sharba & Al Baldawi, 2020) بعنوان

**“IPSAS in The Municipal Sector of Iraq and its Importance of Optimal Use of General Fund in Provision of Services”.**

"المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في قطاع البلديات في العراق وأهميتها في الاستخدام الأمثل للأموال العامة في تقديم الخدمات"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى: توضيح مفهوم المعايير المحاسبية للقطاع (IPSAS) ونطاق تطبيقها وخطوات إصدارها ومقابلتها مع معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، واستعراض أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تحليل أحدث الدراسات الدولية المتعلقة بتبني IPSAS وخطط الإصلاح المستقبلي المتوافقة مع هذه المعايير.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه هناك توجه عالمي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث سيكون عدد الدول التي ستبني هذه المعايير في عام 2023 هو 107 من إجمالي 148 دولة ما يمثل 72% من نسبة التجارب الناجحة وإن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العراق سيؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية، خاصة في قطاع البلديات وستضع

حدا للتفسيرات في القضايا الخلافية التي لم تتناولها من قبل أنظمة المحاسبة المعمول بها حالياً وسيحقق اعتماد IPSAS في العراق الانسجام والتفاعل مع البيئة الدولية مما سيكسبه الثقة في موضوعية البيانات المالية الحكومية من قبل العديد من المستخدمين بما في ذلك الجهات المانحة.

وأوصت الدراسة بالاستفادة من التجارب الناجحة في الدول الأخرى، سواء في معالجة المشاكل أو إعداد متطلبات التبني والتي تنعكس في نهاية المطاف في رفع كفاءة وفعالية استخدام الموارد العامة، لتقديم خدمات بلدية وسياحية عالية الجودة تتناسب مع موقع العراق كدولة يزورها الكثير من السياح في جميع المناسبات والأوقات.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تتوافق مع الدراسة الحالية التي تؤكد على أن فلسطين تعتبر من الدول النامية التي تتوجه بشكل تدريجي إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع لما لذلك من مزايا وأهمية. ✓ دراسة (Tawiah, 2021) بعنوان:

**“The impact of ipsas adoption on corruption in developing countries.”**

“تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الدول النامية.”

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى: بحث ما إذا كانت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تشكل عامل تمكين محتمل للفساد أو مقيد له وتزويد واضعي السياسات بأدلة توضح لهم سبب وجوب تبني الدول النامية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتساعدهم هذه الأدلة في الحد من ظاهرة الفساد المستشري. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنّ تبني واستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يقلل من مستوى الفساد في الدول النامية ويؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تحسين نوعية ودرجة الإفصاح عن البيانات المالية الحكومية.

وقد أوصت الدراسة بتحسين البنية التحتية وزيادة تدريب الكوادر البشرية حتى تتمكن هذه الدول من الانتقال إلى التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. ويرى الباحث أنه من الواضح أن الدراسة الحالية بينت أن البنية التحتية ملائمة في فلسطين أكثر من غيرها من العديد من الدول النامية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ دراسة (Ndlu, Igwe, & Micah, 2021) بعنوان:

**“IPSAS Adoption in Nigeria: The journey so far.”**

“تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا: الرحلة حتى الآن.”

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى: معرفة مدى تبني دولة نيجيريا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي سمح المجلس التنفيذي الاتحادي لنيجيريا باعتمادها في العام 2010 وناقشت الدراسة المزايا الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خاصة في الدول الإفريقية التي تعاني من أزمة ديون حكومية عالية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: استعراض مزايا التحول لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا من خلال الاستعانة بأراء مجموعة متعددة من الباحثين في هذا المجال، وإبراز المعوقات التي جعلت نيجيريا تفشل في الوفاء بالموعد المستهدف (يناير 2013) لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي من أهمها انتشار الفساد والتكلفة العالية لتدريب الموظفين وافتقار الوكالات الحكومية في نيجيريا إلى موظفي المحاسبة المناسبين والمدربين للتنفيذ الفعال لعملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إشراك أصحاب المصالح من سياسيين وحكومة ومدققين ومحاسبين في عملية التطبيق بالإضافة إلى تذييل المعوقات من أجل تعيين موظفين مؤهلين وذوي كفاءة عالية. ويرى الباحث أنه هناك تعارض واضح بين هذه الدراسة والدراسة الحالية التي وضحت بشكل جلي توفر التأهيل العلمي والعملية للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني فيما يخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### 3. تقييم الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

- من استعراض الباحث للدراسات السابقة سواء العربية منها أو الأجنبية، فقد لاحظ ما يلي:
- ✓ يحظى موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) باهتمام كبير من جميع دول العالم المعنية بعملية إصلاح وتطوير المحاسبة العمومية؛
  - ✓ إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه تعزيز الشفافية والمساءلة وتوفير بيانات مالية ذات مصداقية وموثوقية؛
  - ✓ ركزت معظم الدراسات السابقة على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق يؤثر إيجاباً على توحيد الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية؛
  - ✓ هناك تردد عند البعض من التحول الكامل نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق بسبب صعوبة التخلص من الإرث القديم والمتمثل في الخروج من بوتقة مفاهيم المحاسبة في القطاع العام التقليدية؛

✓ إن الاستقرار السياسي واقتناع الإدارات العليا في الحكومة لهما دور كبير في نجاح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

كما ركزت الدراسات السابقة على ضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن أهمها دراسة (بوخالفي، 2020) و (جابي، 2019) أما دراسة (ميلود، 2020) فقد توصلت إلى أن عدم نجاح الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر عام 1995 كان أهم أسبابه عدم تماثيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتوصلت دراسة (nadaluet.,al, 2021) إلى افتقار الوكالات الحكومية في نيجيريا إلى موظفين مدربين لتنفيذ عملية التطبيق أما دراسة (Vincent, 2021) فلقد توصلت إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يقلل من مستوى الفساد في الدول النامية. يلاحظ الباحث أن معظم الدراسات ركزت على الفوائد التي يمكن الحصول عليها من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكثير منها استخدم مجتمع دراسة لا يوفر صورة واقعية لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفي نفس الوقت يركز على محور معين في الدراسة.

من هنا جاءت الدراسة الحالية بإضافة نوعية فمجتمع الدراسة مكون من المراقبين الماليين المتواجدين بكل المؤسسات العامة، والذي يقع على عاتقهم تنفيذ وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما أن الدراسة أخذت بعين الاعتبار آخر طبعة لإصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي وصلت إلى 42 معيارا، كما ناقشت متطلبات التطبيق بشكل شمولي يغطي كافة المؤسسات العامة في فلسطين.

وبعد تقييم الدراسات السابقة خلص الباحث إلى أنه لا يزال هناك نقص بحثي واضح يتمثل فيما يلي:  
✓ لا زالت المراجع العربية التي تتناول موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) قليلة ومتواضعة مقارنة بالمراجع العربية التي تناولت معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي تعنى بالقطاع الخاص.

✓ معظم الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لم تجسد نمودجا موحدا لعملية التطبيق بل معظمها ترك للبلد المعني آلية التبني والتطبيق والمواءمة مع المعايير الوطنية.

✓ جميع الدراسات السابقة تمت في بيئات مختلفة عن البيئة الفلسطينية التي لديها خصوصية معينة. وعليه فإن الباحث سيحاول في هذه الدراسة العمل على سد جزءا من هذا النقص عن طريق ما يلي:

➤ عرض المفاهيم العامة حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وإبراز مميزاتها وأهميتها؛

➤ محاولة معرفة متطلبات تبني دولة فلسطين لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل الوضع الاستثنائي والخاص لفلسطين كدولة تحت الاحتلال.

**سابعاً: المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة:**

لإنجاز هذه الدراسة قام الباحث بتقسيمها إلى جزأين الجزء الأول نظري والجزء الثاني تطبيقي ولتحقيق ذلك اعتمد الباحث على المناهج اللازمة المناسبة لكل جزء وذلك كالتالي:

### 1. الجزء النظري:

اعتمد الباحث فيه على المنهج الوصفي التحليلي عن طريق ما توفر من كتابات علمية تخص هذا الموضوع، وذلك عبر إجراء مسح بيوغرافي لأهم المراجع التي لها الموضوع كالكتب، الأطروحات، الرسائل والمجلات العلمية.

### 2. الجزء التطبيقي:

تم الاعتماد في هذا الجزء على الدراسة الميدانية حيث قام الباحث بتصميم استبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكونة من المراقبين الماليين في وزارة المالية والمحاسبين في ديوان الرقابة المالية الإدارية في فلسطين ولإظهار النتائج تمت معالجة البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package For Social Sciences، بالإضافة إلى إجراء مقابلتين مع مسؤولين من وزارة المالية لديهما معرفة بموضوع المعايير.

### ثامناً: صعوبات الدراسة.

في الفترة التي قام بها الباحث بالدراسة واجهته مجموعة من الصعوبات منها ما تعلق بالجانب النظري وأخرى متعلقة بالجانب التطبيقي تمثلت في:

### 1. الصعوبات المتعلقة بالجانب التطبيقي.

واجهنا في إعداد هذه الدراسة تحديات خاصة بسبب طبيعة وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية، مما اقتضى بذل جهود إضافية وقضاء وقت أطول في العديد من الزيارات لجمع البيانات خاصة وأنه صاحب هذه العملية ظروف استثنائية ناجمة عن جائحة كورونا (COVID-19)، حيث تسببت في عرقلة الجمع المنتظم للمعلومات بفعل الإغلاقات المطولة التي شهدتها البلاد، مما أعاق التواصل الدوري والمستمر لإتمام الدراسة بشكل أفضل.

### تاسعاً: هيكل الدراسة.

حتى يتم تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، وإنجازها في إطار منهجي وعلمي، تم تقسيمها إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي.

تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال من خلال ثلاثة مباحث كانت كالتالي:

1. تناول المبحث الأول مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تم من خلاله عرض نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مفهومها، العلاقة بينها وبين معايير التقارير المالية وكذلك مزايا وعيوب تبني هذه المعايير.

2. أما المبحث الثاني فكان عنوانه الإطار المؤسسي والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والذي شمل عرضاً لتأسيس مجلس هذه المعايير، الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير، علاقته بالهيئات الدولية والوطنية، ثم تم التطرق إلى آلية إصدار هذه المعايير.

3. في حين تم تخصيص المبحث الثالث لعرض تقديم عام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تضمن أربع مجموعات كل مجموعة في مطلب.

4. أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كالاتي:

5. تناول المبحث الأول مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما المبحث الثاني فقد تطرق إلى المكونات الأربعة الأولى من هذا الإطار المفاهيمي، أما المبحث الثالث فقد تناول المكونات الأربعة الأخيرة من هذا الإطار المفاهيمي.

6. أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه لمتطلبات وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ضوء التجارب الدولية، وتضمن ثلاثة مباحث، تطرق المبحث الأول إلى عرض بعض التجارب الدولية.

7. في مجال تبني وتطبيق هذه المعايير، كما تناول المبحث الثاني متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وخصص المبحث الثالث لعرض أهم التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق هذه المعايير.

8. أما الفصل الرابع فلقد خصص للمعالجة التطبيقية لإشكالية للبحث من خلال دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية، حيث شمل ثلاثة مباحث، في المبحث الأول تم التطرق إلى تقديم نظام المحاسبة الحكومية في القطاع العام الفلسطيني، أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه إلى الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، ومن ثم تم في المبحث الثالث تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياته.



الفصل الأول:

الإطار العام لمعايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام

## تمهيد .

يعيش العالم اليوم في زمن العولمة التي أحدثت تغييرات جذرية في التعاطي مع الإدارة المالية للقطاع العام، حيث أصبحت الدول مطالبة بتلبية احتياجات الأفراد بشكل فعال لذلك، استجابت الأنظمة المحاسبية لهذه التطورات والتحديثات بسبب ضرورة توفير بيانات مالية ذات جودة وموثوقية وبالتالي، تحولت الحكومات في معظم أنحاء العالم إلى استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من المحاسبة التقليدية المبنية على الأساس النقدي، وذلك لتعزيز شفافية تقاريرها المالية وتجنب المخاطر المالية المحتملة. ومن خلال هذا التحديث، تستطيع الحكومات تنفيذ السياسات العامة بشكل أفضل وتلبية حاجيات المجتمع بشكل أكبر، وفي هذا السياق يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على مساعدة هذه الحكومات من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS المكونة من (44) معياراً دولياً يطبق على القطاع العام تعتمد معظمها على أساس الاستحقاق ماعدا معياراً واحداً يعتمد على الأساس النقدي حتى تتمكن تلك الدول من تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية التي تصدرها، وقد زاد الاهتمام بموضوع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعد أن أصبح الإنفاق الحكومي إنفاقاً ضخماً بسبب المخصصات الهائلة التي ترصدها الدول والحكومات لتنفيذ العمليات الحكومية، لذلك وجب إسناد الأمر إلى IFAC باعتبار أن مهمته خدمة المصلحة العامة وبالتالي تنظيم مهنة المحاسبة للقطاع العام من خلال وضع وإصدار وتطوير معايير محاسبية دولية للقطاع العام تتميز بالجودة العالية.

ولمعالجة الموضوع سوف يقوم الباحث من خلال هذا الفصل بإلقاء الضوء على ماهية هذه المعايير لتتضح الصورة أكثر ونتعرف عليها بشكل أفضل من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**

**المبحث الثاني: الإطار المؤسسي والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**

**المبحث الثالث: تقديم عام (هيكل) لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.**

## المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

حتى تتمكن من الإلمام بموضوع معايير IPSAS اسيتطرق هذا المبحث إلى معايير IPSAS من حيث النشأة، المفهوم، العلاقة بين IPSAS وIAS/IFRS، ومزايا وعيوب تبني معايير IPSAS.

### المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أولاً: محدودية المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي والحاجة إلى اعتماد أساس الاستحقاق.

#### 1. خصائص المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي.

تعتمد المحاسبة الحكومية أساساً محاسبية مختلفة لقيد المعاملات المالية واستخلاص النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وتعتبر هذه الأسس عن طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ووقت تسجيلها، وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد تتعلق بوقت القياس الذي تم، وفي الواقع يوجد نوعين أساسيين من الأسس المحاسبية في إطار المحاسبة الحكومية الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، إضافة إلى نوعين وسيطين وهما: الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل. تقوم المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي بتسجيل المعاملات والأحداث الأخرى فقط عند استلام النقد أو دفعه وبموجب المحاسبة على الأساس النقدي، يتم الاعتراف بالإيرادات المحاسبية عند استلام النقد، ويتم الاعتراف بالمصروفات عند دفع النقد، وعندما يكون اعتماد المحاسبة على الأساس النقدي كأساس لإعداد البيانات المالية، فإن البيان المالي الأولي هو بيان المقبوضات والمدفوعات في إطار المحاسبة النقدية، ولا يتم تسجيل الأصول طويلة الأجل وحسابات القبض والمخزون والأصول المدفوعة مقدماً ولا يتم تسجيل الالتزامات مثل القروض والحسابات الدائنة والالتزامات المستحقة (مثل ضرائب الرواتب والمزايا المستقبلية للموظفين (IFAC, 2023). وعليه، فإن اعتماد الأساس النقدي في الاعتراف المحاسبي يوجب على الوحدة المحاسبية التوقف عن تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات بتاريخ إقفال السنة المالية تماشياً مع قانون الموازنة، حيث أن الاعتمادات التي لم تصرف يتم إلغاؤها أو إعادة تخصيصها في السنة المقبلة عند الحاجة إليها، أما الإيرادات المحصلة بعد تاريخ الإقفال فإنها تسجل في الحساب الختامي لسنة التحصيل.

يترتب على إتباع الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، من أجل تحديد رصيد الخزينة الذي

يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى الوحدة المحاسبية، حيث يتميز النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي بالخصائص التالية: (شلال، زهير، 2014)

- ✓ زيادة التركيز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظراً لأهميتها؛
  - ✓ الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي تتركز المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها؛
  - ✓ لا يتم إعداد قائمة مركز مالي للوحدات الحكومية، حيث يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلاً من قياس الربح أو تقييم الأصول؛
  - ✓ يتكون نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لإمسك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة معهم في الهيكل والمحتوى؛
  - ✓ نظراً لارتباط الحسابات بموازنة محددة عن فترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس حياة الموازنة العامة وهي "سنة"؛
  - ✓ يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية والرقابة عليها؛
  - ✓ عدم الحاجة إلى إجراءات التسوية للإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات غير المسددة.
  - ✓ السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة.
- تعتبر المحاسبة الحكومية وفق الأساس النقدي أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية، وتسهيل عملية غلق حسابات الموازنة العامة، ورقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة المكلفة قانوناً مثل وزارة المالية وهيئات الرقابة المالية والإدارية المختصة، في ظل ما يحققه من الموضوعية في قياس النتائج لكونه بعيد عن الاعتماد على التقدير الشخصي.

## 2. عيوب المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي.

على الرغم من المزايا المذكورة أعلاه لتطبيق الأساس النقدي في نظام المحاسبة الحكومية، فإن هذه الطريقة تتطوي على العديد من العيوب والنقائص التي جعلت الكثير من الدول والمنظمات الإقليمية والدولية تلجأ إلى تبني طريقة المحاسبة على أساس الاستحقاق كما هو الحال في نظام المحاسبة المالية المطبقة في الشركات الخاصة. ومن أهم الانتقادات الموجهة للأساس النقدي هو عدم توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية لأغراض قياس وتقييم الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة للوحدات الحكومية والرقابة على التكاليف، وهذه هي الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث (شلال، زهير، 2014، صفحة 31) كما أن نظام

المحاسبة الحكومية على الأساس النقدي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الدولة من جهة، ومن جهة أخرى لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية لوحدات القطاع العام بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات (خبيطي، خضير; مونه، يونس، 2014) وبعبارة أخرى لا يسمح الأساس النقدي بإظهار المركز المالي في الوحدة المحاسبية للقطاع العام بشكل عادل وشفاف.

إن النموذج الحديث للإدارة الحكومية، والتي تركز على بلوغ الكفاءة بأقل التكاليف، تتطلب بأن يقوم القطاع العام بإعداد مجموعة البيانات المالية المطبقة في القطاع الخاص، والتي تتم على أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبهذا يتم الانتقال من الوضع الجامد للدخل النقدي والنفقات المدفوعة إلى الوضع الذي يتم فيه التركيز على الإنجازات والتوقعات.

ومع ذلك، فإن المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق لم يتم اعتمادها في بداية الأمر، من قبل أغلب البلدان، وذلك بسبب صعوبات في دمج الخصوصيات الخاصة بالقطاع الخاص في المحاسبة بالقطاع العام، ومن ذلك القيود المفاهيمية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي والعرض والإفصاح، مثل الحقوق (مثل الحق في فرض الضرائب، والتصرف في الملك العام أو الموارد الطبيعية) والتزامات الدولة (مثل التعليم للجميع، والأمن، استمرارية الخدمة العامة) التي لا توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق أي معالجة لها (AMALOU، 2017) وقد وجدت العديد من الدول والهيئات الإقليمية والدولية صعوبة في تكييف أنظمتها المحاسبية من أجل تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المعدة من طرفها، رغم محاولات تعديل أساس الاستحقاق والأساس النقدي على حد سواء.

إن الحاجة الملحة للانتقال نحو اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة بمؤسسات القطاع العام أخذ حيزاً كبيراً من الاهتمام على المستوى الدولي، وذلك بعد تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي جعل من بين مهامه إصدار معايير محاسبية دولية تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام، وقابلة للتطبيق في مختلف البيئات والبلدان، وتكون هذه المعايير مماثلة لتلك المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) الموجهة للقطاع الخاص ومستوحاة منها.

**ثانياً: تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين ودوره المحوري في وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.**

يعد توحيد المحاسبة استجابة متأخرة لحاجة أصبحت معروفة في الستينيات نتجت عن تدويل الشركات وكذلك للدور البارز للهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية ذات الطابع السياسي والاقتصادي، واستمر الحديث عنها خلال مؤتمرات المحاسبة التي تعقد كل خمس سنوات، وفي عام 1977 تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مؤتمر المحاسبة الدولي الحادي عشر الذي عقد في ميونيخ (ألمانيا) في 7 أكتوبر

1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 51 دولة، وقد واصل الاتحاد نموه، وهو يضم اليوم 180 عضو وشريك من 130 دولة، وأصبح بهذا منظمة عالمية للمحاسبة.

يهدف IFAC إلى خدمة المصلحة العامة من خلال إنتاج وتعزيز معايير مهنية عالية الجودة، وقد جاء في الفقرة الثانية من دستوره أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة ويضع IFAC معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والتأكيد والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية، وكذلك المحاسبة في القطاع العام، ويعمل على دعم اعتمادها واستخدامها، ويصدر أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات والمؤسسات العامة على الأداء بمستوى عال.

يمارس الاتحاد الدولي للمحاسبين مهامه ودوره من خلال مجالسه (مجالس وضع المعايير) ولجانته، التي تمت مراجعة إدارتها وأدائها استجابة للأزمات والفضائح المالية.

ومنذ تأسيسه تم إنشاء أربع لجان وهي: (AMALOU، 2017)

✓ **لجنة ممارسات التدقيق الدولية:** تحولت سنة 2002 إلى "مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)"، ومهمتها تطوير معايير التدقيق والتأكيد وفي عام 2008، تم اقتراح معايير التدقيق (المعايير الدولية للتدقيق) وكذلك معايير مراقبة الجودة (المعايير الدولية لمراقبة الجودة).

✓ **لجنة التعليم:** التي تقترح معايير التعليم الدولية، وتم تغيير اسمها إلى **مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية؛**  
✓ **لجنة الأخلاقيات:** وقد تحولت إلى مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين بهدف اقتراح مدونة أخلاقية منسقة لجميع أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

✓ **لجنة المحاسبة الإدارية:** والتي أصبحت لجنة المحاسبة المالية والإدارية ثم لجنة المحاسبين المحترفين في الأعمال، تقدم الآن دليل الممارسات الدولية الجيدة لمحترفي المحاسبة، وبعد سنوات قليلة، تم إنشاء لجنة خامسة خصيصًا لمحاسبة القطاع العام تحت اسم لجنة القطاع العام (PSC)، في عام 1986، حيث بدأت هذه اللجنة بنشر الدراسات والتوجيهات، ثم بدأت في إنتاج الإطار المعياري في عام 1996 وهي مهمة أحييت إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام منذ عام 2004.

قامت PSC في بداية الأمر بمهام مختلفة تتجاوز موضوع التوحيد المحاسبي وكانت مسؤولة عن تطوير ونشر المعايير المحاسبية، وكذلك معايير التدقيق وتطوير البرامج التعليمية بالإضافة إلى التوصيات المتعلقة بالمعلومات المالية ذات الطبيعة العمومية، وظل هذا الأمر كذلك حتى عام 1996، عندما اقتصر مهام PSC على توحيد المحاسبة العمومية على المستوى الدولي، وفي ذلك الوقت، لم تكن فكرة المواءمة المحاسبية بمثابة ثورة، حيث كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد بدأت بالفعل حركة المواءمة

المحاسبية في القطاع الخاص وبالمثل، فإن استراتيجية PSC التي تركز على التقارب مع الممارسات المحاسبية للكيانات الخاصة ليست الأولى من نوعها لأن ميزة إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتي كانت حتى الآن مخصصة للكيانات الخاصة، وهكذا أدى إنشاء PSC - في وقت متأخر - إلى إجبار مجلس معايير IPSAS على اتخاذ موقف تابع فيما يتعلق بلجنة IASC، وقد كان إنشاء هذا المجلس يمثل بداية عهد إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ثالثاً: مراحل التحول إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يؤكد (AMALOU، 2017) أن التحول إلى تبني وتطبيق معايير IPSAS على المستوى العالمي مرّ بعدة مراحل منذ بداية أعمال التوحيد المحاسبي الدولي للقطاع العام إلى غاية إعداد ونشر الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية؛ يمكن ذكر هذه المراحل وخصائصها باختصار كما يلي:

#### 1. المرحلة الأولى (1996 إلى 2002): الاستجابة لمتطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق.

في مواجهة تحديات تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، كان على لجنة PSC اقتراح معايير محاسبية قادرة على الاستجابة للقضايا المشتركة بين القطاعين العام والخاص وإيجاد إجابات في الإطار المرجعي الخاص للقضايا الخاصة بالقطاع العام، ويمكن إنشاء معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال النقل المباشر للمعايير الخاصة بالقطاع الخاص الموجودة بالفعل وتطبيقها على الحسابات العامة كما هي (التقارب التام)، ويظل هذا الخيار هو الأبسط والأسرع في التنفيذ والأقل استهلاكاً للموارد (الوقت والموارد البشرية والمالية)؛ ولكن في هذه الحالة، لن تتم الاستجابة للقضايا الخاصة في المؤسسات العامة، وعلى العكس من ذلك، كان من الممكن للجنة PSC أن تركز استراتيجيتها على إعداد معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام دون اللجوء إلى المعايير الموجودة بالفعل في القطاع الخاص.

اختارت لجنة PSC حلاً وسطاً. وهوما يعرف باستراتيجية "التقارب الجزئي"، التي تقتضي عدم تجاهل المعايير التي تم تطويرها في القطاع الخاص من أجل الاتساق مع الممارسات المحاسبية على أساس الاستحقاق، لأن الهدف النهائي للمعلومات المالية هو نفسه بالنسبة للممارسات المحاسبية على أساس الاستحقاق في القطاعين العام والخاص على حد سواء.

وهكذا، فإن إعداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تكييف المعايير الخاصة (IASs)، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام سمح للجنة PSC باقتراح إطار محاسبي لدعم إصلاح الإدارة العامة وتحسينها.

اتبعت PSC نفس استراتيجية التقارب نحو معايير القطاع الخاص حتى عام 2002، مما اضطرها إلى تأجيل مناقشة القضايا الخاصة بالقطاع العام وتركها للمرحلة الثانية من وضع المعايير، ومن خلال

هذه الاستراتيجية، تم نشر 20 معيارًا من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، جميعها نتجت عن نقل معايير IAS/IFRS، مما سمح لوضعي المعايير بالاستفادة من القواعد الأساسية للمحاسبة الخاصة بهم، أما بالنسبة للمرحلة الثانية من التوحيد المحاسبي، والتي امتدت من عام 2002 إلى عام 2007، فقد كان الاهتمام بالخصائص العامة فعالاً ولكنه قصير للغاية بسبب الحاجة إلى تحديث المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 2. المرحلة الثانية (2002-2007): التحول من لجنة القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

نتيجة للعديد من الظروف والعوامل، تم تحديث المعايير المحاسبية الدولية لتستجيب للعديد من المتطلبات والتحويلات في البيئة الاقتصادية والمالية على المستوى العالمي، الأمر الذي أجبر واضعي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أن يتخذوا قراراً بتحديث المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، رغم أن تحديث الإطار العام يستهلك الموارد ويخاطر بالتسبب في تأخير تحقيق الأهداف من حيث التعامل مع خصوصيات القطاع العام وبالإضافة إلى ذلك، فإن خيار تحديث المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ألزم واضع المعايير الدولية للقطاع العام بالحفاظ على قرب معين من خلال تعديل معاييره في كل مرة يتغير فيها الإطار المرجعي للقطاع الخاص (IAS/IFRS).

وفي عام 2004، تقرر تحديث معايير IPSAS وأكد الاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IPSASB)، ومع ذلك، اضطر هذا المجلس إلى تطوير إطاره وفقاً للتعديلات التي تم إدخالها على الإطار الخاص (IAS/IFRS)، وهو ما لوحظ في مناسبات مختلفة ابتداءً من عام 2007 حتى عام 2011، لكن الاعتماد كان من المفترض أن يضمن الاتساق معه ومنذ عام 2007، تمت ملاحظة إعادة تنظيم استراتيجية التقارب، حيث يعرض برنامج عمل IPSASB مرة أخرى أهمية تكييف المعايير الخاصة في بناء الإطار المعياري ويتحمل بشكل كامل تبعيته وموقعه كتابع بالنسبة لنظيره للقطاع الخاص وفي سياق هذه التبعية يُنظر إلى التقارب تجاه معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص على أنه أداة تسمح لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ببناء إطار مرجعي خاص به، ولكن أيضاً كهدف يجب تحقيقه. وقد تم تأكيد هذه الملاحظة بشكل أكبر من خلال نشر "قواعد الطريق"، وهي مدونة قواعد السلوك التي تضيف الطابع الرسمي على التقارب وتضعه في قلب عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### 3. المرحلة الثالثة (منذ سنة 2007): إضفاء الطابع الرسمي على استراتيجية التقارب.

رداً على الانتقادات المتعلقة باستراتيجية التقارب التي نشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، قام هذا الأخير بإضفاء الطابع الرسمي، خلال اجتماع نوفمبر 2007 الذي عقد في بيجين (الصين)، على قواعد وضع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في شكل مدونة سلوك تسمى "قواعد الطريق". بعد فترة قصيرة مخصصة لمعالجة القضايا العامة، يعترف IPSASB تعويض التأخير المتراكم مقارنة بنظيره في القطاع الخاص، ولذلك تم استخدام الشعار الأول مرة أخرى: تغيير المعايير الخاصة والابتعاد عنها عندما تتطلب خصوصيات القطاع العام ذلك، وبطبيعة الحال، كان بإمكان أي طرف مهتم أن يفهم أن استراتيجية التقارب تمثل ضماناً للفعالية على المستوى الفني والمفاهيمي، لكن الحقيقة تبقى أن درجة التقارب (العالية) لا تحظى بالإجماع، ولذلك تم إضفاء الطابع الرسمي على التقارب من خلال منهجية تهتم باتساق الإطار، والتي تحدد القواعد التي يجب على الموظفين تطبيقها لتحديد الحالات التي تتطلب الابتعاد عن إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

### المطلب الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تمثل المعايير المحاسبية مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المعترف بها عالمياً والمقبولة قبولاً عاماً والتي توجه المؤسسات في آلية إعداد وعرض القوائم المالية بحيث يتم تحديد الطرق المقبولة محاسبياً في تسجيل العمليات المالية، مما يضمن صورة واضحة وموثوقة عن الأداء المالي للمنشآت.

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تعرف كلمة معيار في اللغة بأنها النموذج الذي يقاس بناء عليه وزن أو طول أو درجة جودة الشيء (أبو زيد، 2005) كما يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج وأسس معتمدة يتم وضعها لغرض القياس أو المقارنة أو التصرف وتعتبر كلمة "معيار" ترجمة للكلمة الإنجليزية "Standard" والتي تشير إلى التعليمات المحاسبية التي يتبناها المحاسبون ويهدف المجتمع المحاسبي إلى استخدام مصطلح "المعيار المحاسبي" للإشارة إلى هذه التفاصيل وتعرفها لجنة القواعد الدولية بأنها مجموعة من المبادئ التوجيهية التي يعتمد عليها المهنيون لدعم اجتهادهم ومخرجاتهم المتعلقة بالمسائل المحاسبية، دون أن تحل بالضرورة محل استخدام الحكمة أو الحكم الشخصي كما تعتبر هذه المعايير وصفاً عالي المستوى للممارسات المحاسبية الشائعة القبول والتي تهدف إلى التقليل من التباين في التفسيرات

أو الأساليب المحاسبية في المواقف المماثلة كما تُستخدم كإطار عام لتقييم جودة وكفاءة العمل المحاسبي، وكذلك لتوضيح طبيعة ومدى المسؤولية المحاسبية (بن فرج، 2014).

كما تم تعريفها بأنها "تلك المعايير التي تُعنى بوضع قواعد وأسس محاسبية تحكم العمليات المالية والتقارير المالية التي تنشرها المؤسسات الحكومية غير الربحية، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأموال المتشابهة، وتحقيق قاعدة موحدة للمقارنة بين أداء المؤسسات الحكومية، وتمثل أهمية هذه المعايير في ضخامة الأموال التي تتفقهها المؤسسات الحكومية، إضافة إلى تحسين جودة التقارير المالية التي تُعدّها هذه المؤسسات ويهدف استخدام هذه المعايير إلى تحقيق شفافية ودقة أكبر في تقديم صورة مالية شاملة للقطاع العام" (خبيطي و مونة، 2016، صفحة 22)

ومن خلال الاطلاع على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام (PSC) التي تتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، فقد تم تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تشير إلى كيفية تمثيل أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى بطريقة صحيحة في القوائم المالية الحكومية ومن هنا، فإن الالتزام بمعايير محاسبية موثوقة ومعترف بها يعد أمراً ضرورياً للحصول على تقرير مالي عادل ودقيق" (بن راحو، 2022)

في حين يعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بأنها "تبرز متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 14)

وفي تعريف آخر يمكن وصف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها نقل للإطار النظري للمحاسبة، شاملة الأهداف، المفاهيم، الافتراضات والمبادئ بالإضافة إلى ذلك، تُعتبر هذه المعايير أدوات عملية للتنفيذ، الأمر الذي يستلزم مراعاة الشروط البيئية والثقافية المحلية في التطبيق المحاسبي (الجزراوي و صالح، 2012).

ضمن هذا السياق، يتضح بأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تشكل مجموعة من القواعد الموحدة والمعترف بها على نطاق واسع، كما تعكس التوافق بين خبراء ومؤسسات المحاسبة المتخصصة وتهدف هذه المعايير إلى توحيد الممارسات المحاسبية عالمياً، وتوفير إرشادات وتوجيهات للمحاسبين لضمان عرض شفاف وإفصاح عادل في القوائم المالية الحكومية، من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، لرفع مستوى الشفافية والمصدقية في إعلان نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

#### ثانياً: الفروض الأساسية لإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

في سياق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، يتم تطبيق مفهوم "المعيار" كنموذج يستخدم لقياس وتقييم وضمان جودة البيانات المالية لهيئات القطاع العام. وتعتبر هذه المعايير أسس أو نماذج معتمدة يجب على الجهات الحكومية والمؤسسات العامة اتباعها عند إعداد وتقديم تقاريرها المالية. ومن خلال

تطبيق هذه المعايير يمكن ضمان الشفافية والمساءلة والفعالية في إدارة الموارد المالية العامة، بالإضافة إلى تعزيز الثقة وتحسين قدرة الأطراف المعنية على اتخاذ القرارات بناء على معلومات مالية دقيقة ومقارنة

ولفهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتعريفها بشكل منطقي يجدر بنا الإشارة إلى الفروض الأساسية الثلاثة التي ساهمت في إصدار هذه المعايير ويمكن ذكر هذه الفروض كما يلي: (بوخالفي، 2020، صفحة 77)

✓ الفرض الأول: من الأفضل أن يكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لكلا القطاعين الحكومي والخاص، حيث هناك معاملات مشتركة عديدة بين القطاعين لذا، وجد أن معظم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تطويرها بتعديلات متواضعة على المعايير المطبقة على القطاع الخاص الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى ذلك، وضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB معايير للمعاملات والأحداث الاستثنائية من نوعها للقطاع العام.

✓ الفرض الثاني: تعد الشركات التجارية كشوفاً مالية سنوية بناءً على أساس الاستحقاق، ومن المهم أن تتبع الحكومات نفس المبدأ، وتقدم الكشوف المالية الموحدة التي تشمل المنشآت الرئيسية والوحدات التابعة لها، وتستند الشركات التجارية إلى أساس الاستحقاق لتقييم أدائها المالي، وينبغي للحكومات اعتماد هذا الأساس أيضاً.

✓ الفرض الثالث: يمكن تحقيق المزيد من الموضوعية والجودة العالية في المعايير المحاسبية إذا تم تطويرها بواسطة مجموعة من الخبراء المستقلين العاملين في منظمات ملتزمة باتباع هذه المعايير.

✓ وفي هذا السياق تشكل الفروض المحاسبية الأساس الذي تستند إليه المعايير والممارسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية لضمان الاتساق والشفافية والمساءلة والموثوقية.

### ثالثاً: نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام، ومنها ما ينطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي، كما تتضمن هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تنطبق على المعاملات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، وتشمل منشآت القطاع العام كل من الحكومات الوطنية الحكومات الإقليمية مثل الولايات والمقاطعات والحكومات المحلية مثل المدن والبلديات، وتتضمن أيضاً المؤسسات التابعة لهذه الحكومات مثل الإدارات والوكالات والمجالس والهيئات، ويؤكد مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام على أن جميع الفقرات المذكورة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب أن تتمتع بنفس قوة النفاذ. (IFAC, 2015, p. 14)

ويستثنى من نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مؤسسات الأعمال الحكومية، حيث تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وحتى تتميز هذه المؤسسات عن غيرها فلقد عرفها المعيار IPSAS1 بأنها تلك المنشأة التي لها كافة الخصائص التالية:

1. تمتلك صلاحية التعاقد باسمها؛
2. توكل لهذه المنشأة السلطتين المالية والتشغيلية للقيام بنشاطاتها؛
3. تبيع المنشأة سلعاً أو تقدم خدمات خلال سير أعمالها العادية لمنشآت أخرى، مقابل استلام ربح أو استرداد التكلفة كاملة؛
4. لا تعتمد هذه المنشأة على التمويل الحكومي المستدام لتبقى باستمرار (باستثناء شراء السلع على أساس تجاري)؛
5. تسيطر عليها وحدة من القطاع العام.

### المطلب الثالث: العلاقة بين معايير IPSAS و IAS/IFRS.

تعتبر العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الواقع علاقة تأسيسية ومكاملة، على الرغم من تطبيقها على قطاعات متميزة ذات أهداف متباينة ويهدف كلا الإطارين إلى تعزيز جودة وشفافية التقارير المالية لتحقيق التوافق والتكامل بين الممارسات المحاسبية في القطاعين العام والخاص.

#### أولاً: أوجه التشابه بين (IAS/IFRS) و (IPSAS).

يمكن تلخيص أوجه التشابه كما يلي: (kingsley, 2017)

1. **الهدف من التطبيق:** يهدف كل من (IAS/IFRS) و (IPSAS) إلى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية وتيسير عملية المقارنة بين المنشآت المختلفة، سواء على مستوى القطاع الخاص أو العام.
2. **تعزيز الشفافية والمساءلة:** عند تطبيق كل من (IAS/IFRS) و (IPSAS) فإن ذلك يسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في البيانات المالية، مما يدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية المستنيرة والمناسبة.
3. **التأثير على الأسواق:** إن كل من (IAS/IFRS) و (IPSAS) يؤثر بشكل إيجابي على الأسواق المالية من خلال تحسين ظروف التشغيل وجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية للموثوقية التي يتمتع بها كليهما.

ثانياً: أوجه الاختلاف.

1. **النطاق والتطبيق:** إن IFRS مصممة للمنشآت العاملة في القطاع الخاص وتركز على توفير المعلومات للمستثمرين والدائنين بينما IPSAS موجهة للقطاع العام، مع التركيز على الشفافية والمساءلة أمام المواطنين.
2. **الأساس المحاسبي:** تعتمد IFRS بشكل أساسي على أساس الاستحقاق، بينما IPSAS توفر معايير للمحاسبة على أساس الاستحقاق وأيضاً على الأساس النقدي لتلبية الاحتياجات المتنوعة للقطاع العام لمساعدة الدول على التنبؤ السلس للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
3. **التعامل مع المسائل الخاصة بالقطاع:** بشكل عام IFRS لا تتعامل بطريقة مباشرة مع بعض القضايا الخاصة بالقطاع العام مثل تمويل البرامج الحكومية والمنح بينما IPSAS تتناول هذه المسائل بمعايير خاصة تفصيلية.

ووفقاً لما ذكر أعلاه يمكن أن نشرح بشكل أكثر تفصيلاً عن طريق الجدول التالي:

الجدول رقم (1.1): أوجه التشابه والاختلاف بين IPSAS و IFRS.

العناصر	IPSAS	IFRS	التعليق
الهدف	تعزيز جودة وشفافية التقارير المالية.	تعزيز جودة وشفافية التقارير المالية.	أوجه التشابه: كلاهما يهدفان لتحقيق نفس الهدف في تعزيز الشفافية.
النطاق والغرض	يشمل المنشآت العامة والمؤسسات الحكومية.	يشمل الشركات ومؤسسات القطاع الخاص.	أوجه الاختلاف: لكل منهما نطاقه حسب نوع المنشأة المستهدفة.
الأساس المحاسبي	توفر معايير للمحاسبة على أساس الاستحقاق وعلى الأساس النقدي.	تعتمد بشكل أساسي على أساس الاستحقاق.	أوجه الاختلاف: هناك تنوع أكبر في IPSAS بين الأساس النقدي والاستحقاق.
التركيز	تعزيز الشفافية، المساءلة، وتحسين إدارة المال العام.	توفير المعلومات للمستثمرين والدائنين.	أوجه التشابه: كلاهما يعزز الشفافية والمساءلة.

المستخدمون المستهدفون	تهتم بالمواطنين، المشرعين وأصحاب المصلحة الآخرين للقطاع العام.	تهتم بالمستثمرين، الدائنين وأصحاب المصلحة في القطاع الخاص.	أوجه الاختلاف: تختلف المجموعات المستهدفة بناء على القطاع.
المعالجة المحاسبية للموارد	يأخذ بعين الاعتبار الخصائص المميزة للقطاع العام.	يعالج الموارد المالية بناء على معايير تهم المستثمرين والأسواق المالية.	أوجه الاختلاف: اختلاف في التركيز على الخصائص والاحتياجات.
التأثير على الأسواق	يؤثر بشكل إيجابي على الأسواق المالية من خلال تحسين الإدارة المالية والمساءلة.	يؤثر بشكل إيجابي على الأسواق المالية من خلال تحسين ظروف التشغيل وجذب الاستثمارات.	أوجه التشابه: كلاهما يعمل على تحسين الأسواق المالية.

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسة Kingsly, K. (2017). Introduction and Rationale for IPSAS and IFRS implementation. In *Introduction and Rationale for IPSAS and IFRS Implementation: Kingsly, Kelly*. [SI]: SSRN.

#### المطلب الرابع: مزايا وعيوب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

خلصت العديد من الدراسات إلى حث دول العالم على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما لها من مزايا وفوائد عديدة، وقد لوحظ أن اعتماد هذه المعايير سيزيد من مستوى المساءلة والشفافية للقطاع العام وستساعد هذه المعايير على تحسين المقارنة بين الممارسات الدولية، كما سيعزز الاعتماد على هذه المعايير من جودة التقارير المالية المقدمة ومن إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية المبلغ عنها من قبل منشآت القطاع العام في الدولة وبقية العالم ومن المتوقع أن يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على إجراءات التشغيل وممارسات الإبلاغ والحكم الرشيد والعلاقات بين الحكومة والمواطنين، كما ستوفر هذه المعايير معلومات مفيدة للإدارة وصناع القرار (Ijeomi & Oghoghomeh, 2014)

أولاً: مزايا تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لديه العديد من المزايا حددها بشيء من التفصيل تقرير

صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في لندن كما يلي: (ACCA, 2017, pp. 5-6)

#### 1. تعزيز المزيد من المساءلة والشفافية.

يتضح بشكل جلي أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفر مزيداً من المساءلة والشفافية حول وضعية المنشآت للقطاع العام في جميع أنحاء العالم. فهي تساعد في تعزيز الشفافية والحد من الفساد والاحتيال، وباستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يمكن الحصول على بيانات مالية معدة بشكل دقيق للحكومة وتحديد ما تلقته وما قامت بتخصيصه، بالإضافة إلى ما تمتلكه وما تدين به.

## 2. المساعدة في اتخاذ قرارات أفضل.

إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز معرفة كل من المركز المالي للمنشأة والتأثيرات المالية المتعلقة بقياس لسياسات المقترحة لصانعي القرار بشكل أفضل يمكنهم من الحكم بمهنية عالية على الأنشطة المختلفة، وهذا يساعد الهيئات العامة وأصحاب المصلحة الآخرين على المشاركة في التخطيط للمستقبل.

## 3. المساعدة في تحسين الكفاءة.

أصبح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أساسياً في تحسين الكفاءة والفعالية في إعداد التقارير المالية والتدقيق للقطاع العام بأكمله، ويزيد التوحيد في المعايير من توفير تدقيق أكثر فعالية وتخفيف مخاطر الانحرافات، ويعد استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أساسياً في تحقيق التكامل للتقريب بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، وتوفير فهم أكثر شمولاً للأداء الحقيقي للمنشآت الحكومية مما يمكن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من تبسيط عمليات إعداد التقارير المالية و دعم توحيد جميع الأنشطة والحسابات المختلفة للجهات الحكومية والفرعية، وهذا سيوفر تقريراً مالياً للتدقيق هادف و ذو مغزى، و تشكل الحسابات الموحدة أساساً لاتخاذ قرارات أكثر دقة و أفضل لصانعي القرار.

## 4. المساعدة في تعزيز اتساق البيانات وتطبيقها.

إن المزيد من توحيد عمليات التقارير ووجود البيانات الإيضاحية توفر المزيد من الفرص لتحليل هذه البيانات وتحسين عملية صنع القرار ويُمكن المؤسسات الرقابية العليا من الوصول إلى المعلومات الموحدة التي تم إنشاؤها من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبالتالي إصدار أحكام ذات مغزى وعمل المقارنات اللازمة من خلال تطبيق تقنيات تحليل البيانات.

## 5. تعزيز الإدارة المالية السليمة.

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتبر أداة مفيدة في قيادة وتحسين ممارسات الإدارة المالية للقطاع العام، كما يوفر منصة قوية يمكن لممارسات إعداد التقارير الداخلية أن تزدهر، وتعمل كمحفز لقدرة وقيمة مالية أقوى تساهم في دعم ممارسات مالية وإدارية سليمة مثل مراقبة الموازنة، محاسبة التكاليف، إدارة الأداء المالي، التخطيط الاستراتيجي للاستثمار ويتم دعم التنبؤ بشكل أفضل.

## 6. زيادة الاحتراف والوصول إلى الموهبة.

يلعب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دوراً مهماً في زيادة احتراف ومهنية وظيفة المحاسبة والتمويل عبر القطاع العام، ويقدم فرص مهمة لزيادة تأثير المؤسسة المالية، في حين يمكنها الاستفادة من مهارات الشباب الملتحقين بالمهنة داخل القطاع العام، مما يضمن أن القطاع العام يبقى وجهة وظيفية مرغوبة للاختيار للمحاسبين المحترفين والمؤهلين تأهيلاً عالياً.

## 7. تعزيز مزايا اقتصادية واجتماعية أوسع نطاقاً.

توفر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مزايا اقتصادية واجتماعية أوسع نطاقاً وواحد من الأسباب الرئيسية وراء تبنيها هو جذب الاستثمار الدولي المستمر للقطاع العام، وخاصة في الاقتصاديات الناشئة حيث توفر المعلومات المالية المعدة وفقاً لمعايير IPSAS الثقة والمقارنة للمستثمرين على المستوى العالمي، هذه الاستثمارات يمكن أن تؤدي إلى فوائد متعددة أوسع نطاقاً للاقتصاد، مثل خلق فرص عمل وتطوير وتحسين رفاهية المجتمع.

## 8. المساعدة في تعزيز الاستقرار الحكومي.

يمكن لاستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن يساعد في تحقيق حكومة أكثر استقراراً. فبتحسين الإفصاح المالي والتقارير الحكومية الصادقة والدقيقة، يتم توفير بيئة أكثر جاذبية للاستثمار، مما يؤدي بدوره إلى خلق المزيد من الوظائف وزيادة الدخل، كما تدعم صانعي السياسات في تحديد الأولويات وتطوير خطط الحكومة، مما يسهل عملية التخطيط والإدارة الاقتصادية، وتساهم في تحسين جودة التقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة المشاركة والثقة من جانب أصحاب المصلحة ومستخدمي الخدمة، وتتيح هذه الثقة زيادة في الدخل ومزيداً من التمويل اللازم لتحقيق الإصلاحات والتطوير.

## 9. تعزيز المقارنة الدولية.

إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجعل العالم يتكلم نفس اللغة ويؤدي إلى مقارنة دولية أفضل بين منشآت القطاع العام بالإضافة إلى تعزيز الفهم المشترك. وبالتالي، يمكن من تحقيق التعاون الدولي وتعزيز التجارة بين الدول وأخيراً، تقلل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من المتطلبات الزائدة المطلوبة من الجهات المانحة لأن أكثرهم يستخدم هذه المعايير.

ومن خلال الرجوع إلى دراسة (Chytis, Georgopoulos, Stergios, & Vrodou, 2020) والتي تخص مزايا وعيوب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في اليونان نلاحظ أنه تم التوصل إلى مجموعة من المزايا أهمها تحسين جودة المعلومات المالية بحيث ارتفع مستوى الشفافية والجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية بين اليونان والبلدان المختلفة

بالإضافة إلى تعزيز المساءلة في الإدارة وزيادة الاستخدام الفعال للموارد العامة حيث أصبح هناك تحكم مالي أكثر صرامة وتحسن القياس ومراقبة الأداء مما كان له أثر هام في تعزيز ثقة المواطنين والأسواق المالية للدولة وهذا رفع من موثوقية التقييمات من وكالات التصنيف الدولية للبلاد.

وعلى الرغم مما ذكر من مزايا فإن الأمر لم يخلو من بعض العيوب كان أهمها عدم الاستعداد وعدم كفاية الخبرة بحيث أظهرت النتائج أن اليونان في مرحلة مبكرة جدا من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كان يعاني من نقص في الخبرة والاستعداد بين فئات الموظفين في الإدارات المالية بالإضافة إلى أن تغيير العقلية ومواقف الموظفين تجاه تحسين المساءلة وزيادة الشفافية كان من العيوب الواضحة جدا في بداية التبنى وهذا بالطبع أثر على تكلفة التنفيذ وزيادتها خاصة وأن تكلفة تسجيل وقياس الأصول الثابتة كان عاملا معقدا.

### ثانيا: عيوب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

على الرغم من المزايا المحتملة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن هناك انتقادات وجهت لهذه المعايير. ومن أبرزها، حوكمة مجلس المعايير المحاسبية الدولية، حيث أنها أثارت العديد من النقاشات حول صلاحيته وفعاليتها في إعداد هذه المعايير. وقد وصفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) آلية إعداد المعايير المحاسبية الدولية بأنها تعاني من عيوب في الشرعية والمصادقية والمساءلة، وفي هذا الإطار تم توجيه مجموعة من الانتقادات من طرف الباحثين نوضحها فيما يلي: (جاي أ، 2019).

#### 1. إشكالية إصدار معايير IPSAS من طرف المحاسبين المهنيين الذين ينتمون إلى القطاع الخاص.

ازداد النقاش بشكل كبير حول حقيقة أن المعايير المحاسبية للقطاع العام صادرة عن محاسبين محترفين منتسبين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون إلى منظمات عالمية تابعة للقطاع الخاص ولا ينتمون إلى القطاع العام، ولا يزال المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، وهو هيئة خاصة معنية بتطوير مهنة المحاسبة للقطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعض الانتقادات، تتعلق بجدلية وسرعة إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من قبل المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص فعلى سبيل المثال، ينتمي أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى منظمات عالمية تابعة للقطاع الخاص وليست تابعة للحكومات. وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، وهو هيئة خاصة تهتم بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، ومع ذلك، فإن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليس مستقلاً عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، بل هو هيئة فرعية تعمل تحت رعايته، وتم تعيين أعضاء المجلس بناءً على توصية لجنة الترشيح من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وكلاهما، مجلس المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام والاتحاد الدولي للمحاسبين، يعتمدان على الجمعية العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي ينتمي إليها جميع الأعضاء، وهذا يعني أن شرعية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبالتالي، دفع البعض إلى انتقاد مصداقية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لعدم إشراك سلطات القطاع العام في وضع المعايير المحاسبية المستخدمة لإنشاء حسابات القطاع العام، ومع ذلك، يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن تطوير معايير المحاسبة العمومية من طرف المختصين من القطاع الخاص يعد ضرورياً لضمان جودة هذه المعايير وعليه، يجب أخذ الاختلافات الثقافية بعين الاعتبار (جاي أ.، 2019)

## 2. التمثيل الجغرافي والاقتصادي الناقص.

يفترض في واضعي المعايير الدولية بأن يتميزوا بالاستقلالية ومن عدة مناطق جغرافية حتى يكون هناك توازن في عملية اختيار الأعضاء وبالتالي تكون المعايير الصادرة عنهم ذات مصداقية وموثوقة لخدمة المصلحة العامة، ولا يجب أن يكون هناك تحيز ثقافي لجهة على حساب جهة أخرى وهذا ما أشار إليه (Rocher, 2011) حيث يشكك من خلال مقاله في استقلالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتحيز الثقافي الواضح الذي ميزه، حيث بين أن هناك هيمنة لأصحاب المهن الحرة في مجال المحاسبة من كبار مكاتب المحاسبة مما أدى ذلك إلى نقص في تمثيل الفاعلين الأساسيين للقطاع العام مثل الممثلين الفاعلين للوزارات وواضعو المعايير الوطنية والمحاسبين العموميين كما يظهر التفصيل الجغرافي لبعض المناطق في تعيين أعضاء المجلس بشكل جلي فلعدة سنوات، كان من الواضح أن تكوين مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يهيمن عليه إلى حد كبير عدد قليل من البلدان ، ولا سيما نيوزيلندا وأستراليا والمملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة وفرنسا.

هناك وجهات نظر مختلفة فيما يتعلق بتوحيد المعايير المحاسبية، حيث يعتبر البعض أن المحاسبة العامة لها خصوصية محددة، وأن دور واضع المعايير هو إبراز تلك الخصوصية، بينما يمكن لآخرين أن يروا أنه يمكن الخلط بين المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة، وأن الهدف هو مواءمة إطار المحاسبة للقطاع العام مع إطار القطاع الخاص وحالياً، يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى التخلص من الاعتماد الجغرافي المفرط من خلال فتح أبوابه أمام مناطق أخرى في العالم التي تفتقر إلى تمثيل أو تمثيلها ضعيف داخل المجلس، ولتحقيق ذلك، يهدف واضع المعايير إلى دمج أعضاء من الدول الآسيوية ليحلوا محل الأعضاء الأوروبيين، حيث يعتبر وجود تمثيل أوروبا زائداً في المجلس وإن سياسة الانفتاح هذه تستحق التقدير بالتأكيد لضمان تمثيل متوازن ومتنوع في المجلس ومع ذلك، من المهم أن ندرك أن الأصل الجغرافي لا يجب أن يكون المعيار الأساسي لاختيار الأعضاء،

وبدلاً من ذلك، من الضروري أن يتم تشجيع التنوع وجهات النظر لأن هذا سيضمن أن تكون عملية صنع القرار أكثر قوة وتكيفاً أفضل مع سياقات البلدان المختلفة واحتياجاتها ويجب أن يكون الهدف النهائي هو تعزيز التفوق الفكري والخبرة في مجال المحاسبة العامة، بغض النظر عن الأصل الجغرافي للأفراد.

### 3. استناد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على معايير IAS/IFRS.

في نوفمبر 2011، وقّع الاتحاد الدولي للمحاسبين اتفاقاً مع مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لتعزيز التعاون بينهما ويهدف هذا الاتفاق في المقام الأول إلى استخدام معايير IFRS في إعداد التقارير المالية، في حين يركز IPSASB على تطوير معايير المحاسبة العامة وإيلاء أهمية عالية للمواطنين وممثليهم فإن IFRS تركز على توفير معلومات مالية ذات فائدة للمستثمرين وتمكينهم من اتخاذ القرارات المالية المستنيرة بشأن محافظهم الاستثمارية لذا يجب أن يتم وضع معايير محاسبية تتوافق مع خصوصيات القطاع العام والمعاملات غير التجارية التي تتم للقطاع العام، مع مراعاة عوامل مثل عدم الهدف من تحقيق الربح واستمرارية الدولة. يتعين أيضاً النظر في نماذج محاسبية أخرى قد تكون ملائمة للقطاع العام، بدلاً من الاعتماد فقط على معايير IAS/IFRS التجارية وعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون هناك اعتبارات محاسبية مختلفة لمعاشات الضمان الاجتماعي ونفقات الحماية الاجتماعية، التي قد تختلف عن المعاشات التقاعدية التي تتبعها الشركات الخاصة.

والجدول أدناه يوضح بشكل موجز أهم المزايا والعيوب المرتبطة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الجدول رقم (2.1): مزايا وعيوب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المزايا	العيوب
تحسين جودة المعلومات المالية وشفافيتها	عدم الاستعداد والخبرة الكافية بين الموظفين
زيادة الشفافية والمساءلة في الإدارة	نقص الموارد المالية والمعدات للتنفيذ
تعزيز الإدارة الفعالة للموارد العامة	الحاجة إلى تغيير عقلية الموظفين والإدارة
تعزيز الثقة بين المواطنين والأسواق	التكلفة العالية لتسجيل وقياس الأصول الثابتة وتنفيذ IPSAS
تحسين إدارة الأصول وإدارة النقد	تحديات التفسير والتطبيق للمعايير
تسهيل مقارنات المالية بين القطاعين العام والخاص	التكلفة مقابل الفائدة قد لا تكون مواتية في جميع الحالات
تعزيز التعاون الدولي في المجال المحاسبي	مسؤولية التدريب وتطبيق المعايير قد تكون عبئاً

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على دراسة:

( Chytis, Georgopoulos, & Tasios, Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece, 2020)

## المبحث الثاني: الإطار المؤسسي والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

لقد عرفنا من خلال المبحث الأول أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية المصممة خصيصا للقطاع العام ، بغض تحسين جودة وشفافية التقارير المالية للمنشآت الحكومية حول العالم إلا أنه هناك إطار تنظيمي يتم وضعه ومراجعته بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهو عبارة عن هيئة مستقلة تعمل تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تحدثنا عنه سابقا، وبالتالي فإن الإطار التنظيمي والمؤسسي لمعايير (IPSAS) يهدف إلى توفير أسس موحدة للتقارير المالية للقطاع العام بغرض تعزيز الثقة بين الحكومات ومواطنيها والمجتمع الدولي.

### المطلب الأول: تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

يعمل مجلس (IPSASB) على تطوير وإصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بهدف تحسين الشفافية والجودة والموثوقية في تقارير المالية الحكومية، وتعزيز المقارنة والثقة بين الحكومات المختلفة والأطراف المعنية. وسوف نقوم من خلال هذا المطلب عرض مفهوم ونشأة لجنة القطاع العام وتحولها لاحقا إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وسنتناول كذلك أهداف المجلس وهيكله التنظيمي.

### أولا: تحول لجنة القطاع العام إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تم إصدار أول معايير محاسبة دولية للقطاع العام في مايو 2000 وكانت مستندة بشكل رئيسي إلى معايير المحاسبة الدولية وشملت أسلوب الاستحقاق المحاسبي. وحينها اعترف (إيان بول ) الذي أصبح فيما بعد رئيسا للجنة القطاع العام بأن الاتحاد الدولي للمحاسبين لم يكن له أي سلطة في فرض الامتثال، وقال أن " القوة الرئيسية للتنفيذ كانت زيادة الضغط على الحكومات لكي تضع ذلك في حساباتها وتقوم بقياس مدى تحسينها لتنافسية اقتصاداتها حيث تبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مبكرا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .( وأصدرت مجموعتها الأولى من البيانات المالية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عام 2000 وتبعتها منظمة الناتو NATO(منظمة حلف الشمال الأطلسي) في عام 2008.

تم النظر إلى لجنة القطاع العام بشكل متزايد على أنها مكون هام من مكونات تعزيز الجودة والاتساق في إعداد التقارير المالية للقطاع العام حيث كان توصيل المعلومات المالية للمستخدمين الداخليين والخارجيين محدود في كثير من الحالات وفي عام 2003 قوّض الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة نقاش يرأسها عضو خارجي لمراجعة أعمال لجنة القطاع العام، وعرفت هذه المراجعة بمراجعة "ليكريمان" (pontoppidan & andernack, 2016, p. 19).

ولتحسين قاعدة المدخلات الخاصة بالمراجعة تم توزيع استبيان على الفاعلين من ذوي المصلحة في تحسين إعداد وإدارة التقارير المالية للقطاع العام، مثل الحكومات ووكالاتها، وواضعي المعايير من الجهات المحلية

والدولية، وداخل المؤسسات الحكومية، والموالين الخارجيين لأنشطة لجنة القطاع العام وشملت المحاور الأساسية التي سعى الاستبيان لتغطيتها كل من دور لجنة القطاع العام، حوكمتها، تنظيمها، ترجمة معايير المحاسبة والقواعد الإجرائية.

وبناء على البيانات والتحليلات التي جمعت أثارت مراجعة ليكريمان عددا من الأسباب التي ستأسس لاحقا لإنشاء كيان مستقل لوضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أدت توصيات مراجعة ليكريمان إلى قيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تأسيس لجنة القطاع العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عام 2004 مع مراجعة صلاحيات المجلس لتعكس هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو التركيز على تطوير وإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### ثانياً: ماهية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) واحد من ست لجان تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهو منظمة خاصة غير هادفة للربح تأسست عام 1977 ومقرها في نيويورك الولايات المتحدة وهو منظمة خاصة غير ربحية تأسست في عام 1977 ومقرها نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 2005 حلّ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) محلّ لجنة القطاع العام (PSC) التي كانت مسؤولة عن وضع معايير للمحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على معايير المحاسبة الدولية (IAS) بين عامي 1997 و 2004، وقد نشرت لجنة PSC عشرون معياراً حول القطاع العام، وفي نوفمبر 2004، قام IFAC بتعديل مهمة PSC لتصبح هيئة مستقلة وأنشأ IPSASB الذي كان دوره حصرياً نشر معايير محاسبية دولية جديدة موجهة للقطاع العام بالإضافة إلى تحديث معايير IPSAS التي نشرتها PSC. (Trabelsi, 2017, p. 59)، كما تم تعريف (IPSASB) على أنه: "مجلس مستقل يتبع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، يعمل على إعداد وتطوير معايير عالية الجودة تخص المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك تقديم الإرشادات والتوجيهات، وتوفير المواد اللازمة إعداد القوائم المالية بشكل عام للمنشآت العمومية في كافة أرجاء العالم" (IPSASB, 2023).

وعلى ضوء ما سبق ذكره، فإنه يجدر بنا أن ننوه إلى دور الاتحاد الدولي للمحاسبين المتمثل خدمة المصلحة العامة من خلال:

1. صياغة وتبني معايير وإرشادات دولية عالية الجودة في مجال المحاسبة؛
2. تطوير المنظمات المهنية للمحاسبة وشركات المحاسبة وتعزيز الممارسات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين؛
3. تعزيز أهمية المحاسبين المهنيين على مستوى العالم؛

4. مناقشة القضايا المرتبطة بالمصلحة العامة والتأكيد على أهمية خبرة مهنة المحاسبة.

لتحقيق ذلك، يساهم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الذي يعمل كهيئة مستقلة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، في وضع المعايير التي تنطبق على المنشآت الحكومية بشكل عام، بالإضافة إلى إصدار الإرشادات اللازمة لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام. ويحظى هذا المجلس بأهمية كبيرة بين اللجان الستة الدائمة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

### ثالثاً: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية ومواد أخرى للاستخدام من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم، بهدف خدمة المصلحة العامة وتعزيز جودة وشفافية التقارير المالية للقطاع العام. ويهدف ذلك إلى توفير معلومات أفضل للإدارة المالية للقطاع العام وتحقيق المساءلة واتخاذ القرارات كما يدعم المجلس تقارب المعايير المحاسبية الدولية والوطنية للقطاع العام والأسس المحاسبية والإحصائية للتقارير المالية، ويشجع على قبول معاييرهم ومنشوراتهم الأخرى، بهدف تحقيق هذه الأهداف. ومن أجل ذلك يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار ما يلي: (IPSASB، ، 2023)

1. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) باعتبارها المعايير الرسمية التي يجب تطبيقها في إعداد التقارير المالية للأغراض العامة (GPFrs) لمنشآت القطاع العام؛
2. إرشادات الممارسة الموصي بها (RPGs) التي تنطبق على إعداد وتقديم GPFrs لتقديم إرشادات تمثل الممارسات الجيدة التي يتم تشجيع منشآت القطاع العام على اتباعها؛
3. دراسات لتقديم المشورة بشأن قضايا التقارير المالية للقطاع العام، والتي تعتمد على دراسة أفضل الممارسات والطرق الأكثر فاعلية للتعامل مع القضايا التي يتم معالجتها؛
4. أوراق وتقارير بحثية أخرى لتوفير المعلومات التي تساهم في تعزيز معرفة الجمهور بشأن قضايا التقارير المالية للقطاع العام وتوليد المعلومات والرؤى الجديدة التي تساعد في فهم الأمور بشكل أفضل وتحسين الممارسات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في المستقبل.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) كما سبق ذكره تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتمثل المهمة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام والوثائق ذات الصلة لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم لاستخدامها في إعداد بياناتها المالية.

### أولاً: أعضاء مجلس إدارة (IPSASB).

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أعضاء مجلس الإدارة الذين يتم تعيينهم على أساس كفاءتهم المهنية وخبرتهم العملية في مجال المحاسبة للقطاع العام، ويشمل هؤلاء الأعضاء المحاسبين المحترفين والمعددين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية، بالإضافة إلى الأعضاء العموميين الذين يمثلون المصلحة العامة ويتكون مجلس الإدارة عادةً من 18 عضوًا يعملون بصفقتهم الشخصية بدلاً من تمثيل المنظمات أو البلدان أو القطاعات التي ينتمون إليها بما فيهم الرئيس الذي يرأس مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهو المسؤول عن توجيه عمل المجلس، ورئاسة اجتماعاته، وتمثيل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المناسبات والاجتماعات الخارجية.

### ثانياً: الطاقم الفني والمستشارون.

يتم دعم مجلس الإدارة من قبل فريق من الموظفين الفنيين الذين يساعدون في البحث وتطوير المعايير وإدارة المشاريع وقد يكون لأعضاء مجلس الإدارة أيضًا مستشارون يقدمون الدعم الفني لمشاريع أو معايير محددة، ويتكون هذا الطاقم من:

#### 1. المجموعة الاستشارية (CAG).

تضم المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ممثلين من مجموعة واسعة من مجموعات المستخدمين، بما في ذلك الحكومات والمنظمات الدولية والهيئات التنظيمية وغيرها من المهتمين بإعداد التقارير المالية للقطاع العام وتقدم CAG المشورة بشأن جدول أعمال مجلس الإدارة وبرنامج عمله، بالإضافة إلى قضايا فنية محددة.

#### 2. مجموعات العمل وفرق العمل.

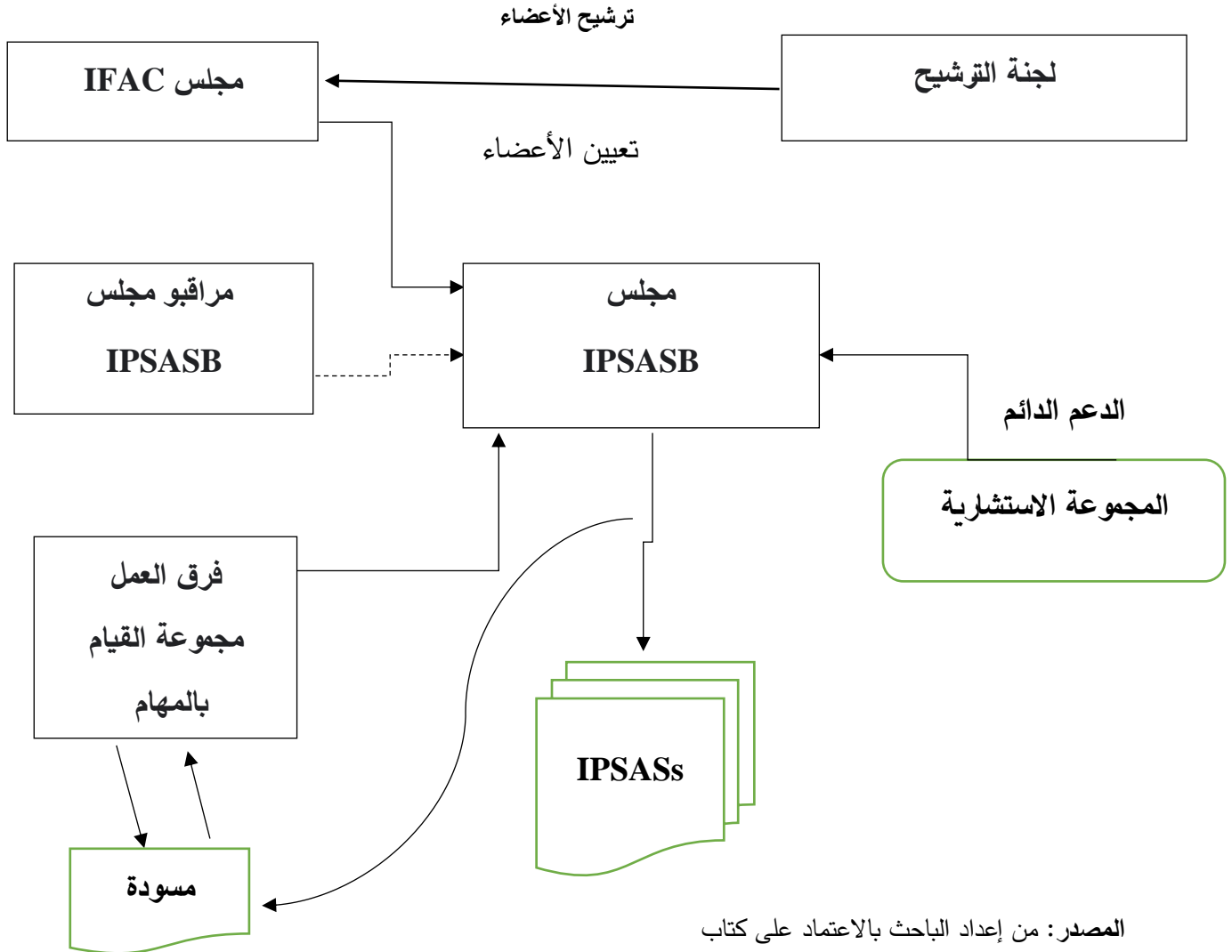
بالنسبة لمشروعات محددة أو قضايا فنية معقدة، قد يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإنشاء مجموعات عمل أو فرق عمل تتألف من خبراء من خلفيات مختلفة وتعمل هذه المجموعات على الجوانب التفصيلية للمعايير وتقدم تقاريرها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

#### 3. مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB).

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضمن إطار الاتحاد الدولي للمحاسبين ولكنه يحافظ على استقلاليته في وضع المعايير حيث يشرف مجلس مراقبة المصلحة العامة على عمل مجلس

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للتأكد من أنه يأخذ المصلحة العامة في الاعتبار بشكل مناسب في أنشطته المتعلقة بوضع المعايير.

الشكل رقم (1.1): الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كتاب

Ernest & Young Thomas Muller-Marques Berger IPSAS Explained Second Edition

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي في هذا الجدول الذي يلخص العناصر الأساسية للهيكل التنظيمي

لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ووظائف كل عنصر في هذا الهيكل.

الجدول رقم (3.1): العناصر الأساسية للهيكل التنظيمي لمجلس IPSASB.

الوصف	العنصر
يتألف من 18 عضوًا يتم تعيينهم بناءً على كفاءتهم المهنية وخبرتهم العملية في محاسبة القطاع العام ويشملون المحاسبين المحترفين، المعدين، المدققين، ومستخدمي البيانات المالية.	أعضاء المجلس
يقود IPSASB ومسؤول عن توجيه عمل المجلس، رئاسة الاجتماعات، وتمثيل IPSASB في الفعاليات الخارجية.	الرئيس
يدعم المجلس من خلال فريق عمل فني يساعد في البحث، تطوير المعايير، وإدارة المشاريع. قد يكون لأعضاء المجلس أيضًا مستشارون للدعم التقني في مشاريع أو معايير محددة.	الطاقم الفني والمستشارون
للمشاريع المحددة أو القضايا التقنية المعقدة، يمكن إنشاء مجموعات عمل أو فرق خاصة مكونة من خبراء من خلفيات متنوعة للعمل على جوانب مفصلة من المعايير.	مجموعات العمل والفرق الخاصة
IPSASB يعمل ضمن إطار IFAC ولكنه يحافظ على استقلالته في وضع المعايير. IOB يشرف على عمل IPSASB لضمان النظر بشكل مناسب للمصلحة العامة في نشاطاته.	مجلس IFAC ومجلس الرقابة على المصلحة العامة (IOB).

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2019

وبناء على ما تم ذكره بخصوص الهيكل التنظيمي يمكن القول أنه تم تصميم نظام الإدارة الخاص بالمجلس الدولي للمعايير المحاسبية للقطاع العام لضمان أن تكون إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شفافة وخاضعة للمساءلة وتصب في المصلحة العامة و ذلك من خلال اتباع الخطوات القانونية المناسبة التي تشمل إجراء مشاورات عامة، وتقديم مسودات المعايير الموضحة للجمهور، وتقييم ردود الفعل من الأطراف المعنية من جميع أنحاء العالم كما يتولى مجلس مراقبة المصلحة العامة (IOB) مسؤولية الإشراف على هذه العملية للتأكد من التزامها بالإجراءات القانونية المطلوبة ومعايير المصلحة العامة كما ويتيح هذا الإطار التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية للقطاع العام، مما يعزز الشفافية والمسؤولية والفعالية في التعامل مع المال العام على المستوى الدولي.

### المطلب الثالث: علاقة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالهيئات الدولية والوطنية.

تعتبر العلاقة بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) والمنظمات الأخرى مثل مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وصندوق النقد الدولي (IMF)، وغيرها من المنظمات معقدة ومتعددة الأوجه، مع التركيز على التعاون والمواءمة بين المعايير والدعم المتبادل لتعزيز جودة التقارير المالية حول العالم ويمكن التطرق إلى هذه العلاقات كما يلي: (Brusca, Gomes, Fernandes, & Montesinos, 2021)

أولاً: العلاقة بين مجلس (IPSASB) و مؤسسة (IFRS).

## 1. التعاون والمواءمة.

يهدف كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى تحسين جودة واتساق التقارير المالية على مستوى العالم، وبينما يركز مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على القطاع العام، فإن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال هيئة وضع المعايير التابعة لها، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، تركز على القطاع الخاص وغالبًا ما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتكييف معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لخصوصية القطاع العام، مع الحفاظ على علاقة وثيقة لضمان التوافق حيثما كان ذلك مناسبًا وممكنًا وبالتالي فعلاقة التعاون تبقى مستمرة بين الطرفين.

## 2. الاختلافات في مجالات التركيز.

نرى أنه على الرغم من التعاون الذي ذكرناه سابقاً، فإنه من المهم ملاحظة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تخدم قطاعات مختلفة من الاقتصاد (القطاع العام مقابل القطاع الخاص)، مما يعني أنه على الرغم من أنهما قد يتفقان في أهداف مشتركة تتعلق بالشفافية والمساءلة، فإن المعايير التي طورونها تختلف من ناحية الجمهور المستهدف والتطبيقات لتلك المعايير.

ثانياً: العلاقة بين مجلس (IPSASB) وصندوق النقد الدولي (IMF).

## 1. دعم تنفيذ المعايير.

يدعم صندوق النقد الدولي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كجزء من دعوته الأوسع لتعزيز الثقة في الإدارة المالية العامة في البلدان الأعضاء حيث يقدم صندوق النقد الدولي المساعدة الفنية والمشورة في مجال السياسات المالية والتدريب للمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المالية العامة في تلك البلدان، بما في ذلك اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها باعتبارها عنصراً أساسياً في دعم النظام المالي العالمي وتعزيز الاستقرار الاقتصادي.

## 2. البحث والتوجيه.

يعمل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وصندوق النقد الدولي معاً في مجال البحث والتوجيه الذي يعزز تحسين محاسبة القطاع العام وإعداد التقارير المالية ويساعد هذا التعاون على ضمان أن المعايير والممارسات التي يتم الترويج لها تستند إلى أحدث الأفكار وأفضل الممارسات في الإدارة المالية العامة بما في ذلك تبني وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ثالثاً: العلاقة بين مجلس (IPSASB) والمنظمات الدولية الأخرى.

### 1. العلاقة مع البنك الدولي (IBRD).

يدعم البنك الدولي الذي يبلغ عدد البلدان الأعضاء في مجموعته 189 عضواً على غرار صندوق النقد الدولي، اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بين دوله الأعضاء كجزء من تعزيز إدارة المالية العامة بحيث يقدم البنك الدولي الدعم المالي والخبرة الفنية للدول التي تسعى لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إدراكاً لأهميتها في تحقيق الشفافية والمساءلة للقطاع العام.

### 2. العلاقة مع الأمم المتحدة.

تعمل الأمم المتحدة، من خلال مؤسساتها المختلفة، على اعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض إعداد التقارير المالية الخاصة بها وتأتي هذه الخطوة في إطار جهد أكبر لتعزيز الشفافية والمساءلة في المنظمات الدولية التابعة لها وتجسد العلاقة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأمم المتحدة الكيفية التي يمكن للمنظمات الدولية اتباعها لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين تقاريرها المالية.

### 3. العلاقة مع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD).

تلعب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية دوراً مهماً في تعزيز السياسات الاقتصادية والاجتماعية التي تدعم الشفافية المالية والنمو المستدام في الدول الأعضاء وخارجها وبالتالي في هذا الإطار تشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كجزء من الحوكمة الرشيدة والإدارة الفعالة للموارد العامة.

### 4. العلاقة مع المنظمات الإقليمية.

تعمل المنظمات الإقليمية المختلفة، مثل الاتحاد الأفريقي (AU)، والاتحاد الأوروبي (EU)، وغيرهما، مع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للمساعدة في دعم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بين الدول الأعضاء فيها إدراكاً من هذه المنظمات لقيمة الممارسات المحاسبية الموحدة للقطاع العام في تعزيز التكامل

الاقتصادي والتنمية الشاملة وتؤكد هذه العلاقات الجهود المشتركة المبذولة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والهيئات الدولية الأخرى لتعزيز اعتماد معايير محاسبية قوية في كل من القطاعين العام والخاص على مستوى العالم بحيث يكون الهدف النهائي لهذه الشراكات هو تعزيز جودة التقارير المالية وقابليتها للمقارنة وشفافيتها في جميع أنحاء العالم، مما يساهم في تحسين الحوكمة والإدارة المالية بشكل عام.

### المطلب الرابع: آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تتضمن آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) عملية شفافة ومنظمة تضمن وضع معايير محاسبية عالية الجودة وتتم إدارة هذه العملية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

#### أولاً: مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يتم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باتباع مجموعة من الخطوات حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعمل ونشر الدراسات المتخصصة في موضوع المعايير آخذاً بعين الاعتبار تجارب الدول المختلفة لتعميق المفاهيم الخاصة بذلك ونستطيع ذكر أهم المراحل المتبعة من طرف IPSASB في إصدار IPSAS كالتالي: (Marqués Berger, 2012, p. 28)

#### 1. مرحلة ما قبل تبني مسودة المعايير.

في هذه المرحلة يتم وضع جدول الأعمال وتبدأ عملية البحث بتحديد المشاريع المحتملة للمعايير الجديدة أو التعديلات على المعايير الحالية ويشمل ذلك البحث والتشاور مع أصحاب المصلحة بما في ذلك الحكومات ومدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية للقطاع العام لتحديد الحاجة المطلوبة من تحديث أو إصدار للمعايير ويمكن أن تكون هذه الحاجة بسبب التغييرات في البيئة المالية أو التشريعية ويتم في هذه المرحلة اتخاذ الخطوات التالية:

✓ تشكيل مجموعات العمل الأساسية وفرق العمل أو اللجان الفرعية لتوفير الخبرات والمعرفة المتخصصة في مجالات محددة ذات صلة بهذا الخصوص حيث يتم اختيار أعضاء هذه المجموعات من الخبراء والمتخصصين المهنيين ويعملون على تقديم التقارير والتوصيات على المسودات المعروضة ورفعها لـ IPSASB لأخذ المقتضى اللازم؛

✓ دراسة متطلبات وممارسات المحاسبة الوطنية في مختلف الدول وتبادل الآراء حول القضايا المثيرة للاهتمام مع واضعي المعايير الوطنية في تلك الدول ويتطلب ذلك التحليل والتفاعل معهم لفهم المبادئ المحاسبية والمعايير المطبقة ويعزز ذلك تبادل المعرفة والتجارب بين الجهات المختلفة؛

✓ إعادة النظر في التصريحات الصادرة عن IASB، واضعي المعايير المحاسبية الوطنية، الهيئات المحاسبية المهنية والمنظمات الأخرى المهتمة بالتقارير المالية للقطاع العام، وتعتبر تلك التصريحات ذات أهمية كبيرة في وضع معايير IPSAS باعتبار أنها تمثل الخبرات والتجارب المستندة للممارسات المحاسبية للقطاع العام؛

✓ يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتشكيل لجان توجيهية تضم عادة أعضاء من هيئات محاسبية من ثلاث دول على الأقل، ويمكن أن تشمل كذلك ممثلين عن المنظمات المحاسبية الممثلة في المجلس أو خبراء الموضوع المراد مناقشته؛

✓ تستلم اللجان التوجيهية التعليقات من كافة الأطراف وتقوم بدراسة الممارسات المحاسبية المختلفة الملائمة حسب الظروف المحددة لإعداد مسودة المعيار وتقديمها للمجلس.

## 2. مرحلة المناقشات لتبني واعتماد المعايير.

في هذه المرحلة تكون مسودة المعيار قد أنجزت وتبدأ خطوات النقاشات والاقتراحات مع الأطراف المعنية حسب التالي:

✓ يتم نشر مسودة العرض Exposure Draft ويرمز لها ب ED للتعليقات العامة لمدة لا تقل عن أربعة أشهر ويوفر ذلك فرصة لأصحاب العلاقة لتقديم آرائهم وتعليقاتهم قبل اتخاذ القرارات النهائية بشأن المعايير وتعتبر هذه التعليقات والآراء أحد العوامل المهمة التي تؤثر في صياغة المعايير وتطويرها وتتضمن مسودة العرض أساسيات الاستنتاج المستخدمة توفر شرحاً وتوضيحاً للتغييرات المقترحة؛

✓ يتم النظر في جميع التعليقات التي تم استلامها خلال فترة تلقي الردود و تعتبر هذه التعليقات حاسمة لضمان أن تكون تلك المعايير عملية وتلبي الاحتياجات وذلك بهدف ضمان أن تكون المعايير المحاسبية للقطاع العام النهائية متوافقة مع احتياجات ومتطلبات المستخدمين وبناء على التحليل والنقاشات الداخلية يتم اتخاذ القرارات الملائمة بشأن التعديلات التي يجب إجراؤها على المعايير المقترحة ويمكن أن يتضمن ذلك تعديل النصوص أو توضيح المفاهيم أو إضافة أو إزالة أي جوانب أخرى من المعايير ويهدف هذا النهج إلى ضمان أن تكون المعايير المحاسبية للقطاع العام عالية الجودة وتلبي احتياجات المستخدمين وتحقق الأهداف المنشودة لتوحيد IPSAS على المستوى الدولي؛

✓ يتم عرض مسودة المعايير الدولية المعتمدة للتعليقات العامة وتوضع على موقع IPSASB حيث يمكن الوصول إليها مجاناً من قبل عامة الناس كل مسودة عرض تكون مصحوبة بمذكرة موجزة تسلط الضوء على الهدف

- (الأهداف) من الاقتراحات الهامة الواردة في مشروع المعيار الدولي، وكذلك وجهة نظر IPSASB في القضايا الرئيسية التي تم تناولها في ذلك وعادة ما تكون فترة العرض 120 يوماً؛
- ✓ يتم إصدار معيار IPSAS والمتضمن أساساً للاستنتاج يقدم شرحاً مفصلاً للمراحل التي مرت بها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال عملية الإعداد والمراجعة وتعد هذه الوثيقة مرجعاً مهماً للجمهور المهتم بفهم العملية التي تم اتباعها في وضع IPSAS؛
- ✓ في هذه المرحلة بمجرد اقتناع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأن المعيار جاهز فإنه يتم التصويت على الموافقة على إصداره.
- 3. مرحلة التطبيق التجريبية للمعيار الجديد.**

- في هذه المرحلة وبعد أن صدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأقل يتم الشروع في التطبيق التجريبي ومتابعة ذلك حسب التالي:
- ✓ يتم الترتيب مع الجهة الحكومية أو الهيئة المشرفة على القطاع العام للبدء بالتحضير والتخطيط لذلك التطبيق بوضع خطة تنفيذ لتطبيق المعيار الجديد؛
- ✓ يتم إعطاء مهلة عامين للالتزام بالمعيار الجديد حتى تتمكن الجهة الحكومية المشرفة على التطبيق من توفير التدريب اللازم للموظفين المختصين للفهم الشامل للمعيار الجديد؛
- ✓ يتم تشكيل فريق عمل متخصص لإدارة عملية التنفيذ وضمان نجاح التطبيق؛
- ✓ يتم العمل على إجراء تحليلات دقيقة لفهم تأثير هذا المعيار على القوائم المالية الحكومية معرفة مدى تحقيقه للهدف من إصداره؛
- ✓ قد يتطلب من الجهات الحكومية المشرفة على تطبيق المعيار الجديد تزويد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالتقارير اللازمة لتطوير المعيار إن كان هناك ضرورة لذلك؛
- ✓ وبشكل عام فإن تنفيذ وتطبيق المعيار الجديد يتطلب جهداً مشتركاً وتخطيطاً جيداً للجهات الحكومية المشرفة على التنفيذ لضمان نجاح تبني المعيار.
- 4. مرحلة ما بعد الإصدار.**

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعد إصدار المعيار بتطوير مواد إرشادية للمساعدة في عملية التنفيذ كما يقوم بالتعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الأخرى بتوفير التدريب والموارد التعليمية اللازمة لدعم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

5. مرحلة المراجعة والتحديث.

- ✓ تتم مراجعة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل دوري للتأكد من أنها تبقى ملائمة وفعالة وقد يؤدي ذلك إلى إجراء تعديلات عليها أو المباشرة في عملية إصدار معايير جديدة؛
- ✓ ومن خلال المراحل التي تم ذكرها نلاحظ أنه تم تصميم آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتكون ديناميكية وسريعة الاستجابة وشاملة، مما يضمن أن المعايير تعكس أفضل الممارسات في إعداد التقارير المالية للقطاع العام من خلال إشراك مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة في عملية التنمية ومواكبة التغيرات في المشهد المالي العالمي مما يساهم في تحقيق هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) في توفير معايير لا تعمل على تحسين جودة التقارير المالية للقطاع العام فحسب، بل تساهم أيضًا في تحسين جودة التقارير المالية للقطاع العام و زيادة الشفافية و المساءلة والكفاءة في إدارة القطاع العام.

### المبحث الثالث: تقديم عام (هيكل) لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ركيزة أساسية للإطار المحاسبي الدولي باعتبارها موجهة نحو تحسين جودة وشفافية البيانات المالية وتعزيز المساءلة الحوكمة للقطاع العام مما يساهم في توحيد الممارسات المحاسبية في مختلف البلدان والمؤسسات الحكومية وبالتالي تسهيل المقارنات الدولية وتعزيز الثقة في البيانات الحكومية وسوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقديم تصنيف لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث توفر إطار عمل موحد قادر على تلبية احتياجات جميع المعنيين بالقطاع العام.

### المطلب الأول: معايير IPSAS الخاصة بالعرض العام للبيانات المالية والإفصاح.

في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تسلط معايير العرض والإفصاح الضوء على أهمية الشفافية وتوفير البيانات المالية الدقيقة والكافية لجميع الأطراف ذات العلاقة وتوجه هذه المجموعة من المعايير الجهات المعنية للقطاع العام إلى أفضل الطرق لتقديم البيانات المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها لتحقيق الفهم الشامل والدقيق للمركز والأداء المالي لمنشآت القطاع العام وفيما يلي نظرة للمعايير الرئيسية ضمن هذه الفئة:

#### أولاً: المعيار الأول (IPSAS 1): عرض البيانات المالية.

يرشد المعيار IPSAS 1، "عرض البيانات المالية"، والمشتق من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)، منشآت القطاع العام حول كيفية تنظيم وعرض بياناتها المالية لضمان الشفافية وتحقيق إمكانية المقارنة مع المنشآت الأخرى، ويحدد هذا المعيار الأساس العام لعرض البيانات المالية، ومتطلبات العرض، ويتضمن قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، إلى جانب الملاحظات التي تتضمن ملخص لأهم السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى كما يهدف هذا المعيار إلى تحسين جودة وشفافية المعلومات المالية المقدمة من جهات القطاع العام مما يساعد على تحسين الإدارة المالية وعملية اتخاذ القرار؛ وفي هذا السياق أظهرت دراسة (Christian, 2021) أن معيار IPSAS 1 يعزز الحكم الرشيد، مما يدعم الاقتصاد والتنمية، لا سيما في الاقتصادات المتأثرة بالأزمات مثل أزمة كوفيد 19 على غرار دولة نيجيريا كما أن اعتماد هذا المعيار من شأنه أن يجذب اهتمام المؤسسات المالية الدولية وتشجيع تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

### ثانياً: المعيار الثاني (IPSAS 2): بيانات التدفق النقدي.

يرشد المعيار 2 IPSAS، بيانات التدفق النقدي، كيفية قيام منشآت القطاع العام بإعداد وتقديم بيانات التدفق النقدي، ويهدف هذا المعيار إلى توفير معلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة خلال الفترة بما يساعد المستخدمين على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقد وما في حكمه وتمكينهم من تطوير نماذج لتقييم ومقارنة القدرة المالية للمنشأة. يتطلب هذا المعيار من المنشآت تقديم قائمة التدفقات النقدية التي تصنف هذه التدفقات إلى أنشطة تشغيلية والتي تشمل المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة نقداً، وأنشطة استثمارية والتي تشمل امتلاك وبيع الأصول والاستثمارات طويلة الأجل والتي لا يشملها النقد المعادل، وأنشطة تمويلية تؤدي إلى تحسين قدرة المنشأة على رفع رأس المال المساهم به (التميمي و علي، 2018) كما توضح قائمة التدفقات النقدية كيفية تمويل الأنشطة وتأثيرها على النقد وما في حكمه للمنشأة، مما يساعد على توفير فهم أعمق للمركز المالي للمنشأة.

### ثالثاً: المعيار الثالث (IPSAS 3): التغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية.

يرشد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 3 IPSAS، "التغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية"، والمستمد بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)، الجهات الحكومية حول كيفية التعامل مع التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء من الفترات السابقة كما يهدف هذا المعيار إلى ضمان عرض البيانات المالية بشكل واضح ودقيق، مع تعزيز الشفافية وقابلية المقارنة عبر الفترات المالية.

يتم تعريف التغيرات في التقديرات المحاسبية بأنها التعديلات التي تنشأ عن معلومات أو تطورات جديدة ولا تعتبر تصحيحات للأخطاء و يتم الاعتراف بهذه التغيرات بشكل محتمل في الفترة الحالية والفترات المستقبلية إذا كان التأثير مستمرا كما يتم اعتبار الأخطاء بأنها انحرافات عن المعايير المحاسبية وقد تظهر بسبب الإهمال أو عدم الدقة في تقديرات البيانات المالية السابقة ويتم تصحيح هذه الأخطاء بأثر رجعي يرافقه إعادة عرض البيانات المالية التي تأثرت بالخطأ بما يسمح بفهم الوضع المالي الحالي والمستقبلي أما فيما يخص الإفصاح فيطلب من المنشآت المعنية الكشف عن أي تغييرات جوهرية في التقديرات المحاسبية والعمل على تصحيح الأخطاء السابقة وقد أشارت دراسة (Matica & Bogdan, 2008) إلى أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد تحدث بسبب التحولات الاقتصادية للمنشأة، أو التغيرات في الملكية أو المتطلبات التنظيمية وتؤكد الدراسة على أن مثل هذه التغيرات يجب أن تتم فقط إذا أدت إلى تمثيل أكثر دقة للبيانات المالية، وعندما يتم إجراء التغيرات وتصحيح الأخطاء، غالبا ما يلزم تطبيقها بأثر رجعي.

ونلاحظ أن هذا المعيار يوضح الحاجة إلى الدقة والمرونة عند التعامل مع البيانات المالية من خلال إعادة العرض والإفصاح إذا تم اكتشاف الأخطاء مما يضمن حصول المستخدمين على البيانات المالية المناسبة لا اتخاذ القرارات المستتيرة.

**رابعاً: المعيار العاشر (IPSAS 10): التقارير المالية في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع.**

يوجه معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 10، "التقارير المالية في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع"، والمشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 29)، الجهات الحكومية حول كيفية تعديل التقارير المالية لتعكس آثار التضخم في الاقتصادات ذات معدلات التضخم المرتفعة بشكل غير عادي كما يهدف هذا المعيار إلى التأكد من أن البيانات المالية توفر قاعدة مقارنة واقعية وذات صلة تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة ويتم تعريف الاقتصاد على أنه اقتصاد مرتفع التضخم بناءً على معايير محددة، بما في ذلك معدل التضخم العام خلال فترة معينة وهذا يلزم المنشآت تعديل بياناتها المالية لتعكس آثار التضخم، وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار، للتأكد من أن القيم المالية تعكس القوة الشرائية الحالية للعملة، وأشارت دراسة (Trajkovska , Koleva, & Svrtnov, 2018) إلى أن البيانات المالية التقليدية مبنية على افتراض أن الوحدة النقدية مستقرة، غير أنه في ظل الظروف التضخمية فإن القوة الشرائية للنقود تنخفض مسببة في ذلك بعض الأرقام الحرجة في تلك التقارير المالية خاصة في الدخل الصافي وتشويهاً في قيمة الأصول غير النقدية وبالتالي فإنه دون تعديل كاف للبيانات المالية المرتبطة بالتضخم لن تعكس بشكل مناسب الوضع المالي والأداء المالي للمنشأة حيث يمكن أن تكون هذه المعلومات مضللة.

ونرى أنه من خلال تطبيق هذا المعيار فإن المنشآت العامة تضمن أن البيانات المالية تبقى ذات صلة ومفيدة حتى في ظل وجود تضخم مرتفع مما يعكس صورة أكثر دقة ووضوح للمركز والأداء المالي للمنشأة.

**خامساً: المعيار الثامن عشر (IPSAS 18): التقارير القطاعية.**

يوجه معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 18، التقارير القطاعية، والمستمد بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 14) قبل أن يحل محله المعيار الدولي للتقرير المالي الثامن (IFRS 8) بعنوان: التقارير القطاعية، الجهات الحكومية في الكشف عن المعلومات المالية بشكل منفصل لكل قطاع من قطاعاتها التشغيلية كما يهدف هذا المعيار إلى توفير فهم أعمق للأداء المالي والموارد المستخدمة في مختلف القطاعات، مما يساعد المستخدمين على تقييم التأثير الاقتصادي للمنشأة بشكل أفضل كما يقدم هذا المعيار توجيهات حول آلية تحديد القطاعات التشغيلية داخل المنشأة وفقاً للمنتجات والخدمات التي توفرها أو على أساس جغرافي أو تنظيمي وحسب (IFAC, 2022, p. 388) يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية حسب القطاعات لتعزيز الشفافية والفهم في الإفصاحات المالية من خلال تقسيم عمليات المنشأة إلى قطاعات مميزة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم ماضي المنشأة بشكل أفضل وكذلك كيفية تخصيص المنشأة للموارد وتقييم كفاءتها وفعاليتها.

ونلاحظ أنه من خلال ما ذكر فإن معيار IPSAS18 يعزز الشفافية ويهتم بشكل أفضل في توفير معلومات أكثر تفصيلاً متعلقة بكل قطاع عملياتي مما يساعد المستخدمين وأصحاب المصلحة الذين يعتمدون على هذه المعلومات المالية لتقييم الأداء العام للمنشأة واتخاذ قرارات مفيدة.

#### سادساً: المعيار العشرون (IPSAS 20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.

يوفر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 20، الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، والمشتق بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24)؛ إرشادات حول كيفية معرفة المعاملات بين المنشأة العامة وأطرافها ذات العلاقة بهدف ضمان الإفصاح عن هذه العلاقات بحيث يتم حصر الأطراف المهيمنة والمؤثرة بشكل كبير على المنشأة بغرض المساءلة لتيسير الفهم الأفضل للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة التي تقدم التقارير، ويقصد بمعاملات الأطراف ذات العلاقة أي تحويل للموارد أو الالتزامات أو الخدمات بين المنشأة وأي من الأطراف ذات العلاقة بصرف النظر عن وجود سعر مقابل ذلك وحسب (IFAC, 2022, p. 448) فإن هذا المعيار يهدف إلى المطالبة بالإفصاح عن وجود علاقات مع الأطراف ذات العلاقة حيث توجد السيطرة وكذلك الإفصاح عن المعلومات بين المنشأة وفروعها الأخرى من ظروف معينة وهذه المعلومات مطلوبة لأغراض المساءلة ولتسهيل فهم أفضل للوضع المالي والأداء المالي للمنشأة من خلال الكشف عن المعلومات المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة التالية:- تحديد الأطراف التي تسيطر أو تؤثر بشكل كبير على المنشأة، وكذلك تحديد المعلومات التي يجب الكشف عنها حول المعاملات مع تلك الأطراف.

وفي هذا السياق نرى أن معيار IPSAS 20 يلعب دوراً حاسماً في تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام من خلال إلزام الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يساعد في تقديم صورة واضحة وكاملة عن العلاقات المالية التي قد تؤثر على الأداء المالي والتشغيلي للمنشآت العامة وهذا الإفصاح مهم جداً لتمكين المستخدمين من البيانات المالية، مثل المستثمرين، المقرضين، والمواطنين، من فهم المخاطر والفرص المحتملة المرتبطة بالمنشأة واتخاذ قرارات مناسبة بناء عليها.

#### سابعاً: المعيار الثاني والعشرون (IPSAS 22): الإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع الحكومي العام.

يركز المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 22، "الإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع الحكومي العام"، على تحسين الشفافية والمساءلة من خلال توجيه الجهات الحكومية حول كيفية الإفصاح عن المعلومات المالية المناسبة المتعلقة بأنشطتها وأدائها، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقطاع الحكومي وتقديم إرشادات حول المعلومات اللازمة التي يجب الإفصاح عنها لتمكين المستخدمين من تقييم وفهم الأداء المالي للقطاع الحكومي بشكل أكثر فعالية، خاصة وأن هذا المعيار يتطلب أن يلبي الإفصاح بشأن القطاع

الحكومي العام الخصائص النوعية للمعلومات المالية بما يشمل طريقة العرض وقابلية الفهم والمقارنة ومدى الموثوقية والملاءمة، كما يوفر فهماً أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية للحكومة، وبين البيانات المالية والقواعد الإحصائية لإعداد التقارير المالية (IFAC, 2022, p. 491).

ونرى أن هذا المعيار يعد خطوة مهمة نحو زيادة المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي، مما يظهر التزام القطاع العام بمبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية، التي بدورها تساهم في تعزيز ثقة الجمهور والمستثمرين في الإدارة المالية للحكومات والمؤسسات العامة مما يشجع على اعتماد أفضل الممارسات في إعداد وعرض التقارير المالية.

#### ثامناً: المعيار الرابع والعشرون (IPSAS 24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 24، "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"، إلى تحسين شفافية التقارير المالية والمساءلة من خلال توجيه الجهات الحكومية إلى كيفية عرض معلومات الموازنة ضمن البيانات المالية ويتطلب هذا المعيار من المنشآت الكشف عن الموازنات الأصلية والموازنات المنقحة، إلى جانب النتائج الفعلية، مما يسمح بإجراء مقارنة دقيقة بين الأرقام المخططة والأداء الفعلي، كما يلزم المنشآت تقديم تحليل للانحرافات الهامة بين النتائج المخططة والفعلية بالإضافة إلى الإفصاح عن الأسس المحاسبية المتبعة في إعداد الموازنة، وتناولت دراسة (فاضل و هاشم، 2023) بالتحليل معيار (IPSAS 24) حيث بينت أن تطبيق معيار IPSAS 24 يعتبر خطوة مهمة نحو تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال تحسين عرض المعلومات المالية، حيث يشدد المعيار على ضرورة عرض معلومات الموازنة بشكل يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية، مثل المقارنة، الوضوح والدقة بالإضافة إلى التركيز على أن تتم المناقشات المالية بين فصول الموازنة وفق أسس علمية تضمن الاستخدام الأمثل للموارد وأن يكون هناك تبريرات موثقة لذلك، كما تطرق المعيار إلى وجوب الإفصاح عن مدى الالتزام والامتثال للتشريعات والقوانين السارية.

وفي هذا الإطار نلاحظ أن المعيار IPSAS 24 يلعب دوراً محورياً في تعزيز الشفافية وتحسين المساءلة في القطاع العام ومن خلال طلب الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالموازنة والأداء الفعلي، يمكن للمستخدمين تقييم مدى فعالية الجهة الحكومية في إدارة الموارد العامة كما أن تقديم تحليل للانحرافات الهامة بين التوقعات والنتائج الفعلية للقطاعات المختلفة يساهم في توفير أساس لتقييم السياسات العامة وأثرها الاقتصادي.

#### تاسعاً: المعيار الثامن والعشرون (IPSAS 28): الأدوات المالية (العرض).

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 28 "الأدوات المالية: العرض" والمأخوذ بشكل جوهري من المعيار المحاسبي الدولي (IAS32)؛ إلى تحديد مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كأصول، الالتزامات أو حقوق

الملكية و يوضح الشروط الخاصة بتصنيف الأدوات المالية وإعادة تصنيفها إلى أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية وكذلك يحدد كيفية عرض الأرباح والخسائر، الفوائد، الرسوم المتعلقة بالأدوات المالية ويركز هذا المعيار على الشفافية في العرض وينص على تقديم بيانات تساهم في مساعدة المستخدمين على فهم طبيعة ومخاطر الأدوات المالية التي تستحوذ عليها المنشآت العامة وكيفية تأثيرها على أدائها المالي، وتكمل تلك المبادئ أسس الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 41 "الأدوات المالية" والمعيار 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات" (IFAC, 2022, p. 638)، ونشير هنا أنه تم استبدال معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS15 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS28 "الأدوات المالية: العرض" وIPSAS29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" IPSAS30 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

ويمكن أن نلاحظ أن تطبيق IPSAS 28 يعمل على علاج جانب أساسي في محاسبة القطاع العام بالتركيز على الأدوات المالية وتحديد أسس واضحة لعرض هذه الأدوات مما يعزز الشفافية والفهم بين مستخدمي البيانات المالية ويساعدهم في اتخاذ قرارات مستنيرة تعزز الاستقرار والثقة في النظام المالي العام. **عاشرا: المعيار التاسع والعشرون (IPSAS 29): الأدوات المالية (الاعتراف والقياس).**

يهدف معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" والمشتق بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) والذي حلّ محله IFRS 9 إلى إرساء أسس الاعتراف والقياس المرتبطة بالأصول والخصوم المالية وللعقود الخاصة بشراء أو بيع بنود أو أصول غير مالية كما يوضح المعيار الكيفية التي يتم بواسطتها تصنيف الأصول والخصوم المالية ويتضمن هذا المعيار دليل إضافي للتعامل مع القروض الميسرة وعقود الضمان التي يتم التعامل بها (IFAC, 2022). وتكمن أهمية معيار IPSAS29 في أنه يوفر إرشادات تفصيلية لكيفية التعامل مع الأدوات المالية في القطاع العام.

**الحادي عشر: المعيار الثلاثون (IPSAS 30): الأدوات المالية (الإفصاحات).**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات" إلى تبيان متطلبات الإفصاحات المرتبطة بالأدوات المالية في التقارير المالية الصادرة عن المنشآت العامة بحيث يمكن مستخدمي تلك التقارير من تقييم ما يلي:

- ✓ أهمية التقارير المالية في قائمة المركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛
- ✓ طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن البيانات المالية التي قد تصادف المنشأة أثناء

الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة هذه المخاطر؛

✓ يعتبر هذا المعيار مكتملا لمعيار IPSAS29 من خلال عرض متطلبات مفصلة

للإفصاح عن البيانات حول الأدوات المالية.

وهذا المعيار يركز بشكل أساسي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 7) وتكمن أهمية معيار IPSAS 29 في تعزيز الشفافية في القطاع العام من خلال الإفصاح عن البيانات المالية الكاملة المرتبطة بالأدوات المالية مما يساعد أصحاب المصلحة في فهم ماهية المخاطر المالية التي قد تواجه المنشأة وكيفية إدارتها لهذه المخاطر.

الثاني عشر: المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS 33): تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 33، "تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى" إلى توفير إرشادات للجهة الحكومية التي تطبق لأول مرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق بغرض ضمان تحقيق الجودة المطلوبة في عرض التقارير المالية كما يناقش هذا المعيار النتائج المتوقعة للقوائم المالية عند تطبيق المعايير لأول مرة، بما في ذلك التغييرات في الالتزامات والأصول والمصروفات والإيرادات، كما يوضح المعيار الإعفاءات الانتقالية المتوفرة والشروط التي يجب على المنشآت الالتزام بها للاستفادة من تلك الإعفاءات.

ونلاحظ أن المعيار IPSAS 33 يمثل خطوة مهمة نحو تعزيز الشفافية والثقة في البيانات المالية الحكومية حيث يساعد في الانتقال السلس إلى نظام محاسبي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما يمنح المنشآت المرنة خلال الفترة الانتقالية، مما يساعدها في مواجهة التحديات المتوقعة أثناء فترة الانتقال وهذا يوفر بداية مناسبة للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لـ IPSAS .

### المطلب الثاني: معايير IPSAS الخاصة بالشراكات بين المنشآت.

تلعب مجموعة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) التي تتناول الشراكات والتعاون بين المنشآت دورا رئيسيا في تحسين جودة وشفافية التقارير المالية داخل القطاع العام من خلال تحديد طرق محددة للمحاسبة والإبلاغ عن الاستثمارات في الشركات الزميلة (IPSAS 7)، والمشاريع المشتركة (IPSAS 8)، وتقديم تقارير مالية موحدة (IPSAS 6)، بحيث تضمن هذه المعايير أن البيانات المالية الصادرة عن الجهات الحكومية تلبى أعلى معايير الدقة والشفافية آخذة بعين الاعتبار التعقيدات الخاصة التي يمكن أن تحدث من علاقات الشراكة المتنوعة وفيما يلي نظرة للمعايير الرئيسية ضمن هذه الفئة.

**أولاً: المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS 34): البيانات المالية المنفصلة.**

تم استبدال المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 6 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" بمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 34 "البيانات المالية المنفصلة" ورقم 35 "البيانات المالية الموحدة". يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 34، "البيانات المالية المنفصلة" طريقة إعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة للجهات العامة و ينطبق هذا المعيار عندما تختار إحدى مؤسسات القطاع العام، أو يُطلب منها، إعداد وتقديم بيانات مالية منفصلة بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة وتتضمن البيانات المالية المنفصلة المعلومات المالية للمنشأة الرئيسية فقط، دون إدماج البيانات المالية للفروع التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة، ولكنها تظهر الاستثمارات في هذه المنشآت وفقاً لطرق محاسبية معينة مثل طريقة التكلفة أو حقوق الملكية، ويهدف هذا المعيار إلى توفير مبادئ العرض السليم والمتجانس للبيانات المالية المنفصلة، مما يساهم في إجراء مقارنات دقيقة وشفافة أثناء إعداد التقارير المالية، وإن معيار IPSAS 34 مشتق بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي 27 IAS.

ومما سبق فإن المعيار IPSAS 34 يحظى بأهمية خاصة في سياق الشفافية والمساءلة داخل القطاع العام حيث أنه من خلال توجيه الجهات الحكومية حول أسلوب إعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة، يساهم المعيار في تحقيق إدراك أفضل للأداء المالي والمركز المالي للجهة الحكومية الرئيسية بشكل مستقل مما يعزز من مقدرة المستخدمين على تقييم إدارة المنشأة لاستثماراتها وكيفية تأثيرها على مواردها المالية، وهنا يمكن القول بأنه رغم أن البيانات المالية الموحدة تعطي صورة شمولية للوضع المالي لمجموعة كاملة من المنشآت فإن البيانات المالية المنفصلة تركز على الجهة أو المنشأة الحكومية الأم بشكل مستقل مما يساهم في جذب اهتمامات المحللين والمستثمرين وصناع القرار الذين يتمحور اهتمامهم الأساسي فيفي أداء المنشأة الأم بمعزل عن الفروع التابعة.

**ثانياً: المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS 35): البيانات الموحدة.**

كما أشرنا سابقاً فلقد حلَّ معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 35، "محل (IPSAS 6)"، "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" الذي تم إلغاؤه، ويهدف معيار (IPSAS 35) إلى تحديد متطلبات عرض وإعداد التقارير المالية الموحدة للمنشآت التي تسيطر منشأة واحدة أو أكثر، ولتحقيق الهدف المذكور يجب على المنشأة إعداد قوائم مالية موحدة إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أو أكثر من خلال استخدام نفس الأسس المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية المنفصلة، كما يجب أن تفصح القوائم المالية الموحدة عن جميع البيانات ذات الصلة بالمنشآت الخاضعة للرقابة بما يشمل: الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف، الأرباح المحجوزة و التغيرات في حقوق الملكية ويتضمن هذا المعيار مقتطفات من المعيار المحاسبي الدولي IFRS 10.

وبشكل عام يمكن اعتبار معيار (IPSAS 35) معيارا مهما لضمان تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام حيث يمكن المستخدمين النهائيين للتقارير المالية من الاطلاع على التركيبة المالية المعقدة للمنشآت الحكومية بطريقة سهلة ومفهومة بالإضافة إلى توضيح كيفية التعامل مع القضايا المرتبطة بالسيطرة والتأثير المهيمن بين المنشآت مما قد يفيد في معرفة وتحديد المنشآت المطلوب دمجها بالكامل مقابل تلك التي يمكن إظهارها ضمن التقارير المالية بطرق محاسبية أخرى.

### ثالثا: المعيار السادس والثلاثون (IPSAS 36): الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

يهدف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" والذي حل محل IPSAS 7 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" إلى توضيح طبيعة محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وكيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية في قياس هذه الاستثمارات والتي بموجبها يتم الاعتراف بالاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بسعر التكلفة وتكون الزيادة أو التخفيض في المبلغ المسجل للاعتراف مسجلة بحصة المستثمر من فائض أو عجز الجهة المستثمرة بعد إتمام عملية الاستملاك (IFAC)، (2023) ويستند هذا المعيار بشكل رئيسي إلى معيار المحاسبة الدولي (IAS 28).

يعتبر معيار IPSAS 36 معيارا مهما في مساعدة المنشآت العامة في تقديم عرض واضح للآثار المالية الناجمة عن استثماراتها في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة مما يعزز الشفافية والموثوقية وتقديم بيانات كافية للمستخدمين لفهم تلك الآثار خاصة في الظروف المعقدة عندما تكون الشراكات جزءا أساسيا من الأنشطة الاقتصادية للحكومات.

### رابعا: المعيار السابع والثلاثون (IPSAS 37): الترتيبات المشتركة.

يهدف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 37 والذي حل محل معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 8 والذي تم اشتقاقه بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 11) إلى وضع إرشادات ومبادئ إعداد التقارير المالية للمنشآت التي لديها حصصا في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة، حيث يعطي هذا المعيار تعريفا للسيطرة المشتركة والتي تكون محل اتفاق ضمن ترتيب معين ويحث هذا المعيار المنشأة التي هي طرف في هذا الترتيب المشترك إلى توضيح نوع الترتيب المشترك المتعلق بها عن طريق تقييم حقوقها والتزاماتها ومعالجة ذلك محاسبيا بناء على ذلك النوع من الترتيب المشترك.

ويؤكد المعيار IPSAS 37 على ضرورة الإفصاح الكامل عن المعلومات بشكل كاف لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة ومخاطر وتأثيرات الأنشطة المالية المتعلقة بالترتيبات المشتركة، مما يعزز الشفافية والمساءلة في منشآت القطاع العام.

**خامسا: المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS 38): الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.**

يهدف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 38، "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" إلى مطالبة المنشأة بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية على تقييم ما يلي:

1. طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والمنشآت غير الموحدة الخاضعة للسيطرة بالإضافة إلى المنشآت الزميلة.

2. تقييم آثار تلك الحصص على وضعها المالي، نتائجها المالية وتدفقاتها النقدية

ونلاحظ أنه عندما نعلم أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 38 مشتق بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" فإن ذلك يوضح الجهود المستمرة الرامية لزيادة الشفافية والفهم العميق للتعاملات المالية بين المنشآت وحصصها المختلفة مما يتيح لمستخدمي البيانات تحليل المخاطر والفرص بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

**سادسا: المعيار الأربعون (IPSAS 40): عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.**

يهدف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 40، "عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام" إلى تعزيز العرض العادل والملائمة والمقدرة على مقارنة البيانات المالية التي تعدها المنشأة حول عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام ورصد التأثيرات المرافقة وإنجاز هذا الهدف فإن هذا المعيار يتطلب الشروط التالية:

1. تصنيف المنشأة التي تعد التقارير عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام إذا ما كانت موحدة أو مستملكة؛
2. توضيح المنشأة التي تعد التقارير البيانات التي يجب أن تفصح عنها لكي يتمكن مستخدمي هذه البيانات من تقييم مستنير لطبيعة الآثار المالية لعمليات اندماج الأعمال في القطاع العام؛
3. تعترف المنشأة سواء كانت ناتجة أو مستملكة وتقوم بقياس الأصول المشتراة والالتزامات وأية حصص أخرى في العملية المستملكة.

ونلاحظ أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 40 مستمد بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 والذي يتضمن إرشادات حول تحديد المنشأة المستملكة وأضاف لها المعيار 40 إرشادات تخص القطاع العام كالإعفاءات الضريبية واستخدام مصطلحات كاندماج الأعمال في القطاع العام.

**المطلب الثالث: معايير IPSAS الخاصة بالإيرادات والمصاريف.**

تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المرتبطة بالإيرادات والمصاريف ذات أهمية كبيرة حيث تساعد على تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام ومن خلال تطبيق هذه المعايير يمكن للمنشآت الحكومية من تقديم

تقارير مالية شاملة ودقيقة تدعم أصحاب القرار في صياغة سياسات مالية واقتصادية تتميز بالكفاءة والفعالية وفيما يلي نظرة للمعايير الرئيسية ضمن هذه الفئة:

**أولاً: المعيار الرابع (IPSAS 4): آثار التغيرات في أسعار الصرف.**

ويتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 4 IPSAS، "آثار التغيرات في أسعار الصرف" المتطلبات اللازمة لتقرير سعر الصرف الذي يجب استخدامه وطريقة الاعتراف بالآثار المالي للتغيرات في سعر الصرف كما يقدم الإرشادات حول كيفية المحاسبة على المعاملات الأجنبية والإبلاغ عنها وترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية وفقاً إلى عملة التقارير المالية للمنشأة، وهذا المعيار مشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21). وفي هذا الإطار نلاحظ أن معيار IPSAS 4 مهم جداً بالنسبة للمنشآت الحكومية حيث يساعدها في التعامل مع التحديات المحاسبية الناشئة عن التغيرات في أسعار الصرف، مما يحسن من الشفافية والاتساق في التقارير المالية من خلال إدارة مخاطر الصرف بشكل فعال.

**ثانياً: المعيار التاسع (IPSAS 9): الإيراد من المعاملات التبادلية.**

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام، 9 IPSAS، "الإيراد من المعاملات التبادلية" متطلبات المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ من المعاملات والأحداث التبادلية كما يوضح أن الاعتراف بالإيراد يتم عندما يكون هناك احتمال لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو تقديم خدمات ويمكن قياسها بشكل دقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تبيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناجمة عن المعاملات والأحداث التبادلية، ونشير هنا إلى أن هذا المعيار تم اشتقاقه من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18).

ونلاحظ أن هذا المعيار يلعب دوراً واضحاً في ضمان الشفافية والموثوقية في القوائم المالية الحكومية من خلال تقديمه إرشادات محددة تركز على كيفية التعرف على الإيرادات من المعاملات التبادلية والتي يتم الحصول عليها من بيع البضائع أو تقديم الخدمات إلى جهات أخرى أو إلى أطراف حكومية أخرى مقابل قيمة معينة.

**ثالثاً: المعيار الحادي عشر (IPSAS 11): عقود الإنشاء.**

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 11 IPSAS، "عقود الإنشاء" كيفية المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف المرتبطة بعقود الإنشاء كما يحدد الترتيبات اللازمة التي بناء عليها ستصنف على أنها عقود إنشاء ويوفر كذلك الإرشادات للمحاسبة حول العقود الخاصة ببناء البنية التحتية، المباني والمنشآت الأخرى في القطاع العام، موضحاً كذلك أسس الاعتراف والإفصاح عن مصاريف العقود أو الإيرادات إن وجدت ولقد تم اشتقاق هذا المعيار من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11). ويرى الباحث أن معيار IPSAS 11 يساهم بشكل كبير في دعم الشفافية المتعلقة بالتقارير

المالية للقطاع العام بخصوص عقود الإنشاء، مما يساعد المنشآت الحكومية على تقديم صورة واضحة وأكثر موثوقية عن التكاليف والإيرادات المرتبطة بمشاريع البنية التحتية الضخمة.

**رابعاً: المعيار الثالث والعشرون (IPSAS 23): إيرادات المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).**

يوفر المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام **IPSAS 23** "إيرادات المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)" إرشادات محاسبية للتعامل مع الإيرادات التي تنشأ من المعاملات غير التبادلية أي المعاملات التي لا تحصل فيها الجهة الحكومية على مقابل مباشر يساوي قيمة الأصول التي تم تحويلها مثل الإيرادات المتحصلة من الضرائب، الهبات، التبرعات، والإعانات، ويتطلب هذا المعيار من الجهات الحكومية الإفصاح عن البيانات المالية التي تساعد في توضيح طبيعة وحجم الإيرادات التبادلية مثل السياسات المحاسبية المتبعة، ويلاحظ أن هذا المعيار يساعد الجهات الحكومية في تعزيز الشفافية المساءلة في القوائم المالية من خلال توفير إرشادات مناسبة للتعامل مع الإيرادات من مصادر غير تبادلية.

**خامساً: المعيار التاسع والثلاثون (IPSAS 39): منافع الموظفين.**

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام **IPSAS 39** "منافع الموظفين" والذي حل محل معيار **(IPSAS25)** إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن المحاسبة الخاصة بمنافع الموظفين، وكيفية الاعتراف بالتكاليف المتعلقة بمزايا التقاعد، بما يشمل الاستحقاقات قصيرة الأجل، الرواتب، الإجازات السنوية، العلاوات، المعاشات التقاعدية، التأمين على الحياة، إنهاء الخدمة ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بما يلي:

4. التعهد بالتزام معين عندما يقوم الموظف بأداء الخدمة مقابل منافع مستقبلية سيحصل عليها؛
5. الالتزام بتكاليف محددة عندما تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المقدمة الناتجة عما يقدمه الموظف مقابل الحصول على منافع الموظفين.

ويجدر الإشارة أنه يتطلب من صاحب العمل وفقاً لهذا المعيار تطبيق المحاسبة على جميع منافع الموظفين باستثناء الدفع على أساس الأسهم، وهذا المعيار تم اشتقاقه بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 19)**. ويعتبر هذا المعيار خطوة رئيسية نحو تعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المالية للقطاع العام خاصة فيما يتعلق بالمزايا التقاعدية للموظفين والتي تشكل قسماً كبيراً من التزامات معظم المنشآت الحكومية.

**سادساً: المعيار الثاني والأربعون (IPSAS 42): المنافع الاجتماعية.**

يتطرق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام **IPSAS 42** إلى "المنافع الاجتماعية" وهي التحويلات النقدية التي تقدم إلى الأشخاص أو الأسر من أجل التخفيف من المخاطر الاجتماعية ونلبية احتياجات المجتمع بأكمله. ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المالية من خلال تحسين الملاءمة والقابلية للفهم وقابلية

المقارنة للبيانات التي تعدها المنشأة المعدة للتقارير والتي ترتبط بالمنافع الاجتماعية بحيث تساعد مستخدمي البيانات المالية من فهم الأسس المحاسبية والمالية التي تطبقها الحكومات في التعامل مع المنافع الاجتماعية وكذلك منحهم القدرة على تقييم ما يلي:

1. ماهية المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة؛

2. الخصائص الأساسية المرتبطة بتشغيل خطط هذه المنافع الاجتماعية؛

3. معرفة آثار المنافع الاجتماعية المقدمة على المركز والأداء المالي للمنشأة.

ولإنجاز ذلك يقدم هذا المعيار إرشادات ومتطلبات مرتبطة بما يلي:

✓ كيفية الاعتراف بالالتزامات والتكاليف المتعلقة بالمنافع الاجتماعية؛

✓ كيفية قياس الالتزامات والمصاريف المرتبطة بالمنافع الاجتماعية؛

✓ كيفية تضمين البيانات عن المنافع الاجتماعية في التقارير المالية؛

✓ كيفية تحديد المعلومات المالية المطلوب الإفصاح عنها مما يساهم في تمكين مستخدمي البيانات المالية من

تقييم المنافع الاجتماعية وتحديد الآثار المالية المترتبة عنها.

ومن خلال ما تم ذكره فإن معيار **IPSAS 42** يمثل معياراً مهماً في تحسين الشفافية والموثوقية فيما يخص

المنافع الاجتماعية من خلال توفير إرشادات ومبادئ واضحة حول كيفية المحاسبة عن المنافع الاجتماعية.

**المطلب الرابع: معايير IPSAS الخاصة بالمركز المالي (الأصول والخصوم).**

تعتبر هذه المجموعة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تقترن بالمركز المالي (الأصول والخصوم)

حجر الأساس لتعزيز الموثوقية، الشفافية، والاتساق في القوائم المالية داخل القطاع العام حيث توفر القدرة للمنشآت

العامة لعرض تقارير مضبوطة عن وضعها المالي بشكل متسق، وقابل للمقارنة بالإضافة إلى أنها تلعب دوراً هاماً

في تعزيز جودة البيانات المالية المتوفرة لجميع الأطراف المعنية بالقطاع العام، مما يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية

المستدامة وفيما يلي نظرة للمعايير الرئيسية ضمن هذه الفئة:

**أولاً: المعيار الخامس (IPSAS 5): تكاليف الاقتراض.**

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام **IPSAS 5** "تكاليف الاقتراض" المبادئ والإرشادات المرتبطة

بكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يتطلب ذلك تسجيل تكاليف الاقتراض كتكلفة في نفس الفترة التي

تحدث فيها ويمكن رسملة التكاليف الناتجة عن الحصول على الأصول بشكل مباشر، وهذا المعيار مستمد بشكل

أساسي من معيار المحاسبة الدولي (IAS 23).

ويوفر معيار IPSAS 5 إطارا هاما للمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، مما يمكن المنشآت الحكومية من تحسين جودة تقاريرها المالية المرتبطة بالتكاليف المترتبة على الحصول على التمويل وهذا يساعدها في إدارة مصروفاتها بشكل أكثر فعالية.

#### ثانيا: المعيار الثاني عشر (IPSAS 12): المخزون.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 12 "المخزون" إلى تقديم إرشادات بشأن المعالجة المحاسبية للمخزون الذي تحتفظ به منشآت القطاع العام ويعتبر مبلغ التكلفة القضية الرئيسية في هذه المعالجة بحيث يتطلب الاعتراف به كأصل ويتم تضمينه في الموازنة العامة ويرحل لكي يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة به، وهذا المعيار مشتق بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02)، وتناولت دراسة (حابي و مراح، 2021) أهمية معيار IPSAS 12 التي تأتي من دوره في تعزيز الشفافية والمصادقية في المعلومات المالية، من خلال توفير إطار عمل مفصل لتسجيل وإدارة المخزون وكذلك ضمان أن البيانات المقدمة حول المخزون صحيحة ودقيقة مما يساهم في دعم المستخدمين في اتخاذ القرارات الصائبة.

وفي هذا السياق نرى أن معيار IPSAS 12 يوفر إطارا واضحا لمنشآت القطاع العام لتمكين من إدارة ممتلكاتها من المخزون والإفصاح عنها، مما يعزز الاتساق وقابلية المقارنة وهذا يجعل لدى المستخدمين وأصحاب المصلحة رؤية واضحة عن التكاليف والقيم المرتبطة بالمخزون الذي تحتفظ به المنشأة العامة.

#### ثالثا: المعيار الثالث عشر (IPSAS 13): عقود الإيجار.

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 13 "عقود الإيجار" السياسات المحاسبية والإفصاحات اللازمة المقترض تطبيقها على العقود التمويلية والتشغيلية لكل من المؤجرين والمستأجرين، ويقدم هذا المعيار آلية واضحة للتعامل مع عقود الإيجار في القطاع العام من خلال توحيد السياسات المحاسبية المتعلقة بعقود الإيجار مما يعزز الرقابة الداخلية ويوفر فهما أكثر وضوحا للالتزامات المالية والأصول لدى المنشآت الحكومية مع العلم أن هذا المعيار مشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)، والذي تم استبداله بالمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 16 المعنون بـ: "عقود الإيجار".

#### رابعا: المعيار الرابع عشر (IPSAS 14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.

يتطرق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير" إلى التوقيت الذي يجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية بناء على ظواهر حدثت بعد تاريخ إعداد التقارير، وما هي الإفصاحات المطلوب من المنشأة عرضها، وكذلك الظواهر التي قد تحدث بعد هذا التاريخ ويقسم المعيار الظواهر إلى قسمين:

1. ظواهر تشير إلى الظروف التي كانت موجودة في تاريخ الإبلاغ وتعتبر ظواهر تعديلية؛

2. ظواهر تشير إلى ظروف تولدت بعد تاريخ الإبلاغ وهي ظواهر غير تعديلية.

وينص المعيار أيضا على أنه يتطلب عدم إعداد البيانات المالية بناء على فرضية الاستمرارية إذا تبين أن هذه الظواهر تشكلت بعد تاريخ الإبلاغ، باعتبار أن هذه الفرضية قد لا تكون مناسبة. ونشير إلى أن هذا المعيار مستمد بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 10).

ونرى أن المعيار IPSAS 14 يساهم بشكل جلي في تعزيز الشفافية في القوائم المالية من خلال توفير مبادئ وإرشادات واضحة حول كيفية التعامل مع الواهر التي قد تحدث بعد تاريخ الإبلاغ مما يساهم في تعزيز جودة البيانات المالية للمستخدمين وضمان أن المنشآت الحكومية تبقى مسؤولة عن تقديم بيانات موثوقة حتى بعد انتهاء فترة إعداد التقارير المالية.

**خامسا: المعيار السادس عشر (IPSAS 16): العقارات الاستثمارية.**

يتناول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 16 "العقارات الاستثمارية" الإرشادات حول كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاح عن العقارات الاستثمارية في القطاع الحكومي، ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز الشفافية والمقارنة في القوائم المالية من خلال توفير مبادئ موحدة للاعتراف بالعقارات الاستثمارية وقياسها والإفصاح عنها ويعرف العقار بأنه استثماري إذا كانت الغاية من الاحتفاظ به لتوليد دخل للإيجار أو لزيادة رأس المال أو كليهما، وليس لغرض الاستخدام في إنتاج وتوفير السلع والخدمات أو لأسباب إدارية وإن هذا المعيار يركز بشكل رئيسي على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 40).

ونلاحظ أن المعيار IPSAS 16 يتطرق إلى معالجة جانب أساسي من الأصول في القطاع العام، بحيث يوفر إطارا فعالا للتعامل مع العقارات الاستثمارية بألية تحسن من درجة الشفافية والجودة في التقارير المالية.

**سادسا: المعيار السابع عشر (IPSAS 17): الممتلكات والمصانع والمعدات.**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" والمشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) إلى كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الممتلكات والمصانع والمعدات في البيانات المالية للمنشآت العامة لضمان تقديم هذه الأصول التي تستحوذ على جزء كبير من الأصول الثابتة بشكل دقيق ومتسق في التقارير المالية مما يساهم في تحسين الشفافية والمقارنة. ويتم الاعتراف بالأصول كممتلكات ومصانع ومعدات عندما يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة مرتبطة بالأصل ويسمح هذا المعيار بالقياس الأولي للممتلكات والمنشآت والمعدات

بالتكلفة حيث تشمل سعر الشراء وأية تكاليف متعلقة بشكل مباشر بإحضار الأصل إلى الموقع لكون قادرا على العمل بالطريقة التي ترتبها الإدارة، وتناولت دراسة (جميل و رشيد، 2022) معيار IPSAS 17.

ويعد معيار IPSAS 17 خطوة مهمة في إطار الإفصاحات التفصيلية عن الممتلكات والمنشآت والمعدات، بما في ذلك البيانات حول أسس القياس وطرق الاستهلاك والتغيرات في القيم الدفترية للأصول مما يساهم في تعزيز الشفافية ومساعدة أصحاب المصلحة على فهم كيفية إدارة الأصول وتقييمها.

**سابعاً: المعيار التاسع عشر (IPSAS 19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 19 "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" والمستمد بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) إلى توفير إرشادات حول تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول غير المؤكدة وكيفية معالجتها محاسبياً من خلال حصر الظروف التي يتطلب فيها الاعتراف بالمخصصات، وآلية قياسها وتحديد الإفصاحات المطلوب إجراؤها عن هذه المخصصات، بالإضافة إلى الإفصاح عن بيانات محددة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الإفصاحات المرفقة بالبيانات المالية بما يضمن حصول المستخدمين على معلومات كافية حول المخصصات والأصول المحتملة، مما يعزز الشفافية والموثوقية، ويوفر المعيار إطاراً مهماً للتعامل مع المخصصات والأحداث غير المؤكدة بطريقة تضمن الحصول على معلومات مفيدة ودقيقة للمستخدمين تساهم في تحسين فهمهم وتقييمهم للمخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تؤثر على المنشأة.

**ثامناً: المعيار الحادي والعشرون (IPSAS 21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد.**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 21 "انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد" والذي يحتوي على مقتطفات من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) إلى وصف التدابير التي تعتمدها المنشأة لمعرفة ما إذا انخفضت قيمة الأصول غير المولدة للنقد ولكي تضمن الاعتراف بخسائر هذا الانخفاض لضمان أن المنشآت العامة تعكس بشكل دقيق قيمة أصولها في المعلومات المالية وتعترف بالخسائر في القيمة عندما يكون هناك احتمال من ألا تسترد هذه المنشآت القيمة الكاملة للأصول.

ويعتبر معيار IPSAS 21 معياراً حاسماً في المحافظة على سلامة القوائم المالية في القطاع العام، بما يضمن أن الأصول تظهر بقيمتها الحقيقية ومن خلال تعامل المعيار مع الانخفاض في القيمة فإنه يساهم في تقديم صورة شفافة وواقعية للمركز المالي للمنشآت في القطاع العام، مما يعزز الشفافية والثقة في القوائم المالية.

**تاسعاً: المعيار السادس والعشرون (IPSAS 26): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" والمشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) إلى كيفية المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة

الأصول المولدة للتدفقات النقدية ولضمان الاعتراف بالخسائر الناجمة عن انخفاض القيمة كما يشترط هذا المعيار متى يتطلب من المنشأة أن تعكس الانخفاض في القيمة وتبيان الإفصاحات المطلوب الكشف عنها، ويعتبر هذا المعيار مهما في تعزيز الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية للقطاع العام، غير أن تطبيقه يتطلب احترافية لضمان الانتفاع منه بشكل فعال.

#### عاشرا: المعيار السابع والعشرون (IPSAS 27): الزراعة.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 27 "الزراعة" والذي يحتوي على مقتطفات من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 41) إلى كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاحات عن الأنشطة الزراعية في البيانات المالية للمنشآت العامة، مما يمكن المنشآت العامة من تعزيز المساءلة والثقة في القوائم المالية المتعلقة بالأنشطة الزراعية.

#### الحادي عشر: المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS 31): الأصول غير الملموسة.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 31 "الأصول غير الملموسة" والذي يركز شكل رئيسي إلى المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في القطاع العام التي لم يتم تغطيتها بمعايير محاسبية أخرى، ويتم الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا كان من المحتمل أن يوفر منافع اقتصادية مستقبلية أو تقديم خدمة بالإضافة إلى إمكانية قياس تكلفة الأصل غير الملموس أو تحديد قيمته العادلة بطريقة موثوقة ووضحت دراسة (Bunget, Gabriela, Feleaga, & Popa, 2014) أهمية معيار IPSAS 31 في توفير إطار واضح للتعرف على الأصول غير الملموسة وقياسها والكشف عنها داخل بلديات رومانيا بهدف ضمان المزيد من الدقة في البيانات المالية.

ويساعد هذا المعيار في تعزيز الشفافية في عرض القوائم المالية والتي تتضمن قيمة الأصول غير الملموسة مما يساعد في تحسين الحوكمة وإدارة الأصول غير الملموسة بشكل فعال.

#### الثاني عشر: المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS 32): ترتيبات امتياز تقديم الخدمات(المانح).

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح" والمستمد بشكل رئيسي من التفسير (IFRIC 12) "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات" الذي تم وضعه من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونشر من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح، الذي يمثل منشأة القطاع العام التي تمنح الحق باستخدام أصل امتياز تقديم الخدمات إلى المشغل الذي يعتبر المنشأة التي تستخدم أصل امتياز تقديم الخدمات ليتمكن من توفير خدمات عامة تكون خاضعة لسيطرة المانح.

**الثالث عشر: المعيار الواحد والأربعون (IPSAS 41): الأدوات المالية.**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 41 "الأدوات المالية" والمشتق بشكل رئيسي من المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 9) إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والالتزامات المالية والتي ستساهم في تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية تساعدهم على تقييم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة كما يشمل المعيار IPSAS 41 إرشادات وتوجيهات للقطاع العام حول الضمانات المالية الصادرة عن المعاملات غير التبادلية وأدوات حقوق الملكية الناشئة عنها و كذلك قياس القيمة العادلة.

**المطلب الخامس: معيار IPSAS الخاص بإعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي.**

أرست معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين إطارا مفصلا لإعداد التقارير المالية للمنشآت الحكومية التي تتبنى الأساس النقدي، ويصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا للأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد تعتبر المنشآت التي تنوي مستقبلا تبني أساس الاستحقاق أن هذا المعيار خطوة هامة نحو تعزيز شفافية واتساق التقارير المالية للانتقال في فترة لاحقة إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق، حيث أن هذا المعيار عمل على تكييف القضايا المحاسبية التي تطرقت لها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بناء على أساس الاستحقاق لتتوافق متطلبات تبني الأساس النقدي.

في هذا الإطار، يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الالتزام بالمتطلبات الواردة في هذا المعيار من شأنه أن يساهم في تعزيز الشفافية عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى تحسين جودة وإمكانية المقارنة مع القوائم المالية التي تم إعدادها عن الفترات السابقة ومع القوائم المالية لمنشآت القطاع العام الأخرى التي تطبق الأساس النقدي.

ويتم تطبيق هذا المعيار على جميع منشآت القطاع العام باستثناء منشآت الأعمال الحكومية GBES التي تستخدم بدلا من ذلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مثلها مثل المنشآت الربحية.

**أولا: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام لإعداد التقارير المالية وفقا للأساس النقدي.**

أصدر مجلس IPSASB المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمبنية على أساس الاستحقاق، وقام كذلك بإصدار معيار محاسبي دولي للقطاع العام لإعداد التقارير المالية وفقا للأساس النقدي المحاسبي، وكان الهدف الرئيسي من إصدار هذا المعيار هو توفير إطار عمل واضح يوصف الطريقة التي يجب أن تعرض بها القوائم المالية للأغراض العامة وكذلك تشجيع الجهات الحكومية على تبني هذا المعيار حيث أن الامتثال للمتطلبات الإلزامية

والتوصيات الاختيارية المذكورة في هذا المعيار تعزز من إعداد تقارير مالية شمولية وشفافة عن الإيرادات النقدية والمدفوعات والأرصدة النقدية للجهات الحكومية. (جابي أ.، 2019، صفحة 106).

يحث مجلس IPSASB الحكومات على تبني أساس الاستحقاق المحاسبي، الذي يتطلب تسجيل الإيرادات والمصروفات عندما تحدث فعلياً، بغض النظر عن التدفقات النقدية مما يعطي صورة أكثر دقة على الأداء المالي خلال فترة محددة، غير أنه في حالة استخدام الأساس النقدي المحاسبي الذي يتطلب تسجيل الإيرادات والمصروفات فقط عند استلام النقد أو دفعه، فإن IPSASB يوصي في هذه الحالة باستخدام معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام الخاص بالأساس النقدي، حيث أن البيانات المالية على الأساس النقدي توضح مصدر النقد المتحصل عليه وكيفية استخدامه والرصيد المتاح خلال نهاية الفترة المالية. (Deloitte، 2017، صفحة 70)

ومع أن IPSASB يشجع الحكومات ومنشآت القطاع العام على تبني معايير IPSAS المبنية على أساس الاستحقاق إلا أنه يرى أنه هناك حاجة ضرورية لوجود مرحلة انتقالية للمساعدة في التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق وبالتالي يعتبر المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام لإعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي بمثابة داعم لانتقال هذه المنشآت لأعداد تقاريرها المالية على أساس الاستحقاق وتبني معايير IPSAS.

#### ثانياً: تركيبة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي.

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1986 بتشكيل لجنة القطاع العام لتغطية جميع المسائل المتعلقة بالقطاع العام، وفي أواخر التسعينات، بدأت برنامج إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي أصب السمة المميزة لها، وفي عام 1997، وضعت اللجنة أول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، وبحلول 2003، تم إصدار حوالي 20 معياراً من هذه المعايير، بالإضافة إلى معيار محاسبي دولي للقطاع العام وفقاً للأساس النقدي للدول التي لم تكن مستعدة بعد لتبني المعايير على أساس الاستحقاق، حيث يتضمن معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي المحاسبي قسمين أساسيين هما: (بن راحو، 2022، صفحة 70)

1. قسم إلزامي يوضح المتطلبات الإجبارية لإعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي والتي

تنطبق على كل منشآت القطاع العام التي تعد تقاريرها وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، ويتطلب من هذه المنشآت الامتثال للمتطلبات الواردة في هذا القسم من المعيار؛

2. قسم اختياري يتضمن السياسات المحاسبية والإفصاحات والإيضاحات غير الإلزامية التي تشجع

منشآت القطاع العام على تبنيها لتعزيز الفائدة في البيانات المالية لأغراض المساءلة وصنع القرار

لدعم انتقال تلك المنشآت إلى إعداد تقاريرها المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي وبالتالي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، ورغم أن هذه الإفصاحات لا تعتبر إلزامية إلا أن الأخذ بها من شأنه أن يعزز الشفافية والموثوقية في القوائم المالية والمساعدة في توفير المعلومات في الوقت المناسب لأغراض اتخاذ القرار.

**ثالثا: القوائم المالية التي يشملها القسم الإجمالي من الإفصاحات بموجب الأساس النقدي.**

بموجب متطلبات القسم الأول الإلزامي من المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام وفقا للأساس النقدي هناك مجموعة من القوائم يتوجب على منشآت القطاع العام تقديمها بشكل إجباري، ويتم العرض والإفصاح عنها كما يلي: (شلال ، أطروحة دكتوراه، 2014).

1. متطلبات الإفصاح والعرض عن البيانات المالية وفق الأساس النقدي؛
2. المعالجة المحاسبية للتدفقات النقدية بالعملة الأجنبية؛
3. عرض المعلومات حول الموازنة في القوائم المالية؛
4. الإفصاح عن المعونات الخارجية.

✓ **متطلبات الإفصاح والعرض عن البيانات المالية وفق الأساس النقدي.**

بناء على متطلبات هذا المعيار، يلزم من منشآت القطاع العام تنظيم بياناتها المالية بحيث تشمل التالي:

➤ **قائمة المدفوعات النقدية.**

يجب أن تتضمن الإفصاح عن إجمالي المصاريف النقدية المدفوعة يقينا لمنشأة القطاع العام والذي يظهر بطريقة توضح تصنيفات فرعية مستقلة لإجمالي المصاريف النقدية المبنية على أساس يتلاءم مع خصائص العمليات التي تجري داخل المنشأة، وبالتالي تظهر المصاريف بطريقة منظمة ومفصلة.

➤ **قائمة المقبوضات النقدية.**

يجب أن تتضمن الإفصاح عن إجمالي الإيرادات التي تم تحصيلها نقدا خلال فترة إعداد التقرير، ويجب أن يكون هناك تفصيل للمصادر الرئيسية لهذه الإيرادات.

➤ **قائمة الأرصدة النقدية المتاحة في بداية ونهاية الفترة.**

توضح هذه القائمة البيانات المالية الشاملة حول الأرصدة النقدية لمنشآت القطاع العام والتغيرات التي تظهر عليها خلال الفترة بطريقة تساعد المستخدمين على فهمها والوصول إليها، وبالتالي توفر رؤية واضحة حول السيولة المالية للمنشأة.

➤ الإفصاح عن المصاريف التي تدفع بالنيابة عن المنشأة.

يتم هنا توضيح المعاملات المالية التي تمت بالنيابة عن المنشأة وشرح تأثيرها على البيانات المالية ذات الغرض العام.

➤ تقرير الإيرادات والمقبوضات للمعاملات المالية الصافية.

يوضح في هذا التقرير تفاصيل المعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية، مع الإشارة إلى الظروف والأسباب التي تستدعي هذا النوع من المعالجة المحاسبية.

➤ قائمة الإيرادات النقدية والمصاريف النقدية.

تشمل هذه القائمة جميع التدفقات النقدية الواردة والصادرة، ويجب أن يعرض في هذه القائمة المبالغ التالية:

▪ إجمالي الإيرادات النقدية لمنشأة القطاعات العام والذي يبين التقسيمات الفرعية الإيرادات النقدية المبنية على أساس باستخدام أساس تصنيفي مصمم ليتناسب مع خصائص العمليات في المنشأة.

▪ إجمالي المصاريف النقدية لمنشأة القطاع العام والذي يظهر بطريقة توضح تصنيفات فرعية مستقلة لإجمالي المصاريف النقدية المبنية على أساس يتلاءم مع خصائص العمليات التي تجري داخل المنشأة.

➤ قائمة الأرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة.

تظهر هذه القائمة البيانات المالية الشاملة حول الأرصدة النقدية لمنشآت القطاع العام والتغيرات التي تظهر عليها خلال الفترة بطريقة تساعد المستخدمين على فهمها والوصول إليها.

➤ السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

تعتبر قسماً أساسياً من القوائم المالية، وتشمل مجموعة من الملاحظات والمعلومات الإضافية التي تقدم

التوضيحات اللازمة لفهم هذه القوائم، حيث يجب أن تعرض هذه الإيضاحات العناصر التالية:

▪ المعلومات المرتبطة بالأساس المعتمد في إعداد البيانات المالية بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها في تسجيل العمليات المالية والأحداث الأخرى ذات الأهمية.

▪ المعلومات الإضافية التي لا تظهر ضمن القوائم المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي تشمل تفاصيل تكملية تساعد في عرض صورة واضحة وشاملة للوضع

المالي للمنشأة، بما في ذلك القيود التي تم فرضها على الأرصدة النقدية والحصول على قروض إن وجدت.

▪ يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية لمنشآت القطاع العام واضحة وذات صلة باحتياجات المستخدمين الذين يعتمدون عليها لغرض المساءلة واتخاذ القرارات، ويلزم أن تعكس

هذه المعلومات بشكل عادل كل من الإيرادات، المصاريف، والأرصدة النقدية للمنشأة، بحيث تكون كاملة، خالية من الأخطاء، قابلة للمقارنة ومتاحة في الوقت المناسب.

- ينبغي أن يوفر الجزء المخصص للسياسات المحاسبية في الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية وصفا دقيقا وشاملا لكل سياسة محاسبية ضرورية لفهم البيانات المالية بشكل صحيح كما يجب أن يتضمن هذا الوصف تفاصيل عن كيفية تطبيق منشأة القطاع العام للسياسات المحاسبية وكذلك تطبيقها لأية أحكام انتقالية متعلقة بالمعايير المعمول بها.

ونلاحظ أنه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام الذي يعتمد الأساس النقدي، يتطلب المعيار تقديم القوائم المالية مرة واحدة على الأقل سنويا، بالإضافة إلى ذلك، في حال استخدام فترة محاسبية غير سنوية، يجب الإفصاح عن هذا الاختلاف بوضوح، ويشجع هذا المعيار أيضا على إصدار هذه القوائم المالية في غضون ثلاثة أشهر من نهاية الدورة المالية، لضمان توافر المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب، مما يعزز من فعالية القوائم المالية كأداة للمساءلة واتخاذ القرارات.

#### ✓ المعالجة المحاسبية للتدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.

يوضح هذا المعيار كذلك كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاح عن المعاملات التي تقوم بها منشآت القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يلزم تضمينها في البيانات المالية للمنشأة، من خلال ما يلي:

#### ➤ تطبيق سعر الصرف على الإيرادات والمصاريف بالعملة الأجنبية.

عند تنفيذ المعاملات بالعملة الأجنبية، يلزم تطبيق سعر الصرف الساري في تاريخ المعاملة لتحويل الإيرادات والنفقات إلى العملة الوطنية ويجب الإشارة إلى أنه يتم استخدام سعر الصرف الفوري لتحويل جميع الإيرادات والمصاريف من العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية.

#### ➤ الإفصاح عن الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية.

ينبغي الإفصاح عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية في التقارير المالية للمنشأة باستخدام سعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف في نهاية الفترة المالية، على أن يتم تقديم تفاصيل عن الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير.

#### ➤ الإيرادات والنفقات بالعملة الأجنبية.

ينبغي الاعتراف بالإيرادات والنفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات باستخدام أسعار الصرف السارية لا يتم اعتبار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن التغيرات في أسعار الصرف

كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية عند عمل التسوية اللازمة لقيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية لمنشآت القطاع العام.

➤ **التغير في أسعار الصرف.**

ينبغي الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التغيرات في أسعار الصرف وكما ذكرنا سابقاً لا يتم الاعتراف بها كإيرادات أو مصاريف نقدية، بل يفصح عنها عند تسوية الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية الفترة المالية لمنشآت القطاع العام.

**1. عرض المعلومات حول الميزانية في القوائم المالية.**

يعتبر عرض الميزانية على أساس قابل لمقارنة المبلغ المقدرة والفعلية من المتطلبات الأساسية لهذا المعيار، بالإضافة إلى المقارنة بين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تشمل كافة التعديلات المصادق عليها حسب التشريعات الناظمة، ويمكن تفصيل المتطلبات الأساسية كما يلي:

➤ **عرض الميزانية في البيانات المالية.**

يلزم عرض الميزانية الأصلية والميزانية المعدلة بشكل منفصل في البيانات المالية لضمان الوضوح من خلال إبراز التغيرات التي حدثت من الميزانية الأصلية إلى الميزانية النهائية، بما في ذلك إعادة التخصيصات والتحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية.

➤ **مقارنة المبالغ المقدرة بالمبالغ الفعلية.**

ينبغي عرض البيانات المالية بكيفية تيسر المقارنة بين الأرقام المقدرة للميزانية والأرقام الحقيقية التي تم اعتمادها على أن تتضمن البيانات جدولاً يوضح هذه المقارنات، بما في ذلك التفاصيل الشاملة لأي انحرافات وتحليلها.

➤ **الإفصاح في الإيضاحات المرفقة.**

يعتبر من الأهمية بمكان توفير ملاحظات مفصلة توضح جميع التغيرات المتعلقة بالميزانية وأسبابها وفقاً للتشريعات المعمول بها، على أن تشمل هذه الملاحظات تفاصيل عن التحويلات، إعادة التخصيص، وأي تعديلات أخرى تمت خلال الفترة.

➤ **الإرشادات للعرض والنشر.**

يوفر المعيار توجيهات لمنشآت القطاع العام حول كيفية عرض ونشر البيانات المالية المرتبطة بما يخص تنفيذ الميزانية ليطلع عليها الجمهور، مما يوفر لمستخدمي البيانات المالية القدرة على فهم

كيفية استخدام الأموال العامة وتأثيرها على الأداء الحكومي. وطلب أي استفسارات حول الانحرافات التي قد تحدث وأسبابها، وهذا يساهم في رفع مستوى الشفافية والمساءلة في منشآت القطاع العام.

#### ✓ الإفصاح عن الإعانات الخارجية.

ينبغي وفقا لهذا المعيار أن تقوم منشآت القطاع العام بالإفصاح عن المعونات الخارجية ولتي تشمل كافة الموارد الرسمية المستلمة من الجهات المانحة بناء على الاتفاقيات الموقعة معها ويتم التعامل مع المعونات الخارجية كما يلي:

#### ➤ المعالجة المحاسبية.

▪ يتم الإفصاح عن هذه المعونات كجزء من الأرصدة النقدية أو كإيرادات غير مستحقة إذا لم تُستخدم بعد في الغرض المحدد بموجب الاتفاقية؛

▪ يلزم تسجيل القيمة المالية المعونات الخارجية وفق سعر الصرف السائد في تاريخ استلام المساعدة.

#### ➤ الإفصاح في البيانات المالية.

▪ **تفصيل الإعانات المستلمة:** يجب توفير تفاصيل كاملة حول المبالغ المستلمة، الأطراف المانحة، الشروط المرتبطة بهذه المساعدات، وكيفية استخدام هذه الأموال.

▪ **الملاحظات المرفقة:** يلزم أن تتضمن البيانات المالية ملاحظات توضح أي قيود مفروضة على استخدام المعونات، بما في ذلك التزامات التقارير المالية أو المتابعة المطلوبة من الأطراف المانحة.

#### ▪ الاستثناءات.

➤ لا تشمل الإعانات الخارجية المساهمات أو الدعم المقدم من المنظمات غير الحكومية إلا إذا كانت هذه المنظمات تعمل كوسطاء للحكومات أو المؤسسات الدولية المانحة؛

➤ الإفصاح الدقيق والشامل عن الإعانات الخارجية يساهم في تحسين شفافية البيانات المالية الحكومية مما يتيح للجهات المعنية بتقييم كيفية تأثير هذه الموارد على الاستقرار المالي والتنمية الاقتصادية.

ونرى هنا أنه من خلال تبني هذا المعيار بقسمه الإلزامي، تضمن منشآت القطاع العام الشفافية والدقة في تقديم المعلومات المالية، مما يسهل فهم الأداء المالي للمنشأة ويعزز الثقة في التقارير المالية المقدمة وبالتالي يسهل الانتقال إلى تبني معايير IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق.

#### رابعا: القوائم المالية التي يشملها القسم الاختياري من الإفصاحات بموجب الأساس النقدي.

بموجب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام على أساس النقد، فإن القسم الاختياري من المعيار ليس إلزاميا، حيث تم تصميمه خصيصا لدعم الهيئات والمنشآت التي تسعى للانتقال من النظام المحاسبي النقدي

إلى نظام الاستحقاق بهدف تسهيل عملية التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، والتي تتطلب تفصيلاً أكبر في التقارير المالية ومن المهم لهذه المنشآت أن تضع خطاً تفصيلية واضحة تحدد مسارها نحو الانتقال إلى معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام على أساس الاستحقاق، بما يضمن تحقيق التكامل والفعالية في إدارة عملياتها المالية، ويتضمن هذا القسم القوائم التالية: (جاي أ.، 2019، صفحة 106)

1. قائمة الأصول النقدية وأرصدة الحسابات: ينبغي على منشآت القطاع العام توضيح كافة الأموال المتوفرة والمتواجدة في الحسابات المصرفية وغيرها؛
2. الملاحظات: تتضمن تفاصيل حول السياسات المحاسبية وأيّة معلومات ضرورية لفهم القوائم المالية؛
3. قائمة الخصوم (الفواتير المستحقة): تعرض الديون والالتزامات المالية الأخرى المستحقة؛
4. قائمة السلف والقروض غير المبررة: ينبغي على مؤسسات القطاع العام أن توضح الأموال المقدمة كسلف أو قروض ولم تُبرر بعد؛
5. إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية: يلزم من منشآت القطاع العام أن تقدم معلومات عن الأصول غير النقدية مثل العقارات والمعدات؛
6. قائمة الخصوم المحتملة: يطلب من منشآت القطاع العام توضيح الالتزامات المحتملة التي قد تنشأ في المستقبل، وفي هذا الإطار يتوجب على المنشآت العامة التي تعد وتعرض قوائمها المالية وفقاً للأساس النقدي كما هو محدد في هذا المعيار، الالتزام بمتطلبات القسم الأول الإلزامية من المعيار عند عرض قوائمها المالية، بالإضافة إلى القسم الثاني من هذا المعيار الذي يبين الإفصاحات المحبذة لإعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي، مما يضمن استيفاء جميع المتطلبات الرئيسية وتسهيل عملية الانتقال إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

## خلاصة الفصل الأول.

من خلال استعراض مباحث هذا الفصل تبين لنا كيف نشأت هذه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومفهومها وعلاقتها مع معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية وتم التطرق الى مزايا وعيوب تبني هذه المعايير كما تم مناقشة الإطار التنظيمي لهذه المعايير عبر الهيئات المختصة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما تطرقنا على محاولة فهم آلية إصدار هذه المعايير من خلال شرحنا لمراحل إصدارها.

وتم تقديم شرح شامل لكل معيار محاسبي دولي للقطاع العام مطبق على أساس الاستحقاق بالإضافة إلى شرح المعيار المطبق على أساس النقد موضحا الأهداف والمتطلبات الخاصة بكل منها. يتضح بشكل جلي أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تلعب دورا حاسما في توحيد وتحسين الإدارة المالية الحكومية، وتساهم في توفير إطار عمل موحد يعزز الفعالية، يحسن الشفافية، ويسهل عمليات التدقيق والرقابة المالية، مما يعزز من ثقة المواطنين والمستثمرين في الأنظمة المالية للقطاع العام، ويساعد على تحقيق أعلى قدر من المساءلة والحوكمة الرشيدة.

## الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لمعايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام

## تمهيد .

يطلق على الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يستخدم لإعداد التقارير المالية المخصصة لهذا القطاع، الإطار الذي يوضح المفاهيم الأساسية التي تتحكم في عملية تطوير المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS والإرشادات الموصي بها RPG التي يتم الاستعانة بها عند إعداد وتقديم القوائم المالية ذات الاستخدام العام GPFR وتم الرجوع للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للاستفادة منه في إعداد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ونتيجة لذلك، يتضمن هذا الإطار القواعد عامة والأسس تحكم عملية إعداد القوائم المالية والتي تتيح للمستخدمين فهم البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.

وبناء على ذلك سوف نقوم من خلال هذا الفصل بالتعرف على مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS، خصائص القطاع العام، نفوذ الإطار المفاهيمي وكذلك أقسام الإطار المفاهيمي، الإبلاغ المالي وأهدافه، الخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية، طبيعة المنشأة المعدة للتقارير، بالإضافة إلى عناصر القوائم المالية، الاعتراف بها، قياس الأصول والخصوم، وعرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، وسيتم تقديم وتحليل الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**

**المبحث الثاني: المكونات الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة سنة 2013؛**

**المبحث الثالث: المكونات الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة سنة 2014.**

## المبحث الأول: مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يتمحور الهدف الأساسي لمعظم منشآت القطاع العام حول تقديم الخدمات العامة للمواطنين وحتى يتمكن من تقييم أداء تلك المنشآت فإن ذلك يتطلب تحليل وفحص كل من المركز والأداء المالي للمنشأة حتى توفر التقارير المالية الصادرة عنها للمستخدمين أصحاب العلاقة بيانات مالية ذات جودة وشفافية ومن هنا يأتي دور الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة لمنشآت القطاع العام الذي ينص على المفاهيم والقواعد التي يجب الاستناد عليها في وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) والإرشادات المقترحة للممارسات الموصى بها (RPGs) المناسبة لإعداد وعرض التقارير المالية ذات الأغراض العامة (GPFRs) لمنشآت القطاع العام.

### المطلب الأول: خصائص القطاع العام.

لقد بحث مجلس IPSASB عند وضعه لإطار المفاهيمي ماهية خصائص القطاع العام خاصة وأنه هناك ممارسات واسعة الانتشار للمحاسبة للقطاع العام تختلف من بلد إلى آخر، فهناك دول تتبنى نموذجاً محاسبياً خاصاً بمنشآت القطاع العام، وأخرى تعتمد على نموذج واحد يشمل كل من القطاع العام والقطاع الخاص وهذا ما جعل مجلس IPSASB إلى الاستجابة إلى خصوصيات القطاع العام في تطويره لإطار المفاهيمي ويمكن تناول هذه الخصائص كما يلي:

#### أولاً: حجم وأهمية المعاملات غير التبادلية.

تعتبر هذه المعاملات شائعة بشكل كبير للقطاع العام، حيث تستلم المنشأة قيمة معينة من طرف آخر دون أن تُسلم قيمة مساوية بشكل مباشر مقابل ذلك، وبشكل عام لا يوجد ارتباط بين الضرائب المتحصلة ونوعية الخدمات التي يتلقاها أفراد المجتمع، حيث يمكن أن يساهموا بدفع رسوم محددة مقابل خدمات معينة، ومع ذلك فإن هذه المعاملات تتميز بطابع غير تبادلي، لأن ما دفعه الفرد ك مبلغ أو كمساهمة مقدمة لا يساوي بالضرورة مقدار المنفعة المتحصلة، ونلاحظ أن دراسة (Njaala, 2015) تطرقت لمعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS23 الذي تناول الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) وأن منشأة القطاع العام تعترف بالأصل عندما تسيطر بشكل كامل على الموارد التي تلبى تعريف الأصل وتقي بمعايير الاعتراف علماً أن القسم الأكبر من الإيرادات الحكومية تتحقق من تحصيل الضرائب والرسوم والتي لا تكون مقابل تقديم خدمات أو سلع، ومن الأمثلة على ذلك، الضرائب حيث تعتبر معاملات غير تبادلية ملزمة ومقرة بنص قانوني بين الأفراد والمنشآت والحكومة، وتؤثر العلاقة بين صلاحيات الحكومة الوطنية وصلاحيات الحكومات الإقليمية ومنشآت القطاع العام على صلاحيات تحصيل الضرائب بشكل كبير، كما تشكل التحويلات

من الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية التمويل الأساسي لمنشآت القطاع العام الدولية حيث يدار هذا التمويل وفقا للمعاهدات والاتفاقيات المبرمة.

ونلاحظ هنا أن الحكومات مسؤولة بشكل كامل أمام مقدمي الموارد بشكل عام وبالأخص تجاه دافعي الضرائب أو المعاملات الإلزامية الأخرى مما يجعل من المساءلة هدف رئيسي لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. **ثانيا: الموازنة العامة المعتمدة.**

يتطلب القطاع العام إعداد الموازنة العامة المعتمدة للحكومة من قبل السلطة التنفيذية وإقرارها من طرف السلطة التشريعية بموجب أحكام القوانين السارية في كل دولة، وهذا يحمل أهمية كبيرة حيث يتطلب الدستور إعداد الموازنة العامة وتقديمها للسلطة التشريعية لاعتمادها، لكي يتمكن ممثلو الأطراف المعنية المنتخبين من مراقبة الأداء المالي للمنشآت العامة من خلال الموازنة وآليات تنفيذها ويعد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 24 ( عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية) من المعايير المهمة التي تعالج مسألة الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال توفير معلومات حول أهمية الموازنة العامة في القطاع العام وكيفية تمويل منشأة القطاع لعام لأنشطتها وتلبية المتطلبات النقدية بما يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية في القطاع العام (هالة فاضل و صدام ، 2023).

وتستخدم الموازنة المعتمدة في كثير من الأحيان كأساس لتحديد مستويات الضرائب وتوفير المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة لتسهيل تقييم مدى تحقيق منشأة القطاع العام لأهدافها كما تعزز هذه المعلومات المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة للموازنات المستقبلية، وغالبا ما يعتبر إعداد التقارير المالية وفقا للموازنة المعتمدة من آليات الإثبات للمتطلبات القانونية المتعلقة بالنظام المالي.

### ثالثا: طبيعة مشاريع وبرامج القطاع العام.

تحتفظ الدول بمراد ضخمة بهدف تقديم الخدمات العامة لتلبية الاحتياجات الاجتماعية مثل التعليم والرعاية الصحية والنقل والمواصلات بالإضافة إلى تحسين البنية التحتية وزيادة رفاهية المجتمعات وكذلك الحفاظ على الموارد التراثية والثقافية وليس لقدرة هذه الموارد على جلب تدفقات نقدية في المستقبل، كما أن الكثير من هذه الموارد تتطلب عادة صيانة مستمرة لا يقدر عليها إلا القطاع العام.

وعلى الرغم من أن سيطرة الدول السياسية قد تتغير بانتظام، إلا أنها عموما تتميز باستمرارية في السيطرة على الموارد الخاصة بها، في حين أنها قد تواجه صعوبات مالية شديدة وقد تتخلف عن الوفاء بالتزامات الديون السيادية، إلا إن الدول تبقى موجودة وإذا واجهت المنشآت المحلية صعوبات مالية، فقد تعمل الحكومات الوطنية كمقرض أخير أو تقدم ضمانات واسعة النطاق لها لكي تستمر بتقديم خدماتها.

#### رابعاً: طبيعة الغرض من الأصول والخصوم في منشآت القطاع العام.

يعتبر السبب الرئيسي لحيازة الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول الأخرى للقطاع العام هو إمكانية ما تقدمه من خدمات وليس لقدرتها على توليد التدفقات النقدية، وبسبب نوعية هذه الخدمات، فإن القسم الأكبر من الأصول المستخدمة من قبل منشآت القطاع العام هي ذات خصوصية - على سبيل المثال، الطرق والأصول العسكرية، وقد يكون هناك قيود على هذه الأصول، ومع ذلك، فقد تحتاج هذه الأصول إلى قدر كبير من التكيف من أجل استخدامها من قبل المشغلين الآخرين مما يؤثر بشكل جلي على قياس الأصول.

قد تحتفظ الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى بالعناصر التي تساهم في الطابع التاريخي والثقافي لأمة أو منطقة ما على سبيل المثال، الكنوز الفنية والمباني التاريخية وغيرها من القطع الأثرية وقد تكون أيضاً مسؤولة عن المتنزهات الوطنية وغيرها من المناطق ذات الأهمية الطبيعية النباتية والحيوانية ولا يتم الاحتفاظ بهذه العناصر والمناطق للبيع بشكل عام، حتى في حالة وجود أسواق وبدلاً من ذلك تتحمل الحكومات ومنشآت القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها وصيانتها للأجيال الحالية والمستقبلية (ifac, 2022, p. 20).

غالباً ما تتمتع الحكومات بسلطات على الموارد الطبيعية وغيرها، مثل الاحتياطات المعدنية والمياه ومناطق الصيد والغابات والطيف الكهرومغناطيسي وتسمح هذه الصلاحيات للحكومات بمنح تراخيص لاستخدام هذه الموارد أو للحصول على إيرادات وضرائب من استخدامها و تتحمل هذه الحكومات وكذلك منشآت القطاع العام الأخرى مسؤوليات تتعلق بأهداف تقديم الخدمات المنوطة بها وبالتالي تنشأ العديد من الالتزامات من المعاملات غير التبادلية وتشمل كذلك الالتزامات المتعلقة بالبرامج التي تعمل لتقديم المنافع الاجتماعية و قد تنشأ أيضاً التزامات أخرى من دور الحكومات باعتبارها الملاذ الأخير للإقراض ومن أي التزامات نتجت عن تحويل الموارد إلى المتضررين من الكوارث بالإضافة إلى ذلك، تتحمل العديد من الحكومات التزامات تنشأ عن الأنشطة النقدية مثل العملة المتداولة.

#### خامساً: الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام.

تتميز الحكومات ومنشآت القطاع العام بصلاحيات تنظيمية للمنشآت العاملة في قطاعات محددة من الاقتصاد، إما بطريقة مباشرة أو من خلال إنشاء وكالات خاصة، ويتم توجيه السياسة العامة للتنظيم بغرض حماية المصلحة العامة وتحقيق أهداف تلك السياسات، وقد يحدث التدخل التنظيمي في حال وجود عيوب في السوق أو فشل السوق في تقديم خدمات معينة، كما يمكن استخدام التنظيم للحد من عوامل مثل التلوث التي لا يمكن تنظيمها بواسطة الآليات التسعيرية. ويمكن ملاحظة أن تنفيذ هذه الأنشطة التنظيمية يتم من خلال الإجراءات القانونية المحددة بالإضافة إلى ذلك، يمكن للحكومات أن تنظم أنفسها ومنشآت القطاع العام الأخرى

بحيث يكون تحديد ما إذا كانت القوانين واللوائح التنظيمية تنشئ حقوقًا أو التزامات لمنشآت القطاع العام تتطلب الاعتراف بها كأصول والتزامات أو ما إذا كان لها تأثير على كيفية الممارسات المحاسبية لهذه الحقوق والتزامات.

#### سادسا: العلاقة بالتقارير الإحصائية.

تُصدر الحكومات نوعين من البيانات المالية اللاحقة: (صندوق النقد الدولي، 2014، صفحة 8)  
(أ) إحصاءات مالية الحكومة في القطاع العام لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات المناسبة والتي تغطي كل منشآت القطاع العام التي تؤثر بشكل رئيسي على سياسات المالية العامة للحكومات.  
(ب) البيانات المالية ذات الغرض العام للمساءلة واتخاذ القرار على مستوى المؤسسة، بما في ذلك البيانات المالية لكامل مؤسسات القطاع العام التي تعد التقارير.

كما تظهر المعايير الشاملة لإحصاءات الاقتصاد الكلي في نظام الحسابات القومية (SNA) الذي هو إطار عمل لوصف منهجي وتفصيلي للاقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك القطاع العام، ويتم تنفيذ هذه المعايير على المستوى الوطني أو الإقليمي، على سبيل المثال في الاتحاد الأوروبي من خلال النظام الأوروبي للحسابات، وتشمل المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن (GFS) دليل إحصاءات مالية الحكومة المنبثق عن صندوق النقد الدولي، وتشترك البيانات المالية الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS وتقارير الإحصاءات المالية الحكومية في الكثير من القواسم المشتركة من أهمها أن كلا إطاريهما للإبلاغ المالي يهتم بما يلي: (IFAC، 2022، صفحة 21)

1. المعلومات المالية القائمة على أساس الاستحقاق؛
2. أصول الحكومة وخصومها وإيراداتها ونفقاتها؛
3. المعلومات شاملة عن التدفقات النقدية وهذا يوضح أنه هناك تداخل كبير بين إطاري الإبلاغ اللذين تركز عليهما هذه المعلومات.

غير أن للمبادئ التوجيهية للإبلاغ عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإحصاءات المالية الحكومية أهدافا مختلفة حيث تتمثل أهداف الإبلاغ المالي من قبل منشآت القطاع العام في توفير معلومات عن المنشأة المعنية تكون مفيدة لمستخدمي GPFRs لأغراض المساءلة وأغراض صنع القرار.

وتُستخدم تقارير إحصاءات مالية الحكومة من أجل:

1. تحليل خيارات السياسة المالية، ووضع السياسات وتقييم أثر هذه السياسات؛
2. تحديد الأثر على الاقتصاد؛

3. مقارنة النتائج المالية على الصعيدين الوطني والدولي، وينصب التركيز على تقييم أثر النظام الحكومي العام GGS والقطاع العام الأوسع نطاقاً على الاقتصاد ضمن الإطار الكامل لإحصاءات الاقتصاد الكلي. ونرى هنا أن القطاع العام له خصوصية معينة تجعل منه قطاعاً يقدم الخدمات الحكومية المختلفة بغض النظر عن حجمها أو تكلفتها ويصدر تقارير إحصائية على المستوى الكلي يستفيد منها كل من له اهتمام بالقطاع العام.

### المطلب الثاني: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطوير إطار مفاهيمي على مدار ثمان سنوات ليصدر بالكامل في أكتوبر عام 2014 باسم "إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام" حيث هدف هذا الإطار إلى وضع مفاهيم محددة تكون الأساس للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تصدرها منشآت القطاع العام التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق وسنحاول من خلال هذا المطلب توضيح ماهية الإطار المفاهيمي وخصائص القطاع العام ومستخدمو التقارير المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية والقيود على البيانات التي تتضمنها التقارير المالية وكذلك عناصر القوائم المالية.

#### أولاً: تعريف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام.

تم تعريف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام بأنه: "الإطار الذي ينص على المفاهيم والقواعد المطلوب تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها RPSG المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام" (بوخالفني و سلماني، 2020)، ولقد عرفها (الجعرات، 2018، صفحة 79) بأنه: "الإطار الذي يحدد المفاهيم الرئيسية الواضحة التي تحكم تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وأدلة العمل الموصى بها RPG والتي يتم استخدامها عند إعداد وتقديم التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFR"، كما عرفه (LAABIDI, 2011, p. 48) "على أنه مجموعة من القواعد والتعاريف والأهداف والمفاهيم الأساسية والاتفاقيات والعناصر التي تحافظ على روابط التماسك والتكامل فيما بينها، وهو يشكل الهيكل المرجعي النظري الذي يعمل بمثابة دعم ودليل لتطوير المعايير المحاسبية. ويعتبر الإطار المفاهيمي وسيلة ضرورية لضمان معايير متسقة ومتوافقة"

ووفقاً للتعاريف السابقة، فإننا نرى أن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام هو بمثابة السياج الحامي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتم الاستعانة به في معالجة القضايا المستجدة التي لم تتناولها المعايير وبالتالي يعتبر مرجعية لكل المعايير كذلك.

ثانياً: مضمون الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام.

يشمل الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام، المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وإرشادات الممارسات الموصى بها (RPGS)، والتي يتم تطبيقها على تحضير وإعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRS) لمنشآت القطاع العام، وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي يشكل الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في آلية إصدار معايير جديدة أو في تعديل وتطوير المعايير الموجودة، كما يتم الاستعانة بالإطار المفاهيمي في معالجة المسائل المحاسبية التي لم يتم التطرق لها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع ملاحظة أن القطاع العام يشمل المنشآت الوطنية والمنشآت الوطنية الفرعية (الإقليمية، الحكومية، المقاطعة المحلية، وكذلك المنشآت الحكومية، ومؤسسات القطاع العام الدولية (ifac, 2022, p. 27) .

إن الهدف الأساسي لمنشآت القطاع العام هو تقديم الخدمات للمجتمع، عوضاً من تحقيق الأرباح أو أي عائدات أخرى على حقوق الملكية للمستثمرين، وهذا يمكن الجهات المعنية من تقييم أداء هذه المنشآت بشكل جزئي فقط عن طريق فحص الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية حيث تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات لمستخدمي تلك التقارير لغرض المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة. لذلك تصدر منشآت القطاع العام تقارير مالية ذات الغرض العام لحاجة مستخدمي هذه التقارير في فحص وتقييم بعض المسائل المحددة كما يلي:

1. هل تقدم منشأة القطاع العام خدماتها للجهات المعنية بشكل فعال وكفاء؛
2. ماهية الموارد المتوفرة حالياً ليتم استخدامها في النفقات المستقبلية، وماهية القيود أو الشروط التي ترتبط باستخدامها؛
3. هل هناك اختلاف في الأعباء المتعلقة بتسديد ثمن الخدمات المالية على المكلفين بدفع الضرائب في المستقبل؛
4. تحديد وتقييم قدرة المنشأة على تقديم الخدمات وهل هناك تحسن مقارنة بالسنوات الماضية؛
5. إن الحكومات بشكل عام تتميز بصلاحيات واسعة، تُمكنها من السيطرة والقدرة على وضع شروط قانونية وتغييرها كذلك من فترة لأخرى، وعالمياً هناك تباين واضح للقطاع العام من ناحية ترتيباته الدستورية وطرق عمله إلا أن الحوكمة تتضمن مساءلة للجهات التنفيذية من قبل الهيئات التشريعية أو ما يعادلها.

ومما يجدر الإشارة إليه أنه تم الانتهاء من المرحلتين الأولى والثانية من إعداد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام لمنشآت القطاع العام والتي تم التطرق إلى مكونات كل مرحلة منها في المبحث الثالث من هذا الفصل.

### المطلب الثالث: أهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يحدد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لمنشآت القطاع العام، المفاهيم الأساسية التي تستند إليها هذه التقارير والتي تتبنى أساس الاستحقاق المحاسبي وسيعتمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) هذه المفاهيم في وضع وتطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وإرشادات الممارسة الموصي بها (RPGs) المعمول بها في إعداد وتقديم التقارير المالية للأغراض العامة (GPFRs) لمنشآت القطاع العام، وتكمن أهمية هذا الإطار في تقديمه الإرشادات التي تساعد مجلس IPSASB في كيفية معالجة قضايا إعداد التقارير المالية ولقد تناولت دراسة (Jorge, 2023, p. 186) أهمية الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعدد أن قامت بدراسة الأطر الوطنية المختلفة داخل أوروبا، بما في ذلك تلك الموجودة في المملكة المتحدة وفنلندا والنمسا وألمانيا، والبرتغال حيث يعمل الإطار المفاهيمي بمثابة دليل تأسيسي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويوفر هيكلًا متماسكًا ومبادئ أساسية لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة وبالتالي يساعد على تنسيق الممارسات، وإضفاء الشرعية على المعايير وأنشطة وضع المعايير، ويدعم معدي البيانات المالية ومدققيها ومستخدميها ومن خلال ذلك يمكن ذكر أهمية الإطار المفاهيمي لـ IPSAS كالتالي:

1. **التوحيد القياسي والاتساق:** يوفر الإطار نهجًا موحدًا لمحاسبة القطاع العام، مما يضمن الاتساق وقابلية المقارنة بين مختلف الكيانات والولايات القضائية؛
2. **إرشادات للممارسين لمهنة المحاسبة:** تقدم إرشادات أساسية للممارسين حول كيفية التعامل مع المشكلات المحاسبية المعقدة داخل القطاع العام، والتي قد لم تعالجها المعايير المحاسبية في القطاع الخاص بشكل مناسب؛
3. **القدرة على التكيف مع احتياجات القطاع العام:** يعترف الإطار بالاحتياجات الفريدة للقطاع العام، مما يضمن أن المعايير المحاسبية التي تم وضعها ذات صلة وقابلة للتطبيق على الهيئات العامة، وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية وفائدتها؛
4. **دعم المساءلة والشفافية:** يدعم الإطار تعزيز المساءلة والشفافية في إعداد التقارير المالية للقطاع العام من خلال توفير مجموعة واضحة من المبادئ والمعايير، وهو أمر بالغ الأهمية لبناء ثقة الجمهور والحوكمة.

وبناء على ما تم ذكره، يمكن القول إن الإطار المفاهيمي في محاسبة القطاع العام يعد أداة حيوية لضمان أن التقارير المالية ليست متسقة وشاملة فحسب، بل تتكيف أيضا بشكل خاص مع الاحتياجات والتحديات المستجدة للقطاع العام وهو بمثابة العمود الفقري لتطوير المعايير التي تلبى احتياجات منشآت القطاع العام مما يعزز قدرة الحكومات والهيئات العامة على الإفصاح عن أوضاعها المالية بشكل شفاف وقابل للمقارنة وهو أمر ضروري لأصحاب المصلحة، بما في ذلك المواطنين وصانعي السياسات والمستثمرين.

بدأ مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSASB) بتطوير المعايير المحاسبية بناءً على أساس الاستحقاق، حيث بدأت العملية في الأصل بتعديل المعايير الدولية للتقارير المالية المطبقة في القطاع الخاص (IFRS) لتلائم القطاع العام حسب الحاجة، وسرعان ما أدرك المجلس أن خصوصيات القطاع العام تتطلب إطارا مفاهيميا مستقلا، وبالتعاون مع واضعي المعايير الوطنية، بدأ العمل نحو تطوير هذا الإطار لذلك، انخرط IPSASB في تأسيس إطاره المفاهيمي الخاص، حيث أطلق مشروع صياغة الإطار في نهاية عام 2006 وأكمه في يونيو 2014، وكان يهدف هذا المشروع إلى تطوير مفاهيم وتعريف ومبادئ تناسب أهداف وسياسات حكومات ومؤسسات القطاع العام (بولمطارد ، 2022) وبشكل عام، فإن دور الإطار المفاهيمي في تعزيز جودة وأهمية ونزاهة التقارير المالية للقطاع العام يجعله جزءًا لا يتجزأ من الإدارة المالية العامة مما يدعم في نهاية المطاف حوكمة وإدارة الموارد العامة بشكل أفضل.

## المبحث الثاني: الأقسام الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة سنة 2013.

سنعمل من خلال هذا المبحث على عرض المكونات الأربعة الأولى للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشآت القطاع العام، والتي ترتبط بدور ونفوذ إعداد التقارير المالية في القطاع العام، والأهداف والمستخدمين والخصائص النوعية والمنشأة المعدة للتقارير وتم نشر الأقسام الأربعة الأولى هذه في بداية عام 2013 وسيكون لهذه الأقسام من الإطار المفاهيمي دورا جوهريا في التأكيد على أن السياسات المحاسبية التي يتم إرساؤها، وفقا لكل معيار من معايير IPSAS، ستكون متوافقة بشكل كبير مع هذه الأقسام من هذا الإطار.

### المطلب الأول: دور ونفوذ الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

سوف نحاول من خلال هذا المطلب التعرف على دور وسلطة الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام.

## أولاً: دور الإطار المفاهيمي.

ينص هذا القسم على الدور المطلوب من الإطار المفاهيمي، ويستعرض المفاهيم التي تعتبر أساس إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام والتي سوف يطبقها مجلس IPSASB عند إصداره لمعايير IPSAS بالإضافة إلى إرشادات الممارسات الموصى بها التي تم تصميمها لدعم الجهات التي تتعامل مع إعداد التقارير المالية (IPSASB, 2022, p. 22).

وبالتالي فإنه هناك مجموعة من الأغراض المهمة التي يؤديها الإطار المفاهيمي المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نذكر منها التالي: (الجعارات, خالد جمال، 2018).

1. يعتبر الإطار المفاهيمي بمثابة دليل أساسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB

لتطوير المعايير الصادرة عنه، كما أنه يجب على المعايير الجديدة أن تعتمد ذات الأسس والمفاهيم المتضمنة في الإطار من تعريفات وغيرها؛

2. يقدم إرشادات وتوجيهات حول كافة المسائل المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير IPSAS أو أدلة العمل الموصى بها RBG؛

3. يساعد المستخدمين الخارجيين على فهم التقارير المالية والأسس التي تم الاعتماد عليها في إعدادها، كما يعطي صورة واضحة عن مدى تمثيل التقارير المالية بشكل عادل للمركز المالي للمنشأة وأداءها وتدقيقاتها النقدية أمام المستخدمين لهذه التقارير.

ونجد هنا أن الإطار المفاهيمي يقوم بدور رئيسي في التعريف بتلك المفاهيم التي سوف يعمل مجلس IPSASB على مراعاتها عند وضع أو تطوير أو تعديل معايير IPSAS لضمان أن هذه المعايير قد استخدمت ذات المفاهيم والقواعد التي يتضمنها الإطار مثل الخصائص النوعية والفروض المحاسبية المعروفة.

## ثانياً: نفوذ الإطار المفاهيمي.

لا يحدد الإطار المفاهيمي متطلبات ملزمة لإعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولا يتجاوز متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) أو إرشادات الممارسة الموصى بها (RPGs) التي تنطبق على تحضير وعرض التقارير المالية للأغراض العامة لمنشآت القطاع العام (GPFRs) المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى (IFAC، 2022، صفحة 23).

كما يمكن أن يوفر الإطار المفاهيمي توجيهات للتعامل مع قضايا التقارير المالية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو إرشادات الممارسة الموصى بها، فهو يساعد على ضمان توافق

هذه المعايير بشكل منهجي مع المبادئ الأساسية للمساءلة والشفافية في القطاع العام من خلال تحديد أهداف التقارير المالية والصفات التي يجب أن تمتلكها المعلومات المالية مما يساعد في بناء ثقة الجمهور وأصحاب المصلحة وفي هذه الحالات يمكن لمعدي التقارير المالية وغيرهم الرجوع إلى التعريفات ومعايير الاعتراف ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة والموضحة في الإطار المفاهيمي والنظر في كيفية تطبيقها وملاءمتها حتى تكون ذات صلة وفعالة في توفير معلومات مفيدة لصياغة السياسات واتخاذ القرارات.

وبالتالي يمكن القول إن الإطار المفاهيمي يوضح تلك المفاهيم التي سوف يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية بتطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها والتي تعتمد عليها الجهات المعنية في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام مما يساعد في توحيد جميع منشآت القطاع العام في ممارساتها المحاسبية.

### **المطلب الثاني: أهداف الإبلاغ المالي وطبيعة مستخدمي القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.**

سوف نتعرف من خلال هذا المطلب إلى أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، ومستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، وتأمين المعلومات المفيدة لغرض المساءلة، واتخاذ القرار. **أولاً: أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام.**

تتمثل أهداف التقارير المالية الصادرة عن منشآت القطاع العام في توفير معلومات حول هذه المنشآت تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية العامة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذه التقارير ليست غاية في حد ذاتها بل الغرض منها هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي GPFR، لذلك يتم تحديد أهداف التقارير المالية بالرجوع إلى مستخدمي التقارير المالية العامة واحتياجاتهم من المعلومات، وهذا ما جعل الإطار المفاهيمي يلخص أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام في كونها تزود المستخدمين بالمعلومات المفيدة لغرض المساءلة واتخاذ القرارات (الجعارات، خالد، 2018، صفحة 86).

ولقد تم إعداد هذه التقارير لتلبية احتياجات المستخدمين الخاصة الذين يتعذر عليهم طلب مثل هذه التقارير لغرض المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة.

#### **ثانياً: مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام.**

يحدد هذا القسم والذي تم ذكره في الفصل الثاني من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام أهداف إعداد التقارير المالية التي تتلخص في تقديم بيانات مالية ذات جودة لمستخدمي هذه التقارير لأغراض المساءلة وصنع القرار، ولا تعتبر عملية إعداد التقارير غاية بحد

ذاتها بل هي مجرد أداة الغرض منها تلبية حاجيات المستخدمين وتقديم بيانات مالية مفيدة، وحدد الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS مجموعة مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام كالتالي: (شتيح ، 2020)

**1. السلطة التشريعية والإدارة التنفيذية:** تعتبر السلطة التشريعية هي المسؤولة عن إصدار التشريعات وفي نفس الوقت تتولى الرقابة على أجهزة الحكومة تعمل على تقييم نتائج النشاطات التي تشرف عليها الإدارة التنفيذية حتى تتمكن من معرفة مدى تحقق الأهداف المحددة سابقا، وعليه فإن الإدارة التنفيذية تستخدم المعلومات اللازمة لتحديد وتقييم فاعلية البرامج والمشاريع حسب الموارد المتاحة؛

**2. الناخبون:** للناخبين اهتمامات مختلفة للتقارير المالية للمنشآت الحكومية، ويمكن حصر احتياجات الناخبين من المعلومات في المجالات التالية:

✓ معرفة مستوى الضرائب المفروضة عليهم؛

✓ معرفة مدى كفاية الخدمات المقدمة من الوحدات الحكومية؛

✓ معرفة ما إذا تم إدارة الموارد المتاحة للوحدات الحكومية بفعالية وكفاءة.

**3. الأجهزة الرقابية:** هناك جهات رقابية عديدة تمارس وظيفة الرقابة على الوحدات الحكومية، وهي بحاجة إلى معرفة قدرة وحدات الإدارات المحلية على الإنفاق بشكل صحيح من خلال القوانين والأنظمة السارية، وأنها قدمت للمجتمع الخدمات المطلوبة، وهناك أجهزة رقابية أخرى تعتمد على المعلومات المالية والإحصائية لمعرفة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح الحكومية ولمعرفة حجم الخدمات المقدمة والتكاليف المترتبة عنها خلال فترة إعداد التقارير المالية؛

**4. المستثمرون (المقرضون):** إن للمعلومات المرتبطة بقدرة الوحدات الإدارية العامة على الوفاء بالتزاماتها أهمية كبيرة بالنسبة للمقرضين حيث يمكنهم ذلك من عمل مقارنة صحيحة بين العائد المتولد من استثمار أموالهم في المشاريع الحكومية بالعائد الذي يمكن الحصول عليه من الفرص البديلة للاستثمار؛

**5. الموردون:** يهتم الموردون للسلع والخدمات للوحدات الحكومية، على المدى القصير، بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة مدى قدرة الوحدات الحكومية على الوفاء بالتزاماتها للموردين مقابل السلع والخدمات المستلمة، أما على المدى الطويل، فإن اهتمامات الموردين تتجه نحو تقدير ما إذا كان هناك احتمال للزيادة أو النقصان في متطلبات الوحدات الحكومية من السلع والخدمات، مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة؛

**6. مقدمو المنح لوكالات القطاع العام:** غالبا ما تقوم الحكومة المركزية بدعم مؤسسات القطاع العام عن طريق تقديم المنح والمساعدات لتغطية العجز الذي يمكن أن يحدث، وأحيانا تقدم إعانات لمؤسسات القطاع

الخاص غير الهادفة للربح، مما يتطلب أن يتوفر للمؤسسات الحكومية التي تقدم المنح المعلومات المالية اللازمة التي توضح كيفية استخدام تلك الأموال الممنوحة في الإطار القانوني المسموح به. وهنا نلاحظ أنه من جهة هناك أطراف داخلية تستفيد من المعلومات المالية الذين تخول لهم صلاحياتهم الاطلاع على تقارير تتضمن معلومات مالية تساعد في متابعة تحسين الأداء ومن جهة أخرى هناك أطراف خارجية تستفيد من هذه المعلومات المتوفرة في التقارير الصادرة عن منشآت القطاع العام.

### ثالثاً: محتوى التقارير المالية ذات الغرض العام GPFR.

تقوم منشآت القطاع العام وفقاً للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام بإعداد تقارير داخلية لغرض اتخاذ القرار من قبل الإدارة العليا وتشمل القوائم التالية: (IPSASB, 2022, p. 30).

#### 1. قائمة المركز المالي.

تتضمن هذه القائمة المعلومات المرتبطة بالمركز المالي لمنشآت القطاع العام أو الحكومة حيث توضح الموارد المالية للمنشأة معدة التقارير والالتزامات عليها في تاريخ إعدادها مما يجعل تلك المعلومات مفيدة كمدخلات في معالجة قضايا محددة مثل:

- ✓ مدى تمكن الإدارة العليا من إدارة وصيانة موارد المنشأة وفقاً للأصول؛
- ✓ مدى تخصيص المنشأة للموارد من أجل دعم أنشطتها المستقبلية وبالتالي تقديم الخدمات بشكل أفضل
- أخذة بعين الاعتبار التغيرات التي قد تستجد خلال فترة إعداد التقارير؛
- ✓ مدى تمكن المنشأة من تحديد قيم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المطلوبة للإيفاء بالتزاماتها القائمة.

#### 2. قائمة الأداء المالي.

تتضمن هذه القائمة المعلومات المرتبطة بالأداء المالي للمنشأة والتي تشمل معلومات حول تكاليف الخدمات المقدمة وقيم ومصادر الموارد المستخدمة خلال فترة إعداد التقارير مما يساعد المستخدمين على معرفة ما إذا تم استرداد التكاليف خلال نفس الفترة، على سبيل المثال، من الضرائب والرسوم والمساهمات، أو ما إذا تم تمويلها من خلال زيادة مديونية المنشأة؛

#### 3. قائمة التدفقات النقدية.

تتضمن هذه القائمة معلومات حول التدفقات النقدية لمنشآت القطاع العام تساعد في تقييم أداء المنشأة المالي وكذلك سيولتها وملاءتها المالية كما تعطي لمحة عن الكيفية التي تقوم بها المنشأة بتحصيل واستخدام النقد خلال الفترة بما في ذلك القروض التي تحصلت عليها وكيفية سدادها بالإضافة إلى توقع المصادر المحتملة للتدفقات النقدية المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

#### 4. قائمة التغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية) .

تعرف قائمة التغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية) بأنها بيان مالي يعرض التحولات التي تمر بها حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية، تضم هذه القائمة عناصر مثل الأرباح المتراكمة، التعديلات في رأس المال، توزيع الأرباح، والتعديلات الناجمة عن إعادة تقييم الأصول أو الخسائر والمكاسب غير المحققة، بالإضافة إلى أي تغيرات أخرى غير متعلقة بالتعاملات مع الملاك وهذا البيان يقدم للمستثمرين والمحللين الماليين رؤية أكثر شمولية للتغيرات القيمية التي تؤثر على حقوق الملكية في المنشأة.

#### 5. الإيضاحات.

تشمل الإيضاحات إفصاحات مساعدة قد تكون مالية أو غير مالية عن القوائم المذكورة سابقا، ويمكن أن تشمل الإيضاحات العناصر التالية:

- ✓ مدى التزام منشأة القطاع العام بالموازنات خلال فترة إعداد تقاريرها المالية؛
- ✓ المعلومات عن توقعات الأداء المستقبلي للمنشأة والعوامل التي قد تؤثر على هذا الأداء؛
- ✓ الاحتمالات المرتبطة بتقديم المنشأة للخدمات في المستقبل والنتائج المستقبلية المتوقعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطتها الأخرى خلال فترة إعداد تقاريرها.

ومن هنا نرى أن هذه المعلومات المتضمنة في الإيضاحات سوف تساعد المستخدمين على فهم أفضل للمعلومات المالية وغير المالية المتضمنة في التقارير المالية مما يعزز من دور هذه التقارير في عرض معلومات مفيدة لغرض المساءلة وصنع القرار.

#### 6. تقارير تشمل معلومات الموازنة والالتزام بالقوانين.

تتضمن هذه التقارير تفاصيل حول الموازنة العامة للحكومة، مثل النفقات المخطط لها من خلال المنشآت القطاع العام المختلفة ومصادر التمويل والإيرادات المتوقعة، أي تظهر فيها المعلومات المتعلقة ما سوف تقدمه المنشأة من خدمات والتكاليف المخصصة لذلك وصولا إلى النتائج المالية المتوقعة إما فائض أو عجز خلال فترة إعداد تلك التقارير، كما توضح هذه التقارير مدى التزام المنشأة بالقوانين المالية النافذة، مثل قوانين الشراء العام، والنظام المالي المعتمد، مما يساهم في تعزيز الشفافية والحوكمة.

وتجدر الإشارة أنه في البيئة الفلسطينية قد تواجه منشآت القطاع العام تحديات سياسية واقتصادية في الحفاظ الكامل على الالتزام بذلك بسبب الاحتلال والأزمات المالية المتلاحقة الناتجة عنه.

**المطلب الثالث: الخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية.**

سوف نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المالية وذكر أهمها، حيث أنه فضلا على اهتمام الحكومات بالامتثال للمعايير فإنها كذلك تسعى إلى أن تضمن أن نوعية المعلومات المقدمة ليست دقيقة فقط بل ذات جودة وصلة وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية.

**أولاً: تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المالية.**

تتحقق فائدة المحاسبة الرئيسية عندما توفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لاتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، ولكي تكون هذه المعلومات فعالة وذات جودة عالية، يجب أن تتوفر فيها مجموعة من السمات والخصائص ويمكن مناقشة بعض هذه الخصائص التي تعتبر أساسية لمعلومات المحاسبة النوعية، وذلك عن طريق استعراض هذه الخصائص وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (حميدات، 2008).

ولقد عرف (Cohen & Karatzimas, 2017) الخصائص النوعية للمعلومات المالية بأنها: " تشير إلى السمات والصفات التي تجعل من المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، باعتبار أن التقارير المالية المعدة للغرض العام تقدم معلومات لتمثيل الظواهر الاقتصادية، التي تهدف بشكل رئيسي إلى تلبية احتياجات المستخدمين"

كما عرفها (زيتون، 2017) بأنها: "الخصائص والمزايا التي تجعل المعلومات قيمة عالية من وجهة نظر المستخدمين، وتعتبر من المفاهيم الحديثة نسبياً، حيث تستخدم بشكل عام للتفريق بين المعلومات المالية الناجعة التي تساهم في اتخاذ القرارات المدروسة والناجحة، وبين تلك المعلومات المالية الأدنى جودة، لذلك أصبح من الأهمية بمكان أن يختار معدو التقارير المالية السياسات والبدائل المحاسبية التي تعزز من قيمة هذه المعلومات مما يلزم أن يكون إعداد التقارير المالية مرتبطاً بشكل وثيق بعملية اتخاذ القرارات"

ومن هذا المنطلق نرى أن الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي بمثابة حلقة الوصل بين أهداف التقارير المالية من جهة ومفاهيم القياس والاعتراف من جهة أخرى مما يعزز من أهمية هذه الخصائص لكافة الأطراف المعنية، ويمكن تقسيم الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلى قسمين: الخصائص الرئيسية والخصائص الثانوية وسنتطرق إلى كل قسم على حدة: (جابي، أمينة هناء، 2019)

**ثانياً: الخصائص الرئيسية للمعلومات المالية.**

### **1. الملاءمة.**

تعتبر المعلومات المالية وغير المالية ملائمة للمستخدمين إذا كان باستطاعتها صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية بحيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتساعد على تقييم الأحداث

الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكد أو تغير توقعات ماضية أو حاضرة، ويوجد ثلاثة أوجه متكاملة للملاءمة حيث يجب أن يكون لها منفعة "تنبؤية، استرجاعية و توكيدية (تعزيزية)"، فعلى سبيل المثال المعلومات الحالية للأصول المملوكة تكون ذات فائدة للمستخدمين في التنبؤ بقدرة المنشأة في استغلال الفرص وفي نفس الوقت لها دور توكيدي في ما يخص التنبؤات الماضية (طبيي و رينوبة، 2014، صفحة 504)، كما عرفت الملاءمة في عدة أطر مفاهيمية بأنها أهمية الظاهرة، حيث ترتبط المعلومات الاقتصادية المختارة بقرارات مستخدمي المحاسبة، وقد وُصفت هذه المعلومات بأنها تتوافق مع القرارات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك تلك التي أوردتها دراسة (cho, kim, & lim, 2010) والتي تتفق على أن المعلومات المالية وغير المالية تعتبر ملائمة إذا كانت تملك القدرة على التأثير بشكل فعال في تحقيق أهداف التقارير المالية.

ويمكن للتقارير المالية ذات الغرض العام أن تسهم بمعلومات مالية تقدم صورة أوضح للمستقبل المتوقع للمنشأة من ناحية الأهداف والتكاليف والموارد اللازم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل مما يعزز من القيمة التنبؤية لهذه المعلومات ويجعلها ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات وهذا يساعد في صياغة التوقعات بشكل أفضل للمستقبل، وإن ملاءمة المعلومات ترتبط بشكل واضح بطبيعتها وأهميتها النسبية، حيث نجد أحيانا أن المعلومات المالية تكون ملائمة وفقا لطبيعتها، مثل الإفصاح عن قطاع جغرافي جديد يؤثر على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة دون النظر إلى أهميته النسبية، وأحيانا تعتبر الأهمية النسبية للمعلومات المالية مهمة كتحديد قيمة المخزون مثلا. هنا نلاحظ أن المعلومات المالية تكون فائدتها أكبر كلما كانت ملائمة لاحتياجات متخذي القرار وفي نفس الوقت ملائمة إلى المستخدمين إذا أحدثت فرقا وكان لها تأثير في القرارات الاقتصادية التي يتخذونها.

## 2. التمثيل الصادق.

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة في التقارير المالية يجب على المعلومات أن تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية والأحداث الأخرى التي تهدف لتمثيلها ويكتمل التمثيل الصادق عندما يتم وصف الظواهر الاقتصادية بشكل مكتمل ومحايد وخال من الأخطاء وإن المعلومات التي تمثل بصدق تلك الظواهر تصف جوهر الصفقة الأساسية وحقيقتها بغض النظر عن شكلها القانوني، وعلى أرض الواقع قد يكون من الصعب تأكيد أن المعلومات المتضمنة في التقارير المالية محايدة وخالية من الأخطاء ورغم ذلك يجب قدر الإمكان التأكد من تكون المعلومات صحيحة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية، وقد يؤدي السهو عن بعض المعلومات إلى الوقوع في الأخطاء والتضليل في تمثيل الظاهرة، وبالتالي لن يستفيد المستخدمون من التقارير المالية ذات الغرض العام، فعلى سبيل المثال يمكن أن يشمل بند " المصانع والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثيلا

رقميا للقيمة الإجمالية للمصانع والمعدات ويضاف إليه المعلومات الوصفية والكمية والإيضاحات اللازمة لكي يتم تمثيل بند الأصول هذا بشكل صادق وفي بعض الأحيان، قد يتضمن هذا الإفصاح معلومات حول مواضيع محددة مثل الفئات الأساسية للمصانع والمعدات، وماهية العوامل التي أثرت عليها في الماضي ويمكن أن تؤثر على استعمالها في المستقبل وبالتالي كيفية تحديد تمثيلها الرقمي، وعلى هذا النحو يجب عرض المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية وأي إيضاحات أخرى بشكل تام ومفيد للمستخدمين (ifac، 2021، صفحة 49) وحتى يمكن توضيح العلاقة بين الملاءمة والتمثيل الصادق في التقارير المالية وكذلك تبيان كيف أن كل عنصر من عناصر العملية المحاسبية يتداخل مع الآخر لتوفير معلومات مفيدة تساعد المستخدمين وأصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات السليمة، نرفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2): العلاقة بين الملاءمة والتمثيل الصادق في التقارير المالية.

المفهوم	الوصف	الدور في التقارير المالية	التأثير على اتخاذ القرار
الظاهرة الاقتصادية	الأحداث أو الحالات الواقعية التي تهم التقارير المالية	الخطوة الأولى لجمع المعلومات المالية	تحديد ما يجب تسجيله في البيانات المالية
الملاءمة	قدرة المعلومات على التأثير في قرارات المستخدمين بكونها ذات صلة بحاجاتهم	تقييم ما إذا كانت الظواهر الاقتصادية المختارة تستحق البيان والتقرير.	تحديد الأهمية والأولوية للمعلومات المقدمة للمستخدمين.
المعلومات المحاسبية	الأرقام والنصوص التي تصف الظواهر الاقتصادية في التقارير المالية.	ترجمة الظواهر الاقتصادية إلى بيانات قابلة للتحليل والفهم.	مصدر المعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون في تحليلاتهم وقراراتهم.
التمثيل الصادق	دقة وحيادية المعلومات المحاسبية في تمثيل الظواهر الاقتصادية.	ضمان أن تكون المعلومات المقدمة مكتملة وخالية من الأخطاء.	يعزز الثقة في البيانات المالية ويجعلها أكثر فائدة للمستخدمين.
فائدة القرار	الهدف النهائي للتقارير المالية، وهو توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.	نتيجة الجمع بين الملاءمة والتمثيل الصادق.	مقياس لمدى فعالية المعلومات المالية في دعم الأنشطة التجارية والاستثمارية.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على دراسة (cho, kim, & lim, 2010)

وبالإضافة إلى ذلك فمن الضروري أن تظهر خاصية الحيادية في التقارير المالية والتي تعني أن تكون المعلومات المالية حيادية وخالية من الأخطاء، ويقصد به أن لا يتم إعداد تلك التقارير لخدمة طرف معين من مستخدمي المعلومات على حساب طرف آخر، أو لممارسة الضغط بطريقة ما على تقييم المستخدمين على قرار أو حكم سيتم إصداره، وبنوه هنا أن اشتراط أن تكون المعلومات المتضمنة في التقارير المالية محايدة لا يعني أنها بدون هدف محدد أو أنها غير مؤثرة في السلوك فالملاءمة باعتبارها خاصية نوعية حسب تعريفها،

قادرة على التأثير على تقييمات وقرارات المستخدمين ومن أجل ذلك يجب أن تعكس كل المدخلات أجود المعلومات المتوفرة وتوحي الدقة الكاملة قدر الإمكان.

ثالثاً: الخصائص الثانوية للمعلومات المالية.

### 1. التقديم في الوقت المناسب.

يعتبر تقديم التقارير المالية ذات الغرض العام في الوقت المناسب دليل واضح بأن المستخدمين تتوفر لديهم المعلومات قبل أن تخسر فوائدها وقيمتها لغرض المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة، وعكس ذلك فإن التأخير المبالغ فيه قد يقلل الفوائد المرجوة، لذلك يعد التقديم في الوقت المناسب خاصية من الخصائص النوعية للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام؛ لذلك يلزم أن تكون المعلومات المالية ملائمة لمتخذي القرارات ومتاحة لهم في الوقت المناسب حتى لا تفقد قيمتها وتصبح غير مفيدة، كما أن التوقيت المناسب يدعم تقييم المساءلة ومدى التأثير على اتخاذ القرارات، غير أن هذا لا يعني الاستغناء عن الرجوع للمعلومات المالية المرتبطة بالفترات السابقة المشمولة في التقارير المالية بل بالعكس يتم اللجوء إليها في تقييم ودراسة مستوى الخدمات المقدمة وكذلك مدى التزام المنشأة بالموازنات المعتمدة (الجعارات، خالد جمال، 2018، صفحة 95)

في ضوء ذلك يظهر لنا الأهمية الكبيرة لتوفر المعلومات المالية لأصحاب القرار في التوقيت المناسب حتى تكون النتائج الصادرة عنهم ذات علاقة وموثوقة.

### 2. قابلية المقارنة.

يعنى بقابلية المقارنة مساعدة المستخدمين على فهم أوجه الاختلاف والتشابه بين مجموعتين من الظواهر، وليست ميزة لبند فردي من المعلومات، بل هي ميزة لعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات، وتختلف قابلية المقارنة عن الاتساق حيث يوضح الاتساق إمكانية استخدام نفس السياسات المحاسبية والمبادئ في إعداد التقارير من فترة إلى أخرى خلال المنشأة الواحدة أو في فترة زمنية واحدة عبر أكثر من منشأة فتعتبر قابلية المقارنة الهدف والاتساق هو الوسيلة لتحقيق ذلك الهدف، كما تختلف قابلية المقارنة عن التوحيد، فكما تشابهت الأمور المتماثلة واختلفت الأمور المتغايرة كانت المعلومات أكثر قابلية للمقارنة، وكلما زاد التركيز على التوحيد أدى ذلك إلى التقليل من قابلية المقارنة بسبب أن الأمور المختلفة تبدو متشابهة، ومن الضروري لأغراض المساءلة أن تعد المعلومات حول المركز والأداء المالي للمنشأة بشكل يجعلها تمتثل للموازنات المعتمدة والتشريعات الملزمة حتى تكون مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة وترتفع فائدة هذه المعلومات إذا كان بالإمكان مقارنتها مع ما يلي: (ifac، 2021).

- ✓ المعلومات المالية وغير المالية المحتملة المقدمة سابقاً لفترة التقرير أو تاريخ إعداده؛
- ✓ المعلومات المتشابهة لنفس المنشأة لبعض الفترات أو في توقيت محدد؛
- ✓ المعلومات المتشابهة لمنشآت أخرى مثل منشآت القطاع العام التي تقدم خدمات متشابهة في العديد من الاختصاصات.

وتؤكد دراسة (إسماعيل و نعوم، 2012) على أن القابلية على المقارنة في الإبلاغ المالي تركز بشكل أساسي على مبدأي التوحيد والاتساق، وهما يشكلان جوهر النقاشات في مجال المحاسبة والمعايير المالية، التوحيد، أو ما يُعرف بالتماثل في الإجراءات المحاسبية والتقارير المالية، يعزز من سهولة الفهم والمقارنة بين المنشآت، خاصة تلك التي تعمل في نفس القطاع.

من ناحية أخرى، هناك منتقدين للتوحيد المطلق يرون أن المقارنة وليس التوحيد يجب أن تكون الهدف الرئيسي، مشيرين إلى أن الغرض من المقارنة يجب أن يكون تسهيل التنبؤ واتخاذ القرارات المالية، هذه الوجهة من النقاش تشير إلى أن مستوى من التماثل الكافي يكون مفيداً، لكن دون الوصول إلى تماثل تام، وذلك للحفاظ على المرونة في تقديم المعلومات التي قد تكون مفيدة بشكل خاص لبعض الشركات أو القطاعات، أيضاً تطرح النقاشات حول التوحيد مشكلة تتعلق بالملاءمة، فكلما كانت المعلومات المحاسبية مفصلة وملائمة أكثر لمستخدميها، قد تقل قابليتها للمقارنة بين المنشآت المختلفة.

هذا يبرز تحدي تحقيق توازن بين تقديم معلومات دقيقة ومفيدة للمستخدمين النهائيين وبين الحفاظ على مستوى من التوحيد يسمح بالمقارنة الفعالة، ويظل الجدل مستمرا بين المحافظة على التوحيد لتسهيل المقارنة وبين تعزيز الملاءمة للمستخدمين، وكلا الجانبين لهما مبرراتهما المعقولة، وتبقى المهمة الأساسية لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي هي إيجاد نقطة التوازن المثالية التي تخدم جميع الأطراف المعنية بأفضل شكل ممكن، مع الأخذ بعين الاعتبار كذلك الثبات أو الاتساق والذي يتمثل في استخدام نفس مفاهيم القياس والإجراءات المحاسبية على فترات محددة في القوائم المالية التي لها خصائص متشابهة لمنشأة محددة لفترة محددة.

ومما سبق ذكره نرى أن المستخدمين يتخذون قراراتهم وفقاً لاختياراتهم بين البدائل المحاسبية من خلال عمليات المقارنة لاختيار أفضلها وبالتالي يلزم من المنشأة الإفصاح بشكل كامل عن جميع السياسات والبدائل المحاسبية التي اعتمدت عليها في إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى التغييرات التي حدثت خلال الفترة.

### 3. قابلية التحقق.

تكون القابلية للتحقق ممكنة عندما يتوافق عدد كبير من المختصين وذوي المعرفة والذين يستخدمون نفس طريقة القياس على نفس النتائج، وعلى سبيل المثال إذا توصل عدد من المراجعين المستقلين على نفس النتائج فيما يتعلق بالقوائم المالية باستخدام نفس طرق القياس فقابلية التحقق في هذه الحالة تكون ممكنة، وفي حال وصول أطراف عديدة باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلف فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق ويصعب الاعتماد عليها (كيسو و ويجانت، 1999، صفحة 69).

وقد تكون قابلية التحقق مباشرة وغير مباشرة، ففي التحقق المباشر يتم التحقق من قيمة ما بعد ذاتها مثل عدّ النقدية في صندوق معين أو متابعة الأوراق المالية المتداولة ومعرفة أسعارها المعلنة أما فيما يخص التحقق غير المباشر فيتم التأكد من قيمة ما بواسطة فحص المدخلات وحساب المخرجات باستعمال نفس المنهجية المحاسبية، مثل جرد المستندات التي تم بموجبها قبض وصرف النقد للتأكد من رصيد النقد عوضاً عن عدّه، ويمكن اعتبار قابلية التحقق وسيلة للمساعدة في طمأنة المستخدمين بأن الاعتبارات الكمية والمعلومات المالية وغير المالية تعكس بصدق الظواهر الاقتصادية التي تمثلها.

#### رابعاً: القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

يتعلق إعداد وتطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بمجموعة من المحددات والقيود التي تتشكل وفقاً للخصائص التالية: (بوخالفي , مسعود; سلمانى, عادل، 2020)

- ✓ تقارير هدفها تلبية احتياجات المستخدمين بالمعلومات التي يتعذر عليهم الحصول عليها بشكل خاص؛
- ✓ تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة؛
- ✓ يتم تحديد مجال إعداد التقارير المالية لمنشآت القطاع العام بناء على احتياجات المستخدمين الرئيسية للمعلومات في GPFR وأهداف إعداد GPFR؛
- ✓ ينطبق الإطار المفاهيمي على إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وتعتبر القيود أو المحددات من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد التقارير المالية، حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتقييم التكاليف والمنافع المتعلقة بإعداد التقارير المالية كل على حدة، مع مراعاة حجم المنشآت معدة التقارير المالية والعوامل الأخرى التي قد تبرر متطلبات إعداد التقارير المالية بصورة مختلفة في بعض الظروف، وتشمل هذه القيود الأهمية النسبية، التكلفة والمنفعة، والموازنة بين الصفات النوعية، وفيما يلي عرض لهذه القيود: (الجعارات, خالد جمال، 2018، صفحة 99).

## 1. الأهمية النسبية.

تعتبر الأهمية النسبية كأحد عناصر الملاءمة التي تخص المنشأة، حيث يأخذ معدو التقارير المالية في الاعتبار فيما إذا كان مطلوب مثلا اعتماد سياسة محاسبية محددة أو الإفصاح عن عنصر معين من المعلومات المالية بشكل مستقل في البيانات المالية للمنشأة وفضلا عن ذلك فإن مجلس IPSAS يعتقد بأن الأهمية النسبية لها دور أكثر عمومية حيث ترتبط بمجموعة من الصفات النوعية للمعلومات المتضمنة في التقارير المالية وتؤثر عليها، وبالتالي فإن الأهمية النسبية لأي عنصر يلزم أن يؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد ما إذا كان إغفال أو توضيح عنصر المعلومات بشكل خاطئ يمكن يؤثر ليس فقط على الملاءمة بل كذلك على التمثيل الصادق أو قابلية الفهم أو قابلية التحقق، لذلك يرى المجلس بأن الأهمية النسبية يمكن عكسها بشكل أفضل كقيد واسع النطاق على المعلومات التي سيتم تضمينها في التقارير المالية GPFPR.

ويتم تقييم الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل فيها المنشأة، فقد تحدد التشريعات الإفصاح عن بنود معينة كمتطلبات ضرورية عند إعداد المنشأة لتقاريرها المالية، وعلى نحو مقابل قد يمنع الإفصاح عن بعض القضايا بموجب التشريعات باعتبارها مرتبطة مثلا بقضايا الأمن القومي رغم أهميتها.

وعند وضع معايير IPSAS وإرشادات الممارسات الموصى بها، يدرس مجلس IPSASB الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية معينة أو الإفصاح عن عنصر معين من المعلومات بشكل مستقل في البيانات المالية للمنشأة، وبصفة عامة لا يتوفر معايير محددة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار، ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.

## 2. التكلفة والمنفعة.

يتضمن إعداد التقارير المالية تكبد تكاليف محددة، ويجب أن يكون هناك تبريرا لمنافع هذه المعلومات مقابل تلك التكاليف، ويعتبر ذلك حكما شخصيا يأخذ في الاعتبار المنافع المادية وغير المادية، وتشمل تكاليف المعلومات كل من تكاليف تجميعها، معالجتها، عرضها، التحقق منها، تحليلها، وعدم إخفاء أي قسم منها أو أي تكاليف تجعل المعلومات مفيدة وفعالة لاتخاذ القرار، ويتحمل كل من متلقي الخدمة ومقدمي الموارد القسم الأكبر من هذه التكاليف، حيث يتم إعادة تحويل الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات الواردة في التقارير المالية للمنشأة، أما المنافع فتوجه غالبيتها لمستخدمي المعلومات لأغراض اتخاذ القرار. وعلى الرغم من ذلك فليس بالضرورة بمكان أن تقع التكاليف على المستخدمين الذين يستفيدون من تلك المنافع كما

أنه في المقابل يمكن يستفيد آخرون من هذه المنافع غير أولئك الذين أعدت المعلومات خصيصا لهم، وهذا يحتم على معدي ومستخدمي التقارير المالية أن يأخذوا هذا القيد في الحسبان خلال ذلك.

### 3. الموازنة بين الصفات النوعية.

تتطلب الموازنة بين الصفات النوعية للمعلومات المالية تحقيق توازن بين مختلف الخصائص النوعية لضمان تقديم معلومات مالية مفيدة وذات جودة عالية، ويجب أن تكون المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب ومفهومة كذلك، وفي بعض الأحيان قد تكون الموازنة والمفاضلة بين الخصائص النوعية ضروريا لتحقيق أهداف التقارير المالية، وتبقى الأهمية النسبية للخاصات النوعية في كل حالة مسألة حكم مهني وقد يأخذ تحضير المعلومات الممثلة تمثيلا صادقا وقتا إضافيا يجعلها تصدر في الوقت غير المناسب وبالتالي قد لا تؤثر فيه على القرار.

وبالتالي فإن الهدف المنشود يضل هو تحقيق التوازن المناسب بين الخصائص النوعية لتحقيق أهداف التقارير المالية، باعتبارها جزءا رئيسيا من عملية تطوير المعايير المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية.

### المطلب الرابع: طبيعة المنشأة المعدة للتقارير وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

سوف نتعرف من خلال هذا المطلب على طبيعة المنشأة المعدة للتقارير والخصائص الرئيسية التي تميزها.

#### أولا: تعريف المنشأة المعدة للتقارير في القطاع العام.

تعتبر المنشأة المعدة للتقارير في القطاع العام مؤسسة حكومية أو مؤسسة تعمل في القطاع العام أو برنامج معين يقوم بإعداد التقارير المالية الخاصة بالقطاع العام، وقد يكون لهذه المنشأة سيطرة أو قدرة على توجيه أكثر من منشأة حيث يمكن أن تشمل منشأة القطاع العام المعدة للقوائم المالية منشأتين منفصلتين أو أكثر تقومان بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام كما لو كانتا منشأة واحدة وفي هذه الحالة تسمى منشأة المجموعة المعدة للتقارير المالية. (IPSASB, 2022, p. 61).

#### ثانيا: الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدة للتقارير في القطاع العام.

وتساعد هذه الخصائص على ضمان أن تكون التقارير المالية لمرافق القطاع العام موثوقة وشفافة وشاملة، مما يمكن الجمهور والجهات التنظيمية من تقييم الأداء المالي والإداري واتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على معلومات دقيقة، وفيما يلي الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدة للتقارير في القطاع العام: (بوخالفي و سلماني، 2020، صفحة 90)

1. منشأة لها التراخيص القانونية التي تخولها لتنفيذ العمليات المالية في القطاع العام؛
2. أنها منشأة تحصل الموارد، من أو بالنيابة عن، الجهات أصحاب العلاقة أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة أو بالنيابة عن هذه الجهات؛
3. يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يستفيدون من هذه التقارير لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات؛
4. يمكن للحكومة أن تعمل من خلال وحدات إدارية مباشرة مثل الوزارات أو من خلال أطراف أخرى حكومية ذات استقلالية تشغيلية لتنفيذ أنشطتها مثل صناديق الائتمان مثل (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية، والشركات الحكومية وجهات أخرى حكومية لها شخصية اعتبارية مستقلة يمكنها القيام بتقديم الخدمات للمواطنين أو دعم تقديم هذه الخدمات، ويمكن أيضا أن تعمل منشآت قطاع عام أخرى، مثل منظمات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية على تنفيذ أنشطة معينة من خلال منشآت ذات شخصية اعتبارية ذات استقلالية تشغيلية، وقد تستفيد من تلك الأنشطة أو تتكبد عبئ مالي وخسارة مالية نتيجة لذلك؛
5. يعتبر الغرض العام من الإعداد التقارير المالية هو تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تسهل المساءلة واتخاذ القرارات، حيث إن متلقي الخدمات ومقدمي الموارد هم المستخدمون الأساسيون للتقارير المالية ذات الصلة بالقطاع العام وبالتالي فإن إحدى السمات الرئيسية لمنشآت القطاع العام المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك المجموعة المعدة لتلك القوائم، هي وجود متلقي الخدمات أو مقدمي الموارد الذين يعتمدون على ما تصدره تلك المنشآت من تقارير لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات؛
6. تتضمن التقارير المالية لمنشآت القطاع العام المعلومات المالية التي تكمل وتعزز وتتم القوائم المالية، حيث تعرض هذه القوائم معلومات عن موارد المنشأة المعدة للتقارير أو المجموعة المعدة للتقارير وكذلك الالتزامات على تلك الموارد والتدفقات النقدية خلال فترة إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى التغيرات المستجدة في هذه الموارد وحتى تتمكن من إعداد تلك التقارير تحصل المنشأة أو تستخدم الموارد المجمعة للقيام بأنشطة لصالح المواطنين أو بالنيابة عنهم؛
7. إن العناصر التي من المرجح أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية لمنشأة القطاع العام أو مجموعة من منشآت القطاع العام تتضمن أن المنشأة تتحمل مسؤولية تحصيل وتوظيف الموارد أو امتلاك أو إدارة أصول القطاع العام، أو تحمل الالتزامات أو القيام بأنشطة محددة لتحقيق الأهداف من تحقيق الخدمات، وكلما ازدادت الالتزامات والآثار الاقتصادية أو الاجتماعية لأنشطتها، كلما كان من المرجح أكثر وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يستفيدون من تلك التقارير كمعلومات لأغراض

المساءلة وصنع القرار، وفي ظل غياب هذه العناصر أو في حال كانت غير ذات قيمة؛ يكون من غير المرجح وجودهم؛

8. يعتبر إعداد التقارير المالية في منشآت القطاع العام عملية تصاحبها تكاليف، لذلك حتى يكون هناك فرض متطلبات لإعداد القوائم المالية ذات كفاءة وفعالية، من المهم أن يتم الطلب من منشآت القطاع العام فقط التي لديها مثل أولئك المستخدمين بأن تقوم بإعداد تلك التقارير المالية؛

9. ومما ذكر سابقاً فإنه من الضرورة بمكان أن يقدم الإطار المفاهيمي إرشادات إضافية تتعامل بشكل أفضل مع الظروف التي لم تأخذها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعين الاعتبار خاصة فيما يتعلق بمنشأة المجموعة المعدة للتقارير لتعالج بشكل أكثر ملاءمة على مستوى المعايير.

### المبحث الثالث: الأقسام الأخيرة للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في أكتوبر 2014.

وفقا للفصل الخامس للإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام، فإن عناصر القوائم المالية تشير إلى أن البيانات المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى، حيث يتم تجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية استنادا إلى خصائصها الاقتصادية، وتعرف عادة باسم "عناصر البيانات المالية" وتعتبر هذه العناصر المكونات الأساسية التي تشكل البيانات المالية، وتقدم نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والأنشطة الاقتصادية بطريقة تلبى أهداف التقارير المالية وتساعد في تحقيق الخصائص النوعية لهذه التقارير مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام (IFAC, , 2016, p. 73).

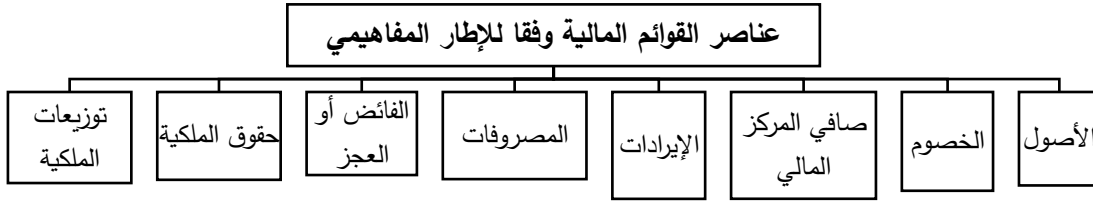
#### المطلب الأول: عناصر القوائم المالية ومكوناتها.

سوف نحاول من خلال هذا المطلب التطرق لعناصر القوائم المالية وما تتضمنه وفقا للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام، حيث تشير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لهذه العناصر باعتبارها المكونات الرئيسية التي تتكون منها البيانات المالية، ويوضح الشكل التالي أهم تلك العناصر.

#### أولا: تعريف عناصر القوائم المالية.

تشمل القوائم المالية كافة البيانات والمعلومات المالية التي تكتب ضمن جداول ورسومات بيانية كوسيلة تواصل بين المنشأة ومستخدمي تلك القوائم سواء المستثمرين أو غيرهم وتفيد هذه القوائم في إيضاح المركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال في نهاية الدورة المالية، أما العناصر التي تتضمنها هذه القوائم فتتمثل في مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من عرض صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية المنشأة عند تاريخ قفل الحسابات، ( بن عيشي و إبراهيمي، 2023) والشكل التالي يوضح هذه العناصر:

الشكل رقم (1.2): عناصر القوائم المالية ومكوناتها وفقا للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS

ثانيا: مكونات العناصر المستخدمة في القوائم المالية.

يمكن تقسيم هذه العناصر وفق الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام كالتالي: (74-75, pp. 2016, IFAC, ) ونذكرها ضمن الجدول التالي مع الإشارة إلى ما يقابلها من عناصر القوائم المالية حسب ما وصفها الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (حميدات, جمعة, 2008).

الجدول رقم (2.2): العناصر المستخدمة في القوائم المالية.

العنصر	تعريفه حسب IPSAS	تعريفه حسب IFRS
الأصول	هي الموارد الحالية التي تسيطر عليها المنشأة حاليا كنتيجة لأحداث سابقة، ويوفر المورد للمنشأة منافع تنطوي على شكل إمكانيات خدمية أو القدرة على توليد منافع اقتصادية للمنشأة.	الأصل هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة.
المورد	يعتبر المورد بندا ينطوي على إمكانيات خدمية	المورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.
الخصوم	هي الالتزامات الحالية على المنشأة التي تعهدت بها ناتجة عن أحداث سابقة أدت إلى احتسابها كتدفقات خارجة للموارد، وقد تكون هذه التعهدات ملزمة قانونيا أو غير ملزمة.	الالتزام هو واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة أحداث سابقة.
صافي المركز المالي	هو الفرق بين الأصول والالتزامات، ويمكن أن يكون المبلغ الناتج إيجابي أو سلبي.	الفرق بين الأصول المالية والالتزامات المالية.
الإيرادات	هي الارتفاعات في صافي المركز المالي للمنشأة، ما عدا الارتفاعات الناتجة عن مساهمات الملاك.	الزيادات في الأصول أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.

العنصر	تعريفه حسب IPSAS	تعريفه حسب IFRS
المصروفات	هي الانخفاضات في صافي المركز المالي للمنشأة، ماعدا الانخفاضات الناتجة عن توزيعات الملكية.	الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.
الفائض أو العجز للفترة	هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات حسب ما هو موضح في قائمة الأداء المالي، وتكون فائضا أو عجزا.	الفرق بين الإيرادات والمصروفات خلال فترة معينة، وتكون ربحا أو خسارة.
حقوق الملكية	هي مساهمات الملاك التي تكون على شكل تدفقات داخلية للمنشأة، تم المساهمة بها من أطراف خارجية باعتبارهم ملاكا مما ينشأ زيادة في الحقوق في صافي المركز المالي.	الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها، وتعكس القيمة المتبقية لأصحاب الأسهم في الشركة.
توزيعات الملكية	هي تدفقات الموارد الخارجة من المنشأة، والتي تم توزيعها على الأطراف الخارجية باعتبارهم من الملاك، والتي يمكن أن ينتج عنها إعادة أو تخفيض في الحقوق في صافي المركز المالي.	توزيع الأرباح أو الأصول على المالكين أو المساهمين في الشركة ويمكن أن تكون نقدية أو على شكل أسهم أو أصول أخرى.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS.

يصف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عناصر القوائم المالية آخذا بعين الاعتبار خصوصية القطاع العام، والذي يهدف بشكل أساسي الى تقديم الخدمات للمواطنين رغم اعتماد صياغة معايير IPSAS على معايير IFRS، التي يصدرها مجلس IASB والتي تطبق على شركات القطاع الخاص، الذي يهدف إلى الربح بشكل رئيسي، ويمكن توضيح بعض الفروقات الرئيسية كالتالي:

- ✓ تأتي الإيرادات في القطاع العام من الضرائب، الرسوم، المنح، والإعانات، بينما معظم إيرادات القطاع الخاص تركز على المبيعات والخدمات؛
- ✓ تتضمن الالتزامات في القطاع العام النفقات لاجتماعية ومشاريع البنية التحتية، بينما تتضمن في القطاع الخاص تكاليف المبيعات والمصاريف التشغيلية؛
- ✓ تتضمن الأصول في القطاع العام الممتلكات العامة والبنية التحتية غير الهادفة إلى الربح بشكل مباشر، بينما الأصول في القطاع الخاص فهي تركز على توليد الإيرادات مثل المخزون والأصول الثابتة.

### المطلب الثاني: الاعتراف بعناصر القوائم المالية.

سوف نتناول في هذا المطلب معايير الاعتراف وعلاقتها بالإفصاح ونعرف العنصر ونحدد الضوابط التي يجب توفرها لكي يتم الاعتراف به في القوائم المالية.

أولاً: تعريف الاعتراف المحاسبي.

يعرف الاعتراف المحاسبي بأنه: "عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو قائمة الخلل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف المحددة، وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وشموله في مجاميع الميزانية العمومية أو قائمة الدخل" (عبد العال، 2002، صفحة 110)، ويوصف الاعتراف باعتباره عملية لدمج وإدراج بند يلبي تعريف العنصر بحيث يمكن قياسه بألية تحقق الخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام وقد استعرض الإطار المفاهيمي المعايير المطلوب توفرها للاعتراف بعنصر ما ضمن القوائم المالية حيث يجب أن يحقق الشروط التالية: (IPSASB, 2023, p. 100).

4- يستوفي البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛

5- يمكن قياس البند بألية تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود على المعلومات المشمولة في القوائم المالية ذات الاستخدام العام؛

6- تثبت جميع البنود التي تستوفي معايير الاعتراف في القوائم المالية وأحياناً قد يطلب معيار المحاسبة إثبات موارد أو التزامات لا تفي بتعريف العنصر في القوائم المالية شريطة أن يكون القياس قادراً على تحقيق الخصائص النوعية ومراعاة القيود؛

7- ينطوي الاعتراف على تقويم حالة عدم التأكد المرتبطة بوجود وقياس العناصر المالية وبسبب تغير الأوضاع فإن إعادة تقييم هذه العناصر يعد قسماً رئيسياً من عملية إعداد التقارير المالية في منشأة القطاع العام.

ثانياً: تعريف العنصر المحاسبي.

لكي نتمكن من فهم كيفية الاعتراف ببند كعنصر في القوائم المالية، يلزم أن نفهم أولاً تعريف العناصر الرئيسية المستخدمة في البيانات المالية وتصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة، ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية آخذين بعين الاعتبار جميع الظروف المتاحة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وقد تم تعريف كل من عنصر العناصر الرئيسية في المطلب الأول.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا ما تحدد وجود عنصر ما، فيجب عند قياس هذا العنصر أخذ حالة عدم التأكد بخصوص قيمة الخدمات المحتملة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية في الحسبان.

ثالثاً: عدم التأكد بشأن القياس.

حتى يتم إثبات بند في القوائم المالية، فإنه من الضروري إعطاؤه قيمة نقدية تتطلب اختيار أساس قياس مناسب وتقييم ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية ويأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات في القوائم المالية، بما في ذلك أن تكون درجة الملاءمة في القياس كافية وتعتبر بموثوقية عن العنصر المراد إثباته في القوائم المالية التي تواجهه في بعض الأحيان حالات عدم تأكد ترتبط بقياس العديد من القيم وبالتالي يعتبر استخدام التقديرات جزءاً رئيسياً من أساس الاستحقاق المحاسبي، مما يتطلب اتخاذ قرارات بشأن ملاءمة القياس والتعبير الموثوق عن البنود المالية.

### المطلب الثالث: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية.

حسب قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فإن التركيز الأساسي للإطار المفاهيمي يجب أن يكون على قياس عناصر القوائم المالية لتأسيس الأنشطة المستقبلية وبالتالي وضع المعايير على أسس شفافة وسليمة (IFAC، 2017، صفحة 123)

وتم تعريف القياس بأنه "إعطاء قيمة لبند أو لأحد خصائصه، ووفقاً للإطار المفاهيمي فإن القياس يهدف إلى اختيار أسس للقياس تعكس بشكل أمين تكلفة الخدمات وقدرة المنشأة على تمويل أنشطتها بطريقة تكون مجدية في مساءلة المنشأة واتخاذ القرارات"، وقد حدد الإطار المفاهيمي خمس طرق لقياس كل من الأصول والالتزامات:

أولاً: طرق قياس الأصول.

1. **التكلفة التاريخية:** تعني القيمة النقدية أو ما يعادلها التي تم دفعها أو أي اعتبارات أخرى تم منحها لامتلاك أو تطوير الأصل في تاريخ الامتلاك أو التطوير.

2. **القيمة الحالية:** تعكس هذه القيمة البيئة الاقتصادية الحاضرة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وتتوفر أربع أسس لقياس القيمة الحالية للأصل:

✓ **القيمة السوقية للأصل:** القيمة التي يمكن أن يتم مبادلة الأصل بها بين أطراف ملمّة وترغب في التعامل على أساس تجاري، علماً أن القيمة السوقية والتكلفة التاريخية تكونان متساويتان عند الاستملاك؛

✓ **تكلفة الاستبدال:** التكلفة الاقتصادية الضرورية للمنشأة حتى تتمكن من استبدال الخدمات المحتملة للأصل، بما يشمل القيمة التي يمكن أن تتحصل عليها المنشأة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛

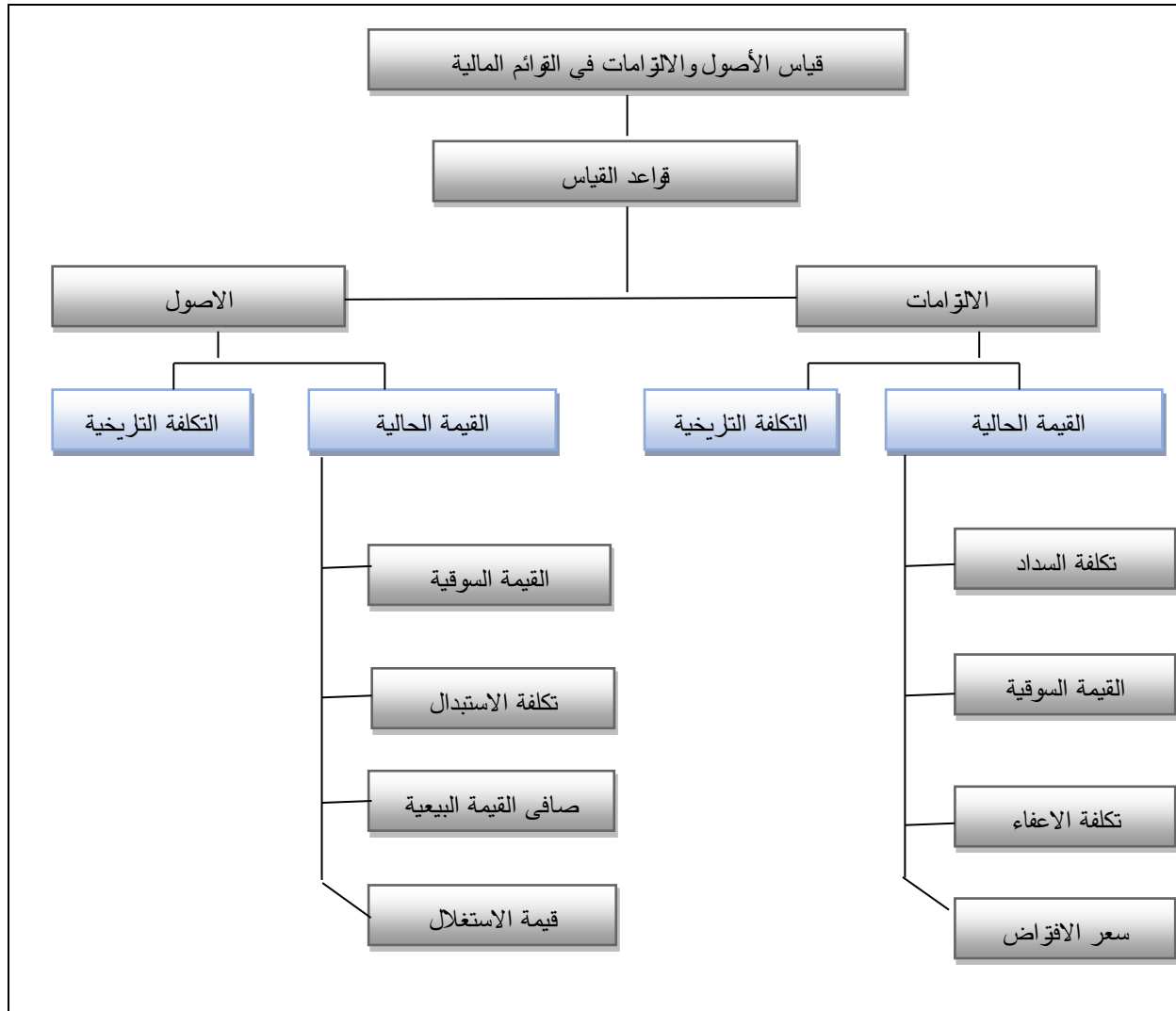
✓ **صافي قيمة البيع:** القيمة التي يمكن للمنشأة أن تحصل عليها نتيجة بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع؛

✓ **قيمة الاستغلال:** القيمة الآنية للخدمات المتبقية للأصل أو قدرته على إحداث منافع اقتصادية عند الاستمرار في استعماله، بالإضافة للقيمة الصافية التي ستحصل عليها المنشأة بسبب التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

**ثانياً: طرق قياس الالتزامات.**

1. **التكلفة التاريخية للالتزام:** البديل النقدي أو ما يعادله الممنوح لتحمل التزام معين، أو قيمة البديل الآخر المستلم في وقت تحمل الالتزام، وتعتبر التكلفة التاريخية ملائمة عندما يكون من المتوقع تسوية الالتزامات وفق شروط محددة، ومع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنتج من معاملة معينة.
2. **تكلفة السداد:** التكاليف التي ستكبدها المنشأة للوفاء بالتعهدات التي يجسدها الالتزام، مع الافتراض أن ذلك يتم بأقل التكاليف.
3. **القيمة السوقية للالتزام:** المبالغ التي يمكن بها تسوية الالتزام بين أطراف ترغب في التعامل على أساس تجاري.
4. **تكلفة الإعفاء:** المبالغ التي تتطلبها المنشأة للخروج الفوري من الالتزام، ويشير ذلك إلى نفس مفهوم صافي قيمة البيع فيما يتعلق بالأصول.
5. **سعر الافتراض:** يشير هذا المصطلح في سياق الالتزامات إلى نفس مصطلح تكلفة استبدال الأصول، التي توضح بأنها تمثل القيمة التي قد تقبلها المنشأة بصورة معقولة مقابل تكبد الالتزام الحالي (IFAC، 2017، صفحة 122).

الشكل رقم (2.2): قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لسنة 2017.

### المطلب الرابع: عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

سنتناول في هذا المطلب عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام باعتباره جزء حيوي من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASB، حيث سنتعرف على مفهوم العرض وطبيعة ومكان عرض المعلومات وتنظيمها.

#### أولاً: مفهوم عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

يقصد بمفهوم العرض اختيار البنود وتحديد مكان عرضها وطريقة تنظيمها في التقارير المالية ذات الاستخدام العام (GFRBs) (الجعارات، خالد، 2018) وتم توضيح المفاهيم التي تنفذ على عرض البيانات في التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث تطرق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر في 2014 إلى مفهوم عرض البيانات في القسم الأخير منه، وعرف مفهوم عرض المعلومات بأنه "اختيار المعلومات التي

سيبلغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بالإضافة موقعها وتنظيمها" (IFAC، ، 2023، صفحة 135)، ونستنتج من هذا التعريف أن مفهوم العرض يتضمن ثلاث نقاط:

### 1. اختيار المعلومات وطبيعتها.

#### ✓ طبيعة المعلومات في القوائم المالية.

حدد الفصل الثاني من الإطار المفاهيمي لـ IPSASB المعلومات المالية التي يحتاجها المستخدمون بطريقة تمكنهم من استخدام تلك المعلومات كأساس لترشيد القرارات المرتبطة بالمنشأة، وتتضمن هذه الحاجة معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمنشأة القطاع العام لكي تتمكن من تحقيق التالي:

- تمكين المستخدمين من حصر موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد في فترة إعداد القوائم المالية؛

- توفير معلومات تساعد في أن تقيم المنشأة بشكل مستنير ما إذا كانت قد اقتنت الموارد بشكل اقتصادي، وتم استخدامها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات؛

- توفير معلومات تمكن المنشأة من إجراء تقييم مستنير للأداء المالي للمنشأة وسيولتها وملاءتها؛
- توفير المعلومات التي تساعد المستخدمين على معرفة إلى أي مدى حققت المنشأة أهدافها المالية؛
- توفير معلومات توضح إلى أي مدى تمثل الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية المتاحة للمنشأة مع الموازنات المعتمدة؛

- توفير معلومات تساعد المستخدمين على تقييم إلى أي مدى قد التزمت المنشأة بالقوانين الملائمة أو أي جهة أخرى تدير جمع واستخدام الأموال العامة.

ونلاحظ هنا أنه بالرغم أن القوائم المالية لا تعرض تقارير شاملة عن أداء الخدمات التي تقدمها المنشأة إلا أن المعلومات الواردة في تلك القوائم قد تكون ذات صلة بجوانب مالية محددة لأداء الخدمات مثل المعلومات عن:

- الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المرتبطة بالخدمات؛

- الأصول والالتزامات التي تساعد المستخدمين بشكل رئيسي على تقييم مثلا، القدرة التشغيلية للمنشأة أو المخاطر المالية التي قد تؤثر على تقديم الخدمات.

#### ✓ اختيار المعلومات التي يتم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

يتم اختيار المعلومات التي سيتم عرضها في التقارير المالية بحيث يشمل كل تقرير المعلومات المعروضة، ويجب أن تكون ضمن مستوى موجز بشكل مناسب وسهل الفهم بحيث يتمكن المستخدمون

من الانشغال بالأمور الجوهرية المعروضة وأن لا ينشغلوا بالتفاصيل غير المجدية، أما الإفصاح فيقصد به ما تتضمنه القوائم المالية من ملاحظات مرفقة تساهم في تمكين المستخدمين من فهم جميع متعلقات البنود المعروضة، ومن الإفصاحات ما يتعلق بالسياسات المحاسبية والملاحق التي توضح تفاصيل لتلك البنود.

#### ✓ المبادئ التي تنطبق على اختيار المعلومات.

يجب أخذ مجموعة من العوامل عند تحديد المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها بعين الاعتبار كما يلي:

- القرارات المتعلقة بالعرض أو بالإفصاح والتي تخص كل من القوائم والتقارير المالية ذات الاستخدام العام، وتسهم في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية على المجال الذي يشمل التقرير؛
  - الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الاستخدام العام؛
  - الظواهر الاقتصادية أو غيرها من القضايا ذات الصلة التي قد يكون من الضروري وجود معلومات عنها؛
- وتجدر الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة باختيار المعلومات تتطلب مراجعات مستمرة ودقيقة للتأكد من ملاءمة المعلومات وأهميتها النسبية وتكاليفها ومنافعها.

2. **موقع المعلومات:** يعني ذلك أن يتم اتخاذ القرارات بشأن موقع المعلومات بحيث تأخذ بعين الاعتبار، التقرير الذي يحتوي المعلومات، وكذلك البند من التقرير الذي يشمل هذه المعلومات، ولموقع المعلومات تأثير مهم على مساهمة هذه المعلومات في تحقيق الخصائص النوعية وأهداف التقارير المالية، ويتم اتخاذ القرارات حول موقع المعلومات بشأن أي من التقارير يتم إدراج المعلومات ضمنه، وأي قسم من أقسام التقرير يتم إدراج المعلومات به.

ولموقع المعلومات تأثير واضح على مساهمة المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية بحيث يؤثر الموقع على الآلية التي يفسر بها المستخدمون المعلومات ويمكن استخدام موقع المعلومات في:

- ✓ توضيح الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها ببنود أخرى من المعلومات؛
- ✓ توضيح طبيعة المعلومات؛
- ✓ ربط بنود مختلفة من المعلومات التي تدمج لتلبية حاجة معينة للمستخدم؛

- ✓ التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.
- 3. **تنظيم المعلومات:** يقصد بذلك ترتيب وتجميع المعلومات، مع مراعاة الاعتبارات بين المعلومات بحيث تكون مفيدة سواء كانت للعرض والإفصاح، على أن تتضمن المعلومات المفيدة، التعزيز، التشابه، والغرض المشترك بحيث تساهم المعلومات الموجودة في أماكن متفاوتة في تحقيق نفس الهدف. ويتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن:
  - كيفية ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الاستخدام العام؛
  - الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام؛
  - القرارات المتعلقة بترتيب البنود وبشأن استخدام الجداول والرسوم البيانية والعناوين الترقيم وترتيب البنود داخل قسم محدد من أقسام التقرير.
- ✓ **طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم:** تعمل القرارات المرتبطة بتنظيم المعلومات بمراعاة ما يلي:
  - العلاقات الهامة بين المعلومات وتشمل التعزيز، التشابه والهدف المشترك؛
  - تحديد ما إذا كانت المعلومات تخص العرض أو الإفصاح.
- ✓ **تجميع المعلومات:** ينطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات المتطلبات القانونية الخاصة بالدولة، طبيعة المعلومات، والارتباط بين تلك المعلومات.
- ✓ **المبادئ التي تطبق على تنظيم المعلومات:** تهدف المبادئ التي تنطبق على تنظيم المعلومات في القوائم المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية، تشمل دعم تحقيق أهداف تلك القوائم وضمان أن المعلومات المعروضة تفي بالخصائص النوعية، وفيما يلي توضيح لأهم تلك المبادئ:
  - ✓ **تنظيم المعلومات لتحقيق أهداف التقارير المالية.**
    - دعم تحقيق الأهداف العامة للتقارير المالية؛
    - تساعد المعلومات المعروضة في استيفاء الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
  - ✓ **تنظيم المعلومات للفهم والعلاقات المهمة.**
    - يساعد تنظيم المعلومات على التأكد من أن الرسائل الرئيسية في القوائم المالية قابلة للفهم؛
    - يساعد تنظيم المعلومات على تحديد العلاقات المهمة بين المعلومات بشكل واضح؛
    - يدعم تنظيم المعلومات على إبراز المعلومات التي توصل الرسائل الرئيسية؛
    - ييسر تنظيم المعلومات عملية مقارنة البيانات عبر الفترات المختلفة.

✓ الربط بين المعلومات ذات الصلة.

➤ تدعم المعلومات ذات الصلة من خلال استخدام عناوين متسقة وترتيب عرض مناسب بين المعلومات ونوعها؛

➤ عندما تكون هناك لروابط مع معلومات عرضت خارج التقارير المالية فإن الروابط إلى المعلومات من مصادر أخرى لا تحد من تحقيق تلك التقارير للخصائص النوعية؛

➤ يكون تاريخ إصدار المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ القوائم المالية لضمان التقديم في الوقت المناسب.

✓ القابلية للمقارنة.

➤ يأخذ تنظيم المعلومات في الحسبان منافع الاتساق في العرض من فترة لأخرى، حيث أن العرض المتسق يدعم قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها؛

➤ يساعد تنظيم المعلومات على تحقيق الخصائص النوعية خاصة القابلية للمقارنة.

ومن خلال ما تم ذكره سابقا فيمكن أن نعتبر أن تنظيم المعلومات، تصنيفها، تجميعها وترتيبها لها تأثير كبير على كيفية فهم وتفسير المستخدمين لتلك البيانات وكذلك على قراراتهم المالية بشكل يساعد في تقليل احتمالية التفسيرات الخاطئة للبيانات وبالتالي تكون القرارات المتخذة مفيدة ودقيقة.

## خلاصة الفصل.

ناقشنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مبرزين أهمية وتأثير هذا الإطار في تحقيق التوافق والشفافية في التقارير المالية الحكومية، وتم التعريف بالإطار المفاهيمي ومناقشة خصائص القطاع العام التي تؤثر في المحاسبة والإبلاغ المالي، وعرضنا المكونات الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في 2013، والتي تشمل الأهداف، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، القيود على المعلومات، وطبيعة الجهات المعدة للتقرير. كما استكملنا النقاش بعرض المكونات الأربعة الأخيرة من الإطار الصادرة في 2014، موضحين العمليات المتعلقة بعناصر القوائم المالية، الاعتراف بها، قياسها، وطرق عرضها، كما تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية استخدام هذا الإطار لتحسين فهم وتفسير المعلومات المالية بما يعزز من كفاءة اتخاذ القرارات والسياسات في القطاع العام.

ونلاحظ في هذا السياق أن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية يعد الأساس الذي تستند عليه المجالس المكلفة بتطوير المعايير المحاسبية والإصدارات ذات العلاقة، حيث يوفر هذا الإطار فلسفة موحدة ومجموعة من المفاهيم الرئيسية التي تساعد المعنيين بالأمر على معالجة القضايا المحاسبية المعقدة، وتقديم الدعم المطلوب للمجالس لوضع معايير متناسقة تلبي الاحتياجات المتعددة لكافة مستخدمي البيانات المالية.

## الفصل الثالث:

متطلبات وتحديات تطبيق  
معايير المحاسبة الدولية في  
القطاع العام في ضوء  
التجارب الدولية

## تمهيد .

تسعى معظم الدول إلى تطبيق وتبني معايير IPSAS، وتحاول الاعتماد على تجارب من سبقها في ذلك، باعتبار أنه يوفر عليها جهدا ووقتا، ولأسلوب التبني والانتقال إلى تطبيق معايير IPSAS نهجين، النهج الكلي والنهج الجزئي، والاثنين يؤديان نفس الغرض، والمفاضلة بينهما تكون من خلال مزايا وعيوب كل نهج وهذا لديه علاقة بطبيعة النظام المحاسبي للقطاع العام في البلد المستهدف، فمثلا التجربة البلجيكية وضحت لنا أنه لا توجد حكومة مركزية هناك بل فيدراليات وهنا يكمن مشكل الاختلاف بين كل منها، حيث أن تبني معايير IPSAS يحبذ استخدام النظام المركزي الموحد لكي تسري المعلومة عند الجميع بنفس المفاهيم والتطبيقات.

أما بخصوص النهج الجزئي في التبني فيكون وفق منهجية مرتبطة بإطار زمني محدد أو خارطة طريق تستمر لعدة سنوات، بحيث يبدأ التطبيق ببعض المعايير وينتقل إلى الأخرى من مرحلة إلى مرحلة إلى أن يتم تطبيق كافة المعايير بعد الفترة المحددة، إلا أن هذا النهج اعتراه بعض العيوب تمثل في بطء التطبيق مما يؤدي إلى تعطيل سير المرافق العامة بالإضافة إلى أن مشروع التبني يصبح مكلفا، إلا أن من مزاياه التحكم أكثر في عملية التطبيق من فترة إلى أخرى حيث يعطي فرصة جيدة للتدريب بشكل كفؤ.

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

**المبحث الأول: عرض تجارب دولية في مجال تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**

**المبحث الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**

**المبحث الثالث: تحديات وصعوبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.**

## المبحث الأول: عرض تجارب دولية في مجال تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يختلف اعتماد وتطبيق معايير IPSAS بشكل كبير من بلد إلى آخر ومن منظمة دولية أو إقليمية إلى أخرى بسبب القيود المؤسسية ومقاومة التغيير والحاجة إلى التدريب المستمر في هذا المجال، بالإضافة إلى نهج وأسلوب التبنّي الذي يتبعه البلد المعني كما تم ذكره في تمهيد هذا الفصل من حيث اتباع النهج الكلي أو النهج الجزئي، كما أن تطبيق هذه المعايير يمثل تحدياً كبيراً لتلك الدول والمنظمات بسبب تلك القيود.

وفي هذا المبحث سيتم عرض تجارب مختلفة لدول ومنظمات دولية وإقليمية حاولت العمل على التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذه التجارب تعطي نظرة شاملة على التحديات التي واجهت تلك الجهات المختلفة وكيفية التغلب عليها، مما سيساعدنا في فهم أفضل للمتطلبات اللازمة لتحقيق التوافق مع هذه المعايير بشكل مناسب حسب ظروف وإمكانيات كل جهة.

## المطلب الأول: تجارب المنظمات الدولية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

في هذا المطلب سوف نتناول تجارب أهم المنظمات الدولية التي طبقت أو وصلت إلى مراحل متقدمة في تبني وتطبيق معايير IPSAS مثل منظمة الأمم المتحدة ومنظمة العمل الدولية.

### أولاً: تجربة منظمة الأمم المتحدة UN.

أعقب قرار الأمم المتحدة باعتماد معايير IPSAS في عام 2006 زيادة كبيرة في عدد الدول الأعضاء التي تبنت هذه المعايير، وكانت هذه التجربة محفزة للعديد من الحكومات والمنظمات الأخرى للنظر في تبني هذه المعايير، وجاء تطبيق IPSAS من قبل الأمم المتحدة بعد سنوات من التقييم والدراسة، وكان الهدف الرئيسي من ذلك هو تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة، ولم يكن هذا القرار مجرد خطوة إدارية بل كان نتاجاً لجهود مستمرة لتوحيد الممارسات المحاسبية على مستوى عالمي (Chow & Pontoppidan,, 2019)

### 1. تقديم عام لمنظمة الأمم المتحدة.

تأسست منظمة الأمم المتحدة في عام 1945، عقب الدمار الهائل الذي خلفته الحرب العالمية الثانية، بهدف صون السلم والأمن الدوليين، وتسعى الأمم المتحدة على تحقيق هذا الهدف من خلال منع نشوب الصراعات، ومساعدة أطراف النزاع في التوصل إلى سلام دائم، ونشر قوات حفظ السلام، وتهيئة الظروف الملائمة لترسيخ السلام، وتتمثل أهم الأجهزة الرئيسية فيها في التالي:

- ✓ **الجمعية العامة:** وهي جهاز التداول ووضع السياسات والتمثيل ولجميع الدول الأعضاء الـ 193 تمثيل فيها.
- ✓ **مجلس الأمن:** ويفترض أنه تقع على عاتقه المسؤولية الأساسية عن صون الأمن والسلم الدوليين، ويضم 15 عضواً، خمسة دائمين وعشرة غير دائمين، ولكل عضو صوت واحد.

- ✓ المجلس الاقتصادي والاجتماعي: ويعتبر الجهاز الرئيسي لتنسيق الأعمال الاقتصادية والاجتماعية للأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة التابعة لها.
  - ✓ مجلس الوصاية: والذي تأسس في عام 1945، لتوفير الإشراف الدولي على 11 إقليمًا مشمولًا بالوصاية، ونظرًا لأن كل تلك الأقاليم قد حصلت على الحكم الذاتي أو الاستقلال فقد علق عمله في عام 1994.
  - ✓ محكمة العدل الدولية: وهي الجهاز القضائي الأساسي للأمم المتحدة، مقرها قصر السلام في لاهاي (هولندا) ويفترض أن يكون دور المحكمة هو تسوية المنازعات القانونية التي تعرضها عليها الدول.
  - ✓ الأمانة العامة: وتتألف من الأمين العام وعشرات الآلاف من موظفي الأمم المتحدة الدوليين الذين هم على رأس عملهم اليومي فيها.
- وتعتبر منظمة الأمم المتحدة التي أنشئت في عام 1945 من أكبر المنظمات الدولية التي تبنت واعتمدت معايير IPSAS واستنادًا إلى الوثيقة التفصيلية المتعلقة باعتماد وتنفيذ الأمم المتحدة لمعايير IPSAS سنتناول الموضوع كما يلي: (UN, 2016)
- 2. خلفية وقرار الانتقال إلى معايير IPSAS.**

دأبت الأمم المتحدة على إعداد بياناتها المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الخاصة بنظامها منذ عام 1993 وبمرور الوقت، أصبحت هذه المعايير قديمة مقارنة بالممارسات المحاسبية الدولية سريعة التطور؛ وبالتالي أصبح من الضرورة بمكان أن تقوم الأمم المتحدة بتصميم إطار سياسات محاسبية دولية مخصصة للقطاع العام لدعم فهم المعايير وإظهار كيفية تطبيقها في الأمم المتحدة ولتوفير التوجيه السليم في الانتقال إلى معايير IPSAS وإعداد التقارير المالية المتوافقة معها وأخذ هذا الإطار في الحسبان أن تكون السياسات والمبادئ التوجيهية متوافقة مع معايير IPSAS لتسهيل مواءمة التقارير المالية الممتثلة لهذه المعايير مع منظومة الأمم المتحدة، بحيث ينطبق ذلك الإطار على جميع الجهات التابعة للأمانة العامة للأمم المتحدة، وتم اختبار الإطار وتحديثه إلى أن صدرت النسخة الأخيرة منه في عام 2013 لكي تتمكن وحدات الأمم المتحدة في تنفيذه لإعداد تقارير مالية متوافقة مع معايير IPSAS.

قامت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى التابعة لمجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعني بالتنسيق لاعتماد المعايير المحاسبية الخارجية، وخلصت هذه اللجنة إلى أن معايير IPSAS تمثل أفضل الممارسات لوحدات القطاع العام، وكما ذكرنا سابقًا فإن الأمم المتحدة كانت منذ عام 1993 تستخدم معايير محاسبية خاصة بها، وضعت وفقًا للمعايير الدولية وكانت تعتبر آنذاك من المعايير عالية الجودة، حيث تم تطوير تلك المعايير بالاستناد إلى معايير (IFRS/IAS) لتطبيقها في منظومة الأمم المتحدة واعتبرت في حينه معايير عالية الجودة مقارنة بتلك التي تطبقها المنظمات المماثلة ولكن مع تطور البيئة

المحاسبية الدولية بشكل سريع، أدرك خبراء المحاسبة والمراجعة في الأمم المتحدة أن المعايير القديمة لم تعد تواكب أفضل الممارسات المحاسبية الدولية، وبالتالي تدخلت اللجنة الإدارية سابقة الذكر لمراجعة إمكانية الانتقال لاعتماد معايير خارجية أخرى غير المعمول بها في ذلك الوقت.

خلصت تلك اللجنة إلى أن معايير IPSAS تمثل الأفضل دولياً للوحدات الحكومية والمنظمات الدولية وأوصت بتبنيها على مستوى منظومة الأمم المتحدة، حيث أنه في أبريل 2006، أيد مجلس الرؤساء التنفيذيين توصية اللجنة وبعدها قدم الأمين العام تقريراً في مايو 2006 يدعو للموافقة على هذه المعايير كجزء من التحديث الشامل لمنظمة الأمم المتحدة، وفي يوليو 2006، وافقت الجمعية العامة على القرار، مؤكدة على أهمية هذا التبني في تحسين الإدارة، المساءلة والشفافية. وقد بدأت الأمم المتحدة في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عام 2012، واكتملت في 2014 وقد تم تنفيذ العملية على عدة مراحل أهمها تدريب الموظفين والكادر على المعايير المتبناة، مراجعة الأنظمة المحاسبية، تعديلها وتطويرها بما يتوافق مع المعايير الجديدة (United Nation, 2014).

### 3. الأهمية والفوائد من تطبيق الأمم المتحدة لمعايير IPSAS.

ابتعدت الأمم المتحدة باعتمادها معايير IPSAS عن المعايير المحاسبية القديمة لمنظومة الأمم المتحدة، التي وضعها داخلياً محاسبون داخل المنظومة، وتتطلب الامتثال لمعايير IPSAS الأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، مما استوجب من منظمة الأمم المتحدة أن تقوم بتسجيل وعرض تفاصيل إضافية عن أصولها وخصومها وإيراداتها ونفقاتها، على سبيل المثال، تتطلب معايير IPSAS العرض في البيانات المالية لجميع الأصول المكتسبة، بما في ذلك الممتلكات العقارية والمعدات والأصول غير الملموسة، واستهلاكها أو استهلاكها التدريجي على مدى فترة استخدامها؛ ويمكن ذكر أهم الفوائد من تطبيقها لمعايير IPSAS كما يلي:

- ✓ تحسين إدارة أصول المنظمة، وحصرياً كافة بشكل يعزز العرض في التقارير المالية؛
- ✓ تحسين إدارة الخصوم، حيث أن تبني معايير IPSAS أدى إلى تعزيز إدارة الموارد وتحسين عملية صنع القرار من خلال الاعتراف الأكثر دقة بالالتزامات الناتجة عن المعاملات السابقة؛
- ✓ دعم بشكل أفضل للتخطيط الاستراتيجي والإدارة القائمة على النتائج من خلال توفر معلومات أكثر شمولاً حول الإيرادات والنفقات؛
- ✓ تحسين إمكانية المقارنات بين الفترات المالية لوحدات الأمم المتحدة بسبب وجود بيانات مالية تفصيلية بموجب متطلبات معايير IPSAS.

ورغم النجاح الواضح الذي تم ملاحظته من خلال تطبيق منظمة الأمم المتحدة لمعايير IPSAS إلا أنه وجدنا ظهور تحديات واجهت المنظمة في عملية التنفيذ كان أهمها:

- التحول إلى IPSAS تتطلب إحداث تغييرات كبيرة في الأنظمة المحاسبية والتقنية، مما شكل تحدياً في تنفيذ النظام الجديد بشكل فعال وكامل؛
- الانتقال إلى IPSAS استوجب الحاجة إلى تحديث المعرفة والمهارات المحاسبية للموظفين لكي يتمكنوا من التعامل مع المعايير الجديدة مما رفع من عدد البرامج التدريبية المكثفة لتطوير وبناء القدرات؛
- واجه الانتقال إلى المعايير الجديدة مقاومة للتغيير كما هو الحال في أي تحول كبير إلى برامج جديدة مختلفة عن البرامج القديمة؛
- لوحظ وجود ارتفاع كبير في التكاليف المباشرة وغير المباشرة، شمل تكاليف تطوير النظم والتدريب والصيانة المستمرة للتقيد بالمعايير.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الفوائد والتحديات تعكس تجربة الأمم المتحدة الشاملة في تنفيذ معايير IPSAS، ويؤكد أن نجاح هذه العملية تتطلب التزاماً استراتيجياً وموارداً كافية للتغلب على المعوقات.

#### ثانياً: تجربة منظمة العمل الدولية ILO.

تعتبر منظمة العمل الدولية إحدى المنظمات المتخصصة التابعة للأمم المتحدة تهدف إلى إرساء العدل الاجتماعي وحماية حقوق الإنسان وحقوق العمل التي تعترف بها الدول، وسنتطرق إلى هذا الموضوع من خلال الوثيقة المتعلقة بتحديثات التزام منظمة ILO بمعايير IPSAS كما يلي: (ILO, 2011)

#### 1. الخلفية.

اعتمد مجلس إدارة ILO، في دورته 297 (نوفمبر 2006)، معايير IPSAS لأغراض إعداد التقارير الدولية لمنظمة العمل الدولية، واستند القرار إلى المبادرة التي تحدثنا عنها سابقاً والتي تم اتخاذها على مستوى منظومة الأمم المتحدة عام 2006. وفي دورته 306 (نوفمبر 2009)، قام مجلس الإدارة بتنقيح خطة تدعو إلى تنفيذ تدريجي لمعايير IPSAS بدءاً بالبيانات المالية للفترة 2008-2009 مع الامتثال الكامل للمعايير في عام 2012.

وقد بدأت منظمة العمل الدولية في عملية تبني معايير IPSAS عام 2012، واكتملت عملية التبنّي في عام 2014 حيث أصدر أول تقرير يعتمد على معايير IPSAS (ILO, International Labour Organization, 2014).

## 2. الأهمية والفوائد من تطبيق منظمة العمل الدولية لمعايير IPSAS.

تكمن أهمية تطبيق معايير IPSAS من طرف منظمة ILO في مواكبة التغيرات التي تحدث على مستوى البيئة المحاسبية الدولية والمتمثلة في التحول نحو تطبيق معايير IPSAS ويمكن الإشارة هنا إلى الفوائد الرئيسية التالية لهذا التحول:

- ✓ تعزيز الشفافية، حيث يؤدي اعتماد معايير IPSAS إلى تحسين شفافية البيانات المالية بشكل كبير وهذا أمر بالغ الأهمية لمنظمة دولية مثل منظمة العمل الدولية، لأنه يضمن أن جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك البلدان الأعضاء والجهات المانحة والشركاء، لديهم صورة واضحة ودقيقة عن السلامة المالية للمنظمة وعن كيفية تخصيص الموارد؛
  - ✓ زيادة المصداقية من خلال مواءمة ممارسات المنظمة المحاسبية مع المعايير المعترف بها دولياً، مما يعزز من مصداقيتها، وهذا الالتزام يطمئن الجهات المانحة والدول الأعضاء إلى أن المنظمة تدير أموالها بشكل مسؤول وتتبع أفضل الممارسات في إعداد التقارير المالية؛
  - ✓ تحسين التقارير المالية حيث توفر معايير IPSAS إطاراً شاملاً للإبلاغ عن البيانات المالية، والذي يتضمن إفصاحات مفصلة ونظرة حقيقية وعادلة للمركز المالي ويدعم هذا المستوى من التفاصيل إدارة داخلية رشيدة وصنع القرار داخل منظمة العمل الدولية بشكل أفضل؛
  - ✓ الامتثال لمتطلبات الجهات المانحة حيث يطلب العديد من المانحين أو يفضلون إعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية مثل معايير IPSAS، ومن شأن الامتثال لهذه المعايير أن يساعد منظمة العمل الدولية في الوصول إلى نطاق أوسع من مصادر التمويل وتلبية شروط الجهات المانحة بسهولة أكبر؛
  - ✓ تسهيل عمليات التدقيق الداخلي والخارجي حيث أن الوضوح والنهج الموحد لمعايير IPSAS يسهل عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ويمكن للمدققين الاعتماد على إطار معايير IPSAS لإجراء عمليات تدقيق شاملة ومتسقة، والتي يمكن أن تساعد في تحديد مجالات التحسين وتعزيز الضوابط الداخلية.
- ومما ذكر سابقاً، فإن اعتماد منظمة العمل الدولية لمعايير IPSAS قد حقق فوائد كبيرة من حيث تحسين الإدارة المالية، وتعزيز الشفافية والمصداقية، وتسهيل الامتثال لمتطلبات الجهات المانحة، وتعزيز ممارسات الإدارة وتعتبر هذه التغييرات حاسمة للحفاظ على نزاهة المنظمة وفعاليتها في إنجاز مهمتها.

## المطلب الثاني: تجارب منظمات إقليمية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تعتبر تجارب المنظمات الإقليمية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من التجارب الرائدة في هذا المجال، حيث تعكس هذه التجارب التحولات الكبيرة في النظام المحاسبي لهذه المنظمات، والتحديات المرتبطة بتطبيق هذه المعايير.

### أولاً: تجربة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في تبني وتطبيق معايير IPSAS.

وفقاً لدراسة (Bekiaris & Paraponti, 2022) حول تبني IPSAS في الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD إلى ثلاث فئات عالية، متوسطة، ومنخفضة، حيث أظهرت الدراسة نتائج مثيرة للاهتمام حول مستوى التبني في مختلف الدول الأعضاء.

- **التبني العالي (أكثر من 75%):** شملت هذه الفئة دول مثل أستراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة، كندا، وليتوانيا، حيث أظهرت هذه الدول مستويات عالية من التبني في جميع الفئات المتعلقة بمعايير IPSAS؛
- **التبني المتوسط (بين 50% و75%):** شملت هذه الفئة دول مثل جمهورية التشيك، البرتغال، وتركيا، حيث أظهرت هذه الدول مستويات متفاوتة من التبني، كانت عند بعضها مكتملة الجوانب وعند البعض الآخر لا يزال في طور التنفيذ؛
- **التبني المنخفض: (أقل من 50%):** شملت هذه الفئة دول مثل النمسا، إيطاليا، واليابان، وواجهت هذه الدول تحديات كبيرة في تبني معايير IPSAS بشكل كامل، وكانت مستويات التبني منخفضة في معظم الجوانب.

### 1. تقديم عام لمنظمة OECD.

تعد منظمة (OECD) منظمة ذات طابع اقتصادي دولي وحكومي، تأسست سنة 1961 لتعزيز النمو الاقتصادي والازدهار والتنمية المستدامة في الدول الأعضاء البالغ عددهم 38 دولة في الوقت الحالي، حيث تعمل على المقارنة بين تجارب وسياسات الدول الأعضاء والبحث عن حل لكل مشكل من المشاكل المشتركة وتحديد أفضل الممارسات والعمل على تنسيق السياسات الدولية والمحلية، من خلال منصة تضم كل الدول الأعضاء ويغطي عملها مجموعة واسعة من المواضيع بما في ذلك الاقتصاد والحكم والمجتمع والبيئة (OECD, 2024)

### 2. خصائص تجربة دول OECD في تبني معايير IPSAS.

تعتبر تجربة دول منظمة OECD في تبني وتطبيق معايير IPSAS مثيرة للاهتمام وتكشف عن فوائد وتحديات متعددة، وعلى الرغم بأن عملية التبني لهذه المعايير ليس متجانساً مع كافة الدول الأعضاء في المنظمة، إلا أنه هناك توجهاً عاماً نحو تحسين الشفافية والمساءلة في القوائم المالية للقطاع العام في هذه الدول، وتشمل منظمة OECD مجموعة

## الفصل الثالث ..... متطلبات وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ضوء التجارب الدولية

واسعة من الدول يصل عددها إلى 38 دولة، في 24 فبراير 2017، نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومنظمة التنمية الاقتصادية والتعاون (OECD) دراسة خلصت إلى أن ما يقرب من 28 دولة عضو في المنظمة قد اعتمدت الالتزام المحاسبي في نهاية العام تقارير مالية. وفي عام 2013، استخدمت ربع الحكومات فقط المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويمكن ذكر أهم خصائص هذه التجربة كما يلي:

- ✓ التبنّي غير المتجانس لمعايير IPSAS: كانت عملية التبنّي غير متجانسة بين كافة الدول الأعضاء، حيث يواجه بعضها تحديات أكبر في التنفيذ الكامل لهذه المعايير؛
- ✓ تحسين الشفافية والمساءلة: من خلال الدراسة المذكورة آنفاً، لاحظنا توجه عام في تلك الدول نحو تحسين الشفافية والمساءلة في القوائم المالية للقطاع العام؛
- ✓ نسبة استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق: في عام 2013، كانت ربع حكومات هذه الدول تستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق، بينما في الفترة من نوفمبر 2015 إلى يونيو 2016، كانت 25 دولة (73%) تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تقاريرها المالية؛
- ✓ التبنّي المستقبلي: تعمل ثلاثة بلدان أخرى (9%) على اعتماد أساس الاستحقاق، ولاتزال ستة بلدان فقط تستخدم المحاسبة النقدية.

والجدول المرفق يوضح نسبة تبنّي دول OECD لمعايير IPSAS.

الجدول رقم (1.3): نسبة تبنّي دول OECD لمعايير IPSAS.

الدول	نسبة التبنّي
كوريا الجنوبية	9%
لاتفيا	9%
أستراليا	73%
النمسا	73%
بلجيكا	73%
كندا	73%
شيلي	73%
جمهورية التشيك	73%
الدنمارك	73%
إستونيا	73%
فنلندا	73%
فرنسا	73%
ألمانيا	73%
اليونان	73%
هنغاريا	73%
أيسلندا	73%
إيطاليا	73%

الدول	نسبة التبني
اليابان	73%
ليتوانيا	73%
لوكسمبورغ	73%
المكسيك	73%
هولندا	73%
نيوزيلندا	73%
النرويج	73%
بولندا	73%
البرتغال	73%
سلوفاكيا	73%
سلوفينيا	73%
إسبانيا	73%
السويد	73%
سويسرا	73%
تركيا	73%
المملكة المتحدة	73%
الولايات المتحدة	73%
الأرجنتين	تطبيق المحاسبة النقدية
البرازيل	تطبيق المحاسبة النقدية
الهند	تطبيق المحاسبة النقدية
إندونيسيا	تطبيق المحاسبة النقدية
ماليزيا	تطبيق المحاسبة النقدية

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على دراسة (Bekiaris & Paraponti, 2022)

### 3. تحليل وتقييم تجربة دول OECD في تبني معايير IPSAS.

لقد تم استخدام التحليل العاملي لتقييم درجة تبني معايير IPSAS في دول OECD، والذي يعتبر تقنية إحصائية تستخدم لفحص العلاقات بين مجموعة كبيرة من المتغيرات ومن ثم استنتاج العوامل التي تؤثر عليها، حيث تم تقسيم الدول إلى ثلاث فئات: عالي، متوسطة، ومنخفضة، وقد أشارت النتائج إلى تباطؤ في التوجه نحو التوحيد المحاسبي، وزيادة تأثير معايير IPSAS، لكن هناك قيود كبيرة تحول دون التبني الكامل للمعايير بسبب التعديلات الوطنية لكل دولة والتي تقلل من جهود التوحيد.

تبين وجود تفاوت كبير في مستوى تبني معايير IPSAS بين الدول الأعضاء في OECD، حيث تتراوح نسبة التبني من مستويات عالية في دول مثل أستراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة إلى مستويات منخفضة في دول مثل إيطاليا والنمسا، وما يشد الانتباه أن العديد من الدول في OECD تطبق معايير IPSAS كمرجع لتطوير معاييرها الوطنية بدلا

من التبنى الكامل لها. كما أنه تبين أن عمليات التوحيد المحاسبي بين الحكومات المركزية والمحلية تعاني من صعوبات عديدة في التطبيق الكامل لمعايير IPSAS.

ولتسهيل عملية التبنى الكامل لمعايير IPSAS، يتطلب التركيز على توفير الدعم الفني والتدريب وتطوير نظم تكنولوجيا المعلومات المناسبة، ويجب تعزيز الوعي بالفوائد الاقتصادية لتبني هذه المعايير، وتقديم حوافز للدول المترددة لتبني المعايير من خلال عرض الفوائد المحتملة على السياسات المالية والعامة.

واجهت الدول الأعضاء في OECD العديد من التحديات في تبني معايير IPSAS بما في ذلك العوامل السياسية والتقنية والاقتصادية، كما أن التكاليف العالية للتبني كانت من العوامل الرئيسية المثبطة، وتشمل تكاليف النظام المحاسبي والاستثمار في نظم التكنولوجيا وتدريب الموظفين.

وتعكس تجربة OECD في تطبيق معايير IPSAS التحديات والفرص المرتبطة بتبني هذه المعايير على مستوى دولي، على الرغم من التقدم المحرز في بعض الدول، إلا أن التباينات الكبيرة في مستوى التبنى والتطبيق العملي للمعايير تشير إلى الحاجة إلى جهود إضافية لتعزيز التوحيد المحاسبي وتحقيق الفوائد الكاملة من تبني معايير IPSAS.

ثانياً: تجربة الاتحاد الأوروبي.

## 1. تقديم عام للاتحاد الأوروبي.

نشأ الاتحاد الأوروبي عن طريق معاهدات واتفاقيات بين دول أوروبية بهدف تعزيز التعاون الاقتصادي والسياسي، ويعتبر الاتحاد الأوروبي من أبرز التكتلات العالمية، ويضم 27 دولة حالياً تعمل هذه الدول فيما بعضها لتعزيز السلام، الازدهار الاقتصادي والتكامل السياسي (Polzer, Grossi, & Reichard, 2021).

## 2. الإجراءات المتبعة لتبني وتطبيق معايير IPSAS.

بذل الاتحاد الأوروبي جهوداً كبيرة لمواءمة محاسبة القطاع العام من خلال تبني وتطبيق معايير IPSAS ووفقاً لدراسة (GROSSI & SOVERCHIA, 2011) التي تناولت الإصلاحات المحاسبية في الاتحاد الأوروبي، نلاحظ أن المفوضية الأوروبية EC أشرفت على هذه الإصلاحات في النظام المحاسبي كجزء من جهد شامل لترشيد الأبعاد التنظيمية والإدارية المالية للمفوضية الأوروبية خلال العقد الماضي، حيث أن النظام المحاسبي الذي تم إصلاحه يعتمد على نظام ثنائي فاعتمادات الموازنة يتم معالجتها على الأساس النقدي، بينما يتم إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق.

أصدرت المفوضية الأوروبية سبعة عشر قاعدة محاسبية مستندة إلى معايير IPSAS وتعتمد على أساس الاستحقاق، وأصبح إعداد البيان المالي الموحد أكثر تعقيداً مع توسع الهيكل التنظيمي للاتحاد الأوروبي ليشمل وكالات تم إنشاؤها خلال التسعينات، وتتفاوت تجارب الدول الأوروبية في تطبيق IPSAS وفقاً للمحاسبة الوطنية والضغوط المالية لكل دولة في الاتحاد، وتفضل معظم حكومات الاتحاد الأوروبي

الأساس النقدي عند التعامل مع نظام الموازنات وإعداد التقارير، معتقدة أنها أكثر ملاءمة لها، ويشكل ذلك تحدياً كبيراً أمام اعتماد معايير IPSAS على نطاق أوسع، كما ظهر هناك عديد من التساؤلات حول مدى استعداد وقدرة المحاسبين في المؤسسات العامة المختلفة في جميع أنحاء أوروبا على تطبيق هذه المعايير على أساس الاستحقاق بشكل كامل.

### 3. أهداف مواءمة المعايير.

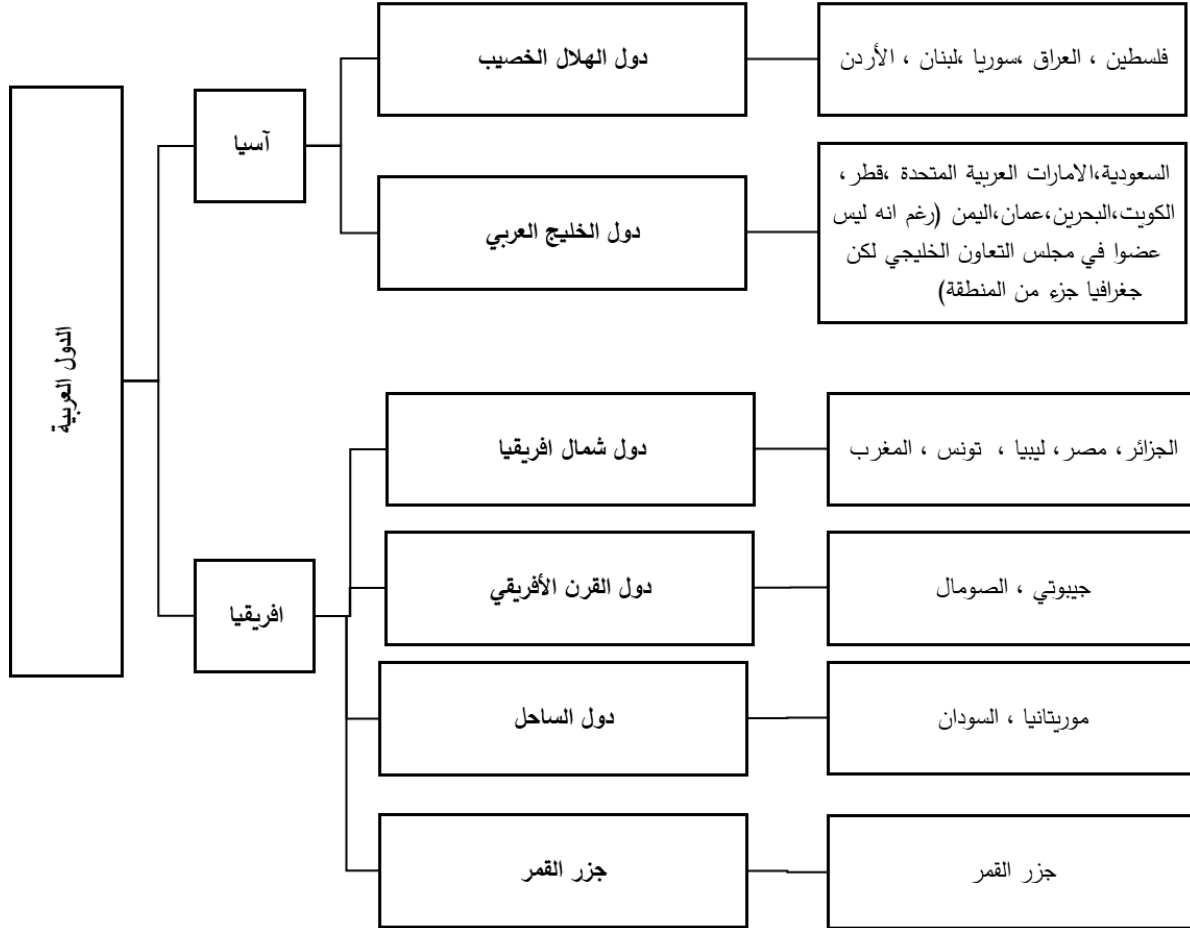
تهدف مواءمة المعايير المحاسبية المخصصة للقطاع العام داخل منظومة الاتحاد الأوروبي إلى تحسين إمكانية مقارنة البيانات المالية، وتعزيز العلاقات المالية بين الدول الأعضاء والمفوضية الأوروبية، وتعزيز مصداقية الحكومات في أسواق رأس المال، بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن تؤدي المعايير المنسقة إلى تحسين جودة البيانات المحاسبية للقطاع العام، مما يعود بالفائدة على جميع الدول الأوروبية. تظهر تجربة الاتحاد الأوروبي في تطبيق معايير IPSAS والفوائد المرتبطة بتوحيد هذه المعايير، وبينما تستمر الجهود في تطبيق معايير IPSAS، إلا أنه هناك تحديات كبيرة حول التطبيق الكامل والالتزام بهذه المعايير في مختلف مؤسسات القطاع العام الأوروبي.

### المطلب الثالث: تجارب الدول العربية في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تتألف الدول العربية من 22 دولة تقع في قارتي آسيا وإفريقيا، وتتميز بتنوع اقتصادي واجتماعي وسياسي واسع، حيث تعتمد بعض الدول على النفط والغاز كمصدر رئيسي للدخل، بينما تعتمد الأخرى على الزراعة والسياحة وتسعى هذه الدول إلى تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة (IPSAS) لتحسين إدارة مواردها الطبيعية والمالية، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة وجذب الاستثمارات وزيادة الثقة في البيانات المالية. رغم التحديات المتعلقة بالبنية التحتية والتدريب، تواصل الدول العربية جهودها لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية، بهدف إدارة فعالة لمواردها ودعم التنمية المستدامة. (Ismael & Ismael, 2008)

وسنتناول في هذا المطلب تجارب بعض الدول العربية في تبني معايير IPSAS، وقد وضعنا شكلاً يوضح توزيع 22 دولة عربية حسب القارة التابعة لها.

الشكل رقم (1.3): توزيع 22 دولة عربية على قارتي آسيا وإفريقيا.



المصدر: من إعداد الباحث.

أولاً: تجربة بعض الدول العربية الآسيوية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تسعى العديد من الدول العربية الآسيوية إلى تحسين ممارساتها في الإدارة المالية العامة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والتي تعزز المساءلة والشفافية في إعداد التقارير المالية الحكومية، والرقابة على موارد الدول مما يؤدي لزيادة ثقة المواطنين والمستثمرين في نظامها المالي. في إطار دراستنا هذه حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع، اختار الباحث مجموعة من التجارب العربية للاطلاع عليها والاستفادة منها في الحالة الفلسطينية، إن أمكن ذلك، حيث تعكس هذا التجارب تفاوت في الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية لكل بلد مما يؤدي لتصور وفهم للتحديات والفرص التي تواجه هذه الدول في إطار تحسين المحاسبة الحكومية وتبني أساس الاستحقاق ومنها:

## 1. تجربة المملكة الأردنية الهاشمية.

تعتبر الأردن من الدول العربية الرائدة التي سارعت نحو محاولة التوجه إلى تبني وتطبيق معايير IPSAS وهذا ما تؤكدته دراسة (Al Ghwiri, 2023) ، حيث عملت الأردن على مواجهة أحد أهم التحديات وهو العامل التشريعي، وبعد تحديث قانون النظام المالي في عام 2018، أصبحت الأطر القانونية الأردنية مرنة بما يكفي لدعم أي إصلاحات مالية للتوافق مع معايير IPSAS ورغم ذلك فإنه هناك تحديات أخرى تواجه الأردن أبرزها نقص التدريب والمؤهلات لدى المحاسبين الحكوميين وقلة الموارد المالية مما أثر على التزام الإدارة العليا في تطبيقها للمعايير بشكل كامل، مما جعل هذه الدراسة توصي بضرورة وضع خارطة طريق واضحة المعالم من قبل الحكومة الأردنية لتكثيف الجهود للاستمرار في تطبيق هذه المعايير بشكل فعال. كما أشارت دراسة (Alrabba, 2022) أنه هناك عوامل أخرى هامة تؤثر على تطبيق معايير IPSAS في القطاع العام الأردني منها: عدم الكفاءة الذاتية وتقييم الأصول وكذلك مقاومة التغيير وكان من أهم ما وجدته هذه الدراسة من نتائج أنه هناك علاقة بين النقص في الكفاءات الذاتية لدى المحاسبين وتقييم الأصول وتطبيق هذه المعايير، حيث أن الانطباع لديهم أن هذه المعايير معقدة وعملية صعبة وبالتالي ليس هناك تعاون لتطبيق المعايير بشكل كامل.

## 2. تجربة العراق.

واجهت العراق تحديات عديدة في تطبيق معايير IPSAS، من أهمها ضعف البنية التحتية المحاسبية الموجودة، وقلة الخبرات المتخصصة في هذا المجال، فضلا عن الظروف الاقتصادية والسياسية المعقدة التي أثرت على خطوات العراق نحو تطبيق هذه المعايير، وهذا ما أشارت إليه دراسة (منصور، 2023) التي تناولت النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات العراقية وما يعانيه من قصور، يتطلب ضرورة تحديثه بما يدعم المساءلة ليتوافق مع بيئة وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي في العراق، خاصة وأنه لا يلبي متطلبات معايير IPSAS ولا يوفر المعالجات المحاسبية اللازمة للمواضيع المعاصرة وأوضحت الدراسة كذلك أنه هناك ضعف في الوعي بالقطاع الحكومي وأهمية المساءلة والشفافية والحد من الفساد.

ودعت هذه الدراسة إلى ضرورة إشراك أصحاب المصالح والمستخدمين للبيانات المالية في عملية تطوير معايير وطنية تتوافق مع معايير IPSAS، مما يسهل تطبيقها لاحقا بشكل سهل، كما شجعت الدراسة وزارة المالية العراقية على سرعة ربط الوحدات الحكومية معها بشكل مباشر من خلال تطوير البنية التحتية لنظام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مع العمل كذلك على الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء بدل أسلوب الموازنة التقليدية، التي لا توفر المعلومات المطلوبة عن الأنشطة والبرامج المختلفة.

### 3. تجربة المملكة العربية السعودية.

تعتبر تجربة المملكة العربية السعودية من الدول العربية الرائدة في التحول إلى أساس الاستحقاق تمهيدا لتطبيق معايير IPSAS حيث أنه في عام 2016 م وافقت الحكومة السعودية بقرار من الملك على مشروع يقضي بانتقال كافة الجهات الحكومية من إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وحتى يتم إنجاح هذا المشروع تولت اللجنة المالية التابعة لديوان الملك السعودي واللجنة التي يرأسها وزير المالية الإشراف المباشر على تنفيذ هذا المشروع، الذي يعد أحد مبادرات التحول الوطني الذي تتبناه وزارة المالية السعودية ضمن رؤية المملكة 2030 والتي تتوافق مع معايير IPSAS، (وزارة المالية السعودية، 2024)

حيث سيتم تطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي على عدة مراحل تشمل:

#### 1. المرحلة الأولى: دراسة الواقع الحالي وتقييم الفجوات.

تشمل الدراسة الاطلاع على الممارسات الرائدة دوليا واختبار جاهزية الجهات الحكومية في محاور رئيسة مثل النظام التقني للمحاسبة، التشريعات، السياسات والإجراءات المالية، والموارد البشرية، وتهدف من خلال هذه المرحلة إلى تقييم الوضع الحالي للنظام المحاسبي وتحليل الفجوات مقارنةً بالمعايير الدولية.

#### 2. المرحلة الثانية: التخطيط والتصميم.

تتضمن هذه المرحلة وضع الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي، إعداد دليل الحسابات الموحد، ووضع دراسات عمل لمبادرات التحول، كما تشمل إعداد دليل مفاهيم ومعايير IPSAS وتحديث معايير المحاسبة الحكومية وإجراءات الحوكمة.

#### 3. المرحلة الثالثة: الإعداد والتجهيز مع الجهات الحكومية.

يتم في هذه المرحلة استخدام مخرجات التطبيق التجريبي للتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث تشمل: تقدير تكاليف المبادرات، مواءمة دليل الحسابات الموحد مع الأدلة الحالية، تطوير الخصائص الفنية والتقنية للأنظمة المالية، وتدريب منسوبي الشؤون المالية بالجهات الحكومية.

#### 4. المرحلة الرابعة - التمكين والإطلاق الفعلي.

تتضمن هذه المرحلة حصر وتقييم الأصول والالتزامات، التطبيق الفعلي لتحول الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، ومسك السجلات المحاسبية بشكل يومي.

لقد قررت السعودية أن يتوافق تطبيق معايير IPSAS مع استراتيجية التحول إلى محاسبة الاستحقاق، حيث قامت اللجنة المشرفة على المشروع بدراسة ما يقارب 410 موضوعا مرتبطين بمعايير IPSAS، شمل 35 معيارا محاسبيا دوليا للقطاع العام وثلاثة إرشادات موصى بها بالإضافة إلى مراجعة الإطار المفاهيمي

لهذه المعايير، وتعمل وزارة المالية السعودية حالياً على استكمال إجراءات دليل مفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام لتسهيل عملية التطبيق.

#### 4. تجربة الجمهورية العربية السورية.

تعتبر سوريا من الدول العربية التي سعت للاستفادة من محاولة تطبيق معايير IPSAS لتطوير نظامها المحاسبي في القطاع العام، إلا أن البنية التحتية المحاسبية ما تزال ضعيفة وهذا ما أكدت عليه دراسة (قوتلي، 2010) حيث أن النظام المحاسبي والمالي للوحدات العامة ذات الطابع الإداري مازال منذ 2007 يعتمد على مبدأ الأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة للدولة، بدلاً من الانتقال إلى أساس الاستحقاق، ومازالت القوائم المالية تقليدية لا تتوافق مع معايير IPSAS واقترحت الدراسة أن يتم وضع برنامج زمن محدد للانتقال لهذه المعايير يبدأ بتطبيق معيار المحاسبة الدولي بموجب الأساس النقدي تمهيداً للانتقال إلى تطبيقها وفق أسس الاستحقاق، وبالتالي إعداد القوائم المالية المتوافقة مع هذه المعايير، مع العمل على تعديل التشريعات المالية للتوافق مع التحول إلى معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق.

من خلال هذه التجربة لاحظ الباحث أن سوريا واجهت تحديات عديدة في تطبيق معايير IPSAS، يمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ ضعف البنية التحتية التقنية، حيث يتطلب تطبيق معايير IPSAS تحديثاً شاملاً للأنظمة المحاسبية والتكنولوجية لتسهيل عملية التحول؛

✓ الموارد البشرية غير المؤهلة، وهذا يتطلب الحاجة الضرورية لتدريب كادر محاسبي متخصص للاطلاع المهني على هذه المعايير وفهمها بشكل عميق؛

✓ ضعف البنية التشريعية، مما يستدعي أن يتم تعديل القوانين ذات الصلة للتوافق مع شروط تبني هذه المعايير؛

✓ مقاومة التغيير، مما يلزم نشر الوعي بذل جهود مضاعفة لإدارة هذا التغيير بشكل سلس وفعال.

#### 5. التحديات التي واجهت الدول العربية الآسيوية في تبني معايير IPSAS.

1. الحاجة لتطوير القدرات الفنية: تعاني بعض الدول العربية الآسيوية من نقص في المهارات الفنية والمعرفية اللازمة لتطبيق معايير IPSAS يتطلب ذلك برامج تدريبية مكثفة للمحاسبين والماليين بالتعاون مع خبراء محليين ودوليين؛

2. التكاليف الضخمة: يعد تطبيق معايير IPSAS مشروعاً مكلفاً، حيث يحتاج إلى استثمارات ضخمة في نظم تكنولوجيا المعلومات وبرامج التدريب؛

3. استثمارات في تكنولوجيا المعلومات: تحتاج الحكومات إلى تحديث وتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية لتتوافق مع متطلبات معايير IPSAS. يتطلب ذلك استثمارات كبيرة في البرمجيات والأجهزة والتدريب على استخدامها ويجب أن تتكامل نظم المعلومات المحاسبية مع بقية النظم الإدارية والمالية في الحكومة لضمان تدفق سلس ودقيق للمعلومات؛

4. مقاومة التغيير: يواجه الانتقال إلى تبني معايير IPSAS مقاومة من بعض الجهات الحكومية والموظفين المعنيين، نتيجة الخوف من التغيير وعدم اليقين بشأن تأثير هذه المعايير على المعاملات الحالي.

#### 6. متطلبات تبني وتطبيق معايير IPSAS في الدول العربية الآسيوية.

✓ تأمين الدعم السياسي: لضمان تطبيق ناجح لمعايير IPSAS ، من الضروري الحصول على دعم من القيادات العليا في الدولة.

✓ برامج تدريبية شاملة: يجب تصميم برامج تدريبية تركز على بناء القدرات الفنية للموظفين وتطوير نظم الإدارة المالية وتكنولوجيا المعلومات؛

✓ الاستثمار في نظم المعلومات المالية: يتطلب تطبيق معايير IPSAS استثمارات كبيرة في نظم المعلومات المالية المتقدمة لضمان توفير البيانات المالية الدقيقة والشاملة؛

✓ الدعم الفني المستمر: ينبغي توفير دعم فني مستمر خلال جميع مراحل التطبيق، بالإضافة إلى التنسيق مع المنظمات الدولية للاستفادة من الخبرات والدعم الفني الدول؛.

✓ تعزيز المهارات الفنية والإدارية: من المهم تعزيز المهارات الفنية والإدارية للمحاسبين والماليين والموظفين من خلال التدريب المستمر وتحديث الأنظمة لتلبية متطلبات التطبيق الفعال؛

✓ التنسيق الدولي: يجب على الدول التعاون مع المجتمع الدولي والاستفادة من الدعم الفني والخبرات المتاحة لتسهيل عملية تطبيق معايير IPSAS بشكل فعال وناجح.

ثانيا: تجربة بعض الدول العربية الإفريقية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

اكتسبت المعايير الدولية اعترافا وقبولاً دولياً في العديد من الدول الأفريقية باعتبارها إطاراً للمحاسبة وإعداد التقارير المالية المخصصة للقطاع العام، بالإضافة إلى ذلك، فإن تطبيق معايير (IPSAS) سيسهم في تحقيق تجانس أكبر في التقارير المالية الحكومية، مما يسهل المقارنة بين الدول ويعزز الثقة لدى المستثمرين والجهات المانحة الدولية.

## 1. تجربة الجزائر.

تسعى الجزائر إلى تحسين نظامها المالي من خلال تبني وتطبيق معايير IPSAS لتحسين المعلومات المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة، وهذا ما أكدت عليه دراسة (طويلب 2022)، حيث بدأت الجزائر في اتخاذ خطوات نحو تبني معايير IPSAS، بما يشمل مراجعة التشريعات ذات الصلة واعتماد 17 معيارا يتوافق مع البيئة الجزائرية، حيث 12 معيار منها تم تبنيه من معايير IPSAS، و05 معايير تم اعتمادها من المعايير المحاسبية الفرنسية والتي تبين أنها ملائمة للتطبيق في الجزائر، غير أن هذه الجهود واجهتها مجموعة من المعوقات والتحديات يمكن حصر أهمها كما يلي:

- ✓ غياب التنسيق بين مختلف المديرية ووزارة المالية؛
  - ✓ معضلة تبادل المعرفة والكفاءة بين القطاع العام والقطاع الخاص؛
  - ✓ التكاليف العالية المطلوبة، حيث يتطلب التطبيق استثمارا ضخما في تدريب وتطوير المهارات المحاسبية المرتبطة بتطبيق معايير IPSAS؛
  - ✓ حصر ممتلكات الدولة من أصول مختلفة وإعادة تقييمها بقيمتها الحقيقية يتطلب وقتا وجهدا وتكلفة؛
  - ✓ إصلاح أسلوب الموازنة العامة من خلال الانتقال الكامل إلى موازنة البرامج والأداء والتي تتوافق مع تطبيق معايير IPSAS؛
  - ✓ الإصلاح الهيكلي والقانوني، يمثل تحديا كبيرا، فالمتغيرات القانونية المتوافقة مع تطبيق المعايير من المتطلبات الجوهرية، كما أنه حاجة ماسة لوجود هيئة معايير حكومية متخصصة للتداول بشأن التفسيرات والتطبيقات الخاصة التي يمكن تطبيقها في الجزائر.
- يرى الباحث أن الجزائر في حال تطبيق معايير IPSAS، ستتمكن من تعزيز جودة البيانات المحاسبية في القطاع العام ورفع مستوى شفافيتها وقابليتها للمقارنة وبالتالي اتساقها على المستوى الدولي فضلا عن زيادة مستوى المساءلة والرقابة على الأداء الحكومي، مما يدعم إجراءات الحفاظ على المال العام.

## 2. تجربة جمهورية مصر العربية.

تسعى الحكومة المصرية لمواكبة التطورات العالمية في عملية إعداد تقاريرها المالية لتتلاءم مع معايير IPSAS، من خلال التعاون مع المنظمات الدولية وخاصة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، حيث استعانت بدليل إحصاءات مالية الحكومة 200 وقامت بمعالجة أسس إعداد وتقدير الموازنة لتتوافق

مع تبويبات هذا الدليل وفقا للمعايير الدولية، حيث لا يزال النظام المحاسبي الحكومي المصري تقليديا ويعتمد في إعداد الموازنة على موازنة البنود، ونتيجة للتطورات الدولية في مجال المحاسبة الحكومية، وعضوية مصر في العديد من المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي أصبحت التقارير المالية الصادرة عن الحكومة المصرية لا تلي الاحتياجات المالية اللازمة لقياس الأداء المالي كفاءة وفعالية، الأمر الذي فرض ضرورة انتقال النظام المحاسبي المصري إلى أساس الاستحقاق، الذي يوفر معلومات لمتخذي القرار أكثر جودة من ما يوفره الأساس النقدي (مرعي، أحمد هريدي محمد سيد 2019)، وأكدت الدراسة أن تطبيق معايير IPSAS، في البيئة المصرية سوف يحقق العديد من المزايا أهمها:

✓ تحسين شفافية ومصداقية عرض القوائم المالية في الجهات الإدارية الحكومية، وكذلك جودة التقارير المالية الحكومية؛

✓ التوجه التدريجي الذي تنتهجه مصر في أساس الاستحقاق المحاسبي، الذي يتماشى مع تطبيق معايير IPSAS، سوف يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل في كافة الوحدات الحكومية.

كما أن تم ملاحظة جاهزية البيئة التشريعية والقانونية في مصر لتطبيق معايير IPSAS، وتوافر الدعم اللازم من القيادة السياسية للتوجه نحو التطبيق، بهدف إصلاح نظام المالية العامة في مصر، وهناك توصيات عديدة أن تستفيد وزارة المالية المصرية من خبرات أساتذة الجامعات والمنظمات المهنية مثل جمعية المحاسبين المصرية، في هذا الأمر لتسهيل عملية التحول نحو IPSAS.

### 3. تجربة المغرب.

شهدت الإدارة العامة في المغرب خلال العقود الثلاثة الماضية إصلاحات عميقة، تحت تأثير التحديثات والتطورات في نظامه المالي والإداري، حيث شملت تغييرات كبيرة في نظم المحاسبة العامة، وكان اعتماد معايير IPSAS، علامة فارقة في هذا التحول، حيث بدأ الاهتمام بتطبيقها منذ عام 2008، وكان الهدف من تحديث النظام المحاسبي المغربي في ضوء اعتماد معايير IPSAS، هو تحسين إدارة وفعالية المالية العامة، لتحقيق الكفاءة الاقتصادية المرجوة، غير أنه تم ملاحظة تأخر الدولة المغربية في هذا المشروع، ولم يتم التحديث بشكل كامل في كافة وحدات القطاع العام، بسبب القيود السياسية والتنظيمية التي واجهت ذلك (El Hachimi and Asmae 2023)، وفي الواقع إن تنفيذ الحديث المحاسبي تتطلب متابعة تفصيلية لجميع المعاملات المحاسبية والمالية واستخدام نظام معلومات يحتاج غالبا إلى بنية تحتية في نظم تكنولوجيا المعلومات تكون متطورة بشكل كبير، بالإضافة إلى أن تطبيق الإطار الجديد للدولة والمشتق بشكل كبير من معايير IPSAS، يستوجب وضع برامج تدريبية مستقبلية للمحاسبين والماليين في

مجال IPSAS، بشكل مستمر مما يؤدي ذلك إلى ضرورة توفير تكاليف باهضة لا يمكن للدولة المغربية تحملها.

يرى الباحث أنه وفقا لما تم الاطلاع عليه في هذه التجربة، ظهور وجهتي نظر حول التطبيق الكامل لمعايير IPSAS: الرؤية الاقتصادية، التي ترى الاعتماد كوسيلة لتحسين الكفاءة، والجودة المعلومات المالية، والرؤية المؤسسية الجديدة، التي ترى الاعتماد كاستجابة للضغوط المؤسسية، ومع ذلك يمكن انتهاز التطبيق الجزئي المرحلي في ظل الموارد المحدودة المتوفرة.

#### 4. تجربة دولة ليبيا.

لازالت الأنظمة المحاسبية في القطاع العام الليبي تتصف السمات التقليدية التي تميز الكثير من بلدان العالم الثالث والتي أهمها ( معيوف، الشكري و الشخي 2023):

- ✓ العنصر الأول أعد صياغته
  - ✓ يتم استخدام الأساس النقدي أو النقدي المعدل في الموازنة العامة والإبلاغ المالي؛
  - ✓ تعتمد الحكومة على التشريعات والقرارات والتعليمات بدلا من وجود معايير محاسبية حكومية؛
  - ✓ تركز هذه التشريعات بشكل رئيسي على المدخلات، وتتجاهل المخرجات فلا تهتم إلا بسلامة تحصيل الإيرادات وإنفاقها في الأوجه المخصصة دون الاهتمام بنتائج هذا الإنفاق أو تقييم الأداء والتكاليف؛
  - ✓ الانتقال إلى توفير المعلومات المالية الموثوقة والملائمة للمستخدمين، مما يؤثر سلبا على المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة.
- لقد أكدت الدراسة أن تحول ليبيا إلى أساس الاستحقاق عملية ممكنة وغير صعبة، خاصة وأن أي حكومة لديها سيادة لن يكون هناك عائق أمامها إذا رغبت في الانتقال إلى أساس الاستحقاق، كما أن تردي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، لفساد الإداري والمالي، تضخم فاتورة الديون، كل هذا يتطلب من الحكومة الليبية التحول إلى أساس الاستحقاق المتوافق مع تطبيق معايير IPSAS.

يعتقد الباحث أن تجربة الدول العربية في القارة الإفريقية في تطبيق معايير IPSAS مازالت محدودة وضعيفة، ويمكن تفسير هذا الضعف بوجود أسباب عديدة لذلك منها:

➤ معظم تلك الدول قد تفتقر إلى الوعي اللازم والفهم العميق لأهمية ومزايا تطبيق هذه المعايير؛

- التكاليف الباهظة التي يتطلبها تطبيق هذه المعايير مما يجعل معظم تلك الدول تغض النظر عن تطبيقها بالشكل المطلوب؛
- هناك الكثير من الموظفين الماليين في تلك الدول ممن اعتادوا على الأنظمة التقليدية وبالتالي يقاومون أي تغيير بشكل كبير مما يؤثر على عملية التبنّي والتطبيق؛
- البنية التحتية التشريعية المالية غير المؤهلة التي تعاني منها تلك الدول قد تبطئ من عملية تطبيق تلك المعايير.

### المبحث الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تتطلب عملية تطبيق معايير IPSAS مجموعة من المتطلبات الأساسية لضمان نجاحها وفعاليتها في تعزيز الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية للقطاع العام، وتحتاج هذه المعايير، التي تم تطويرها لتحسين جودة البيانات المالية الحكومية، إلى دعم سياسي قوي من القيادة العليا لتسهيل التنفيذ والامتثال، علاوة على ذلك، فإن عملية بناء القدرات الفنية والإدارية تلعب دوراً أساسياً مما يستوجب تصميم وتنفيذ برامج تدريبية متقدمة وشاملة لتأهيل الموظفين لفهم هذه المعايير وتطبيقها بشكل فعال.

كما يعتبر تطوير وتحديث نظم المعلومات المالية أحد الركائز الأساسية لتسهيل التحول إلى معايير IPSAS، الأمر الذي يتطلب استثمارات ملموسة في التكنولوجيا المالية لتحقيق الدقة والكفاءة في توفير البيانات المالية، وبالإضافة إلى ذلك، فإن تطبيق معايير IPSAS يتطلب تعاوناً دولياً للاستفادة من الدعم الفني والخبرة العالمية التي يمكن أن تساهم في التغلب على العقبات والاستفادة من الممارسات الفضلى في هذا المجال.

### المطلب الأول: المتطلبات التشريعية والتنظيمية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

لقد تم النظر إلى تطبيق معايير IPSAS على أنها طريق لتحديث المحاسبة الحكومية، مما جعل الكثير من الدول تبذل جهوداً لتبنيها وهذا يتطلب منها الإيفاء بالمتطلبات القانونية الضرورية لنجاح عملية التبني. أولاً: إصلاح الإطار القانوني للمحاسبة العمومية.

إن إصلاح الإطار القانوني للمحاسبة العمومية ومواءمته مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يعتبر سهلاً بل يحتاج إلى جهود كبيرة من الناحية التنظيمية والمالية والبشرية، حيث سيتم الاستغناء عن الإجراءات المحاسبية الحكومية السابقة واستبدالها بإجراءات متوافقة مع معايير IPSAS (برير و صديقي، 2023)

#### 1. تعديل قانون المحاسبة العمومية.

تعتبر المحاسبة العمومية أداة حيوية للغاية في إدارة الأموال العمومية ومراقبة العمليات المالية الحكومية وتوسيع باعتبارها نظام محاسبي إلى حماية الأموال العامة والتسيير الأمثل للهيئات العمومية، وبالتالي فإن عصرنه وتطوير أنظمة المحاسبة العمومية أصبح أمراً حتمياً ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من أجل مواكبة التطورات السريعة وخاصة أن المحاسبة العمومية تتأثر بشكل واضح بقوانين الدولة وخاصة المالية منها، وإن إصلاح قانون المحاسبة العمومية يهدف إلى وضع القواعد المحاسبية التي تسهل عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الذي يتماشى مع معايير IPSAS مما سيسمح بإصدار قوائم مالية تعكس صورة صادقة للذمة المالية والحساب الختامي للدولة (قاوي، 2022).

## 2. تعديل قانون الموازنة.

تعتبر الموازنة العامة خارطة الطريق لبرنامج عمل الحكومة وهي مجموعة من التقديرات لكل من الإيرادات والنفقات للدولة خلال فترة مالية غالباً ما تكون سنة، وعرفت المادة (1) من القانون الفلسطيني لتنظيم الموازنة والشؤون المالية الموازنة العامة بأنها "برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية وإيراداتها لسنة مالية معينة ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة" (المشهوراي و درويش، 2017)، وفي نفس القانون تم تعريف الحساب الختامي بأنه " الحساب الذي يتم إعداده وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ويمثل بيان لحساب الموازنة ونتيجة تنفيذها كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية" وهنا يجدر الإشارة إلى أن وزارة المالية الفلسطينية بدأت بإعداد الحساب الختامي لدولة فلسطين عام 2008، استناداً للمادة (65) والتي تنص على "تعد الوزارة حسابات موحدة تمهيدية للمعاملات العامة وتقدمها إلى مجلس الوزراء في غضون ستة أشهر من أقفال السنة المالية، وتبين الحسابات ضمن أشياء أخرى أرصدة الافتتاح والأقفال للصندوق الموحد والصناديق الخاصة وتفاصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي -إن وجد- وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، وتذكر الحسابات أيضاً القروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والنتيجة عنها". والمادة (66) والتي تنص على أنه "على أساس الحسابات التمهيدية المعدة بموجب المادة (65) تعد الوزارة مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى مجلس الوزراء للاعتماد والإحالة إلى المجلس التشريعي خلال سنة من نهاية السنة المالية للإقرار، كما وترسل نسخة من المسودة إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية"

وهنا يلاحظ الباحث على أنه يجب تعديل قانون الموازنة العامة الفلسطيني بحيث يذكر بصراحة بأن يتم إعداد الحساب الختامي للدولة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وليس نكرها ضمناً فقط بعبارة "الذي يتم إعداده وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" وحتى في قرار بقانون رقم (3) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون تنظيم موازنة العامة والشؤون المالية رقم (7) لسنة 1998 لم يتم التعديل، لذا فإنه في ظل توجه دولة فلسطين للبدء التدريجي بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوجب عمل تعديل لقانون الموازنة العامة لكي يتماشى مع الواقع الجديد.

## 3. تعديل النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة.

أصدر مجلس الوزراء الفلسطيني في عام 2005 القرار رقم (43) الخاص بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة في فلسطين، وفي الفصل الأول من القانون تم ذكر الحساب الختامي بأنه "الحساب الذي يتم إعداده وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقاً للنظام المحاسبي المعد من قبل الوزارة، ويمثل بيان لحساب الموازنة ونتيجة كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية"، كما ذكرت المادة (3) الفقرة

(د) بأن المؤسسات الحكومية تعتمد تصنيف محاسبي موحد لبيانات الحساب الختامي والمركز المالي النقي يتفق وتصنيف الموازنة. وفي المادة (150) الفقرة (3) ذكرت أن وزارة المالية تعد الحساب الختامي للسلطة الفلسطينية متضمنا كافة البيانات التي تعكس إيراداتها ونفقاتها الفعلية للسنة المالية المنتهية. وهنا يرى الباحث مرة أخرى عدم تضمين النظام المالي بشكل جلي لتبني معايير IPSAS في إعداد الحساب الختامي وبالتالي ذكر ذلك في تعديل للنظام المالي سيكون سندا قانونيا ملزما يترتب عليه وضوحا في إصدار القوائم المالية المتوقعة مع هذه المعايير.

#### المطلب الثاني: المتطلبات التكنولوجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مجموعة شاملة من المتطلبات التكنولوجية لضمان الكفاءة والفعالية والامتثال في عملية التبنى والتطبيق ويمكن ذكر أهمها كما يلي:  
أولاً: النظام المحاسبي الحكومي المتكامل.

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة في تنفيذ العمليات والأنشطة الحكومية ويقوم هذا النظام بتوفير المعلومات الأساسية اللازمة لعمليات التحليل والتخطيط والتقييم والرقابة لاتخاذ القرارات المناسبة (هالالي، 2002، صفحة 26) وهناك حاجة ماسة إلى وجود نظام محاسبي قوي ومتكامل قادر على التعامل مع جميع جوانب محاسبة القطاع العام وفقا لمعايير (IPSAS) لتسهيل تطبيق هذه المعايير بشكل يعزز المساءلة والشفافية حيث أن للنظام المحاسبي المتكامل أثر في توافر المعلومات المحاسبية ذات الجودة الكبيرة التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة وكذلك الاطلاع وكذلك توضيح أنواع المعلومات المحاسبية التي ينبغي على النظام المحاسبي المتكامل إصدارها مما من شأنه أن يؤدي إلى توافر معلومات محاسبية تتميز بخصائص نوعية ذات جودة (الجبوري، 2013)، ومما ذكر سابقا نوضح أن معظم الوزارات والمؤسسات الحكومية في دولة فلسطين تعتمد في التسجيل المحاسبي على نظام بيسان المتوفر في كل الدوائر المالية الحكومية غير أنه هناك قصور في بعض الجوانب في هذا النظام وهذا ما توصلنا إليه بعد المقابلة مع مدير عام الحسابات في وزارة المالية حيث وضح أن أكبر التحديات التي تواجه وجود نظام محاسبي متكامل في دولة فلسطين هو تعدد البرامج مثل البرنامج الخاص بالإيرادات الضريبية وغير الضريبية، حيث يوجد برنامج لإيرادات ضريبة الدخل وبرنامج لضريبة الأملاك ولا يتم معالجة تحصيل ضريبة الدخل من خلال نظام بيسان المحاسبي، يتم ذلك من خلال نظام إدارة الإيرادات ومن ثم يتم إدخال البيانات في نظام بيسان ونفس الشيء بخصوص معالجة تحصيل إيرادات ضريبة الأملاك وبالتالي فإن تعدد البرامج يؤدي إلى صعوبة في تجميع البيانات المالية والوصول إلى النتائج المرجوة في الوقت المناسب.

**ثانياً: قاعدة بيانات مركزية.**

تمثل قاعدة البيانات المركزية ملف أو مجموعة من الملفات المرتبطة مع بعضها منطقياً، بحيث تمنع تكرار البيانات وتكون متاحة لتطبيقات النظم المختلفة، كما تسمح للمستخدمين من الوصول إليها بكفاءة وسهولة (Moscove, Simkin, & Bagranoff, 2001) وإن توفر قاعدة بيانات مركزية تركز عليها النظم المتكاملة المحاسبية سيساعد في:

1- حصر ماهية البيانات التي يجب التعامل معها من تخزين وتجميع واسترجاع وفقاً لما يحتاجه متخذ القرار؛

2- مراقبة جميع الملفات التشغيلية الخاصة بالأنظمة الفرعية مما يقلص فترة المعالجة ويمنع حالات التكرار للبيانات المشتركة بين أكثر من نظام بالإضافة إلى توفير السرية والأمن أثناء التعامل مع هذه البيانات من قبل المستخدمين؛

3- تيسير التعامل مع الحجم الضخم من البيانات المختلفة المنشأة في كل النظم الفرعية؛

4- تقليص الوقت وتوفير الجهد وتسريع عملية الحصول على البيانات.

ومن هنا يعتبر استخدام قاعدة بيانات مركزية وآمنة لتخزين جميع المعلومات المحاسبية والمالية بشكل آمن ضرورة قصوى لضمان سلامة البيانات وإمكانية الوصول إليها في الوقت المناسب بشكل سهل.

**ثالثاً: التوافق مع التقنيات التكنولوجية الحديثة.**

يقضي هذا التوافق بأن يتم الالتزام بتحديث الأنظمة والتقنيات بشكل مستمر لتتوافق مع أحدث التطورات التكنولوجية وإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بنية تحتية تكنولوجية قوية وآمنة وقابلة للتكيف لتسهيل إعداد التقارير المالية الدقيقة وإدارة البيانات بشكل سليم، وإن مواكبة التحديثات المستمرة تلبي المتطلبات المتطورة لمعايير IPSAS.

**رابعاً: التحقق من الامتثال تكنولوجياً.**

يعتبر استخدام أدوات وبرامج تكنولوجية للتحقق من الامتثال ومراقبة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من الطرق المهمة لضمان عدم وجود انحرافات أو مخالفات خاصة وأن عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معقدة وشاملة في التغيير مما يتطلب استخدام الأدوات التكنولوجية لتسهيل العملية.

**المطلب الثالث: المتطلبات البشرية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.**

يعتبر الرأسمال البشري العمود الفقري والدعم الأساسي لنجاح عملية تبني وتطبيق معايير IPSAS لذلك يجب متابعته بالرعاية والتدريب لمسايرة التطور المهني المستمر ليتمكن من إحداث التغيير المرجو،

وينتظر الرأسمال البشري إلى الخبرات والمعارف والإبداع والصفات التي يمتلكها العاملون في المنشأة ليستثمرها في عملهم بحيث تمكنهم من زيادة الأداء (العلي، قنديلجي، و العمري، 2005).

أولاً: تكوين العنصر البشري.

يكتسي تكوين العنصر البشري وتدريبه أهمية حيوية لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وحيث أن اعتماد معايير IPSAS يمثل تحدياً في العديد من البلدان، مما يتطلب تنفيذ برامج تدريب لرفع المهارات وأن تقوم الجهات المعنية مثل وزارة المالية ووزارة التعليم العالي وغيرها بتأهيل أعوان المحاسبة العمومية والطلبة الجامعيين علمياً وعملياً لضمان التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي وفقاً لمعايير IPSAS (مزياني و حفصي، 2019).

ومن أجل رفع الأداء في المؤسسات العمومية فإن الضرورة تقتضي الاهتمام بشكل كبير بالعنصر البشري وهذا ما أوصت به النظريات الحديثة وأكدت على وجوب تأهيله وتدريبه حتى يتمكن من إنجاز مهامه بنجاح في أي عملية إصلاح، وبالتالي إبراز الأهمية الأساسية للعنصر البشري في إحداث التغيير المطلوب (برير، أحمد؛ صديقي، مسعود، 2023).

وبالتالي فإن أي إصلاح في مجال تحسين الإدارة المالية، لا بد أن يكون فيه تأهيل العنصر البشري حجر الزاوية لأنه يعد أمراً بالغ الأهمية يتطلب تأهيله لكي يتولى مهامه في كافة المناصب التي لها علاقة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال:

1. تدريب الموظفين المختصين والمحاسبين وإخضاعهم إلى دورات متخصصة في المحاسبة والمالية تغطي معايير IPSAS؛
2. التنسيق والشراكة مع جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين والهيئات المحاسبية والمالية الدولية لتنظيم ورشات عمل وبرامج تركز بشكل خاص على معايير IPSAS لتطوير القدرات المهنية للعنصر البشري المتخصص في كافة المؤسسات العامة؛
3. توفير منصات التعلم الإلكتروني المخصصة للتدريب على معايير IPSAS لما تتميز به من مرونة للوصول إلى المواد في الوقت الذي يناسب العنصر البشري المستهدف؛
4. تقديم برامج شهادات مصممة خصيصاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لضمان المعرفة والكفاءة في هذا المجال؛
5. التركيز على تحفيز العنصر البشري ومنحه امتيازات تشجعه وتتمى فيه روح الإبداع.

وكل ما تم ذكره فيما يخص تأهيل العنصر البشري يتطلب كذلك مزيجاً من التعليم الرسمي والخبرة العملية وأن يكون التعلم مستمراً وأن يكون هناك تعاوناً بين كافة أصحاب المصلحة.

ثانيا: توفر محاسبين خبراء .

يمكن للمحاسبين الخبراء التأكد من أن الكادر أو العنصر البشري داخل منشآت القطاع العام يمتلك المهارة والمعرفة والكفاءة اللازمة لأداء دوره بفعالية والمساهمة في نجاح المنشأة ويستطيع المحاسبون الخبراء أن يلعبوا دورا محوريا في عملية إنجاح تطبيق معايير IPSAS من خلال الاستفادة من خبراتهم في المحاسبة والمالية، خاصة وأن العديد من مؤسسات القطاع العام والجهات الحكومية تفتقر إلى الكوادر البشرية اللازمة لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل فعال (لافي، 2013)

ثالثا: تفعيل دور المسيرين.

بسبب تأثير الأساليب الحديثة للإدارة التي تركز على مكانة العنصر البشري، يتم التركيز على تعزيز دور المسيرين في إدارة المال العام، حيث يتم منحهم حرية أكبر في التصرف في الموارد المالية وفقا للنتائج المرجوة، مقابل تحملهم مسؤولية أكبر لتحقيق المصلحة العامة، ويتم تخصيص مبالغ مالية إجمالية للمسيرين يتصرفون بها بحرية نسبية، ويتم محاسبتهم وتقييمهم بناء على قدرتهم على تحقيق أهداف الإنفاق والمساءلة عن نتائجها، مع التركيز الأساسي على تحقيق المنفعة العامة (عبود 2020)

يرى الباحث أن المتطلبات البشرية ضرورية جدا لتهيئة مناخ ملائم لتطبيق معايير IPSAS ويمكن الاستعانة بالخدمات التي يقدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في هذا المجال، من خلال توفير خبراء في IPSAS لفترات معينة، مما سيوفر الوقت والجهد بشكل كبير .

#### المطلب الرابع: المتطلبات الاقتصادية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ينطوي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على عدة متطلبات اقتصادية تساهم في تحقيق أهداف هذه المعايير من تحسين للشفافية وجودة للمعلومات المالية لهيئات القطاع العام وتعتبر الأوضاع الاقتصادية من المحددات الأساسية لنوع الممارسات المحاسبية الحكومية في العصر الحالي، فكلما كانت الأوضاع الاقتصادية للدولة صعبة كان ذلك سببا جوهريا في إرغام الدولة على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الجهات المانحة كمطلب للحصول على القروض والمنح (بوكفوسة، 2022) وفيما يلي بعض المتطلبات الاقتصادية المرتبطة باعتماد هذه المعايير:

أولا: الحوكمة والبنية التحتية.

ينبغي أن تقوم الحكومات بإنشاء بنية تحتية قوية للحوكمة لضمان التطبيق الفعال والمتسق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بما يشمل إنشاء هيئات تنظيمية أو تكيف الهياكل القائمة لوضع الخطط الاستراتيجية للنمو الاقتصادي وتخفيض عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة الإيرادات العامة.

ثانيا: مراجعة السياسات والإجراءات.

يجب على الحكومات وكيانات القطاع العام مراجعة وتحديث سياساتها الاقتصادية وممارساتها المحاسبية لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد يشمل ذلك تنسيق السياسات الاقتصادية والمحاسبية وتغيير أساليب المحاسبة وإنشاء ممارسات جديدة تساهم في الاستدامة وتحقيق الإصلاح المالي.

ثالثا: تقييم الأثر الاقتصادي.

يمكن للحكومات وكيانات القطاع العام المباشرة في تقييم الأثر الاقتصادي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عن طريق تحليل التكاليف وتقييم الآثار المالية المتعلقة بالموازنة باعتبارها الخطة المالية التي توضح الإيرادات المقدرة والتخصيصات المعتمدة للإنفاق لتحقيق الأهداف العامة للدولة، وبالتالي يتم تبويب النفقات والإيرادات وفقا للأسس الاقتصادية التي تختارها الدولة مما يوفر معلومات أساسية يتم استخدامها في عملية التحليل الاقتصادي وتبيان تأثيرها على الاقتصاد الوطني (الطراونة، 2015، صفحة 42).

يرى الباحث هنا أنه يجب على المؤسسات العامة السعي لتطوير إمكانياتها بحيث يكون لها القدرة على تسويق منتجاتها وبالتالي زيادة إيراداتها مما يخفف عن كاهلها الضغوطات الاقتصادية التي يمكن أن تؤثر على اعتمادها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### المبحث الثالث: تحديات وصعوبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تواجه المؤسسات الحكومية العديد من التحديات والصعوبات في تطبيق معايير (IPSAS) بنجاح. تتمثل هذه التحديات في الفروقات الكبيرة بين الأنظمة المحاسبية التقليدية والأنظمة الجديدة المعتمدة على IPSAS، حيث تتطلب التغلب على مقاومة التغيير الثقافي والتنظيمي، وتوفير الموارد المالية والبشرية اللازمة، ومعالجة التحديات التقنية، وفهم التعقيدات والتباينات في تفسير هذه المعايير.

#### المطلب الأول: المقاومة الثقافية والتنظيمية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

##### أولاً: المقاومة الثقافية.

ترتبط المقاومة الثقافية لتطبيق معايير IPSAS بالعادة بالممارسات والتقاليد المحاسبية المتجذرة في الدول، مما يؤدي لوجود تحديات كبيرة في عملية التحول والتبني، وتشمل الأسباب اختلافات لغوية وممارسات محاسبية متبعة وقائمة مما ينتج عنها مقاومة ثقافية تفضي لتباطؤ التنفيذ والتطبيق الذي ينبع كذلك من تمسك الموظفين بالعادات والتقاليد القديمة التي نشأوا عليها في بيئة العمل مما يشكل عقبة رئيسية أمام تبني معايير IPSAS وفيما يلي بعض أهم النقاط الرئيسية (Adhikari and Mellemvik 2015) :

1. الأعراف والتقاليد الثقافية: تعتبر الممارسات المحاسبية التقليدية متأصلة بعمق في الثقافات الإدارية في العديد من البلدان، مما تسبب في وجود مقاومة لتغيير هذه الممارسات باعتبارها بالنسبة لهم جزء من الهوية والتراث الوطني، مما يعيق اعتماد معايير IPSAS.
2. الخوف من زيادة المساءلة: تعمل معايير IPSAS على تعزيز الشفافية والمساءلة في إعداد التقارير المالية، وهو ما يمكن أن يمثل تحولا كبيرا بالنسبة للموظفين الذين المعتادين بقدر أقل من التدقيق، مما يمكن أن تؤدي هذه الزيادة المحتملة في المساءلة في حال تطبيق هذه المعايير إلى مقاومة من أولئك الذين يخشون الكشف عن أوجه القصور الموجودة.

##### ثانياً: المقاومة التنظيمية.

تأتي المقاومة التنظيمية لتطبيق معايير IPSAS عادة من القيادات العليا والدوائر المالية التي تخشى من تأثير التغييرات على النظام المالي الحالي وتتجلى في معارضة المؤسسات الحكومية لأي تغييرات قد تؤثر أو تغير على ماهية النظام المالي المتبع والقائم، هذا النوع من المقاومة ينبع من الخوف من فقدان السيطرة على الإجراءات الحالية والقلق بشأن التكاليف المالية المتعلقة بتطبيق معايير IPSAS، والخوف من الفشل في تنفيذ التغييرات بشكل صحيح مما قد يؤثر على الأداء المالي للمؤسسة.

وفيما يلي أهم النقاط التي توضح ذلك:

1. الهياكل التنظيمية: غالباً ما يتم ملاحظة أن الهياكل التنظيمية القائمة تكون غير متوافقة مع

متطلبات تطبيق هذه المعايير، وتبرز هذه المقاومة داخل المؤسسات بسبب المخاطرة المتصورة على الاستقرار والتغييرات الكبيرة المطلوبة في العمليات والأنظمة الداخلية في حال البدء بتبني تطبيقها؛

2. القيود المفروضة على الموارد: يمكن أن يتطلب تطبيق معايير IPSAS موارد ضخمة، استثمارات

مالية ورأسمال بشري في البلدان التي تكون الموارد فيها محدودة، وقد يولد هذا مقاومة كبيرة بسبب الخوف من تكلفة التدريب وتحديثات الأنظمة والامتثال المستمر في مرحلة التطبيق؛

3. تأثير المؤسسات المالية الدولية: تدعو هذه المنظمات إلى تطبيق هذه المعايير بشكل مستمر

لتعزيز الشفافية والحوكمة، فإن تأثيرها يمكن أن ينظر إليه في بعض الأحيان على أنه ضغط خارجي، مما يؤدي إلى المقاومة المرتبطة بمفاهيم السيادة الوطنية لدى تلك البلدان.

### المطلب الثاني: التكاليف والموارد المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يواجه تطبيق معايير (IPSAS) تحديات وصعوبات متنوعة عبر مختلف الدول، حيث تتطلب عملية تطبيق وتبني المعايير استثمارات مالية وتكاليف ضخمة. كما توجد ضرورة للاهتمام بقدرات الكادر البشري حيث يعد عاملاً أساسياً لنجاح التطبيق، بالإضافة لوجود التحديات اللوجستية التي تتطلب إدارة فعالة للتغيير وتنسيقاً بين الجهات الحكومية لضمان تطبيق المعايير بسلاسة وفعالية، مما يعزز الشفافية والمساءلة في القطاع العام، من أبرز التكاليف:

#### أولاً: التكاليف المختلفة المرتبطة بتطبيق معايير IPSAS.

يتطلب تنفيذ معايير IPSAS تكاليف متعددة قد تتكبدها الحكومات ذات الصلة وفيما يلي أهم النقاط

الرئيسية المتعلقة بهذه التكاليف: (PricewaterhouseCoopers 2015)

#### 1. تكاليف التدريب وبناء القدرات.

تمثل تكاليف التدريب قسماً مهماً من التحول إلى معايير IPSAS يشمل ذلك تنظيم برامج تدريبية مكثفة لجميع مستويات الموظفين، حيث تتضمن ورش عمل، دورات تدريبية، ومحاضرات تهدف إلى فهم وتطبيق المعايير بشكل صحيح ويتطلب هذا الاستعانة بخبراء متخصصين لتقديم التدريب وضمان جودة عالية، مما يضيف تكاليف إضافية، كما يجب توفير موارد تعليمية شاملة مثل الكتب الدراسية، الأدلة الإرشادية، والأدوات الإلكترونية المساعدة، والتي تحتاج إلى تحديث مستمر، بالرغم من تأثير التدريب على الإنتاجية اليومية للموظفين، إلا أن الاستثمار في التدريب المستمر ضروري للحفاظ على الامتثال للمعايير، فهم الموظفين

للأنظمة المحاسبية الجديدة واستخدامها بفعالية، وهذا أمر بالغ الأهمية لضمان تطبيق المعايير بشكل فعال وصحيح.

## 2. تكاليف ترقية الأنظمة التكنولوجية.

تلعب التكنولوجيا المناسبة دوراً رئيسياً في تحقيق تطبيق فعال ومستدام في عملية التحول إلى تطبيق معايير IPSAS فتكليف تجهيز المؤسسات الحكومية بأجهزة الكمبيوتر الحديثة وبرمجيات المحاسبة المتطورة التي يمكنها التعامل مع متطلبات ومعايير IPSAS والبرمجيات الحديثة لتحسين دقة البيانات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية، مما يعزز من جودة التقارير المالية بالإضافة إلى ذلك، فإن استخدام التكنولوجيا المتقدمة يساهم في تسهيل عمليات جمع ومعالجة البيانات المالية، مما يتيح للمحاسبين التركيز على تحليل البيانات واتخاذ القرارات الصحيحة.

علاوة على ذلك، يؤدي الاستثمار في التكنولوجيا إلى زيادة الكفاءة والإنتاجية لدى الموظفين المحاسبين، حيث يمكنهم إنجاز المهام بسرعة وفعالية أكبر ومن هنا، يتضح أن توفير الأجهزة والبرمجيات اللازمة ليس مجرد عنصر تكميلي، بل هو ضرورة حتمية لضمان نجاح عملية التحول لتتوافق مع معايير IPSAS وتحقيق الأهداف المرجوة من الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

## 3. تكاليف التشغيل والصيانة.

بعد عملية الإعداد الأولي، تظهر تكاليف مستمرة تتعلق بتشغيل وصيانة الأنظمة الجديدة، تشمل تحديثات منتظمة للبرامج، صيانة النظام، وربما تعيين موظفين إضافيين لإدارة الأنظمة وتشغيلها.

## 4. تكاليف التنفيذ.

تتطلب مرحلة تنفيذ معايير IPSAS تكاتف جهود جميع الأطراف المعنية وتوفير المواد التعليمية والخبراء، تبدأ المرحلة بتقييم الفجوات ووضع خطة تنفيذ شاملة، تشمل برامج تدريبية مكثفة للموظفين وتحديث الأنظمة المحاسبية، كما يتضمن التطبيق الفعلي للمعايير مراقبة وتقييم مستمر لضمان الامتثال وتحقيق الأهداف وتوفير الدعم الفني والاستشاري من الخبراء التي تسعى الحكومات للحصول على خدماتهم الاستشارية للمساعدة في عملية الانتقال.

## 5. تكاليف التدقيق والامتثال.

ترتفع التكاليف المتعلقة بالتدقيق وضمان الامتثال لمعايير IPSAS وتتضمن هذه التكاليف تعيين مدققين خارجيين وإجراء مراجعات منتظمة لضمان الامتثال لهذه المعايير.

ثانيا: تكاليف تهيئة وتأهيل الموارد البشرية.

تعتبر تكاليف تأهيل الموارد البشرية من أكبر التحديات التي تواجه المؤسسات عند تطبيق معايير IPSAS حيث يتطلب فهم وتطبيق هذه المعايير تدريباً مكثفاً للموظفين، وهو ما يستدعي تخصيص ميزانيات كبيرة لعملية التنبؤ والتحول تشمل هذه التكاليف ما يلي:

### 1. تكاليف الحاجة إلى الخبرة المتخصصة.

✓ **الخبراء الدوليون:** غالباً ما تكون هذه المعايير معقدة وتحتاج إلى فهم عميق وتطبيق دقيق، قد تفتقر الحكومات المحلية إلى الخبرة الكافية في هذا المجال، لذا تحتاج إلى استشارة خبراء دوليين ذوي خبرة واسعة في IPSAS هؤلاء الخبراء يكونون على دراية بأفضل الممارسات العالمية ويمكنهم تقديم نصائح قيمة حول كيفية تطبيق المعايير بفعالية.

✓ **الاستشاريون المتخصصون:** يمكن لهؤلاء الاستشاريين تقديم دعم مهم في تحليل الفجوات بين الممارسات الحالية للجهة الحكومية ومتطلبات IPSAS، ووضع خطط تفصيلية للتنفيذ، وتقديم تدريب متخصص للموظفين، ومراجعة العمليات لضمان الامتثال.

### 2. وجود موظفين ذوي خبرة كفاءة.

يعتبر نقص المهارات والخبرات من بين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى الفشل في تطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد، حيث تبين أن عملية التحول من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق تتطلب مستوى عالياً من المعرفة الفنية والقدرة على التعامل مع التعقيدات المالية، بالإضافة إلى ذلك، يتطلب الأمر فهماً دقيقاً لمعايير IPSAS وإمكانية تطبيقها بفعالية في السياق المحلي، ومن هذا المنطلق، يتضح أن الاستثمار في تدريب وتطوير الموظفين يعد مهماً جداً لضمان نجاح هذه التحولات، حيث يمكن للموظفين المدربين بشكل جيد أن يساهموا في تقليل الأخطاء وتسهيل عملية التحول بشكل أكثر سلاسة وكفاءة.

لذلك يعد بناء القدرات المؤسسية من خلال توفير برامج تدريبية متخصصة وتطوير مهني مستمر من الضرورات الملحة لتحقيق تطبيق ناجح ومستدام لمعايير IPSAS.

### 3. وجود فرق عمل متخصصة.

يعتبر وجود فرق متخصصة من خبراء يفهمون الجوانب الفنية لمعايير IPSAS عاملاً مسانداً لعملية التحول إلى هذه المعايير، وهذا ما تؤكدته دراسة (Brusca and Martínez 2016) بأن التنبؤ الفعال لهذه المعايير يتطلب خبرات متنوعة ومعقدة في المجالات المالية والمحاسبية، فضلاً عن فهم دقيق للبيئة القانونية والتنظيمية المحلية ومن هذا المنطلق، فإن تشكيل فرق عمل مكونة من خبراء في المحاسبة العامة، والمتخصصين في السياسات المالية، بالإضافة إلى الاستشاريين القانونيين، يضمن تنفيذ هذه المعايير بشكل

صحيح، ويتطلب من الحكومات التي ترغب في تطبيق هذه لمعايير أن تكون مستعدة لتحمل تكاليف وجود مثل هذه الفرق لأهميتها في تحديث ومواءمة محاسبة القطاع العام مع معايير IPSAS.

### المطلب الثالث: التحديات التقنية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

سنتناول في هذا المطلب العديد من التحديات التقنية التي قد تواجهها عملية تطبيق معايير IPSAS.

#### أولاً: قلة الموارد.

يتضمن هذا التحدي مشكلات متعددة يمكن ذكرها كما يلي: (Saleh, Isa and Abu Hasan

2021)

1. الافتقار إلى طاقم المحاسبة والمالية الأكفاء وهو تحدي تقني له العديد من الجوانب أهمها:

- ✓ نقص الخبرة والمهارات المختلفة في الكوادر الحالية للقطاع العام؛
- ✓ تطوير وتعزيز الكفاءات، حيث أن الانتقال لمعايير IPSAS يحتاج بالإضافة إلى التدريب الأساسي، التطوير المهني المستمر لبناء قدرات مستدامة؛
- ✓ التحديات التوظيفية حيث بسبب المنافسة مع القطاع الخاص يصعب على الجهات الحكومية جذب المواهب المتخصصة في المحاسبة والمالية مما يلزم تقديم حوافز استثنائية تختلف عن طريقة التوظيف التقليدي؛
- ✓ تأثير النقص في الموظفين المؤهلين على الامتثال والدقة، مما قد يؤدي إلى أخطاء في التقارير المالية وصعوبات في الامتثال لمعايير IPSAS.

#### 2. التزام الإدارة العليا.

يعد التزام الإدارة العليا أمراً بالغ الأهمية لنجاح عملية تطبيق معايير IPSAS، وبدون الدعم المخصص من الإدارة العليا بما في ذلك التوجيهات الواضحة والتمويل الكافي، سيكون من الصعب الحصول على الزخم اللازم والمواءمة عبر مختلف الجهات الحكومية لتطبيق هذه المعايير ومن أهم النقاط الرئيسية التي تبرز دور الإدارة العليا ما يلي:

- ✓ القيادة الاستراتيجية بما يشمل توفير رؤية واضحة وشاملة موجّهة تجاه كيفية تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال تطبيق معايير PSAS؛
- ✓ التركيز على أهمية هذه المعايير من خلال الدعم المستمر والمشاركة الفعالة من كبار المسؤولين في الإدارة العليا؛

✓ تعزيز الوعي العام داخل المنشآت العامة عبر إشراك جميع المستويات الإدارية بأهمية تطبيق هذه المعايير؛

✓ استثمار الإدارات العليا في الشراكات مع المنظمات الدولية المهنية المتخصصة في معايير IPSAS للحصول على الدعم الفني والمشورة اللازمة.

#### ثانياً: تطوير الأنظمة المحاسبية.

تواجه البلدان خاصة النامية منها عقبات في الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات بسبب الأنظمة المحاسبية التقليدية غير المتكاملة والتي لا يمكنها التعامل مع المتطلبات التفصيلية والمعقدة لمعايير IPSAS، ونلخص الصعوبات المرتبطة بعدم وجود أنظمة متطورة وحديثة كما يلي:

1. تقييم الأصول الحكومية الضخمة والتي قد تشمل الأصول الثابتة وغير الملموسة، مثل البنية التحتية، الأراضي، المباني التاريخية، والمعدات؛

2. تسجيل الإيرادات والنفقات بدقة حسب أساس الاستحقاق، مما يتطلب تدريب الموظفين على مفاهيم وتطبيقات الاستحقاق المحاسبي وهذا يلزم وجود بنية تحتية تكنولوجية متطورة؛

3. الحاجة إلى نظم معلومات مالية متطورة تستطيع التعامل مع معايير IPSAS وبالتالي فالأنظمة القديمة غير المحدثة لا تلبى التعديلات المستمرة في عملية تطبيق المعايير؛

4. يعتبر عدم وجود قاعدة بيانات متطورة من الأسباب التي قد تبطئ عملية التطبيق مما يتطلب مواكبة الدول المتقدمة في تطبيق هذه المعايير والتي أولت موضوع تطوير أنظمتها المحاسبية أهمية كبيرة ساعدتها في تسهيل عملية تبني وتطبيق المعايير.

#### المطلب الرابع: تعقيد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتباين في تفسيرها.

يمثل التعقيد والتنوع في تفسير معايير IPSAS، من التحديات الكبيرة التي تواجهها منشآت القطاع العام في كافة أنحاء العالم وسنتناول ذلك في هذا المطلب.

#### أولاً: تعقيد المعايير.

يمكن اعتبار تعقيد معايير IPSAS بسبب حداتها والكم الكبير من المعلومات التي تميز كل معيار ولخص أهم الأسباب التي تجعل التعقيد من التحديات الكبيرة التي تميز هذه المعايير ونذكر أهمها:

1. تستند هذه المعايير من الناحية الفنية إلى أساس الاستحقاق، والذي يعتبر أكثر تعقيداً من الأساس النقدي، حيث يستوجب تتبع الإيرادات والنفقات عند نشأتها بغض النظر عن توقيت التدفقات النقدية؛

2. تغطي هذه المعايير مجموعة واسعة من قضايا إعداد التقارير المالية، بما يشمل الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح عن المعاملات في القوائم المالية الحكومية؛
3. تتناول هذه المعايير مجالات معقدة مثل الأدوات المالية، استحقاقات الموظفين، وإعداد التقارير المالية القطاعية، وهي مجالات معقدة محاسبياً بطبيعتها؛
4. يعتبر تحديث هذه المعايير ومراجعتها بانتظام لمواكبة التغيرات المالية سبباً في زيادة تعقيدها، حيث يتطلب من المنشآت العامة أن تقوم باستمرار بتكييف ممارساتها وأنظمتها المحاسبية مع هذه التغيرات؛
5. تختلف منشآت القطاع العام في أهدافها حسب رسالتها ورؤيتها، سواء كانت مؤسسات تعليمية أو صحية أو غير ذلك مما يؤدي إلى تطبيقات مختلفة حسب طبيعة كل منها مما يزيد من التعقيد في التطبيق؛

#### ثانياً: التباين في التفسير والتطبيق.

تشتهر معايير IPSAS فضلاً عن التعقيدات بالتباين في تفسيرها بسبب طبيعتها الشاملة والتحليل العميق المطلوب في الإفصاحات والتقارير المالية، وينشأ ذلك من الحاجة إلى مراعاة أنواع مختلفة من المعاملات والأحداث الخاصة بالقطاع العام، مثل المنح والمساعدات، والمعاملات غير التبادلية ويمكن تحليل هذا التباين في التفسير كما يلي: (Nangantan 2022)

- ✓ ينبع التباين والاختلاف في تفسير المبادئ التوجيهية المحددة لمعايير IPSAS في مختلف البلدان من الاختلافات في الأطر القانونية والثقافية والمؤسسية؛
- ✓ يمكن أن يكون هناك تباين في التفسيرات في القطاع العام عندما يكون الاعتماد على التقاليد المحاسبية المحلية، ويكون الحكم المهني للمحاسبين تأثيراً منظمات المحاسبة الحكومية أو اللوائح الحكومية.
- ✓ يمكن أن يؤدي التأثير السياسي ومستوى الإدارة إلى تفسيرات وتطبيقات مختلفة لمعايير IPSAS.

### خلاصة الفصل الثالث.

يغطي هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية تتناول تجارب دولية متنوعة، والمتطلبات الأساسية والتحديات المرتبطة بتطبيق معايير IPSAS، حيث تم التطرق إلى تجارب مختلفة للمنظمات الدولية بما فيها دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك الدول النامية في تبني تطبيق هذه المعايير، وإبراز الفوائد الملموسة، والتحديات التي واجهتها مثل التغلب على العقبات التنظيمية والتقنية، كما أشار هذا الفصل إلى متطلبات التطبيق حيث تم تقسيمها إلى أربعة متطلبات رئيسية: التشريعية والتنظيمية، التكنولوجية، البشرية، والاقتصادية مع توضيح أن كل هذه العناصر ضرورية لضمان التطبيق الناجح والفعال والمستدام لهذه المعايير رغم التحديات التي تواجه ذلك مثل المقاومة التنظيمية والثقافية، التكاليف والموارد المطلوبة، التحديات التقنية، وتعقيد هذه المعايير وصعوبة تفسيرها.

ومن خلال هذا الفصل أكدنا على أهمية تبني وتطبيق المعايير والتغلب على هذه التحديات لنجاح ذلك، مع التركيز على الاستراتيجيات التبعة لتحقيق الهدف المنشود ألا وهو التطبيق الفعال لمعايير IPSAS ومواجهة الصعوبات في مختلف البيئات الاقتصادية والثقافية، مع الإشارة إلى كيف يمكن للتعاون بين الدول في تبادل الخبرات والممارسات المتنوعة أن يسهم في رفع مستوى الالتزام بتطبيق هذه المعايير.

## الفصل الرابع:

دراسة مدى توفر متطلبات

تطبيق معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام في البيئة

الفلسطينية

## تمهيد.

تعاني فلسطين من احتلال طويل ممتد من عام 1948 لغاية الآن، وفي عام 1994 تم تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية كهيئة حكم ذاتي مؤقتة لإدارة قطاع غزة والمناطق A و B بالضفة الغربية، وذلك بناء على اتفاق أوسلو، وبدأت السلطة بتطوير نظامها المالي والإداري لتعزيز التنمية، الشفافية، والمساءلة رغم العقبات الكبرى التي تواجهها، وتعتمد المالية العامة في فلسطين على المساعدات الخارجية وما يطلق عليه المقاصة والتي تشير إلى النظام المالي الذي ينظم التحويلات المالية بين السلطة والاحتلال الذي يجمع الضرائب التي يدفعها له المستورد الفلسطيني بسبب تحكم الاحتلال في كافة المعابر الحدودية ثم يقوم هذا الأخير بتحويلها إلى السلطة الفلسطينية بعد أخذ نسبة منها، وفي كثير من الأحيان يقوم الاحتلال بتجميد هذه الأموال كجزء من الإجراءات العقابية ضد السلطة الفلسطينية، كما تحصل السلطة الإيرادات المحلية رغم محدوديتها.

تسعى السلطة الفلسطينية إلى بناء نظام مالي وإداري مستدام يدعم التنمية ويعزز الشفافية والمساءلة، بهدف تحسين كفاءة إدارة المالية العامة من خلال تطوير نظم التحصيل والإنفاق وتعزيز دور المؤسسات المالية، وتشمل جهودها تحديث القوانين والسياسات المالية لتلبية احتياجات المواطنين وتحقيق استقرار اقتصادي أكبر ومن أجل تحقيق ذلك، تعمل الحكومة الفلسطينية على تحسين الهيكل التنظيمي والإداري للمالية العامة، مما يتطلب مواصلة تطوير الكفاءات البشرية وتبني أفضل الممارسات العالمية في إدارة المال العام، كما تواجه السلطة تحديات كبيرة نتيجة التغيرات السياسية والاقتصادية، مما يستدعي تعزيز التعاون الدولي وتوسيع قاعدة الدعم المالي والمساعدات الخارجية لضمان استدامة التنمية والنمو الاقتصادي في فلسطين.

وسوف نحاول خلال هذا الفصل دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية، من خلال اتباع مجموعة من طرق وأساليب البحث العلمي، بعد أن نتطرق إلى طبيعة القطاع العامة الفلسطيني، نظام المحاسبة الحكومية، وإجراءات إعداد الموازنة لعامة في فلسطين.

## المبحث الأول: تقديم نظام المحاسبة الحكومية في القطاع العام الفلسطيني.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تسليط الضوء على طبيعة القطاع العام الفلسطيني، نظام المحاسبة الحكومية الفلسطينية، وإجراءات إعداد الموازنة العامة في فلسطين لما في ذلك من أهمية في المساعدة في فهم المالية العامة في دولة فلسطين.

### المطلب الأول: طبيعة القطاع العام الفلسطيني.

يعتبر القطاع العام الفلسطيني متميزا بطبيعته الخاصة، حيث يتأثر بالظروف السياسية والاقتصادية المعقدة التي تواجهها فلسطين ويتطلب هذا القطاع التكيف مع التحديات المتغيرة، والعمل في بيئة تحتاج باستمرار إلى تعزيز الشفافية والمساءلة بهدف توفير تقارير مالية دقيقة تعكس الواقع الاقتصادي لفلسطين.

#### أولاً: القطاع العام الفلسطيني.

تدير السلطة الفلسطينية شؤون ما يقارب خمسة ملايين ونصف فلسطيني في كل من الضفة وغزة، ومع ذلك لم يتم الاعتراف بها بعد كدولة كاملة الحقوق، وتأسست هذه السلطة وتم الاعتراف بها في سبتمبر 1993، بعد توقيع اتفاق أوسلو، وعلى الرغم من ذلك فهي لا تتحكم بشكل تام في عملية خروج ودخول الفلسطينيين أو السلع التي تستوردها أو تصدرها.

ولقد تمكنت السلطة الفلسطينية من إيجاد قطاع حكومي خاص بها اكتسب خصوصية يختلف بها عن القطاعات الحكومية للدول المجاورة، وبات بإمكان هذا القطاع رسم السياسات المتعلقة بالقطاع العام لخدمة الأهداف التنموية (حمدونة، 2017).

#### 1. تعريف القطاع العام الفلسطيني.

يطلق مصطلح "القطاع العام الفلسطيني" على مجموع المؤسسات، الهيئات، الوزارات، والوحدات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق أي هدف ربحي، وذلك وفقاً للقوانين والتشريعات الصادرة عن المجلس التشريعي (رشيد، 2003).

ويعرفه (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2024) بالقطاع الحكومي الذي يتكون من وحدات الحكومة المركزية والمحلية إلى جانب صناديق الضمان الاجتماعي التي تعتمد عليها وتسيطر عليها تلك الجهات وتضمن كذلك المؤسسات غير الهادفة إلى الربح التي تنتج إنتاجاً غير سوقي وتسيطر عليها وتمولها بصورة أساسية الوحدات الحكومية أو صناديق الضمان الاجتماعي.

في حين عرفه (Wegrich, 2017) بأنه جزء من الاقتصاد يتكون من جميع مستويات الحكومة والشركات التي تسيطر عليها الحكومة، ويتضمن التعريف العام للقطاع العام الملكية الحكومية أو السيطرة عليها وليس مجرد

وظيفة، ويكون التمييز بين القطاع العام والقطاع الخاص واضحا نسبيا، ويتضح ذلك من حيث علاقات الاستخدام والحق في ممارسة السلطة العامة، ويستخدم مصطلح القطاع العام أيضا لأغراض تحليلية، مما يسمح برسم خرائط لنطاق أنشطة الدولة داخل الاقتصاد الأوسع وتبسيط الضوء على الأنماط المميزة وإجراءات التشغيل داخل القطاع العام.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن توضيح تعريف القطاع العام بأنه كل المنشآت الاقتصادية التي تسيطر عليها الدولة وتنظم عملها بحيث تعمل على تنفيذ السياسات التي تضعها الدولة وفقا للقوانين المقررة، بهدف خدمة المصلحة العامة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

## 2. تعريف المحاسبة الحكومية.

تعد المحاسبة الحكومية فرعا محاسبيا يختص بدراسة المبادئ والقواعد التي تحكم التقدير، القياس، التبويب والتسجيل لكافة العمليات المالية في وحدات الجهات الحكومية، بما في ذلك الوزارات والمؤسسات وتهدف لتوفير معلومات مالية دقيقة وشفافة تساعد في إعداد الموازنات الخاصة بالجهات الحكومية والموازنة العامة للحكومة، مما يوفر أساسا قويا لاتخاذ القرارات المالية وتحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات، وبالتالي تحقيق الأهداف المالية للدولة (محمود، 2024).

ويعرفها (الحجاوي، 2016) بأنها "تشمل تسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها وعن نتائجها بهدف الرقابة والتخطيط وللمحافظة على الأموال العامة".

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها أحد فروع المحاسبة التي تتضمن القواعد والمبادئ التي تركز على تحليل وتبويب وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات الحكومية وصرفها وإعداد القوائم المالية التي تمثل الأنشطة المختلفة للحكومة وضح نتائجها.

## 3. أهداف المحاسبة الحكومية في القطاع العام الفلسطيني.

تستهدف المحاسبة الحكومية تحقيق العديد من الأهداف منها ما يلي: (الحجاوي، 2016، صفحة 23) إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة والتقييم والمساءلة واتخاذ القرارات؛

- ✓ حصر استحقاقات الدولة من ضرائب ورسوم وإيرادات أخرى؛
- ✓ الرقابة على الأموال العامة للحفاظ عليها من الغش والتلاعب؛
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة؛
- ✓ إبراز المركز المالي الحقيقي للدولة في نهاية السنة المالية؛

✓ توفير المعلومات المالية اللازمة للتخطيط المالي؛

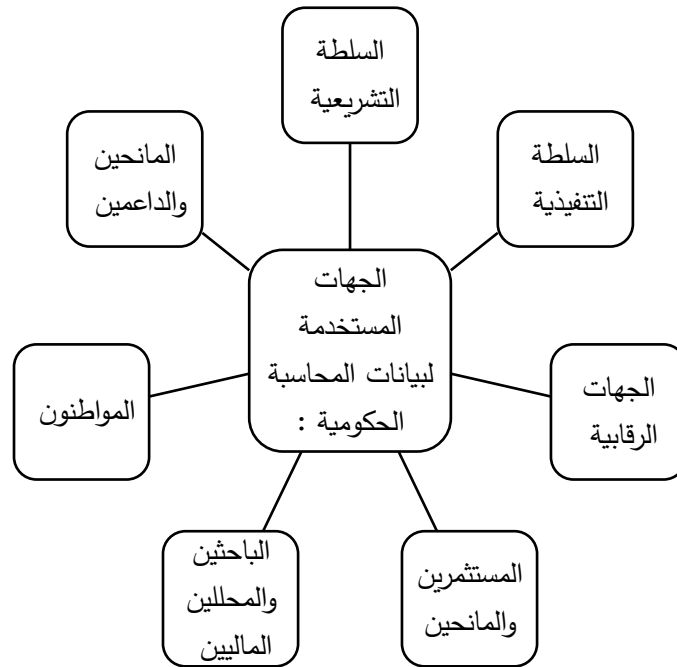
✓ توفير المعلومات المالية اللازمة لتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له؛

✓ توفير المعلومات المالية اللازمة للإدارات الحكومية لاتخاذ القرارات المناسبة.

وبالتالي تهدف المحاسبة الحكومية في القطاع العام الفلسطيني إلى ممارسة المراقبة المالية والتشريعية على إيرادات الدولة ونفقاتها، وإدارة عملية تحصيل الإيرادات وفق القوانين والأنظمة المعمول بها، وتسجيل عمليات الإنفاق بشكل دقيق لضمان عدم تجاوز النفقات المخصصات المحددة من قبل السلطة الفلسطينية وتعزز هذه العمليات الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية، مما يساهم في تحقيق استقرار اقتصادي أكثر فاعلية.

#### 4. الجهات المستخدمة لبيانات المحاسبة الحكومية: نلخصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.4) الجهات المستخدمة للبيانات المالية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الواقع الفلسطيني.

تشمل الجهات المستخدمة للبيانات المالية في فلسطين السلطة التشريعية والتنفيذية، إلى جانب الجهات الرقابية المختلفة، وهذه الجهات تستفيد من البيانات المالية لأغراض عدة كالرقابة، التقييم، والتخطيط الاستراتيجي المستقبلي ويمكن ذكرها كالتالي:

✓ السلطة التشريعية.

تستقبل السلطة التشريعية التقارير المالية والقوائم المالية الختامية، وتقارير الرقابة الخارجية (كديوان

الرقابة المالية والإدارية) لأغراض تشمل:

- الرقابة على السلطة التنفيذية ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة؛
  - تقييم أداء السلطة التنفيذية والمساءلة عن الاختلافات بين المخطط والمنفذ في الموازنة العامة؛
  - التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة في الأعوام القادمة.
- ✓ **السلطة التنفيذية.**

تعتمد السلطة التنفيذية على القوائم المالية الختامية والتقارير المحاسبية الدورية لتحقيق أهداف تشمل:

- تحديد حجم الأنشطة، الخدمات العامة لكل فترة مالية؛
- المراقبة والمتابعة على أداء الوحدات الإدارية والمالية الحكومية؛
- تقييم الإدارات العليا لمنشآت القطاع العام الفلسطيني؛
- إعداد خطة الموازنة العامة بشكل دقيق وفعال.

✓ **الجهات الرقابية.**

تتضمن رقابة داخلية تابعة للسلطة التنفيذية، ورقابة خارجية من جهات مستقلة، ورقابة شعبية تعتمد على المواطنين، حيث يتم نشر البيانات المالية بشكل دوري على موقع وزارة المالية في شبكة الإنترنت.

✓ **المستثمرين والمانحين.**

تعد الرقابة المالية من قبل المستثمرين والمانحين على الموازنة الحكومية أمراً رئيسياً لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة، مما يعزز الثقة في إدارة الدولة للمال العام وتساهم هذه الرقابة في تحسين الكفاءة الاقتصادية عبر توجيه الموارد بشكل فعال لتحقيق الأهداف الاقتصادية والتنموية، مما يعزز الاستقرار المالي ويجذب الاستثمارات.

✓ **الباحثون والمحللون الماليين.**

تساهم الرقابة المالية في التأكد من أن التقارير المالية تتبع المعايير المحاسبية الدولية، مما يوفر بيانات دقيقة وموثوقة يمكن استخدامها في الأبحاث والتحليلات المالية. على سبيل المثال، عندما يقوم محللين ماليين بدراسة الأداء المالي للدولة، فإن وجود نظام رقابة مالية قوي يضمن أن البيانات التي يعتمد عليها المحلل هي بيانات صحيحة وخالية من التلاعب أو الأخطاء، هذا يمكن المحللين والباحثين الماليين من تقديم توصيات مستنيرة وموثوقة للمانحين وصناع القرار، مما يعزز الثقة في النظام المالي ويساهم في تحسين الكفاءة الاقتصادية العامة.

## ✓ المواطنون.

تعد الرقابة المالية من قبل المواطنين أمرا بالغ الأهمية لضمان الإنفاق الحكومي المسؤول والفعال، وتعزيز الثقة بين الحكومة والمواطنين، مما يساهم في تحسين جودة الحياة وتقديم الخدمات العامة المطلوبة.

### ثانياً: التشريعات الفلسطينية.

تتميز البيئة التشريعية في فلسطين بمجموعة من القوانين والتشريعات التي تنظم القطاع العام وتعزز الإدارة الفعالة للموارد الحكومية، من أبرز هذه القوانين قانون الخدمة المدنية الذي يحدد آليات التوظيف والترقيات والحقوق والواجبات للموظفين العموميين، كما يوجد قانون الموازنة العامة، الذي يضع الإطار العام للإنفاق الحكومي والتحصيل الضريبي ويساهم في توجيه السياسات المالية والاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ذلك، يلعب ديوان الرقابة المالية والإدارية دوراً رئيسياً في تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال مراقبة الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية.

### 1. أهم التشريعات واللوائح والتعليمات الخاصة بالإدارة المالية.

تعتبر التشريعات المرتبطة بالإدارة المالية في فلسطين ذات أهمية بالغة وغالبا ما يتم تقييم المنشآت والمؤسسات العامة أو ما يطلق عليه حسب مصطلحات وزارة الفلسطينية مراكز المسؤولية، بمدى امتثال هذه المراكز الواردة في قانون الموازنة العامة للقوانين والتشريعات والأنظمة الخاصة بالإدارة المالية ونذكر أهمها: (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2022)

- ✓ قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم (7) لسنة 1998م وتعديلاته؛
- ✓ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2020 بشأن موازنة الطوارئ العامة لسنة 2020؛
- ✓ قرار بقانون رقم (12) لسنة 2021 بشأن الموازنة العامة لسنة 2021؛
- ✓ قانون الدين العام رقم (24) لسنة 2005؛
- ✓ النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة؛
- ✓ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2014 بشأن الشراء العام وتعديلاته والنظام الخاص به؛
- ✓ قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998م وتعديلاته واللوائح التنفيذية الخاصة به؛
- ✓ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل والتعليمات المتعلقة به؛
- ✓ المرسوم الرئاسي رقم (18) لسنة 2007 بشأن إعفاء المواطنين في المحافظات الجنوبية من الرسوم؛

✓ المرسوم الرئاسي رقم (22) لسنة 2017 بشأن إلغاء التشريعات المتعلقة بالإعفاء من دفع

الضرائب والرسوم والخدمات في المحافظات الجنوبية؛

✓ قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1985؛

✓ قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته؛

✓ قرار مجلس الوزراء رقم (17) لسنة 2020 بخصوص اللائحة التنفيذية بشأن بدلات

ومصاريف مهمات العمل الرسمية والدورات الخارجية لقوات الأمن الفلسطينية؛

✓ أي قوانين وتشريعات، وتعليمات أخرى ذات صلة.

## 2. المؤسسات الحكومية (مراكز المسؤولية) في القطاع العام الفلسطيني.

يضم القطاع العام الفلسطيني مجموعة متنوعة من الوزارات والمؤسسات التي تلعب دورا محوريا في

تنفيذ السياسات الحكومية وتقديم الخدمات العامة، ونجملها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.4): تفاصيل مراكز المسؤولية في القطاع العام الفلسطيني.

الرقم	تفاصيل مراكز المسؤولية	الرقم	تفاصيل مراكز المسؤولية
1	مكتب الرئيس - مركزية	27	صندوق درة المخاطر الزراعية
2	مكتب رئيس الوزراء	28	ديوان قاضي القضاة
3	وزارة الزراعة	29	هيئة شؤون المنظمات الأهلية
4	وزارة الأوقاف والشؤون الدينية	30	الأمانة العامة لمجلس الوزراء
5	وزارة الثقافة	31	السفارات
6	وزارة التربية والتعليم	32	وزارة شؤون البيئة
7	وزارة المالية	33	دار الإفتاء الفلسطينية
8	وزارة الشؤون الخارجية	34	ديوان الرقابة المالية والإدارية
9	وزارة الصحة	35	الاحتياطات المالية
10	وزارة الإعلام	36	الهيئة العامة لتشجيع الاستثمار
11	وزارة الداخلية - مركزية	37	ديوان الموظفين العام
12	وزارة العدل	38	الهيئة العامة للشؤون المدنية
13	وزارة العمل	39	مجلس القضاء الأعلى
14	وزارة الحكم المحلي	40	مؤسسة رعاية أسر الشهداء
15	وزارة الاقتصاد الوطني	41	سلطة الأراضي
16	وزارة الأشغال العامة والإسكان	42	اللجنة الوطنية للتربية والثقافة والعلوم
17	وزارة التنمية الاجتماعية	43	الصندوق القومي الفلسطيني
18	وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات	44	مفوضية التوجيه الوطني
19	وزارة السياحة والآثار	45	دائرة شؤون المفاوضات
20	وزارة النقل والمواصلات	46	مؤسسات غير حكومية - مركزية
21	وزارة شؤون المرأة	47	هيئة الإذاعة والتلفزيون الفلسطيني

الرقم	تفاصيل مراكز المسؤولية	الرقم	تفاصيل مراكز المسؤولية
22	المجلس الأعلى للشباب والرياضة	48	وكالة الأنباء الفلسطينية والمعلومات-وفا
23	الإدارة المالية المركزية	49	الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني
24	الهيئة العامة للمعابر والحدود	50	سلطة الطاقة والموارد الطبيعية الفلسطينية
25	لجنة الانتخابات المركزية	51	الهيئة العامة للمدن الصناعية
26	ديوان الفتوى والتشريع	52	المجلس التشريعي الفلسطيني
53	المجلس الوطني الفلسطيني	68	محافظة القدس
54	سلطة المياه الفلسطينية	69	محافظة خان يونس
55	المتقاعدين	70	محافظة نابلس
56	النيابة العامة	71	محافظة شمال غزة
57	خدمة الدين العام	72	محافظة قلقيلية
58	النفقات العامة	73	محافظة رفح
59	دائرة شؤون اللاجئين	74	محافظة رام الله والبيرة
60	مؤسسة المواصفات والمقاييس	75	محافظة سلفيت
61	هيئة مكافحة الفساد	76	محافظة طوباس
62	محافظة بيت لحم	77	محافظة طولكرم
63	محافظة وسط غزة	78	اللجنة الوطنية للمخيمات الصيفية
64	محافظة غزة	79	وزارة شؤون القدس
65	محافظة الخليل	80	هيئة مقاومة الجدار والاستيطان
66	محافظة جنين	81	المجلس الأعلى لسياسات الشراء العام
67	محافظة أريحا	82	المؤسسة الفلسطينية للإقراض الزراعي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة 2017.

### المطلب الثاني: تقديم نظام المحاسبة الحكومية في فلسطين.

تعتبر الأنظمة المحاسبية الحكومية من الأدوات الأساسية في إدارة الموارد المالية للدولة، حيث تلعب دوراً رئيسياً في تحقيق الشفافية والمساءلة في الإنفاق العام كما تسهم هذه الأنظمة في تعزيز كفاءة إدارة الأموال العامة وضمان استخدام الموارد بكفاءة لتحقيق الأهداف التنموية.

#### أولاً: النظام المحاسبي الفلسطيني المعتمد.

هو عبارة عن مجموعة من العناصر المادية والمعنوية التي تعمل معاً من أجل تسهيل ومعالجة وتخزين البيانات بصورة منتظمة بحيث تنتج معلومات تساعد مستخدمها في اتخاذ القرار حيث أن السلطة الفلسطينية تعتمد على نظام أو برنامج بيسان المحاسبي.

#### 1. برنامج بيسان.

يعتبر نظام بيسان الذي تستخدمه السلطة الوطنية الفلسطينية أداة متكاملة للمحاسبة، حيث يجمع البرنامج بين نظام محاسبي شامل يلبي الاحتياجات الأساسية للمعلومات المالية بالإضافة إلى أنه يتضمن

نماذج للذمم المدينة والدائنة ودفتر الأستاذ ويدعم مثل هذا النظام التوقعات الاقتصادية الكلية كما يساعد في عملية إعداد الموازنات، تنفيذها وإدارة الحسابات الرئيسية، فضلا عن توفير تقارير تحليل مالي دقيقة لتعزيز الكفاءة في العمليات اليومية، كما يشمل هذا البرنامج عدد من الأنظمة الداعمة والتي تهدف إلى تحسين أداء القطاع العام الفلسطيني، مثل ما يخص إدارة النقدية، الدين العام، إدارة الإيرادات والخدمات والتدقيق. (دليل إعداد الموازنة).

## 2. مكونات نظام بيسان.

يتكون نظام بيسان من عدة أنظمة فرعية وتشمل:

### ✓ نظام إدارة الميزانية.

ويتكون من التالي:

➤ **إعداد الميزانية:** يوفر نظام بيسان أدوات متقدمة لتخطيط وإعداد الميزانية السنوية ويمكن للمستخدمين تحديد الأهداف المالية طويلة وقصيرة المدى وتخصيص الموارد بفعالية لتحقيق هذه الأهداف كما يشمل إعداد الميزانية تحديد المصروفات المتوقعة والإيرادات، وكذلك توزيع الميزانية على الوزارات والهيئات المختلفة حسب الأولويات الوطنية؛

➤ **تنفيذ الميزانية:** بعد اعتماد الميزانية، يقوم نظام بيسان بمتابعة تنفيذ بنود الميزانية بدقة. يمكن للنظام تتبع الإنفاق الفعلي مقارنة بالمخصصات الميزانية، مما يساعد في التأكد من أن الإنفاق يتم وفقاً للخطط المالية المعتمدة؛

➤ **مراقبة الميزانية:** يتضمن النظام أدوات لمراقبة الأداء المالي بشكل مستمر. يتم مقارنة النتائج الفعلية بالميزانية المخططة للكشف عن أي انحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. يمكن إعداد تقارير دورية لتقييم الأداء المالي ومراقبة الامتثال للميزانية.

### ✓ نظام إدارة الإيرادات.

ويتكون من التالي:

➤ **تسجيل الإيرادات:** يوفر نظام بيسان نظاماً دقيقاً وشاملاً لتسجيل جميع أنواع الإيرادات الحكومية مثل الضرائب، الرسوم، والإعانات الدولية ويتيح ذلك تتبع الإيرادات بشكل مفصل وضمان تسجيل كل مصدر دخل بدقة؛

➤ **تحصيل الإيرادات:** يتضمن النظام آليات فعّالة لتحصيل الإيرادات من مختلف المصادر وتشمل هذه الآليات إجراءات متكاملة لتحصيل الضرائب، الرسوم الجمركية، ورسوم الخدمات الحكومية، مما يسهم في تحسين التدفقات النقدية وزيادة الكفاءة المالية؛

➤ **تحليل الإيرادات:** يقدم نظام بيسان تقارير تحليلية مفصلة تساعد في تحديد مصادر الإيرادات وأدائها على مر الزمن وتتيح هذه التحليلات للحكومة فهم الاتجاهات المالية واتخاذ قرارات مستنيرة لتحسين السياسات المالية وزيادة الإيرادات.

#### ✓ نظام إدارة النفقات.

ويتكون من التالي:

➤ **تسجيل النفقات:** يسجل نظام بيسان جميع المصروفات الحكومية بدقة، مما يضمن تتبع الإنفاق على جميع المستويات ويشمل ذلك تسجيل النفقات اليومية والنفقات الرأسمالية، مما يوفر نظرة شاملة على الإنفاق الحكومي؛

➤ **مراقبة النفقات:** يتضمن النظام أدوات لمراقبة الإنفاق الحكومي وضمان الالتزام بالميزانية ويمكن للنظام إصدار تنبيهات عند تجاوز الإنفاق المحدد، مما يساعد في التحكم في النفقات وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية؛

➤ **تحليل النفقات:** يقدم نظام بيسان تقارير تحليلية لتحديد اتجاهات الإنفاق وتقييم كفاءة استخدام الموارد المالية وتتيح هذه التقارير للحكومة تقييم فعالية البرامج والمشاريع المختلفة وإجراء التعديلات اللازمة لتحسين الكفاءة.

#### ✓ نظام إنشاء وإصدار التقارير المالية.

ويتكون من التالي:

➤ **تقارير مالية شهرية وربع سنوية وسنوية:** يقدم نظام بيسان تقارير مالية شاملة توضح الأداء المالي للحكومة على مختلف الفترات الزمنية وتساعد هذه التقارير في تقييم مدى تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية وتوفير معلومات دقيقة لصناع القرار؛

➤ **تقارير مخصصة:** يمكن تخصيص التقارير المالية لتلبية احتياجات محددة لمختلف الجهات الحكومية وتتيح ذلك الحصول على معلومات مفصلة ودقيقة تتعلق بمشاريع أو برامج معينة، مما يسهم في تحسين التخطيط المالي واتخاذ القرارات؛

➤ **تقارير تحليلية:** يوفر نظام بيسان أدوات متقدمة لتحليل البيانات المالية وتقديم رؤى عميقة حول الأداء المالي وتساعد هذه التحليلات في تحديد الاتجاهات المالية والتحديات المحتملة، مما يدعم التخطيط المالي المستقبلي ويعزز اتخاذ القرارات المستنيرة.

#### ✓ نظام إدارة الأصول.

ويتكون من التالي:

- **تسجيل الأصول:** يتيح نظام بيسان تسجيل جميع الأصول الحكومية بدقة، بما في ذلك الممتلكات العقارية، المعدات، والموارد الطبيعية ويساعد ذلك في تتبع الأصول وضمان تسجيلها بشكل صحيح؛
- **تتبع الأصول:** يوفر النظام أدوات لمتابعة حالة الأصول وصيانتها، مما يضمن استخدامها بكفاءة وفعالية ويمكن تحديد جداول الصيانة وتحديثات الحالة، مما يساعد في الحفاظ على قيمة الأصول على المدى الطويل؛
- **تحليل الأصول:** يقدم النظام تقارير تحليلية لتقييم قيمة الأصول وأدائها ويمكن استخدام هذه التقارير لتحديد الأصول التي تحتاج إلى استبدال أو تحديث، مما يساعد في التخطيط المالي وإدارة الأصول بشكل فعال.

#### ✓ نظام إدارة الديون.

ويتكون من التالي:

- **تسجيل الديون:** يسجل نظام بيسان جميع الديون الحكومية بدقة، مما يضمن تتبع التزامات الحكومة المالية ويشمل ذلك تسجيل تفاصيل القروض والسندات وأي التزامات مالية أخرى؛
- **مراقبة الديون:** يتابع النظام حالة الديون وجدول سدادها، مما يساعد في إدارة الديون بشكل فعال وتجنب التأخر في السداد. يمكن إصدار تنبيهات للتذكير بمواعيد السداد وتقديم تقارير حول وضع الديون؛
- **تحليل الديون:** يقدم النظام تقارير تحليلية لتقييم وضع الديون وأثرها المالي على الميزانية العامة وتساعد هذه التقارير في اتخاذ قرارات مالية مدروسة بشأن الاقتراض وإدارة الديون.

#### ✓ نظام إدارة المشتريات.

ويتكون من التالي:

➤ **إدارة المناقصات والعقود:** يوفر نظام بيسان نظاماً شاملاً لإدارة المناقصات والعقود الحكومية ويمكن للنظام تتبع جميع مراحل عملية المناقصة من الإعلان حتى توقيع العقد، مما يعزز الشفافية والكفاءة في عملية الشراء؛

➤ **متابعة المشتريات:** يتابع النظام عمليات الشراء وضمان التوريد في الوقت المناسب ويمكن مراقبة حالة الطلبات وتحديثها بانتظام لضمان استلام المواد والخدمات في الوقت المناسب وبالجودة المطلوب؛

➤ **تحليل المشتريات:** يقدم النظام تقارير تحليلية لتقييم كفاءة عمليات الشراء وتتيح هذه التقارير للحكومة تحديد الموردين الأكثر كفاءة وتحسين استراتيجيات الشراء للحصول على أفضل قيمة مقابل المال.

### 3. أهمية وجود واستخدام نظام بيسان المحاسبي.

#### ✓ زيادة الكفاءة.

يساهم نظام بيسان بشكل كبير في تقليل الوقت والجهد المطلوبين لإدارة العمليات المالية من خلال أتمتة العمليات المحاسبية والإدارية، مما يمكن الموظفين من التركيز على الأنشطة الأكثر استراتيجية وتحليلية بدلاً من المهام الروتينية والمتكررة، على سبيل المثال، يمكن إعداد التقارير المالية بشكل تلقائي بدلاً من إعدادها يدوياً، مما يوفر وقتاً كبيراً ويقلل من الضغط على الموظفين.

#### ✓ تحسين الدقة.

يعد تقليل الأخطاء البشرية من خلال أتمتة العمليات أحد الفوائد الرئيسية لنظام بيسان، حيث أن العمليات المالية المتكررة، مثل إدخال البيانات والتحقق من الأرقام، تتم بشكل آلي، مما يقلل من احتمالية حدوث أخطاء وهذا يؤدي إلى إعداد تقارير مالية أكثر دقة وموثوقية، مما يساهم في تحسين الشفافية والمساءلة.

#### ✓ تعزيز الشفافية.

يوفر نظام بيسان إمكانية الوصول إلى المعلومات المالية بشكل سريع وشفاف ويمكن المستخدمين، بما في ذلك صناع القرار والمراقبين، من الحصول على بيانات مالية محدثة وفي الوقت المناسب مما يساهم في تعزيز الشفافية في إدارة الموارد المالية ويتيح للأطراف المعنية مراقبة الأداء المالي واتخاذ القرارات المستنيرة.

#### ✓ دعم اتخاذ القرار.

يقدم نظام بيسان معلومات دقيقة وموثوقة لصناع القرار، مما يدعم عملية اتخاذ القرار في الحكومة ويمكن المسؤولين الماليين من استخدام التقارير المالية والتحليلات المقدمة من النظام لتقييم الوضع المالي

واتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات موثوقة مما يساعد في تحسين التخطيط المالي وتوجيه الموارد بشكل أكثر فعالية.

#### 4. التحديات التي تواجه إدارة النظام.

بالرغم من الكفاءة التي أثبتتها النظام المحاسبي بيسان في عمليات إدارة المال العام إلا أنه هناك العديد من التحديات التي تواجه ذلك نذكر منها التالي:

##### ✓ التدريب.

يتطلب تنفيذ نظام بيسان تدريباً مكثفاً للموظفين على استخدام النظام بشكل فعال ويمكن أن تكون عملية التدريب تحدياً كبيراً، خاصة في حالة كان الموظف جديداً وفي حالة التعديلات التي يتم إحداثها على النظام كل فترة مما يتطلب توفير دورات تدريبية وورش عمل مستمرة لضمان أن جميع المستخدمين يعرفون كيفية استخدام النظام بكفاءة والاستفادة الكاملة من ميزاته.

##### ✓ التكامل.

يجب ضمان تكامل نظام بيسان مع الأنظمة الأخرى المستخدمة في الحكومة، ويمكن أن يكون هذا تحدياً تقنياً، حيث يجب التأكد من أن جميع الأنظمة تعمل بشكل متناسق وأنه هناك تبادل للبيانات بشكل سلس مما قد يتطلب ذلك تطوير واجهات برمجية وتحديث الأنظمة الحالية لتتوافق مع نظام بيسان.

##### ✓ الصيانة والتحديث.

تعد صيانة النظام وتحديثه بانتظام لمواكبة التطورات التكنولوجية، حاجة ملحة وهي من التحديات المستمرة مما يلزم وجود فريق تقني متخصص لضمان أن النظام يعمل بكفاءة دون انقطاع وتحديثه بانتظام لتحسين الأداء وإضافة ميزات جديدة فالصيانة الدورية والتحديثات المستمرة تضمن أن النظام يبقى فعالاً وآمناً.

#### 5. شجرة الحسابات في وزارة المالية الفلسطينية.

تعتبر شجرة الحسابات الهيكل التنظيمي الذي يستخدم لإدارة وتسجيل جميع الحسابات المالية في النظام المحاسبي، وتلعب هذه الشجرة دوراً أساسياً في تنظيم البيانات المالية، حيث تتيح تتبع جميع العمليات المالية بشكل منهجي ومنظم.

✓ تعريف شجرة الحسابات.

يطلق في فلسطين على القائمة المنظمة والتي تضم جميع الحسابات التي تستخدمها المؤسسات ومنشآت القطاع العام لتسجيل جميع العمليات المالية بشجرة الحسابات، حيث يتم تنظيم هذه الحسابات في فئات ومجموعات رئيسية وفرعية لتسهيل عملية التسجيل والتحليل المالي، وتعكس بعد ذلك على نظام بيسان المحاسبي للتعامل معها.

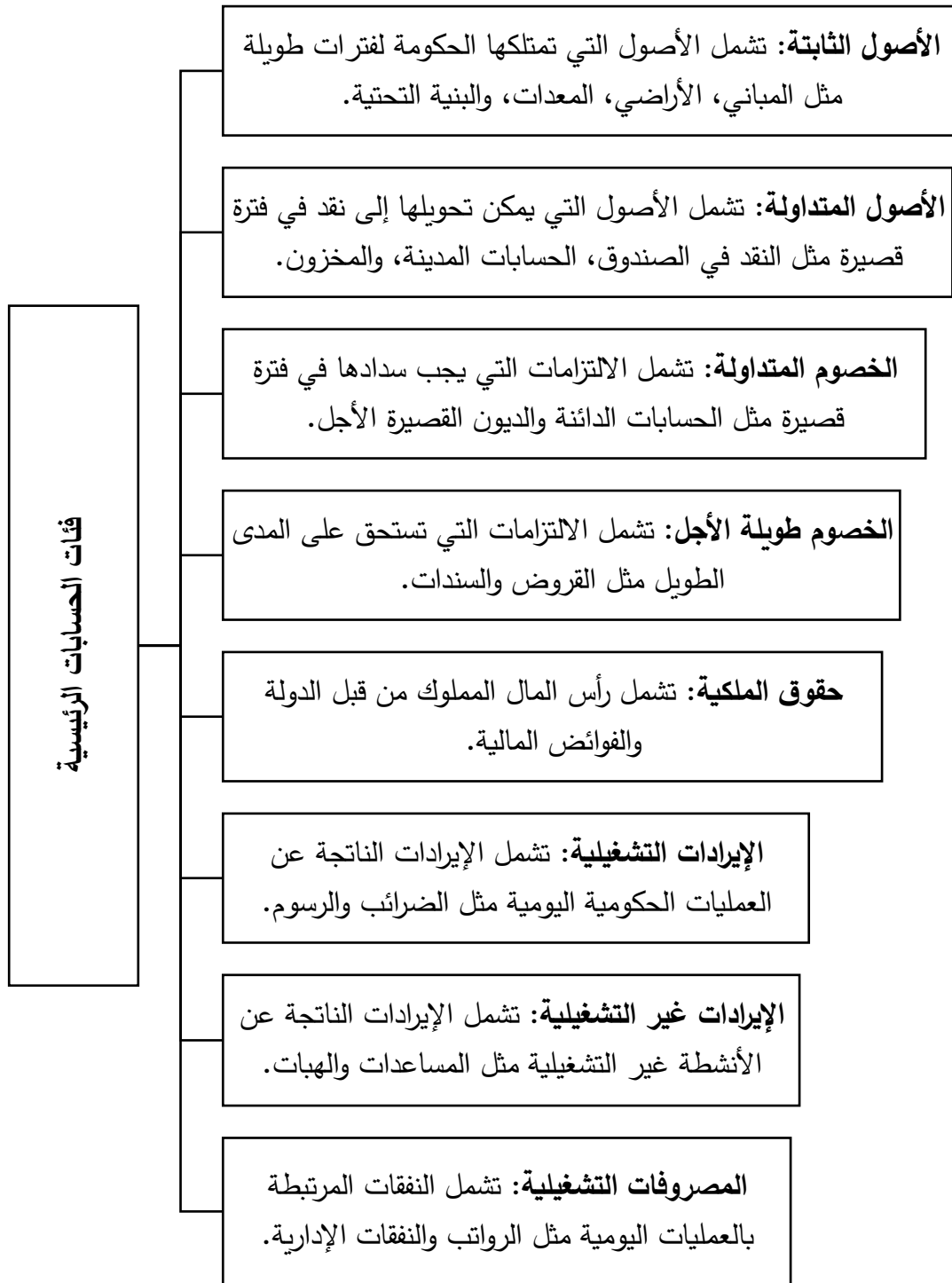
✓ هيكل شجرة الحسابات.

تشمل شجرة الحسابات في وزارة المالية الفلسطينية الحسابات الرئيسية التالية:

- **الأصول:** تشمل الأصول الثابتة والمتداولة مثل النقد، الحسابات المدينة، المخزون، والممتلكات والمعدات؛
- **الخصوم:** تشمل الديون والالتزامات المالية مثل القروض، الحسابات الدائنة، والسندات المستحقة؛
- **حقوق الملكية:** تشمل رأس المال المملوك للحكومة والفوائض والاحتياطات؛
- **الإيرادات:** تشمل جميع مصادر الإيرادات الحكومية مثل الضرائب، الرسوم، والمساعدات؛
- **المصروفات:** تشمل جميع النفقات الحكومية مثل الرواتب، النفقات التشغيلية، والمشاريع الاستثمارية.

والشكل التالي يوضح الفئات الرئيسية لشجرة الحسابات.

الشكل (2.4): الفئات الرئيسية لشجرة الحسابات.



المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على شجرة الحسابات الفلسطينية

## 6. استخدام شجرة الحسابات.

تستخدم شجرة الحسابات لتسجيل جميع العمليات المالية بشكل منهجي ومنظم، ويمكن للمحاسبين تتبع جميع المعاملات المالية وضمان تسجيلها بشكل صحيح في الحسابات المناسبة مما يساعد هذا التنظيم في إعداد التقارير المالية الدقيقة والشاملة، وتحليل الأداء المالي، واتخاذ القرارات المالية المستنيرة.

### المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة العامة في فلسطين.

قامت السلطة الفلسطينية بتطوير نظام متكامل لإعداد الموازنة، يربط بين الموازنة التطويرية والجارية ضمن إطار شامل يتضمن التخطيط، الإعداد والتنفيذ، وقبل الخوض في إجراءات إعداد الموازنة العامة في فلسطين، لابد من التطرق إلى تعريف الموازنة العامة وكيف تطورت في فلسطين منذ إنشاء السلطة الفلسطينية.

### أولاً: تعريف الموازنة العامة.

تعرف الموازنة العامة بأنها "خطة تعمل على برمجة الأنشطة الاقتصادية المتوقعة للمنشأة خلال فترة مالية مستقبلية (عادة ما تكون سنة قادمة) معبرا عنها بكميات وقيم مالية بهدف ضمان تحقيق أهداف المنشأة، وهي تشمل الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال الفترة المالية" (المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب، 2014).

ويعرفها قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 1998/7 الموازنة العامة في فلسطين بأنها "برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية الفلسطينية وإيراداتها لسنة مالية معينة ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات الأخرى" (قانون الموازنة، 1998).

### ثانياً: أساليب إعداد الموازنة في فلسطين.

تطورت أساليب إعداد الموازنة العامة بمرور الزمن لتلبية الأهداف المختلفة ومتطلبات كل مرحلة، في البدايات الأولى، كان التركيز الأساسي منصبا على الجوانب الرقابية أكثر من الجوانب التخطيطية والبرمجة في هذه المرحلة الأولى، استخدمت الموازنة بشكل أساسي كأداة لتسيير الأعمال والرقابة عليها، تلا ذلك استخدامها كوسيلة لفرض السيطرة الإدارية والتنفيذية، وكأداة لمكافحة التضخم والكساد، في المرحلة الثالثة، تحول الاستخدام إلى التخطيط والبرمجة، حيث تم تطبيق الموازنة بأساليب متعددة تتوافق مع الأهداف المرجوة من كل مرحلة، وهذه الأساليب تشمل: (غنام، 2006).

1. موازنة البنود: تعتبر من المناهج التقليدية في إعداد الموازنة، وانتهجتها السلطة الفلسطينية منذ إنشائها لغاية عام 2010 تقريبا، وتركز هذه الموازنة بشكل كبير على الرقابة المالية، ولا يزال هو الأكثر شيوعا في العديد من الدول، يعتمد هذا الأسلوب على التفصيل الدقيق لكل بند من بنود الموازنة، مما يسهل مراقبة الإنفاق ويضمن صحة التعاملات المالية، حيث تقسم الموازنة إلى بنود محددة حسب الوحدة التنظيمية ونوع المصروف، مما يسمح برقابة دقيقة ويمكن من تحديد المسؤوليات بوضوح عند وقوع أي انحرافات وعلى الرغم من فعاليته في الرقابة، إلا أن هذا الأسلوب يعاني من عيوب مثل صعوبة تقدير النفقات الكلية لبرامج متعددة الأجهزة وعدم الربط بين الإنفاق والنتائج المحققة، وغياب التكامل بين الموازنة والتخطيط للسياسات المالية، مما يجعلها أداة تنفيذية أكثر من كونها أداة للتخطيط والتوجيه.

2. موازنة التخطيط والبرمجة: تأتي كأسلوب متقدم في إعداد الموازنة العامة، مركزة على الربط الفعال بين البرامج الحكومية والخطط الإستراتيجية العامة للدولة وهذا النهج، الذي بدأ تطبيقه في وزارة الدفاع الأمريكية عام 1961 وانتشر لاحقا في جميع الوزارات بحلول عام 1966، يعطي الأولوية للتخطيط دون إغفال الرقابة والتنفيذ ويتميز بتوجيه البرامج نحو تحقيق أهداف محددة بكفاءة عالية، ويعزز القدرة على اتخاذ القرارات بناء على تقييم البدائل والنتائج المتوقعة.

مع ذلك، يواجه هذا النوع من الموازنات تحديات تشمل الحاجة إلى كميات هائلة من المعلومات وصعوبات في تحديد الأهداف الرئيسية بدقة. كما يعقد تطبيقه في الوحدات الحكومية الصغيرة بسبب ارتفاع التكاليف المالية والتقنية المطلوبة. بالإضافة إلى ذلك، يتأثر دور السلطة التشريعية في صناعة السياسات العامة بسبب التعقيدات المرتبطة بتحصيل التكاليف والعائدات لبرامج محددة، مما قد يحد من فعاليتها في الإشراف والمساءلة.

3. موازنة الأساس الصفري: موازنة الأساس الصفري هي نهج إداري يعيد تقييم الإنفاق بأكمله من البداية لكل دورة مالية، وهدفه إعادة توزيع الموارد من برامج ذات أولوية منخفضة إلى برامج ذات أهمية عالية، مما يساهم في تحسين الكفاءة وتقليل الميزانية المعتمدة وتتطلب هذه الموازنة إعادة النظر في كل برنامج وتقييمه بمعزل عن المخصصات السابقة، وبالتالي، لا تعتمد البرامج الحالية على ميزة الاستمرارية فقط. تُعتبر موازنة الأساس الصفري فعالة في تحديد وتخصيص الموارد بناءً على تحليل دقيق للتكلفة والعائد، وتمكن من إلغاء أو تخفيض البرامج غير الفعالة، ومع ذلك، تحتاج إلى مقارنة شاملة للتقييم، مما قد يستغرق وقتا وموارد كبيرة.

وعلى الرغم من فعاليتها، يُشير النقاد إلى أنه لا يجب إغفال الإنجازات والاحتياجات الماضية عند البدء في كل دورة مالية جديدة، مؤكدين أن التخطيط المالي لا يمكن أن يتم في فراغ بعيدا عن السياقات السابقة.

**4. موازنة البرامج والأداء:** تعالج موازنة البرامج الأداء القصور في الموازنة التقليدية التي تركز على تبويب المصروفات دون النظر إلى الأهداف المرجوة من الإنفاق، هذا الأسلوب الجديد يهتم بربط النفقات بالبرامج والأهداف الحكومية بدلا من مجرد تصنيفها حسب النوع، ويقوم هذا الأسلوب بتوزيع الموارد بشكل يحقق العدالة ويمنع الإسراف، ويربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع. وتجمع موازنة البرامج والأداء المصروفات ليس فقط حسب نوعها بل حسب الأنشطة التي تخدمها، وتظهر النفقات ضمن إطار البرامج المخطط لها، هذا النظام يحتاج إلى تحويل الأنشطة الحكومية إلى برامج محددة تشمل جميع الوزارات ذات الصلة، وتكون كل وزارة مسؤولة عن تنفيذ جزء من البرنامج ومما سبق تجدر الإشارة إلى أن موازنة البرامج والأداء هي صلب إعداد وتنفيذ الموازنة في فلسطين حاليا وعلى الوزارات ومؤسسات القطاع العام أن تعمل على وضع الغايات الوطنية والأهداف القطاعية الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي لوحدة إعداد الموازنات لكي تتمكن من تحديد أدوارها وأولوياتها ومهامها وبرامجها.

### ثالثا: إجراءات إعداد الموازنة العامة في القطاع العام الفلسطيني.

تعد عملية إعداد الموازنة العامة في فلسطين عملية حيوية تتطلب انخراط كافة المستويات الإدارية العليا بشكل فعال، حيث تقوم طريقة إعداد الموازنة الموحدة في وزارة المالية على تضمين سياسات الحكومة مع عمليات التخطيط وإعداد الموازنة، وتمنح هذه العملية الوزارات والمؤسسات الحكومية فرصة لشرح وتبرير احتياجاتهم من الموارد للموازنات التطويرية والجارية، كما يُطلب من كل وزير ورئيس مؤسسة تعيين فريق من الخبراء في السياسات، التخطيط، وإعداد الموازنات للإشراف على تحضير موازنة العام. هذا الفريق يجب أن يضم أفرادا شاركوا في خطط الإصلاح والتنمية، نظرا لخبرتهم المكتسبة من التدريبات المكثفة ويتعين على الوزارات والمؤسسات استخدام النماذج الرسمية المطلوبة لتقديم ترشيحات أعضاء فرقتها رسميا، وتقديم تلك النماذج إلى الإدارة العامة للموازنة بوزارة المالية، حسب الفترة الزمنية المنصوص عليها.

### 1. مراحل الإعداد والمصادقة على قانون الموازنة العامة.

يتم إعداد الموازنة العامة في فلسطين على عدة مراحل تنتهي بالمصادقة عليها وإصدار قانون الموازنة العامة، نلخصها كما يلي: (مفتاح، 2023)

- ✓ بداية فصل الربيع: تقوم وزارة المالية بإجراء الجولة الأولى من توقعات الاقتصاد الكلي والهدف من ذلك هو تقدير الإيرادات للعام المقبل استنادا إلى توقعات النمو الاقتصادي والمؤشرات الكلية الأخرى؛
- ✓ بداية فصل الصيف: تقوم وزارة المالية بجولة ثانية من توقعات الاقتصاد الكلي، من خلالها تهدف الوزارة إلى مراجعة التوقعات الأولية للإيرادات العامة؛
- ✓ بداية فصل الخريف: تعمل مراكز المسؤولية (الوزارات وكل منشأة حكومية لديها مركز مسؤولية في الموازنة العامة) على تقديم وثائق إعداد الموازنة النهائية للعام القادم حيث تشمل الغايات، الأهداف، والمخرجات مع حساب تكلفتها ضمن أسقف الموازنة المحددة لكل مركز؛
- ✓ نهاية فصل الخريف: تنفذ وزارة المالية جولة ثالثة من توقعات الاقتصاد الكلي تهدف إلى مراجعة التوقعات الثانية للإيرادات للعام المقبل؛
- ✓ نهاية العام: يراجع مجلس الوزراء قانون الموازنة السنوي ويقره ويرسله إلى مكتب الرئيس؛
- ✓ تقوم وزارة المالية في بداية فصل الربيع بإصدار بلاغ الموازنة الجزء الأول، من خلاله يتم توجيه تعليمات إلى مراكز المسؤولية لبدء التخطيط لموازنة السنة القادمة، مع التركيز على الغايات، الأهداف، والمخرجات؛
- ✓ تقوم مراكز المسؤولية المختلفة، في نهاية الربيع بتقديم خططها الأولية لموازنة السنة القادمة؛
- ✓ تقوم وزارة المالية في بداية فصل الصيف بإصدار بلاغ الموازنة الجزء الثاني من خلاله توجه وزارة المالية مراكز المسؤولية لمراجعة خططها للعام المقبل، وفقا لأسقف الموازنة المحددة لكل مركز مسؤولية؛
- ✓ تعمل وزارة المالية في بداية فصل الشتاء على تحليل جميع وثائق الموازنة، من خلال عقد جلسات استماع مع مراكز المسؤولية التي لديها إنفاق كبير، وبعدها يتم عرض مشروع قانون الموازنة السنوية على مجلس الوزراء؛
- ✓ يقوم رئيس دولة فلسطين في نهاية العام باعتماد الموازنة ويصدر مكتبه قانون الموازنة السنوية.

## 2. توزيع المخصصات في الموازنة العامة الفلسطينية.

يعتمد توزيع المخصصات في الموازنة الفلسطينية على عدة عوامل مثل الأولويات الوطنية، الاحتياجات الاجتماعية، والإمكانيات المالية للحكومة، وفيما يلي جدول يوضح توزيعات المخصصات في الموازنة العامة لسنة 2023.

جدول رقم (2.4) توزيع المخصصات ومصادر الإيرادات في الموازنة العامة لسنة 2023

القطاع	النسبة	الإيرادات	النسبة
النظام العام والسلامة	3.2%	إيرادات غير ضريبية	24.8%
خدمات الجمهور العام	10.0%	ضريبة القيمة المضافة	24.23%
الأمن	21.7%	جمارك	19.7%
حماية البيئة	0.1%	ضريبة الدخل	16.1%
التعليم	20.5%	مكوس	6.1%
الترفيه والثقافة والدين	3.0%	تحصيلات مخصصة	8.7%
شؤون الإسكان والمجتمع المحلي	2.8%	ضريبة الأملاك	0.03%
الشؤون الاقتصادية	6.3%		
الحماية الاجتماعية	18.3%		
الصحة	14.5%		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الموازنة العامة لسنة 2023.

#### رابعا: الحساب الختامي لدولة فلسطين.

##### 1. تعريف الحساب الختامي.

وفقا لقانون الموازنة العامة الفلسطينية، تُعرف الحسابات الختامية بأنها مجموعة من الحسابات التي تُعد طبقا للمعايير المحاسبية المعترف بها دوليا والنظام المحاسبي الموحد، وهي تُظهر بيان حسابات الموازنة ونتائجها لفترة مالية محددة. كما وصفه (إسماعيل و عدس، 2010) بأن الحساب الختامي في القطاع الحكومي يمثل نتائج تنفيذ الموازنة العامة، سواء كانت هذه النتائج عجزا أو فائضا للفترة المالية المحددة بالحساب الختامي، وهو بذلك يشبه قائمة نتيجة الأعمال في القطاع الخاص، ويعد تقريرا ماليا يعرض الأموال التي حصلت أو صرفت فعليا من قبل الوحدات الحكومية مقابل المخصصات المقدرة للإنفاق أو الإيرادات المتوقعة في الموازنة العامة، ويعتبر ذو أهمية بالغة لأنه يستخدم من قبل الجهات التنفيذية والرقابية للأغراض التالية:

✓ **تقييم الالتزام:** يستخدم لتقييم مدى التزام الوحدات المحاسبية الحكومية بتنفيذ القوانين المالية

بما في ذلك قانون الموازنة العامة؛

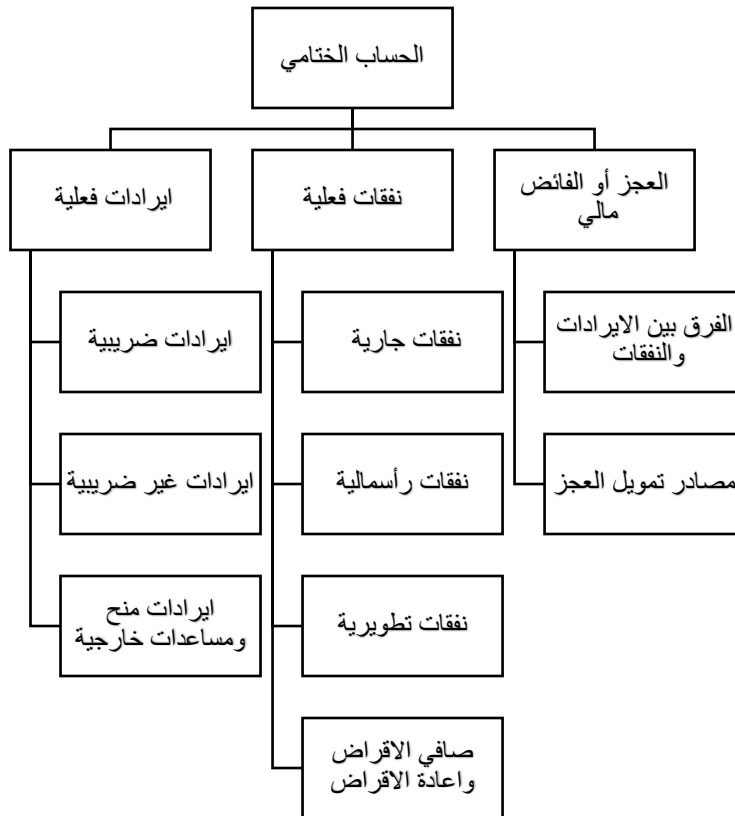
✓ **مراقبة التنفيذ:** يساعد في متابعة تنفيذ خطة الموازنة العامة والأنشطة والسياسات التي تعبر عنها؛

✓ **تقييم الدقة:** يستخدم للتعرف على مدى ملاءمة وتحسين طرق تقدير الإيرادات والنفقات لتحقيق أقصى درجات الدقة؛

✓ **تحديد التجاوزات:** يكشف عن أي تجاوزات قد تمت بالنسبة للمخصصات.

يُشير ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين بشكل مستمر إلى أهمية التزام وزارة المالية بتقديم مسودة الحساب الختامي إليه في غضون سنة من انتهاء السنة المالية، وفقاً لما يمليه قانون الديوان رقم (15) لسنة 2004، المادة (34) والتي تنص على أنه يجب على وزارة المالية إعداد وتقديم مسودة الحساب الختامي، المستندة إلى الحسابات التمهيدية المُعدة وفقاً للمادة (33)، إلى الديوان خلال عام لكي يتسنى له دراستها ورفع أية ملاحظات حولها إلى المجلس التشريعي.

#### الشكل (3.4): مكونات الحساب الختامي الفلسطيني.



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الموازنة العامة الفلسطينية.

## 2. الأسس المتبعة في تقارير الحساب الختامي.

- ✓ طريقة القيد المزدوج: تُستخدم هذه الطريقة في تسجيل وإثبات الحركات المالية لضمان دقة وتوازن السجلات المالية؛
- ✓ الأساس النقدي: يتم تسجيل الإيرادات والنفقات وفقاً لطريقة الأساس النقدي، التي تعتمد على تسجيل الإيرادات والنفقات في الفترة التي يتم فيها الاستلام أو الدفع الفعلي؛
- ✓ تصنيف محاسبي موحد: البيانات في الحساب الختامي والمركز المالي تُعد وفقاً لتصنيف محاسبي موحد يتلاءم مع تصنيفات الموازنة العامة ويُتبع في إدارة الحسابات؛
- ✓ المركزية في توريد الإيرادات: تُطبق طريقة المركزية في تسجيل وتوريد الإيرادات المحصلة إلى حساب الإيرادات العام الذي تديره وزارة المالية لدى البنوك، حيث يتم إيداع الإيرادات مؤقتاً في هذا الحساب قبل تحويلها إلى حساب الخزينة العام، وهو الحساب المركزي الذي تودع فيه جميع الإيرادات المقبوضة وتُصرف منه جميع النفقات المتعلقة بالسلطة الفلسطينية؛
- ✓ اللامركزية في صرف النفقات التشغيلية: تُطبق طريقة اللامركزية في صرف النفقات التشغيلية للدوائر داخل المؤسسات الحكومية ويتم ذلك عن طريق تحويل قيمة الأوامر المالية الواردة لكل دائرة، وهي إذن الإنفاق الصادر عن وزارة المالية، بالإضافة إلى قيمة المبالغ المصرح بها للإنفاق من المخصصات، وتحويل بعدها إلى حسابات المؤسسات البنكية المخصصة للإنفاق.

## المبحث الثاني: المنهجية والإجراءات للدراسة الميدانية.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا أساسيا يتم عن طريقه إنجاز الجانب العملي منها، وحتى تتمكن من الحصول على المعلومات المطلوبة لإنجاز التحليل الإحصائي لكي نتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوعها، وبالتالي تُنجز الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. وبناء على ذلك يتناول هذا المبحث وصفا للمنهجية التي اتبعتها الباحثة ومجتمع الدراسة، بالإضافة إلى الأداة المستخدمة وطريقة تحضيرها وكيفية إنشائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، ويختتم الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استعملت في تحليل المعلومات واستنباط النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

سيتم في هذا المطلب استعراض المنهج المتبع في الدراسة، نموذج الدراسة، وكذلك المجتمع وعينة الدراسة وسيتم أيضا توضيح الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

#### أولاً: طرق جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وهذا المنهج يهدف إلى:

- ✓ وصف الظاهرة موضوع الدراسة بدقة؛
- ✓ تحليل البيانات المتعلقة بها؛
- ✓ فحص العلاقات بين مكونات الظاهرة؛
- ✓ استعراض الاقتراحات والمعلومات المرتبطة بالظاهرة محل الدراسة؛
- ✓ تقييم الآثار الناتجة عن الظاهرة محل الدراسة.

#### أولاً: طرق جمع البيانات.

في سبيل تحقيق أهداف الدراسة، استخدمت الباحثة نوعين أساسيين من البيانات:

#### 1. البيانات الأولية.

لفحص النواحي التحليلية لموضوع الدراسة، قام الباحث بجمع المعلومات الأولية باستخدام استبانة مصممة خصيصا لهذا الغرض، تم توزيعها على مجتمع الدراسة، وبعد ذلك تم تحليل الاستجابات باستخدام برنامج (SPSS 27) 'Statistical Package for the Social Sciences' كما استخدمت الدراسة الاختبارات الإحصائية اللازمة للكشف عن دلالات تعزز فهم موضوع الدراسة، بالإضافة إلى إجراء مقابلات دعمت جمع نتائج دقيقة، ساعدت على فهم وتحديد أبعاد الموضوع داخل البيئة الفلسطينية.

## 2. البيانات الثانوية.

اعتمدت الدراسة في معالجة النطاق النظري للأطروحة على البحث في مصادر المعلومات الثانوية، والتي تشمل:

- ✓ الكتب العربية والأجنبية ذات الصلة؛
- ✓ الرسائل الجامعية؛
- ✓ الأبحاث العلمية المحكمة؛
- ✓ المقالات والدوريات؛
- ✓ التقارير والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة؛
- ✓ البحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

### ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة.

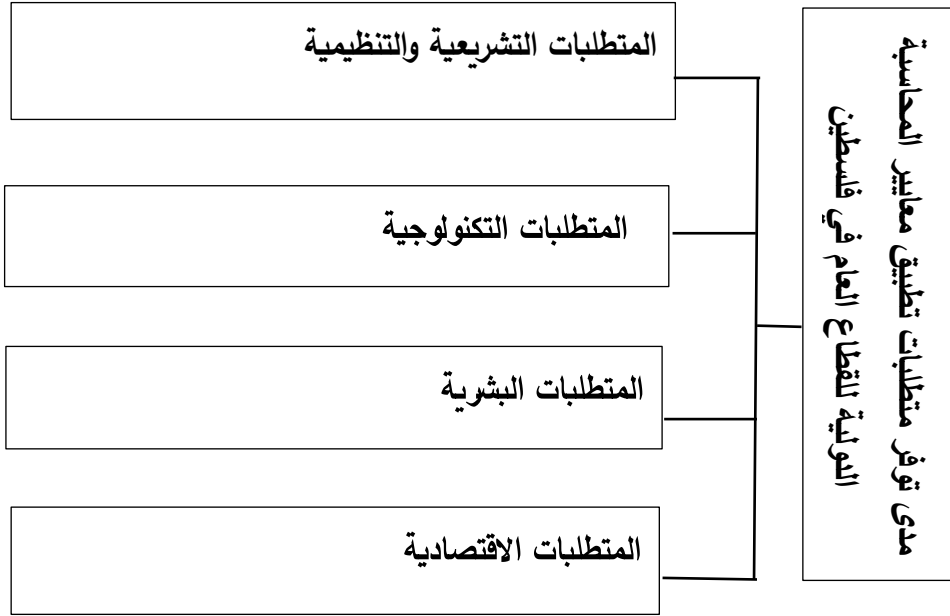
يشمل مجتمع الدراسة جميع المفردات المرتبطة بالظاهرة المدروسة، وبناء على الإشكالية وأهداف الدراسة، يتألف المجتمع المستهدف من المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية الفلسطينية المتواجدين في مؤسسات القطاع العام، إضافة إلى المحاسبين في ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمحافظات الشمالية، البالغ عددهم 75 شخصاً، وتم استخدام طريقة المسح الشامل، حيث تم استرداد 64 استبانة صالحة للتحليل، بنسبة استرداد تقدر بـ 85.33%.

ولتحقيق نتائج أكثر واقعية حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دولة فلسطين، أجرى الباحث مقابلتين مهمتين مع مسؤولين في وزارة المالية، شملت المدير العام للحسابات والمستشار المالي للوزارة، دعماً للنتائج المتحصلة من تحليل الاستبانات.

ثالثاً: نموذج الدراسة.

حتى يتمكن الباحث من تبسيط مقارنة الدراسة تم تصميم النموذج التالي:

الشكل رقم (4.4): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث.

يعتبر نموذج الدراسة الأساس الذي يحدده الباحث للتحكم في المتغيرات، بحيث يوضح أبعاد الموضوع، مما يساعد في فهمه بشكل أفضل. رابعاً: أداة الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي.

لجمع البيانات حول "مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني"، تم تصميم استبيان مخصص وتوزيعه على المراقبين الماليين في وزارات ومؤسسات القطاع العام الفلسطيني، وكذلك المحاسبين في ديوان الرقابة المالية والإدارية. وتم إعداد أسئلة الاستبيان بطريقة واضحة ومفهومة لضمان سهولة الإجابة من قبل أفراد العينة، وخضعت أسئلة الاستبيان لمناقشة مفصلة من طرفين؛ الأول مع أساتذة وباحثين ومسؤولين من وزارة المالية لضمان تغطية المحتوى الموضوعي للدراسة، والثاني لتقييم اتساق الأسئلة وملاءمتها للمعالجة الإحصائية، مما أسهم في إعداد نهائي فعّال للاستبيان كما هو موضح في الملحق رقم (01).

بعد توزيع وجمع الاستبيانات، تمت مراجعتها بعناية للتأكد من إكمال جميع الأسئلة بشكل صحيح، تلا ذلك مرحلة تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، وهو أحد البرامج الإحصائية الرائدة المستخدمة في التحليل العلمي، وتمت معالجة البيانات بطريقة تضمن الاستغلال الأمثل والموضوعي للمعلومات المجمعة، وشملت العملية استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتنوعة التي تتلاءم مع طبيعة الدراسة وأهدافها، مما يماثل الأساليب المستخدمة في الدراسات السابقة المشابهة، ومن بين الأساليب المستخدمة، الإحصاء الوصفي الذي يشمل التكرارات المطلقة والنسبية، بالإضافة إلى أساليب اختبار الفرضيات وتحليل درجات الارتباط.

### 1. تصميم الاستبيان.

تم إعداد الاستبيان لهذه الدراسة وفقاً للمعايير العلمية المعتمدة، حيث تم تصميمه ليشمل مجموعة من العبارات المنظمة ضمن محاور محددة تتماشى مع فرضيات الدراسة، وضم كل محور بعناية لضمان التقاط البيانات اللازمة لاختبار هذه الفرضيات بدقة وفعالية، وتم صياغة العبارات المستخدمة بطريقة تسهل على المستجيبين التعبير عن آرائهم بوضوح، مما يساعد في الوصول إلى أهداف الدراسة بشكل شامل ومنظم.

### 2. أقسام الاستبيان.

تتألف استبانة الدراسة التي تم تصميمها لتقييم مدى توفر متطلبات تطبيق معايير IPSAS في فلسطين من قسمين رئيسيين هما:

✓ **القسم الأول:** يركز هذا القسم على السمات الشخصية للمستجيبين، مثل الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الوظيفة الحالية، الخبرة العملية، والمشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاث الأخيرة.

✓ **القسم الثاني:** يتعمق هذا القسم في متغيرات الدراسة الموزعة على أربعة محاور تشمل ما يلي:

- المحور الأول: محور البيئة التشريعية ويتكون من (4) فقرات؛
- المحور الثاني: محور التأهيل العلمي ويتكون من (4) فقرات؛
- المحور الثالث: محور المعرفة والإدراك ويتكون من (5) فقرات؛
- المحور الرابع: محور دعم الإدارة العليا ويتكون من (7) فقرات.

وقد تم استخدام تقسيم المجالات بناء على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد مدى الموافقة، حيث يعكس مجال درجة مختلفة من الموافقة أو الرفض، وتم تحديد الحدود الرقمية لكل مجال بدقة لتسهيل تحليل

الاستجابات وفهم الاتجاهات في هذه البيانات، بحيث تساعد في تحديد الاتجاهات الإيجابية أو السلبية في استجابات المبحوثين وفقاً لمتوسط المقياس المفترض الذي يساوي 3 حسب جدول رقم (3.4):

جدول (3.4): درجات مقياس ليكرت الخماسي.

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث.

وكما ذكرنا سابقاً، أجرى الباحث مقابلتين مهمتين مع كبار المسؤولين في وزارة المالية، شملت المدير العام للحسابات والمستشار المالي للوزارة، دعماً للنتائج المتحصلة من تحليل الاستبانة، وحتى يتمكن من معرفة واقع تطبيق معايير IPSAS في فلسطين.

### المطلب الثاني: متغيرات الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها :

أولاً: خطوات بناء الاستبانة.

قام الباحث بتحضير أداة الدراسة للتعرف على " مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني "، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الاستبانة:

- 1- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة مفرداتها؛
- 2- استئصال الباحث عدداً من أساتذة الجامعات والمشرفين في تحديد محاور الاستبانة وفقراتها؛
- 3- تحديد المحاور الرئيسة التي تضمنتها الاستبانة؛
- 4- حصر الفقرات التي تقع تحت كل محور؛
- 5- تم تصميم الاستبانة في نسختها الأولية؛
- 6- تم فحص وتنقيح الاستبانة من قبل المشرف والمشرف المساعد؛
- 7- تم عرض الاستبانة على (3) من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في جامعة الإسراء، وجامعة القدس المفتوحة في غزة.
- 8- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة أو التعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية، ملحق رقم (01).

ثانياً: صدق الاستبانة.

يقصد بصدق الاستبانة أنها مناسبة وقادرة على جمع البيانات اللازمة للإجابة على الفرضيات، وتم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين.

1- صدق آراء المحكمين "الصدق الظاهري".

عرض الباحث الاستبانة بعد الانتهاء من إعدادها على مشرف الدراسة، ومن ثم عرضها على مجموعة من المحكمين تألفت من 3 متخصصين في محور المالية والمحاسبة من أعضاء هيئة التدريس في جامعة الإسراء وجامعة القدس المفتوحة في غزة والملحق رقم (02) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في نسخته النهائية -انظر الملحق رقم (01).

2- صدق المقياس.

✓ الاتساق الداخلي Internal Validity.

يعني الباحث بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتسب إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث باحتساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

الجدول (4.4) نتائج الاتساق الداخلي - محور " البيئة التشريعية " .

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.	توفر البيئة القانونية والتشريعية في فلسطين بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.872*	0.000
2.	تعمل الحكومة الفلسطينية بشكل مستمر على إدارة الأزمات بشكل جيد لتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي.	.835*	0.000
3.	تعتبر التشريعات المالية الفلسطينية ملائمة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.894*	0.000
4.	تساهم الجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.789*	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

يوضح جدول (4.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور - البيئة التشريعية - والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، ويمكن تحليل هذا الجدول الإحصائي الذي يعتمد على قيم معامل الارتباط بيرسون والقيم الاحتمالية (Sig)، وبناء على كل بند كالتالي:

✓ توفر البيئة القانونية والتشريعية في فلسطين بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، نلاحظ هنا أن معامل بيرسون 0.872، ما يشير إلى وجود ارتباط قوي جداً بين توفر البيئة القانونية والتشريعية وتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تدل على أن النتيجة دقيقة إحصائياً بمستوى معنوية ( $p\text{-value} < 0.05$ ).

✓ تعمل الحكومة الفلسطينية بشكل مستمر على إدارة الأزمات بشكل جيد لتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي، نلاحظ هنا أن معامل بيرسون 0.835، ما يعبر عن وجود ارتباط قوي بين إدارة

الحكومة للأنزمات وتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تعني أن هذا الارتباط دقيق إحصائياً وذو معنوية عالية؛

✓ تعتبر التشريعات المالية الفلسطينية ملائمة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، نرى هنا أن معامل بيرسون 0.894 ما يدل على ارتباط قوي جداً بين ملاءمة التشريعات المالية الفلسطينية وتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تشير إلى أن هذا الارتباط دقيق إحصائياً؛

✓ تساهم الجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، وهنا نجد أن معامل بيرسون 0.789 ما يظهر ارتباط قوي بين مساهمة الجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة خصوصاً في ديوان الرقابة المالية والإدارية وتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تدل على دقة الارتباط إحصائياً.

ونلاحظ أن جميع الارتباطات في الدراسة تظهر علاقة قوية ومعنوية بين المتغيرات المدروسة وتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني، مع توفر قيم احتمالية 0.000 ما يدل على النتائج دقيقة إحصائياً وذات معنوية عالية.

الجدول (5.4): نتائج الاتساق الداخلي - محور " التأهيل العلمي والمهني " .

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تدعم الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني العاملين في محور المحاسبة بالخبرات والكفاءات لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	.788*	0.000
2.	تقوم الإدارة العليا في القطاع العام بتشجيع العاملين في محور المحاسبة على المشاركة في الدورات التدريبية التي تعنى بتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.829*	0.000
3.	يوجد إدراك لدى العاملين في المحاسبة في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق يساهم في إصدار بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي.	.796*	0.000

م	الفقرة	معامل الارتباط لبيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
4.	تدريب الكادر البشري المتخصص في المحاسبة في القطاع العام وتأهيله في محور المعايير، يساعد في تطبيقها بشكل أفضل.	.679*	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

يوضح جدول (5.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور - التأهيل العلمي والمهني - والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، ومن خلال تحليل هذا الجدول الإحصائي لفقرات المعنوية بدعم وتدريب الكادر المحاسبي في القطاع العام الفلسطيني، والارتباط بين هذا الدعم وتطبيق المعايير المهنية على أساس الاستحقاق، يظهر ما يلي:

➤ تدعم الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني العاملين في محور المحاسبة بالخبرات والكفاءات لتطبيق المعايير في القطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، نلاحظ أن معامل بيرسون 0.788، مما يشير إلى وجود ارتباط قوي بين الدعم الذي تقدمه الإدارات العليا وتطبيق هذه المعايير، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تدل على أن هذا الارتباط ذو دلالة إحصائية كبيرة؛

➤ تقوم الإدارة العليا في القطاع العام بتشجيع العاملين في محور المحاسبة على المشاركة في الدورات التدريبية التي تعنى بتطبيق المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، نلاحظ أن معامل بيرسون 0.829، يشير إلى وجود ارتباط قوي بين تشجيع الإدارة العليا ومشاركة المحاسبين في التدريبات، مما يعزز من دعم تطبيق المعايير، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تبين أن النتيجة لها دلالة إحصائية عالية؛

➤ يوجد إدراك لدى العاملين في المحاسبة في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق يساهم في إصدار بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي، وهنا نلاحظ أن معمل بيرسون 0.796 يدل على وجود ارتباط قوي بين الإدراك المحاسبي والتطبيق الفعال لهذه المعايير، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 تؤكد على صحة الارتباط إحصائياً؛

➤ تدريب الكادر البشري المتخصص في المحاسبة في القطاع العام وتأهيله في محور المعايير، يساعد في تطبيقها بشكل أفضل، ونتيجة معامل بيرسون 0.679 تعبر عن ارتباط قوي بين التدريب وتأهيل الكادر المحاسبي وتطبيق هذه المعايير بشكل أفضل، كما أن القيمة الاحتمالية 0.000 توضح أن النتيجة لها دلالة إحصائية عالية.

ونلاحظ أن جميع الفقرات في هذا الجدول تظهر ارتباطات قوية وذات دلالة إحصائية مهمة، مما يدعم فكرة أن الدعم الإداري والتدريب المستمر يلعبان دوراً كبيراً في تحسين تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام، وهذا ما أكد عليه مدير عام الحسابات في وزارة المالية أثناء مقابله، خاصة وأنه شخصياً حاصل على شهادة مدرب معتمد في الIPSAS ويدير برنامج تدريبي لهذه المعايير في المعهد المالي لوزارة المالية.

الجدول (6.4): نتائج الاتساق الداخلي - محور " المعرفة والإدراك "

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يتم توفير التدريب المتخصص في المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.812*	0.000
2.	يتم الاطلاع بشكل عام حول ما يصدر من معايير في القطاع الحكومي.	.913*	0.000
3.	يتم الاطلاع بشكل عام على المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.931*	0.000
4.	يتم الاطلاع بشكل متخصص على كل ما يصدر حول المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.894*	0.000
5.	يدرك موظفو الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق يوفر بيانات مالية أكثر مصداقية وشفافية.	.759*	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (6.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " المعرفة والإدراك " والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، ونلاحظ أن هذا الجدول يستعرض معاملات بيرسون للارتباط والقيم الاحتمالية (Sig) لخمسة بنود تتعلق بالمعرفة والإدراك في تطبيق معايير IPSAS المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني وكانت كالتالي:

➤ يتم توفير التدريب المتخصص في المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، ومعامل بيرسون لهذه الفقرة 0.812 والقيمة الاحتمالية (Sig) 0.000 مما يشير إلى وجود ارتباط قوي جدا بين هذا البند ومحور المعرفة والإدراك مما يدل على أن التدريب المتخصص يعزز المعرفة والإدراك بهذه المعايير؛

➤ يتم الاطلاع بشكل عام حول ما يصدر من معايير في القطاع الحكومي، ومعامل بيرسون للارتباط لهذه الفقرة 0.913 و (Sig) 0.000 وهذا يعكس ارتباطاً قوياً للغاية مع المحور العام، مما يعني أن الاطلاع العام على ما يصدر من معايير في القطاع الحكومي مهم جداً لتعزيز المعرفة والإدراك؛

➤ يتم الاطلاع بشكل عام على المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، نلاحظ أن هذا البند يمثل أعلى ارتباط بين البنود المدرجة، حيث أن معامل بيرسون للارتباط هو 0.931 وقيمة (Sig) 0.000، مما يوضح أن الاطلاع العام على المعايير المبنية على أساس الاستحقاق يعتبر أساسياً في تعزيز المعرفة والإدراك؛

➤ يتم الاطلاع بشكل متخصص على كل ما يصدر حول المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، كذلك يعكس هذا البند ارتباطاً قوياً أيضاً، حيث أن معامل بيرسون للارتباط 0.894 وقيمة (Sig) 0.000 مما يدل على أن الاطلاع المتخصص له دور كبير في تعزيز المعرفة بمعايير IPSAS على أساس الاستحقاق؛

➤ يدرك موظفو الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق يوفر بيانات مالية أكثر مصداقية وشفافية، ومعامل بيرسون للارتباط لهذه الفقرة أو البند هو 0.759 وقيمة (Sig) 0.000، وعلى الرغم من أن هذا البند لديه أدنى ارتباط بين البنود، إلا أنه لا يزال قوياً، مما يشير إلى أن هناك إدراكاً جيداً بين الموظفين بأهمية تطبيق معايير IPSAS على أساس الاستحقاق لتحقيق مصداقية وشفافية أكبر في البيانات المالية.

## الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

ونستخلص أن نتائج الجدول تشير إلى أن هناك اتساقاً داخلياً عالياً بين البنود المختلفة المرتبطة بمحور المعرفة والإدراك فيما يتعلق بالمعايير IPSAS المبنية على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع البنود تظهر ارتباطات قوية ودلالة إحصائية عالية، مما يعزز موثوقية الاستبيان في قياس المعرفة والإدراك في هذا السياق.

الجدول (7.4): نتائج الاتساق الداخلي - محور " دعم الإدارة العليا " .

م	الفقرة	معامل ارتباط لارنباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يدعم النظام المحاسبي المحوسب في القطاع العام الفلسطيني التوافق مع المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.836*	0.000
2.	يوجد ربط إلكتروني بين المؤسسات الحكومية ووزارة المالية يكفي لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.855*	0.000
3.	تتوفر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة وأدوات لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.821*	0.000
4.	تدعم الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين في فلسطين بما يشمل أصحاب المناصب السياسية، المحاسبين والمدققين تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.824*	0.000
5.	تقوم الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام بتنظيم دورات تدريبية فيما يخص المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	.849*	0.000
6.	توفر الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في محور المحاسبة الخبرات والكفاءات اللازمة لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	.896*	0.000
7.	تشجع الإدارة العليا في القطاع العام الفلسطيني العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص المعايير سواء كانت داخلية أو خارجية.	.864*	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (7.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور - دعم الإدارة العليا- والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، ومن خلال تحليل هذا الجدول الإحصائي الذي يوضح الارتباطات بين مختلف الجوانب التكنولوجية، التدريبية، والإدارية في القطاع العام الفلسطيني وتطبيق معايير IPSAS المبينة على أساس الاستحقاق يظهر لنا التالي:

➤ يدعم النظام المحاسبي المحوسب في القطاع العام الفلسطيني التوافق مع المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، معامل بيرسون للارتباط 0.836 يشير إلى ارتباط قوي بين دعم النظام المحاسبي المحوسب والتوافق مع هذه المعايير، كما أن قيمة (Sig) 0.000 تدل على دقة ومعنوية الارتباط؛

➤ يوجد ربط إلكتروني بين المؤسسات الحكومية ووزارة المالية يكفي لتطبيق المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، معامل بيرسون لهذه الفقرة أو البند هو 0.855 ويظهر كذلك ارتباطاً قوياً بين الربط الإلكتروني الفعال تطبيق هذه المعايير، بالإضافة إلى أن القيمة الاحتمالية 0.000 تؤكد دلالة إحصائية قوية؛

➤ تتوفر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة وأدوات لتطبيق المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، يعبر معامل بيرسون 0.821 لهذه الفقرة عن وجود ارتباط قوي كذلك بين توافر الإمكانيات التكنولوجية وتطبيق هذه المعايير بشكل فعال؛

➤ تدعم الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين في فلسطين بما يشمل أصحاب المناصب السياسية، المحاسبون والمدققون تطبيق المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، ويظهر معامل بيرسون للارتباط 0.824 بشكل جلي إلى وجود ارتباط قوي بين دعم الأطراف ذات العلاقة وتطبيق هذه المعايير بفعالية، مع الإشارة أن القيمة الاحتمالية 0.000 تؤكد الدلالة الإحصائية؛

➤ تقوم الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام بتنظيم دورات تدريبية فيما يخص المعايير المبينة على أساس الاستحقاق، بما أن معامل بيرسون لهذا البند 0.849 فإن ذلك يدل على وجود ارتباط قوي بين تنظيم الدورات التدريبية وتعزيز ونجاح تطبيق هذه المعايير مع ملاحظة أن القيمة الاحتمالية 0.000 تشير إلى صحة الارتباط؛

➤ توفر الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في محور المحاسبة الخبرات والكفاءات اللازمة لتطبيق المعايير في القطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، معامل بيرسون

0.896 مما يشير إلى ارتباط قوي جدا بين توفير الخبرات والكفاءات وتطبيق المعايير، مع

ملاحظة أن القيمة الاحتمالية 0.000 تدل على وجود دلالة إحصائية عالية؛

➤ تشجع الإدارة العليا في القطاع العام الفلسطيني العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص

المعايير سواء كانت داخلية أو خارجية، معامل بيرسون 0.864 يظهر ارتباطا قويا بين التشجيع

والتحفيز على المشاركة في الدورات التدريبية المتخصصة وتعزيز تطبيق هذه المعايير، كما أن

القيمة الاحتمالية 0.000 أن هناك دلالة إحصائية واضحة.

نستطيع القول أن الارتباطات القوية بين التدريب، الدعم التكنولوجي والإداري، وتطبيق معايير

IPSAS تدل على أهمية هذه الجوانب في تحسين وتعزيز تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام الفلسطيني.

#### ✓ الصدق البنائي Structure Validity.

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة

الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

الجدول (8.4): نتائج الصدق البنائي للاستبانة.

المحور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
البيئة التشريعية	.843*	0.000
التأهيل العلمي والمهني	.887*	0.000
المعرفة والإدراك	.913*	0.000
دعم الإدارة العليا	.937*	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يبين جدول (8.4) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبانة دالة إحصائياً عند

مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، وهنا نلاحظ

أن كل المحاور الأربعة تظهر ارتباطات قوية جدا مع تطبيق معايير IPSAS على أساس الاستحقاق،

وجميع القيم الاحتمالية كذلك تشير إلى دقة إحصائية عالية، مما يعني أن كل من البيئة التشريعية، التأهيل

العلمي والمهني، المعرفة والإدراك، تلعب دوراً رئيسياً ومهماً في تحقيق تطبيق فعال وناجح لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين.

#### ثالثاً: ثبات الاستبانة Reliability.

يعني الثبات استقرار الاستبانة وعدم تعارضها مع نفسها، أي تعطي نفس النتائج إذا أعيد تنفيذها على نفس العينة، حيث تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (9.4).

الجدول رقم (9.4): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
البيئة التشريعية	4	0.868
التأهيل العلمي والمهني	4	0.771
المعرفة والإدراك	5	0.914
دعم الإدارة العليا	7	0.935
جميع فقرات الاستبانة معا	20	0.960

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يعتبر معامل ألفا كرونباخ المقياس الإحصائي الذي يستخدم لتحديد مدى ثبات واتساق استجابات الاستبانة أو الاستبيان، وبذلك يشير إلى مدى تماسك العناصر داخل المحور الواحد، ويتضح من النتائج الموضحة في جدول (9.4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل محور حيث تتراوح بين (0.771، 0.935)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.960)، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائي، وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (01) صادقة وثابتة وصالحة لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة، مما يجعلها أداة موثوقة لتقييم الجوانب المختلفة المتعلقة بتطبيق معايير IPSAS في القطاع العام الفلسطيني.

#### رابعاً: اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test .

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سميرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (10.4).

جدول (10.4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

المحور	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
البيئة التشريعية	0.918	0.368
التأهيل العلمي والمهني	1.213	0.057
المعرفة والإدراك	0.798	0.547
دعم الإدارة العليا	1.160	0.136
جميع محاور الاستبانة	<b>0.955</b>	<b>0.322</b>

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

تهدف نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات إلى التحقق من توافق توزيعها مع التوزيع الطبيعي، مما يؤثر على اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل هذه البيانات، ويتضح من النتائج المبينة في جدول (10.4) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع المعلومات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استعمال الاختبارات المعلمية لتحليل المعلومات واختبار فرضيات الدراسة، فمثلا نلاحظ أن قيمة الاختبار لمحور البيئة التشريعية هو 0.918 وقيمه الاحتمالية 0.368 وهذا يعني أن قيمة (Sig.) أكبر من 0.05، مما يشير إلى أن البيانات تتوزع بشكل طبيعي، أما بخصوص التأهيل العلمي والمهني فقيمة الاختبار 1.213 والقيمة الاحتمالية (Sig.) 0.057 مما يعني أنها قريبة من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تقترب نوعا ما من حدود التوزيع الطبيعي، وبالنسبة للمعرفة والإدراك فقيمة الاختبار هي 0.798، أما القيمة الاحتمالية فهي 0.547 وهي كبيرة جدا، مما يعزز الفرضية بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، والمحور الأخير المرتبط بدعم الإدارة العليا فقيمة اختباره تساوي 1.160 أما القيمة الاحتمالية فهي 0.136 وهي طبعاً أكبر من 0.05، مما يدل على أن البيانات في هذا المحور تتوزع بشكل طبيعي أيضاً.

ويرى الباحث أن معظم المحاور تظهر توزيعاً طبيعياً للبيانات وفقاً للاختبارات المستخدمة، مما يعني أن استخدام تقنيات التحليل الإحصائي القائمة على الافتراض بأن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً يعتبر مناسباً. **خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة.**

تم إفراغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the

Social Sciences (SPSS)، حيث تم استعمال الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة؛
2. المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري لوصف متغيرات الدراسة؛
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة؛
4. اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت المعلومات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة؛
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة - الحياد- وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد استعمله الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة؛
7. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة؛
8. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من المعلومات المستقلة.

المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها.

تمهيد.

يشمل هذا المبحث شرحاً لتحليل المعلومات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة وعرض أبرز نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والتعرف على المعلومات الشخصية للمستجيبين، لذا تم تنفيذ المعالجات الإحصائية للمعلومات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

جدول (11.4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
نكر	50	78.1
أنثى	14	21.9
المجموع	64	100.0

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من جدول (11.4) أن الذكور يشكلون الغالبية العظمى من عينة الدراسة أي ما نسبته 78.1%، بينما الإناث فنسبتهم 21.9%، وهذا يدل على أن التوزيع حسب الجنس في هذه الدراسة يظهر تفاوتاً ملحوظاً بين الذكور والإناث، مع سيطرة واضحة للذكور، وهناك عدة أسباب محتملة قد تفسر هذا التفاوت، منها أن التوظيف في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني كان يركز بشكل أو بآخر في البداية على الذكور خاصة وأن الرجل هو المعيل الأساسي للأسرة الفلسطينية، وأن ثقافة المجتمع الذكوري طاغية على الحالة الفلسطينية، وهذا يظهر جلياً في نسبة القوى العاملة في فلسطين حسب الجنس للعام 2023 الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني حيث وصلت نسبة الذكور إلى 71% بينما نسبة النساء كانت 17.2% (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، مسح القوى العاملة، 2023)، غير أنه في الآونة

الأخيرة أصبح التوظيف يتم عن طريق عقد مسابقات يشارك فيها كلا الجنسين بشكل متكافئ، إلا أنه بسبب الأزمة المالية المستمرة، التوظيف أصبح يتم في أضيق الحدود.  
ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

جدول (12.4): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

النسبة المئوية %	العدد	الفئة العمرية
6.3	4	أقل من 30 سنة
56.2	36	30 سنة إلى أقل من 40 سنة
31.2	20	40 سنة إلى أقل من 50 سنة
6.3	4	50 سنة فأكثر
100.0	64	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من جدول (12.4) أن أكثر من 87% من مجتمع الدراسة تتراوح أعمارهم بين 30 و50 عاماً وأن 56.3% تتراوح أعمارهم من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة، 31.3% تتراوح أعمارهم من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة، بينما 6.3% أعمارهم 50 سنة فأكثر وأن 6.3% أعمارهم أقل من 30 سنة أي أن ما نسبته 12% خارج هذا المتوسط، ويعزى ذلك إلى أن المجتمع الفلسطيني يمتاز بأنه مجتمع فتي مع ارتفاع ملحوظ في نسبة الشباب الحاصلين على الشهادة الجامعية الأولى خلال العقد الأخير. ويرى الباحث كذلك أن توزيع الفئات العمرية يعكس غلبة الأفراد في منتصف العمر، مما يظهر أن هؤلاء قد يكون لديهم خبرة كافية في المحاسبة وبالتالي فهم أفضل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

جدول (13.4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دكتوراه	-	-
ماجستير	9	14.1
بكالوريوس	55	85.9
دبلوم	-	-
المجموع	64	100.0

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من جدول (13.4) أن ما نسبته 85.9% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 14.1% مؤهلهم العلمي ماجستير، وهذا يدل على أن نسبة ذوي شهادات البكالوريوس من الشباب هي الأعلى باعتبار أن التعليم يعد الاستثمار الحقيقي للفلسطينيين لأهميته على الصعيدين الفردي والاجتماعي، إضافة إلى أن الشهادة العلمية الأولى (البكالوريوس) هي معيار ومتطلب أساسي للتعيين وهي محط أنظار واهتمام المتطلعين للوظيفة العمومية، غير أننا لاحظنا عدم وجود أي مشاركين في الدراسة يحملون درجة الدكتوراه، مما قد يشير إلى عدم تمثيل الخبرات الأكاديمية العليا في العينة، بينما تعكس النتائج وجهة نظر المحاسبين الذين يحملون شهادة البكالوريوس، مع وجود نسبة أقل من حملة الماجستير.

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني.

جدول (14.4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني.

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل المهني
4.7	3	محاسب قانوني عربي (ACPA)
1.6	1	محاسب قانوني أمريكي (CPA)
9.4	6	محاسب قانوني فلسطيني
4.7	3	محاسب معتمد (IPSAS)
79.6	51	لا يوجد
100.0	64	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من جدول (14.4) أن ما نسبته 79% من مجتمع العينة لا يوجد لديه مؤهل مهني متخصص في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن ما نسبته 9.4% يحملون مؤهل مهني محاسب قانوني فلسطيني، في حين أن الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي (ACPA) ومحاسب معتمد (IPSAS) كانت نسبتهم 4.7% لكل منهما، بينما حازت شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA) على أقل نسبة بما يعادل 1.6% من عينة الدراسة، وتشير هذه النتائج إلى أن النسبة الأعلى لا يوجد لديها مؤهل مهني وإنما معظمها خريجي محاسبة من الجامعات، وأن معظم الشهادات المهنية تعطي من مؤسسات دولية خارج نطاق فلسطين مثل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الموجود في الأردن، أو مؤسسات دولية أجنبية وكلها مقابل مبلغ مالي لا يستطيع الكل دفعه، ولذلك بدأت وزارة المالية الفلسطينية بعمل دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يدرّب فيها مختصون حاصلون على شهادة (IPSAS)، وهذا ما ركز عليه مدير عام الحسابات في وزارة المالية خلال المقابلة والذي يشرف على تدريب مراقبين ماليين ومحاسبين حول موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

جدول (15.4): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	7	10.9
مراقبة مالية	39	60.9
تدقيق حسابات	12	18.8
أخرى	6	9.4
المجموع	64	100.0

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من البيانات الواردة في جدول (15.4) أن ما نسبته 61% من مجتمع الدراسة يعملون بوظيفة مراقب مالي وأن حوالي ما نسبته 19% مدقق حسابات أما وظيفة المحاسب فهي حوالي 11% وأن الوظائف الأخرى لا تتعدى 9%، وهذا يدل على أن النسبة الأعلى من مجتمع الدراسة هي من المراقبين الماليين المتواجدين في كل مؤسسات القطاع العام الفلسطيني والمسؤولية المباشرة عنهم تتبع وزارة المالية، ومهمتهم تدقيق المستندات المالية قبل الصرف، وإنّ مجتمع الدراسة يتكون بشكل أساسي من مراقبين ماليين ومدققي حسابات بنسبة تقترب من 80%، وهذا مؤشر إيجابي جدا حيث أن أصحاب الاختصاص هم ممن يتولون عملية الرقابة المالية في القطاع العام وهم من سيكون على عاتقهم التركيز على كيفية الامتثال والتحقق من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حال تم ذلك بشكل كامل.

سادسا: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

جدول (16.4): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
7.8	5	أقل من 5 سنوات
6.3	4	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
50.0	32	من 10 إلى أقل من 15 سنة
35.9	23	من 15 سنة فأكثر
100.0	64	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

تشير البيانات الواردة في الجدول (16.4) إلى أن عينة الدراسة هم من ذوي الخبرات العالية، حيث تبين أن أكثر من 85% من العينة هم ممن يمتلكون سنوات خبرة تزيد عن 10 سنوات، موزعين بين 15 سنة فأكثر بنسبة 36% ومن 10-15 سنة بنسبة 50%، وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه الدراسة في أن أكثر من 87% من الموظفين تقع أعمارهم بين 30-50 سنة وبالتالي يمتلكون خبرات يمكن البناء عليها مستقبلا، مما يشجع في أن تقود هذه الفئة عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين بشكل أفضل باعتبار أن للخبرة في مجال العمل أهمية كبيرة في تعزيز فعالية التطبيق والتبني، كما تبين من جدول (16.4) أن ما نسبته 7.8% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، و6.3% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات.

سابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب الحصول على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

جدول (17.4): توزيع عينة الدراسة حسب الحصول على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

النسبة المئوية %	العدد	الحصول على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال السنوات الثلاثة الأخيرة
50.0	32	نعم
50.0	32	لا
100.0	64	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من جدول (17.4) أن نصف عينة الدراسة حصلوا على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال السنوات الثلاثة الأخيرة، بينما النصف الآخر لم يحصل على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال نفس المدة، ويعزى ذلك إلى مباشرة وزارة المالية خلال السنوات الثلاثة الماضية بعمل برنامج تدريبي مازال مستمرا يعنى بتدريب الكادر البشري المتخصص فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا يدل على أن أفراد العينة قد فهموا مشكلة الدراسة وبالتالي كانت إجاباتهم عن التساؤلات موضوعية، مما يشير إلى أن النتائج التي تم التوصل إليها قريبة للواقع.

### المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

#### تمهيد.

فيما سيأتي نتائج استخدام اختبار T لعينة واحدة لتبيان ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة تساوي القيمة المتوسطة (المحايد) وهي 3 أم تختلف عنها اختلافاً جوهرياً بشكل واضح، فإذا كانت (P-value) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  (حسب برنامج SPSS) وفي هذه الحالة لا نستطيع رفض الفرضية الصفرية وبالتالي تكون آراء أفراد العينة تقترب من القيمة المتوسطة (المحايد) وهي 3، أما إذا كانت (P-value) أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  ففي هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص بأن متوسط درجة الإجابة يختلف عن القيمة المتوسطة (المحايد)، وبالتالي يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بشكل جوهري عن القيمة المتوسطة (المحايد)، وهذا من خلال إشارة قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فهذا يعني أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن القيمة المتوسطة (المحايد، موافق بدرجة متوسطة) والعكس صحيح.

#### أولاً: فرضيات الدراسة.

الفرضية الأولى: "يوجد بيئة تشريعية وقانونية في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق".

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لمعرفة درجة الموافقة والنتائج موضحة في جدول (18.4).

الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

جدول (18.4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور "البيئة التشريعية".

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	توفر البيئة القانونية والتشريعية في فلسطين بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.72	1.11	54.38	-2.04	0.046	2
2.	تعمل الحكومة الفلسطينية بشكل مستمر على إدارة الأزمات بشكل جيد لتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي.	2.72	1.17	54.38	-1.92	0.060	3
3.	تعتبر التشريعات المالية الفلسطينية ملائمة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق	2.63	1.06	52.50	-2.83	0.006	4

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
4.	تساهم الجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	3.03	1.08	60.63	0.23	0.818	1
	جميع فقرات المحور معاً	2.77	0.94	55.47	-1.93	0.058	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يلاحظ من البيانات المذكورة بالجدول (18.4) أن حوالي 55.4% من مجتمع الدراسة يرى أنه يتوفر بيئة تشريعية في فلسطين لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهذا يعني أن حوالي 45% من المجتمع يرى غير ذلك وهو غير دال إحصائياً وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بوجود بيئة تشريعية وقانونية في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، وهذا يعني أن هناك حياداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وهذا يدل أن أفراد مجتمع الدراسة الذين لديهم إدراك ووعي بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بسبب حصولهم على دورات مهنية ومعرفة متخصصة في ذلك، قابلهم أفراد من العينة لديهم المعرفة في المحاسبة ولكن لم يحصلوا بعد على المعرفة اللازمة فيما يخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبالتالي لم يولوا اهتماماً إلى محور البيئة التشريعية.

كما توضح البيانات الواردة آنفا في الجدول أن هناك مساهمة للجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق وذلك بوزن نسبي 60.63%، قيمة الاختبار 0.23 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.818 وهذا يعني أن هناك حيادا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا يشير أن نسبة من أفراد العينة ما زالوا لم يتلقوا التدريب الكافي الذي يؤهلهم لمعرفة المساهمة التي يفترض عليهم المشاركة فيها في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين.

كما تشير النتائج الموضحة بالجدول السابق أن التشريعات المالية الفلسطينية غير ملائمة بشكل كبير لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق وذلك بوزن نسبي 52.50%، قيمة الاختبار -2.83، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.006 وهذا يعني أن هناك عدم وجود موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ويعزى ذلك إلى أن موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعتبر حديثا نسبيا على المنظومة المحاسبية الفلسطينية، وهو مازال قيد المتابعة من طرف الإدارة العليا في الحكومة الفلسطينية، التي يقع على عاتقها توفير البيئة التشريعية والسياسية لتطبيق هذه المعايير بشكل متكامل بالإضافة إلى أن هناك جزءا من أفراد العينة مازال غير مُلم بالإجراءات التشريعية اللازمة لتطبيق هذه المعايير من طرف الدولة الفلسطينية.

وانتقدت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (عبود 2019) حيث بينت أنه يتطلب أن تكون إرادة وجدية للسلطة السياسية لتقوم وزارة المالية بالتغيير الفعلي والانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. كما انتقدت مع دراسة (Christians, et. al. 2014) على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب من الحكومة التخلي عن التردد ومواصلة عملية التبني وتوفير البيئة التشريعية والرقابية لإنجاح ذلك.

الفرضية الثانية: "يوجد تأهيل علمي وعملي للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق".

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (19.4).

جدول (19.4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور " التأهيل العلمي والمهني " .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	تدعم الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني العاملين في محور المحاسبة بالخبرات والكفاءات لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	2.78	1.05	55.63	-1.67	0.099	4
2.	تقوم الإدارة العليا في القطاع العام بتشجيع العاملين في محور المحاسبة على المشاركة في الدورات التدريبية التي تعنى بتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	3.06	1.01	61.25	0.50	0.621	3

الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
3.	يوجد إدراك لدى العاملين في المحاسبة في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق تساهم في إصدار بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي.	3.41	1.12	68.13	2.89	0.005	2
4.	تدريب الكادر البشري المتخصص في المحاسبة في القطاع العام وتأهيله في محور المعايير يساعد في تطبيقها بشكل أفضل.	3.86	1.14	77.19	6.04	0.000	1
	جميع فقرات المحور معاً	3.28	0.83	65.55	2.67	0.010	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تشير البيانات الواردة بالجدول (19.4) إلى أن أكثر من 65% من مجتمع الدراسة يؤكدون على أنه يوجد تأهيل علمي وعملي للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور وهذا يدل على أن أفراد العينة يولون اهتماماً واضحاً برفع كفاءتهم العلمية والمهنية بغض النظر عن عدم معرفة البعض منهم بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وقد اتضح من البيانات السابقة أن تدريب الكادر البشري المتخصص في المحاسبة في القطاع العام وتأهيله يساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل أفضل وذلك بنسبة موافقة بلغت 77.19%، وهذا أيضاً يؤكد على وجود إدراك لدى العاملين في المحاسبة في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق تساهم في إصدار بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي وذلك بنسبة 68%.

ويعزى ذلك إلى أن وجود تأهيل علمي للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق سيساهم بشكل فعال في سهولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فلسطين. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Nadolu, et. al. 2021) حيث أن تدليل المعايير أمام تدريب وتأهيل الكوادر البشرية المتخصصة من شأنه أن يساهم في إنجاح عملية التحول إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

كما أظهرت البيانات أن هناك موافقة لحد ما من مجتمع الدراسة على وجود دعم من الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في محور المحاسبة بالخبرات والكفاءات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وذلك بنسبة 55.63%، وهذا أقرب للحياة.

**الفرضية الثالثة: "توجد المعرفة والإدراك لدى الكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام".**

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لمعرفة درجة الموافقة، والنتائج موضحة في جدول (20.4).

الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

جدول (20.4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور "المعرفة والإدراك".

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
	يتم توفير التدريب المتخصص في المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.73	1.14	54.69	-1.86	0.068	2
	يتم الاطلاع بشكل عام حول ما يصدر من معايير في القطاع الحكومي.	2.58	1.22	51.56	-2.77	0.007	3
	يتم الاطلاع بشكل عام على المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.58	1.18	51.56	-2.86	0.006	3
	يتم الاطلاع بشكل متخصص على كل ما يصدر حول المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.47	1.19	49.38	-3.56	0.001	5

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1	يدرك موظفو الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق توفر بيانات مالية أكثر مصداقية وشفافية.	3.45	1.18	69.06	3.07	0.003	1
	جميع فقرات المحور معاً	2.76	1.02	55.25	-1.86	0.067	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول (20.4) بأن وجهة نظر مجتمع الدراسة تعيد بحالة الضعف في مجال المعرفة والإدراك من قبل الكادر البشري العامل في المؤسسات العامة الفلسطينية فيما يخص متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبالتالي رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية وذلك بوزن نسبي 55.2% حيث أن الفرضية غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة.

وقد أشارت فقرات هذا المحور إلى أنه يوجد إدراك من قبل موظفي الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق توفر معلومات مالية أكثر مصداقية وشفافية وذلك بنسبة 69.06%، كما أفادت البيانات بأنه يوجد حالة من عدم الرضى عن حجم الاطلاع بشكل متخصص على كل ما يصدر حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المبنية على أساس الاستحقاق بنسبة 49.38%، إضافة إلى ضعف توفر التدريب المتخصص في هذه المعايير المبنية على أساس الاستحقاق بنسبة 54%.

وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، ويلاحظ من البيانات بالجدول أعلاه أن وجهة نظر مجتمع الدراسة تفيد بحالة الضعف في مجال المعرفة والإدراك من قبل الكادر البشري العامل بالمؤسسات العامة الفلسطينية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ويعزى ذلك إلى أن معظم عينة الدراسة من موظفي الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني يعتقدون بأن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ستوفر معلومات مالية أكثر مصداقية، وقد يرجع السبب في ذلك إلى ضعف اطلاع الكادر البشري العامل في القطاع العام الفلسطيني على المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وهذا واضح من أن 79% من مجتمع الدراسة غير حاصلين على شهادات دولية في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا يستدعي إعادة النظر في قدرات الكادر البشري الفلسطيني في هذا المجال.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (السعيد، 2015) التي اعتبرت أن توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاء لأهميتها في الإفصاح عن المعلومات المالية وزيادة مؤشر الشفافية على المستوى الدولي، كما اتفقت مع دراسة (لعلايبي، 2017) التي اعتبرت أن إعداد الكادر البشري يعتبر من أهم المتطلبات اللازمة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**الفرضية الرابعة:** "يوجد الدعم اللازم من قبل الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق".

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لمعرفة درجة الموافقة والنتائج موضحة في جدول (21.4).

الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

جدول (21.4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار t لكل فقرة من فقرات محور " دعم الإدارة العليا " .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتيب
1.	يدعم النظام المحاسبي المحوسب في القطاع العام الفلسطيني التوافق مع المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.92	1.28	58.44	-0.49	0.626	3
2.	يوجد ربط إلكتروني بين المؤسسات الحكومية ووزارة المالية يكفي لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	3.20	1.27	64.06	1.27	0.207	2
3.	تتوفر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة وأدوات لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	3.23	1.26	64.69	1.49	0.141	1
4.	تدعم الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين في فلسطين بما يشمل أصحاب المناصب السياسية، المحاسبون، والمدققون تطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.83	1.11	56.56	-1.24	0.219	5

الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
5.	تقوم الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام بتنظيم دورات تدريبية فيما يخص المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	2.75	1.17	55.00	-1.71	0.092	6
6.	توفر الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في محور المحاسبة الخبرات والكفاءات اللازمة لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	2.58	1.10	51.56	-3.08	0.003	7
7.	تشجع الإدارة العليا في القطاع العام الفلسطيني العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص المعايير سواء كانت داخلية أو خارجية.	2.88	1.21	57.50	-0.82	0.414	4
	جميع فقرات المحور معاً	2.91	1.02	58.26	-0.68	0.496	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يلاحظ وجود انخفاض نسبي في دعم الإدارة العليا فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك بنسبة 58%، وهذا يعني بالمقابل أن 42% من مجتمع الدراسة يؤكد على أنه لا يوجد دعم من قبل الإدارة العليا بهذا الخصوص.

وقد دلت فقرات الاستبانة إلى أن عينة الدراسة تقر بتوفر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة وأدوات لتطبيق المعايير المبنية على أساس الاستحقاق وذلك بنسبة 64.69%، في حين أنها ترى وجود ضعف فيما توفره الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في محور المحاسبة من الخبرات والكفاءات اللازمة لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وذلك بنسبة 51.56%، وهذا يعني أن هناك عدم وجود موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ويعزى ذلك إلى أن معظم عينة الدراسة يرغبون في أن تعمل الإدارة العليا بشكل أفضل في زيادة دعمها من كل النواحي لإنجاح عملية التحول الكامل لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين، وتطابقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Jones, and Caruna, 2015) التي اعتبرت أن دعم الحكومة المالية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتبر عاملاً مطمئناً لكل أصحاب العلاقة.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الأطروحة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى البيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الوظيفة الحالية، الخبرة العملية، المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة).

ويشتق من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الأطروحة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى الجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار " T لعينتين مستقلتين"، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (22.4): نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين" حسب الجنس.

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المحور
		أنثى	ذكر	
0.287	1.075	2.54	2.84	البيئة التشريعية
0.134	1.519	2.98	3.36	التأهيل العلمي والمهني
0.105	1.643	2.37	2.87	المعرفة والإدراك
0.002	*3.203	2.19	3.11	دعم الإدارة العليا
0.026	*2.286	2.46	3.05	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تبين النتائج المذكورة بالجدول (22.4) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار " T-لعينتين مستقلتين أكبر من مستوى الدلالة 0.05 للمحاور "البيئة التشريعية، التأهيل العلمي والمهني، المعرفة والإدراك"، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذه المحاور تعزى إلى الجنس، ويعزى ذلك إلى أن عينة الدراسة هم من ذوي المستويات الإدارية المالية المهمة ذكورا وإناثا، فالدرجات العلمية متقاربة بينهم، ومن ثم فهم يتمتعون بالخبرة والمعرفة المطلوبة بغض النظر عن جنسهم، بالإضافة إلى أنهم يطبقون نفس النظام المالي الحكومي مما يؤدي إلى تقديرات متقاربة بين أفراد العينة بغض النظر عن جنسهم.

أما بالنسبة لمحور "دعم الإدارة العليا" والمحاور مجتمعة معا فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذا المحور والمحاور مجتمعة معا تعزى إلى الجنس وذلك لصالح الذكور.

ويعزى ذلك إلى أن معظم المناصب العليا في وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والإدارية يشرف عليها الذكور لأن المجتمع الفلسطيني بشكل عام مجتمع ذكوري، ومعظم تواصل أصحاب هذه المناصب

يكون مع الموظفين الذكور الأمر الذي يجعلهم أكثر معرفة وعلم بما يدور حولهم وما يصدر عن الإدارة العليا.

ونلاحظ أن نسبة الذكور أكبر من 78% في مجتمع الدراسة وبالتالي التأثير والعلاقة بين الموظفين والإدارة العليا تكون لصالحهم على العكس من الموظفات الإناث.

وانتقلت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Nadalu, et., al., 2021) التي أوصت بضرورة دعم الحكومة لعملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وضرورة إشراك أصحاب المصالح من سياسيين وحكومة في ذلك لتذليل المعوقات التي تواجه هذا التحول.

- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الأطروحة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى الفئة العمرية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (23.4): نتائج اختبار "التباين الأحادي" الفئة العمرية.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المحور
		50 سنة فأكثر	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	أقل من 30 سنة	
0.054	2.696	4.00	2.76	2.66	2.63	البيئة التشريعية
0.002	*5.677	4.69	3.25	3.10	3.63	التأهيل العلمي
0.003	*5.264	4.35	2.44	2.70	3.35	المعرفة والإدراك
0.018	*3.630	4.39	2.73	2.82	3.18	دعم الإدارة العليا
0.004	*4.945	4.36	2.77	2.81	3.20	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تشير النتائج الواردة بالجدول (23.4) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لمحور " البيئة التشريعية "، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذا المحور تعزى إلى الفئة العمرية. ويعزى ذلك إلى أن معظم عينة الدراسة يدركون الدور المهم لوجود بيئة تشريعية مناسبة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأثر ذلك على نجاح العملية حيث ينصاع الجميع للمتطلبات القانونية والتشريعية ويساعد في تحقيق الأهداف المرجوة. أما بالنسبة لباقي المحاور والمحاور مجتمعة معا فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذه المحاور والمحاور مجتمعة معا تعزى إلى الفئة العمرية وذلك لصالح الذين فنتهم العمرية 50 سنة فأكثر.

ويعزى ذلك إلى أنه في هذه الفترة الزمنية من العمر يكون الموظف قد جمع بين خبرات متنوعة في مجال المحاسبة والمالية وحصل على دورات مهنية تؤهله دون غيره للإلمام بشكل أفضل بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Nadalu, et., al., 2021) حيث هناك ضرورة لإشراك أصحاب الكفاءة والخبرة في عملية التحول إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأوصت بتذليل المعوقات من أجل أن يكون لذوي الخبرة والمهنية دور فاعل في تنفيذ عملية التبني والتطبيق.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار " T - لعينتين مستقلتين"، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (24.4): نتائج اختبار "T لعينتين مستقلتين" حسب المؤهل العلمي.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المحور
		بكالوريوس	ماجستير	
0.177	1.869	2.71	3.17	البيئة التشريعية
0.083	3.101	3.20	3.72	التأهيل العلمي والمهني
0.060	3.684	2.67	3.36	المعرفة والإدراك
0.138	2.259	2.84	3.38	دعم الإدارة العليا
0.075	3.280	2.84	3.40	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

من النتائج الموضحة في جدول (24.4) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "T - لعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة تعزى إلى المؤهل العلمي. ويبين جدول (24.4) أن ما نسبته 14.1% من عينة الدراسة هم من حملة درجة الماجستير وأن نسبة 85.9% هم من حملة درجة البكالوريوس ونلاحظ أن 100% من عينة الدراسة يحملون شهادات علمية مما يعني قدرتهم على فهم مجالات الاستبانة والإجابة عليها بفاعلية.

ويعزى ذلك إلى أن متطلبات التوظيف في فلسطين تشترط توافر مؤهل علمي جامعي للدخول إلى قطاع الوظيفة العمومية وإن وجود كادر مؤهل علميا يحفز تعزيز عملية تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (لعلايبي، 2017) حيث اعتبرت أن تكوين العنصر البشري والاهتمام بتأهيله علميا ومهنيًا يعتبر من أهم المتطلبات اللازمة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

## الفصل الرابع .... دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية

- الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى المؤهل المهني.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (25.4): نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب المؤهل المهني.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المحور
		لا يوجد	محاسب معتمد (IPSAS)	محاسب قانوني فلسطيني	محاسب قانوني أمريكي (CPA)	محاسب قانوني عربي (ACPA)	
0.055	*2.461	2.68	2.92	2.67	3.00	4.33	البيئة التشريعية
0.018	*3.226	3.22	3.00	3.17	3.00	4.83	التأهيل العلمي
0.020	*3.170	2.62	2.80	2.97	3.20	4.60	المعرفة والإدراك
0.008	*3.822	2.80	2.62	2.86	3.71	4.90	دعم الإدارة العليا
0.006	*4.003	2.82	2.80	2.91	3.30	4.70	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من النتائج الموضحة في الجدول (25.4) يتضح أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لمحور "البيئة التشريعية"، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذا المحور تعزى إلى المؤهل المهني.

أما بالنسبة لباقي المحاور والمحاور مجتمعة معا فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذه المحاور والمحاور مجتمعة معا تعزى إلى المؤهل المهني وذلك لصالح الذين مؤهلهم المهني محاسب قانوني عربي (ACPA).

ويعزى ذلك إلى أن مناهج التأهيل المحاسبي المهني لمحاسب قانوني عربي يكون أكثر عمقا، حيث يتكون من مجموعة متنوعة من المواد الدراسية ذات العلاقة بمهنتي المحاسبة والتدقيق وتأخذ بعين الاعتبار مفاهيم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة وأن الجهة المشرفة على هذا المؤهل - مجموعة طلال أبو غزالة- هي نفسها التي تقوم بترجمة إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، في المقابل هناك قصور في التعليم المقدم في الجامعات حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (العبادي، 2016) والتي خلصت إلى أن الكادر البشري في القطاع العام الأردني مازال يفتقر إلى التأهيل العلمي والمهني المطلوب، ويعزى ذلك إلى أنه لا توجد الكفاءات والخبرات في هذا المجال التي يمكنها تطوير وتدريب الكوادر البشرية بالشكل الكافي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مؤسسات القطاع العام الأردني.

- **الفرضية الفرعية الخامسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى الوظيفة. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار " التباين الأحادي"، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (26.4): نتائج اختبار "التباين الأحادي" حسب الوظيفة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المحور
		أخرى	تدقيق حسابات	مراقبة مالية	محاسبة	
0.125	1.990	3.08	2.33	2.76	3.32	البيئة التشريعية
0.156	1.807	3.92	3.10	3.19	3.54	التأهيل العلمي
0.050	2.773	3.63	2.25	2.82	2.60	المعرفة والإدراك
0.129	1.961	3.79	2.60	2.88	2.90	دعم الإدارة العليا
0.099	2.188	3.63	2.56	2.90	3.04	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

من النتائج الموضحة في جدول (26.4) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة تعزى إلى الوظيفة. ويعزى ذلك إلى أن معظم أفراد العينة يدركون أنه هناك متطلبات يجب توافرها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بغض النظر عن الوظيفة المنوطة بالكادر البشري، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Tawiah, 2021) التي توصلت إلى أن تحسين البنية التحتية وزيادة تدريب الكوادر البشرية بغض النظر عن الوظيفة يُمكن هذه الدول من الانتقال إلى التطبيق الكامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- **الفرضية الفرعية السادسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى سنوات الخبرة. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (27.4): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المحور
		من 15 سنة فأكثر	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
0.089	2.271	3.05	2.57	2.19	3.25	البيئة التشريعية
0.270	1.340	3.43	3.17	2.75	3.65	التأهيل العلمي
0.347	1.122	2.70	2.70	2.60	3.56	المعرفة والإدراك
0.556	0.700	2.98	2.87	2.36	3.31	دعم الإدارة العليا
0.333	1.159	3.02	2.83	2.46	3.43	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استنادا لمخرجات برنامج (SPSS).

من النتائج الموضحة في جدول (27.4) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة تعزى إلى سنوات الخبرة. ويعزى ذلك إلى أن للخبرة في مجال العمل دورا كبيرا في إدراك أفراد العينة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبالتالي فإن جميع الموظفين باختلاف سنوات خبراتهم يقرون بضرورة توفر متطلبات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (Ali H Sharba, & Shaker A Al, Badawi 2020) والتي بينت أن رفع كفاءة الكادر البشري وفعالية استخدام الموارد العامة يؤثر بشكل كبير على متطلبات التنبؤ والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- الفرضية الفرعية السابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية

المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني تعزى إلى المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "T" لعينتين مستقلتين، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (28.4): نتائج اختبار "T" لعينتين مستقلتين - المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المحور
		لا	نعم	
0.061	1.906	2.55	2.99	البيئة التشريعية
0.013	*2.548	3.02	3.53	التأهيل العلمي والمهني
0.356	0.929	2.64	2.88	المعرفة والإدراك
0.168	1.397	2.74	3.09	دعم الإدارة العليا
0.088	1.732	2.73	3.11	جميع المحاور معا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات برنامج (SPSS).

\* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

تبين النتائج الظاهرة بالجدول (28.4) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "T-لعينتين مستقلتين" أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمحور "التأهيل العلمي والمهني"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الأطروحة حول هذه المحاور تعزى إلى المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة وذلك لصالح الذين شاركوا في دورات متخصصة.

وهذا يشير إلى أن الذين تحصلوا على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية تميزوا عن أقرانهم في إدراك أفضل لمتطلبات تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين.

أما بالنسبة لباقي المحاور والمحاور مجتمعة معا فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة

الأطروحة حول هذا المحور والمحاور مجتمعة معا تعزى إلى المشاركة في دورات متخصصة في (IPSAS) خلال السنوات الثلاثة الأخيرة. وهذا يدل على أن الحاصلين على الدورات المتخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر وعيا واستعدادا للمساهمة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين.

ويعزى ذلك إلى أن الحاصلين على دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يستجيبون بدرجة عالية لإدراك متطلبات تطبيق وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (جابي، 2019) التي وضحت أن هناك نقصا في الموظفين المؤهلين مما يعتبر تحديا رئيسا يحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

## خلاصة الفصل الرابع.

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الجانب الميداني، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، من خلالها تعرضنا في المبحث الأول إلى عرض تقديم للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، طبيعة القطاع العام الفلسطيني، نظام المحاسبة الحكومية الفلسطينية وإجراءات إعداد الموازنة العامة في فلسطين، كما تعرض الفصل في المبحثين الثاني والثالث إلى الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، والتي تم فيهما عرض وتحليل أداة وعينة الدراسة، والتي اتسم معظم أفرادها بمستوى علمي جامعي، مما مكننا الحصول على إجابات تميزت بالجدية والواقعية.

كما تم التوصل إلى نتائج اختبار الفرضيات التي برز من خلالها وجود أساس قوي وبيئة ملائمة في القطاع العام الفلسطيني للتقدم نحو المزيد من التطور والتحسينات للاستمرار في محاولة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية، مع التركيز على تعزيز محاور الدراسة من بيئة تشريعية، تأهيل علمي ومهني للكوادر البشرية، معرفة وإدراك بما يشمل بأن يطلع جميع الموظفين المعنيين على كل ما يتعلق بهذه المعايير، وكذلك أثر دعم الإدارات العليا لتبني هذه المعايير لما لذلك من تسهيل في توفير الأموال اللازمة لتلبية كافة الاحتياجات المطلوبة لذلك كتوفير التدريب اللازم المتخصص، تأمين الإمكانيات التكنولوجية اللازمة لإنجاح عملية التبني والتطبيق.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة، موضوع مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الفلسطينية، حيث تركزت الإشكالية حول تحديد هذه المتطلبات والآثار الإيجابية المتوقعة على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني في حال تورها، وتطرقنا للإشكالية عبر السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية المتفرعة منه، مثل مدى توافق الممارسات المحاسبية الحالية مع معايير IPSAS، ومدى فهم العاملين في القطاع العام لأهميتها، والتأهيل العلمي والمهني اللازم لتطبيقها، وملاءمة الإطار التشريعي لدعم التطبيق، وكذلك تناولت فروق تقديرات العينة في مستوى توفر المتطلبات بناء على خصائصها.

وكان هدفنا الرئيسي من هذه الدراسة، معرفة مدى توفر متطلبات تبني وتطبيق معايير IPSAS، وقد تفرعت من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية، وهي تحديد الشروط الأساسية والموارد اللازمة لتبني وتطبيق المعايير، وبيان أهمية الالتزام بهذه المعايير والفوائد المتوقعة منها، ودراسة التحديات التي قد تعترض طريق التطبيق وكيفية التغلب عليها، وشرح دور هذه المعايير في تحسين إدارة الموارد المالية وضبط النفقات لتحقيق الكفاءة المالية، وتحليل تأثير الخلفيات المهنية والتعليمية لأفراد العينة على فهمهم لتوفر متطلبات تبني وتطبيق معايير IPSAS، ولتحقيق ذلك جمعنا بين الجانب النظري من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى. حيث تناولنا من خلال الإطار النظري إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومزايا وعيوب تبنيها وتطبيقها، بالإضافة إلى الإطار المؤسسي والتنظيمي لهذه المعايير، من تأسيس مجلس معايير IPSAS و الهيكل التنظيمي الخاص به وعلاقته مع الهيئات الدولية والوطنية وكذلك آلية إصدار هذه المعايير، كما قسمنا هذه المعايير إلى خمس مجموعات كل مجموعة تشترك المعايير التي تشملها في كثير من القواسم المشتركة، كما تناولنا الإطار المفاهيمي لهذه المعايير وأقسامه، كما تناولنا متطلبات وتحديات تطبيق معايير IPSAS، وأشرنا أن هذه الدراسة نبعت أهميتها من مواكبة المستجدات الدولية في مجال البحوث المتعلقة بالقطاع العام خاصة وأن هناك محدودية في الدراسات التي تتناول هذا الموضوع.

أما في الدراسة الميدانية تألف مجتمع الدراسة من المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية المتواجدين في مؤسسات القطاع العام، إضافة إلى المحاسبين في ديوان الرقابة المالية والإدارية، الذين يدققون الحساب الختامي الصادر عن وزارة المالية نهاية العام، وتم إعداد استبيان وزع على عينة بلغ عدد أفرادها 75 لمعرفة مدى توفر متطلبات تبني وتطبيق معايير IPSAS بالإضافة إلى إجراء مقابلتين مع مسؤولين في وزارة المالية، حيث أن المقابلة كانت تكميلية لتتوضح الأمور أكثر أمام الباحث، وقد تم تحليل النتائج التي توصل إليها الباحث، ومن ثم محاولة تقديم التوصيات التي يمكن الاستفادة منها على كل النواحي، العلمية منها أو المهنية في فلسطين، بما سيساعد الجهات المعنية في الاستمرار في التوجه لتبني وتطبيق هذه المعايير.

## أولاً: النتائج العامة للدراسة.

وفقاً لما تم تناوله في الجانب النظري والنتائج التي توصل إليها الباحث من الدراسة الميدانية، يمكن استخراج النتائج التالية:

## 1. النتائج النظرية.

انطلاقاً من النواحي النظرية التي تناولتها الدراسة، تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ تعد المتطلبات المختلفة لتطبيق معايير IPSAS، مثل التطور التكنولوجي والاقتصادي، وتكوين العنصر البشري، وقناعة الإدارة العليا، بالإضافة إلى البيئة التشريعية والمعرفة والإدراك والتدريب من العوامل المؤثرة في نجاح تبني وتطبيق هذه المعايير؛
- ✓ يوفر التطور التكنولوجي الأدوات اللازمة لتحسين جمع ومعالجة وتحليل البيانات المالية بشكل أسرع وأفضل، مما يساهم في تقديم تقارير دقيقة وموثوقة؛
- ✓ يعتبر تكوين العنصر البشري المتخصص من العوامل الرئيسية المؤثرة في نجاح عملية التحول إلى تطبيق معايير IPSAS؛
- ✓ تعد قناعة الإدارة العليا وتبنيها لفكرة تطبيق معايير IPSAS ضرورة لتوفير الدعم اللازم وبالتالي تخصيص الموارد المطلوبة لضمان نجاح عملية الانتقال إلى معايير IPSAS؛
- ✓ تلعب البيئة التشريعية دوراً محورياً في تحديد الإطار القانوني الذي ينظم عمل المنشآت الحكومية وفق معايير IPSAS، وبالتالي فإن وجود تشريعات داعمة ومتوافقة مع هذه المعايير يساعد بشكل واضح في نجاح عملية تبنيها وتطبيقها؛
- ✓ يعتبر زيادة الوعي بين أصحاب القرار والكوادر البشرية، بأهمية وفوائد تطبيق معايير IPSAS من العوامل المعززة والمحفزة في نجاح عملية التبني والتطبيق؛
- ✓ يساهم التأهيل العلمي والمهني والتدريب المستمر المتخصص في نجاح عملية الانتقال إلى تبني وتطبيق معايير IPSAS حيث يضمن كل ذلك في تزويد الموظفين المعنيين بالمهارات والمعرفة اللازمة لمواكبة التعديلات والتحديثات المستمرة في مجال معايير IPSAS؛
- ✓ يتضح بشكل جلي أهمية معايير IPSAS في توفير إطار عمل موحد للإدارة المالية الحكومية، يحسن الشفافية، ويسهل عمليات الرقابة، مما يساهم في تعزيز ثقة الجمهور والمستثمرين في النظام المالي للقطاع الحكومي؛

✓ يستخدم مصطلح الإطار المفاهيمي من قبل منشآت القطاع العام كمرجعية توجههم نحو إدراك المفاهيم التي يجب تطبيقها عند وضع معايير IPSAS، والإرشادات الموصى بها في إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام؛

✓ يشجع مجلس IPSASB الدول والحكومات على تطبيق معايير IPSAS، حسب الظروف التي تؤثر عليها بأن تختار التطبيق بموجب معيار الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق؛

✓ من خلال اطلاعنا على التجارب العربية، وجدنا أن المملكة العربية السعودية تتقدم بشكل ملحوظ في هذا الشأن، حيث وضعت دليلاً منهجياً لتطبيق معايير IPSAS، يمكن الاستعانة به وتكييفه للحالة الفلسطينية الخاصة.

✓ نلاحظ أن الأزمة المالية المستمرة التي تعاني منها فلسطين بسبب الظروف الاستثنائية التي تمر بها، تنعكس بشكل واضح على التطبيق الفعال لمعايير IPSAS.

✓ توجد إمكانيات ضخمة لدى بعض الدول العربية، وفي حال كان هناك تعاون وتكامل في السعي لتطبيق معايير IPSAS بشكل جماعي، فإن الفائدة ستكون كبيرة؛

## 2. النتائج التطبيقية.

من خلال اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات التي تم تبنيه مسبقاً، خلصت الدراسة إلى أهم النتائج كما يلي:

✓ نتج عن الفرضية الرئيسية التي تشمل توفر البيئة التشريعية والقانونية في مؤسسات القطاع الفلسطيني لتطبيق هذه المعايير، بأن 55.4% من مجتمع الدراسة يرون أن البيئة التشريعية متوفرة نوعاً ما لتطبيق معايير IPSAS، وهذا ما لفت انتباهي حيث أنه رغم الظروف الاستثنائية التي تتميز بها دولة فلسطين إلا أنه هناك رغبة قوية في تحسين التشريعات ككل لتتلاءم مع تطبيق هذه المعايير؛

✓ توصلت الدراسة إلى أن الأفراد الذين حصلوا على دورات مهنية ومعرفة متخصصة بمعايير IPSAS لديهم إدراك ووعي أفضل من نظرائهم الذين لم يحصلوا على التدريب اللازم وكانت معرفتهم محدودة بهذا الخصوص، مما يستوجب من الجهات المختصة تعزيز التوعية والتدريب للعاملين في هذا المجال؛

✓ رغم توفر بيئة ملائمة، ماتزال التشريعات المالية الفلسطينية بحاجة إلى تطوير أفضل لتتلاءم مع تطبيق معايير IPSAS؛

✓ نتج عن الفرضية الثانية التي تتضمن التأهيل العلمي والمهني للكادر البشري العامل في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني لتطبيق معايير IPSAS، بأن 65% من مجتمع الدراسة يؤكدون وجود تأهيل

علمي ومهني، كما أظهر أفراد العينة اهتماما واضحا بشكل عام لرفع كفاءتهم العلمية والمهنية، بغض النظر عن معرفتهم بمعايير IPSAS، وكان هناك موافقة بلغت 77.19% بأن تدريب وتأهيل الكادر البشري المتخصص في المحاسبة يساعد في تعزيز تطبيق هذه المعايير، وهذا توافق مع دراسة (لعلايبي، 2017)، "أفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية (IPSAS)" بأن إعداد وتكوين العنصر البشري يعتبر من أهم المتطلبات اللازمة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية باعتباره ضمانا لإنجاح عملية الانتقال إلى تطبيق معايير IPSAS بشكل فعال؛

✓ بخصوص دعم الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني في مجال المحاسبة بالخبرات والكفاءات، فلقد أظهرت النتائج نسبة موافقة وصلت إلى 55.63%، مما يشير إلى الحاجة إلى مزيد من التعزيز لتحقيق نتائج أفضل فيما يخص تطبيق هذه المعايير وهذا يتفق كذلك مع دراسة (Rowan & Josette, 2016)، المحاسبة في القطاع العام في مالطا نحو المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال سياق الاتحاد الأوروبي " حيث أن الحكومة المالطية اتخذت قرارا رسميا باعتماد معايير IPSAS مما ساهم في سلاسة تبني وتطبيق المعايير وتوفير الموارد اللازمة لذلك؛

#### ثانيا: مقترحات الدراسة.

وفقا للنتائج المتحصل عليها عبر هذه الدراسة فإن الباحث يقترح على وزارة المالية الفلسطينية وديوان الرقابة المالية والإدارية باعتبارهما أكثر جهتين متخصصتين في هذا المجال، وكذلك المعنيين والمختصين في مجال المحاسبة الحكومية وخاصة فيما يتعلق بتطبيق معايير IPSAS، التوصيات التالية:

1. إنشاء شراكات مع الجامعات والمؤسسات الأكاديمية من خلال توقيع اتفاقيات تعاون مع الجامعات المحلية والدولية لتعزيز البحث العلمي فيما يخص معايير IPSAS؛
2. تخصيص موازنات لتمويل تلك الأبحاث، وكذلك تنظيم مؤتمرات وورشات عمل مشتركة بين وزارة المالية، ديوان الرقابة المالية والإدارية من جهة، والأكاديميين لمناقشة ومراجعة أحدث التطورات في مجال معايير IPSAS لتبادل الخبرات والأفكار؛
3. تشجيع الأكاديميين والباحثين وأصحاب العلاقة على نشر الأبحاث المتخصصة في مجال معايير IPSAS في المجالات العلمية المحكمة المحلية والدولية، لتبادل المعرفة والخبرة مع المجتمع الأكاديمي الدولي؛

4. التعاون مع الجامعات والمعاهد العلمية لتضمين معايير IPSAS في المناهج الدراسية لبرامج البكالوريوس والماجستير لطلاب المحاسبة والتمويل؛
  5. تحفيز الموظفين وتشجيعهم على الحصول على الشهادات المهنية المعترف بها دولياً في معايير IPSAS، من خلال تحمل تكلفة الحصول عليها سواء كلياً أو جزئياً.
  6. العمل على تطوير وتحديث نظم المعلومات المحاسبية للتوافق مع متطلبات معايير واعتماد أنظمة مالية متكاملة، بحيث تجمع كل العمليات في نظام واحد، مما يعزز من دقة البيانات وسهولة الوصول إليها؛
- ثالثاً: آفاق الدراسة.

يعتبر موضوع تحديث المحاسبة الحكومية وتبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفلسطيني من المواضيع الرئيسية التي يلزم الاهتمام بها، خاصة وأن الأبحاث العلمية التي ترتبط بالمحاسبة الحكومية ومعايير IPSAS لا تزال تعاني من نقص شديد بالمقارنة مع غيرها أنواع المحاسبة، مما يترتب عليه في ضوء هذه الدراسة وما توصلت إليه من نتائج ضمن حدودها أن يتم مضاعفة الجهود في إجراء الدراسات المستقبلية ذات العلاقة يذكر الباحث منها ما يلي:

1. مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المحاسبة الحكومية: حالة فلسطين؛
2. تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثره على تعزيز الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري؛
3. تجارب دولية في تطبيق معايير IPSAS: دروس مستفادة وتوصيات لتطبيقها في فلسطين؛
4. أثر تطبيق معايير IPSAS على تحسين المحاسبة البيئية في فلسطين؛
5. تأثير تطبيق معايير IPSAS على الشفافية والمساءلة في المشاريع الممولة دولياً؛
6. تطبيق معايير IPSAS وأثرها على تحسين إدارة الدين العام في الدول النامية.

المراجع

## المراجع باللغة العربية.

أولاً: الكتب.

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. المجلد الجزء الأول. عمان: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، 2010.
2. إسماعيل خليل إسماعيل، ونائل حسن عدس. المحاسبة الحكومية. عمان- الأردن: دار اليازوري العلمية، 2010.
3. جمعة حميدات. معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، الجزء الثالث. عمان، الأردن: شركة صرح العالمية للاستشارات والتدريب، 2008.
4. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2021.
5. حسام أبو علي الحجاوي. المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. عمان- الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع، 2016.
6. خالد جمال الجعارات. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPAS، الجزء الأول. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2018.
7. دونالدو كيسو، وجيري ويجانت. المحاسبة المتوسطة. 2. ترجمة د. أحمد حامد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر، 1999.
8. رأفت سلامة محمود. المحاسبة الحكومية. عمان- الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2024.
9. طارق حماد عبد العال. التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية المصرية. مصر: الدار الجامعية، 2002.
10. عبد الستار العلي، عامر قنديلجي، وغسان العمري. المدخل إلى إدارة المعرفة. عمان- الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2005.
11. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
12. محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2002.
13. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. تحرير الاتحاد الدولي للمحاسبين، طلال أبوغزالة للترجمة والنشر، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المجلد 1. نيويورك، 2021.
14. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. تحرير الاتحاد الدولي للمحاسبين، طلال أبوغزالة للترجمة والنشر، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المجلد 1. نيويورك، 2022.
15. فرانس فان شايك، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ديلوث أند توش (الشرق الأوسط) النسخة الثانية، بيروت، لبنان، 2018.

ثانياً: المجالات والدوريات.

16. إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي: مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2012. 148.
17. أحمد برير، ومسعود صديقي. "دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري" 6 JEJE Journal of Economic Growth and Entrepreneurship، رقم 2 (2023): 114-132.
18. أحمد حابي، ونور الهدى مراح. "قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12." مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR) (جامعة قاصدي مرياح) 10، رقم 01 - 2021.
19. أمحمد بوكفوسة. "متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق - دراسة حالة الجزائر." مجلة المالية والأسواق (جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم - الجزائر) 09، رقم 02 (2022): 488-505.
20. بوخالفي، مسعود؛ سلماني، عادل. "دراسة مقارنة في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بين مجلس IPSAS و PCE في الجزائر." مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (جامعة محمد خيضر بسكرة) 14، رقم 5 - 2020.
21. حجوج، محمد معروف، et محمد مروان العشي. «إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين.» مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية 29 4 n°، (2021): 27-58.
22. خديجة علي معيوف، عائشة سالم الشكري، وآمال سعد الشخي. "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي: (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية)." المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية 2، رقم 3 (2023): 290-312.
23. خضير خبيطي، و يونس مونة. آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. (جوان، 2016). المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (عدد2)، 22.
24. خليل إسماعيل إسماعيل، وريان نعموم. "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق." مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، رقم 30 (2012): 281-308.
25. زاهر حسني المشهراوي، وسالم سليمان درويش. "الآثار الاقتصادية لاستخدام أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة في إعداد الموازنة العامة في فلسطين." المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 48، رقم 1 (2017): 271-321.
26. سنان زهير جميل، تغريد علي رشيد. "المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار المحاسبة الدولي (IPSAS 17) بالتطبيق على بلدية الموصل" مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية (كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل) 14، رقم (2) 2022.
27. صالح مهند منصور. "دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية: دراسة استكشافية." مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية 07، رقم 01 (2023): 155-196.

28. عباس حميد التميمي، ونهاد حسين علي. "انعكاسات تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي." مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد) 24، رقم (109) 2018.
29. فريد بولمطارد. "دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام." IPSASs. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية 05، رقم 01 (2022): 615-631.
30. فؤاد عبد المحسن الجبوري. "أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبية المتكامل في جودة المعلومات المحاسبية." المجلة العراقية للعلوم الإدارية (كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء - العراق) 9، رقم 36 (2013): 251-237.
31. قانون الموازنة. قانون رقم (7) لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية. المجلد 25. جريدة الوقائع الفلسطينية، 1998.
32. محمد طويلب، "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الأثار والتحديات -، مجلة المنهل الاقتصادي، (جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي) 05، رقم 02 (2022): 808-791.
33. مرعي أحمد هريدي محمد سيد، "أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي المصري، مجلة الفكر المحاسبي، (جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة) 23، رقم 1 (2019): 536-513.
34. نورالدين مزياني، ومريم حفصي. "أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر." مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية (جامعة 20 أوت 1955) 2، رقم 1 (2019): 153-137.
35. هالة محسن فاضل، وكاطع صدام هاشم. "مدى ملائمة الأنظمة المحاسبية المحلية ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24)، (نظام محاسبي حكومي نموذجي). مجلة الريادة للمال والأعمال، جامعة النهريين، المجلد الرابع، العدد (1) 2023.

### ثالثاً: التقارير.

36. الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. مسح القوى العاملة. رام الله- فلسطين: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2023.
37. الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. نظرة عامة. رام الله- فلسطين: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني؛، 2024.
38. ديوان الرقابة المالية والإدارية. الحساب الختامي التجميعي النهائي لدولة فلسطين للسنوات 2020-2021. دولة فلسطين: ديوان الرقابة المالية والإدارية؛، 2022.
39. صبري نضال رشيد. القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني. فلسطين: المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية (مواطن)، 2003.
40. صندوق النقد الدولي. دليل إحصاءات مالية الحكومة: Washington D.C. الطبعة العربية © صندوق النقد الدولي، 2014.
41. المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب. "دليل المتدرب." أسس القياس وعرض البيانات المالية وفق المحاسبة الدولية للقطاع العام (المعايير 1، 2، 24). المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب؛، 2014.

42.مفتاح. "موازنة المواطن." المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية 2023، متاح على الرابط:  
<https://citizenbudget.ps/ar>.

43. مشروع الاستحقاق المحاسبي"، وزارة المالية السعودية 2024، متاح على الرابط:  
[https://www.mof.gov.sa/c2a/About\\_C2A/Pages/Definition.aspx](https://www.mof.gov.sa/c2a/About_C2A/Pages/Definition.aspx).

#### رابعاً: الأطروحات والرسائل.

44.أبويوسف، محمد سالم. «قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.» أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة. مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2018.

45.أكرم شتيح. «أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي.» أطروحة دكتوراه الطور الثالث: جامعة يحي فارس، المدينة، 2020.

46.جابي، أمينة هناء. «أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.» أطروحة دكتوراه، محاسبة. الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019.

47.زونية بن فرج. "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق." أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية. جامعة فرحات عباس- سطيف، 2014.

48.السعيد قاوي. قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية. جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة، كلية الحقوق - سعيد حمدين-، 2022.

49.السعيد، يوسف أحمد. «نظام المحاسبية العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية.» IPSAS. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. الجزائر: جامعة البليدة 2 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015.

50.سمير زيتون. "العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية." أطروحة دكتوراه غير منشورة. الأردن: كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2013، 2017.

51.صفاء بن عيشي، وفطيمة الزهرة إبراهيمي. «أثر الإيجار التمويلي على عناصر القوائم المالية دراسة حالة: مؤسسة نفضال فرع التسويق بسكرة.» شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية. جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2023.

52.الطراونة، محمد يوسف. «مدى ملائمة بيئة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.» أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة العلوم الإسلامية العالمية، 2015.

53.العبادي، راضي عبد اللطيف. «مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: دراسة ميدانية في مؤسسات القطاع العام الأردني.» رسالة ماجستير. الأردن: جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، 2016.

54.فايزة شفيق قوتلي. " دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير القوائم المالية-حالة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية. سوريا: رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد- قسم المحاسبة، 2010.

55. فريد أحمد عبد الحافظ غنام، "إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين"، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
56. قادة بن راحو. "تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس". أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: العلوم المالية والمحاسبة، 2022.
57. لعلايبي مالك، آفاق إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام في ظل تطبيقات معايير محاسبة القطاع العام الدولية (IPSAS). أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر 2017.
58. محمد أشرف خليل حمدونة. العوامل المحددة للشراكة بين القطاعين العام والخاص ودورها في نمو الاقتصاد الفلسطيني (من وجهة نظر القطاع الخاص)، مذكرة ماجستير في اقتصاديات التنمية، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2017.
59. محمد محمود لافي. "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية". رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.
60. مسعود بوخالفي. "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
61. مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS). أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر: 2017.
62. ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: (دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين)، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2020.

#### خامسا: الملتقيات.

63. حمزة طيبي، ولخضر رينوبة. "إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية IFRS في سياق الحوكمة المؤسساتية-التصور والمدرجات-". الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقلة- الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، 2014. 501-516.
64. خبيطي، خضير؛ مونه، يونس. «نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام»، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقلة: جامعة ورقلة، 2014.

## المراجع باللغات الأجنبية:

أولاً: الكتب

65. "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements " – ISBN 978-1-60815-264-3. Traduit par Talal Abu-Ghazaleh Organization (TAG-Org). New York, USA: international federation of Accountant, 2015.
66. IFAC. (2015). "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements " – ISBN 978-1-60815-264-3. (T. A.-G. (TAG-Org), Trans.) New York, USA: international federation of Accountant.
67. IFAC. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2021. Translated by TAG.Global Talal Abu-Ghazaleh Global. Vol. 1. New York: International Federation of Accountants, 2022.
68. IFAC. Handbook of International Sector Accounting Standards Board. 2022. Edited by Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Vol. 1. New York: International Federation of Accountants, 2022.
69. kingsley, kelly mua. «Introduction and Rationale for IPSAS and IFRS implementation. » Kingsly, K. (2017). Introduction and Rationale for IPSAS and IFRS implementation. In Introduction and Rationale for IPSAS and IFRS Implementation: Kingsly, Kelly. [SI]: SSRN.2017 .
70. Marqués Berger, Thomas Müller. IPSAS Explained. Padstow, Cornwall. England: Ernst & Young GmbH., 2012.
71. Moscove, S A, M G Simkin, and N A Bagranoff. Core Concepts of Accounting Information System. England: Jhon Wiley & Sons Ltd, 7th ed, 2001.
72. pontoppidan, caroline aggestam, and isabelle andernack. Interpretation and Application of IPSAS. Chchester, West Sussex: Jhon Wiley & Sons Ltd., 2016.
73. PricewaterhouseCoopers, PwC. Towards a new era in government accounting and reporting - 2nd edition. Price water house Coopers, 2015.
74. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. New York.: International Fderation of Accountantas ،2017.

ثانياً: المقالات

75. Alghizzawi, Moawiah Awad, and Rosnia Masruki. "Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan." Journal of Modern Accounting and Auditing, 2020.
76. Alrabba, Hussein. "Impact of Lack of Self-efficiency and Assets Evaluation on Resistance of IPSAS Implementation." Information Sciences Letters 5, no. 11 (2022).
77. Atuilik, Williams Abayaawien, and Salia Hussein. "Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia." Journal of Accounting and Taxation, 2019.

78. Bekiaris, Michalis, and Thekla Paraponti. "Examining the status of IPSAS adoption at the country level: an analysis of the OECD." *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2022.
79. Brusca, Isabel, and Juan Carlos Marti´nez. "Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing public sector accounting." *International Review of Administrative Sciences* 82, no. 04 (2016): 724-744.
80. cho, Myojung, oliver kim, and Steve lim. "Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework." *Journal of Accounting and Public Policy* 29, no. 06 (Cho, M., Kim, O., & Lim, S. C. (2010). Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(6), 604-611.2010 ): 604-611.
81. Chow, Danny, and Caroline Aggestam Pontoppidan, "The United Nations' (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) " *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 31, no. 2 (2019): 285-306.
82. christiaens, johan, christophe vanhee, and philippe van cauwenberge. "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison." *Sage Journals* 81, no. 1 (2014).
83. Christian, Chima Chukwuka. "IPSAS 1 as a Veritable Strategy for Good Governance and Economic Development in A Post-Covid- 19 Economy in Nigeria." *Journal of Business and African Economy* 07, no. 01 (2021).
84. Chytis, Evangelos, Ioannis Georgopoulos, and Stergios Tasios. "Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece." *European Research Studies Journal* 23, no. 4 (2020): 165-184.
85. Cohen, Sandra, and Sotirios Karatzimas. "Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting Moving from cash to modified cash." *Meditari Accountancy Research* 25, no. 1 (2017): 95-113.
86. El Hachimi, Chaimaa, and Asmae Benthani. "La Modernisation des Systèmes Comptables de l'État Marocain à la Lumière des Normes IPSAS: Cas de la Trésorerie Générale du Royaume." *European Scientific journal (ESI)* 24 (2023): 477-498.
87. GROSSI, G., and M. SOVERCHIA. "European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting." *ABACUS, A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 47, no. 4 (2011).
88. Ijeomi, Nagozi, and T Oghoghomeh. "Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectation, Benefits and Challenges." *Journal of Investment and Management* 3, no. 1 (2014): 21-29.
89. Ismael, Jacqueline S, and Shereen T Ismael. "SOCIAL POLICY IN THE ARAB WORLD: THE SEARCH FOR SOCIAL JUSTICE." *Arab Studies Quarterly (Jstor)* 30, no. 2 (2008): 23-44.
90. Jorge, Suzana. "IPSAS conceptual framework and views on selected national frameworks." By PETER LORSON, SUSANA JORGE and ELLEN HAUSTEIN. Portugal: University of Coimbra, 2023.
91. Legenkova, Margarita. "International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation." *International Journal of Economics and Financial Issues* 6, no. 4 (2016).
92. Matica, Diana Elisabeta, and Victoria Bogdan. "Some Aspects Regarding Changes in Accounting Policies, Estimates and Correction of Errors." *Annals of University of Craiova-Economic Sciences*

- Series (University of Craiova, Faculty of Economics and Business Administration) 1, no. 36 (2008): 376-382.
93. Ndal, ThankGod C., John Charly Igwe, and, L. C Micah. "IPSAS Adoption in Nigeria: The Journey So Far." *Journal of Accounting and Financial Management* 7, no. 3 (2021).
  94. Njaala, Papias. "Comparative Analysis of International Public Sector Accounting Standard 23 and International Accounting Standard 20." *Research Journal of Finance and Accounting* 6, no. 20 (2015).
  95. Polzer, Tobias, Giuseppe Grossi, and Christoph Reichard. "Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme." 46, no. 1 (accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57–82. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277> 2021): 57-82.
  96. Rocher, Sebastien. "Is the proclaimed independence of the IPSAS real?" *Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 17 – Volume 3 – Décembre 2011, 2011: (p. 55 à 84).*
  97. Rowan, Jones, and Caruana Josette. "Governmental Accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union." *International Review of Administrative Sciences* 82, no. 4 (2016).
  98. Saleh, Zakiah, Che Ruhana Isa, and Haslida Abu Hasan."Accrual Accounting: Change and Managing Change" *Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management* 11, no. 1 (2021): 1-14.
  99. Sharba, Ali Hatef, and Shaker Abdalkareem Al Baldawi. "IPSAS in The Municipal Sector of Iraq and its Importance of Optimal Use of General Fund in Provision of Services." *Utopía y Praxis Latinoamericana*, (2020).
  100. Tawiah, Vincent. "The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries." *Financial Accountability & Management* 39, no. 1 (2021): 103-124.
  101. Trabelsi, Ashraf. «Application des normes IPSAS en Tunisie. » Latrash Edition, 2017.
  102. Trajkovska, Olivera Gjorgieva, Blagica Koleva, and Vesna Georgieva Svrtinov. ""Financial reporting in hyperinflationary economies. - *Journal of Economics*, 2018.

### ثالثاً: الأطروحات والرسائل

103. Adhikari, Pawan, and Frode Mellemvik. "The Adoption of IPSAS In South Asia: A Comparative Study Of Seven Countries." *Research in Accounting in Emerging Economies.*, 2015: 169-199.
104. Al Ghwiri, Jawdat Sameer. "Master in Accounting and Finance." *The Extent to which the legislative Factor is Considered as One of the Challenges to the IPSAS Implementation in Jordan: The Case of Ministry of Finance. Jordan: Faculty of Graduate Studies at the Hshemite University, 2023.*
105. AMALOU, Walid. *La normalisation comptable publique est-elle démocratique? Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptue par l'IPSASB I. Université de Lorraine.*
106. Brusca, Isabel, Patricia Gomes, Maria Fernandes, and Vicente Montesinos. *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards the Exprience of the Iberian Peninsula as a Front Runner. Switzerland: Palgrave macmillan, 2021.*

107. Bunget, Ovidiu Constantin, Rodica Blidisel Gabriela, Liliana Feleaga, and Irimie Emil Popa. "Empirical study of instagible assets in romanian municipalities." Economics and Management (Technical University in Liberec), 2014: Ovidiu Constantin Bunget, Rodica Gabriela Blidisel,.
108. LAABIDI, Nizar. "Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'Expertise Comptable." Les Normes Comptables Internationales Du Secteur Public Et Opportunités D Application Pour Les Pays Emergents: Cas De La Tunisie. Tunisie: Université De La Manouba, 2011.
109. Nangantan, Joseph. "Degree of Doctor of Philosophy (PhD) in Accounting and Finance." International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) - An Examination Of Challenges, Benefits And Other Factors Critical For The Successful Adoption In Malawi. Unicaf University Larnaca, Cyprus, 2022.

#### رابعاً: التقارير

110. ACCA. IPSAS implementation: current status and challenges. London: ACCA (the Association of Chartered Certified Accountant), 2017, 5-6.
111. IFAC. June 2023. <https://www.IFAC.org>.
112. ILO. "International Labour Organization." Annual Financial Report. 2014. <https://www.ilo.org/>.
113. ILO. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Update. Prod. INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. Geneva, Switzerland, 2011.
114. IPSASB. 2023. <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (accès le 2023).
115. IPSASB. "The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities." By IFAC, 22. New York: IFAC, 2022.
116. IPSASB. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Fact Sheet. march 2023.
117. IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedure-June2016.pdf.
118. OECD. Who we are. 2024. <https://www.oecd.org/fr/apropos/#d.fr.530477>.
119. UN. "United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)." Annex / UN IPSAS. 2016. [www.un.org/ipsas/PolicyFramework.html](http://www.un.org/ipsas/PolicyFramework.html).
120. United Nation. "Implementation of International Public Sector Accounting Standards." UN Documentation. 2014. <https://www.un.org/>.
121. Wegrich, k N.D. Public sector, Encyclopædia Britannica. London: Public sector, Encyclopædia Britannica, 2017.

الملاحق

الملحق رقم (1): استبانة الدراسة

الإخوة / الأخوات الكرام

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

الاستبانة المرفقة عبارة عن أداة لجمع البيانات اللازمة لإجراء دراسة تحت عنوان:

مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين

(دراسة تطبيقية على مؤسسات القطاع العام الفلسطيني)

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى استطلاع آراء العاملين في المجال المالي في القطاع العام الفلسطيني حول مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الفلسطيني.

نظراً لأهمية رأيك في هذا المجال، فإن الباحث يأمل منكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات هذه الاستبانة بدقة وعناية وموضوعية.

علمًا بأن البيانات الواردة في هذه الاستبانة تعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا فائق التحية والاحترام والتقدير،

الباحث

ماهر ابراهيم أبوريادة

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) مقابل الإجابة المناسبة:

1	الجنس	<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أنثى
2	الفئة العمرية	<input type="checkbox"/> أقل من 30 عاماً <input type="checkbox"/> من 30 إلى أقل من 40 عاماً	<input type="checkbox"/> من 40 إلى أقل من 50 عاماً <input type="checkbox"/> من 50 فأكثر
3	المؤهل العلمي	<input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دبلوم
4	المؤهل المهني	<input type="checkbox"/> محاسب قانوني عربي (ACPA) <input type="checkbox"/> محاسب قانوني أمريكي (CPA) <input type="checkbox"/> محاسب قانوني فلسطيني <input type="checkbox"/> محاسب معتمد (IPSAS) <input type="checkbox"/> لا يوجد	
5	الوظيفة	<input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> مراقبة مالية <input type="checkbox"/> تدقيق حسابات <input type="checkbox"/> أخرى (حدد لها لطفاً).....	
6	سنوات الخبرة	<input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> من 5 إلى أقل من 10 سنوات <input type="checkbox"/> من 10 إلى أقل من 15 سنة <input type="checkbox"/> من 15 سنة فأكثر	
7	هل شاركت في دورات متخصصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال الثلاث سنوات الأخيرة	<input type="checkbox"/> نعم	<input type="checkbox"/> لا

نرجو منكم الإجابة عن أسئلة الاستبانة باستخدام التدرج من (1-10)، حيث كلما اقتربت إجابتم من 10 دل ذلك على موافقتكم الكبيرة جدا وتقل بالتدرج.

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

ملاحظة : أينما وردت كلمة المعايير في الأسئلة أدناه فإنها تعني (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام)

الدرجة (10-1)	الفقرة	م
	<b>البيئة التشريعية</b>	1
	توفر البيئة القانونية والتشريعية في فلسطين بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	2
	تعمل الحكومة الفلسطينية بشكل مستمر على إدارة الأزمات بشكل جيد لتعزيز الإستقرار المالي والإقتصادي.	3
	تعتبر التشريعات المالية الفلسطينية ملائمة لتطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق	4
	تساهم الجهات الرقابية في فلسطين والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	5
	<b>التأهيل العلمي والمهني</b>	6
	تدعم الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني العاملين في مجال المحاسبة بالخبرات والكفاءات لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق.	7
	تقوم الإدارة العليا في القطاع العام بتشجيع العاملين في مجال المحاسبة على المشاركة في الدورات التدريبية التي تعنى بتطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	8
	يوجد إدراك لدى العاملين في المحاسبة في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق تساهم في إصدار بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي.	9

الدرجة (10-1)	الفقرة	م
	يساعد تدريب الكادر البشري المتخصص في المحاسبة في القطاع العام وتأهيله في مجال المعايير يساعد في تطبيقها بشكل أفضل.	1
	<b>المعرفة والإدراك</b>	2
	يتم توفير التدريب المتخصص في المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	3
	يتم الاطلاع بشكل عام حول ما يصدر من معايير في القطاع الحكومي.	4
	يتم الاطلاع بشكل عام على المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	5
	يتم الاطلاع بشكل متخصص على كل ما يصدر حول المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	6
	يدرك موظفو الدوائر المالية في القطاع العام الفلسطيني بأن تطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق توفر بيانات مالية أكثر مصداقية وشفافية.	7
	<b>دعم الإدارة العليا</b>	8
	يدعم النظام المحاسبي المحوسب في القطاع العام الفلسطيني التوافق مع المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	9
	يوجد ربط إلكتروني بين المؤسسات الحكومية ووزارة المالية يكفي لتطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	10
	تتوفر الإمكانيات التكنولوجية من أجهزة وأدوات لتطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	11
	تدعم الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين في فلسطين بما يشمل أصحاب المناصب السياسية، المحاسبون، والمدققون تطبيق المعايير المبنية على أساس الإستحقاق.	12
	تقوم الإدارة العليا في مؤسسات القطاع العام بتنظيم دورات تدريبية فيما يخص المعايير المبنية على أساس الاستحقاق.	13
	توفر الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني للعاملين في مجال المحاسبة الخبرات والكفاءات اللازمة لتطبيق المعايير في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق.	14

الدرجة (10-1)	الفقرة	م
	تشجع الإدارة العليا في القطاع العام الفلسطيني العاملين على المشاركة في الدورات التي تخص المعايير سواء كانت داخلية أو خارجية.	15

انتهت الاستبانة شكرا جزيلا لحسن تعاونكم

الملحق رقم (2): قائمة المحكمين

الدكتور نضال المصري	جامعة القدس المفتوحة- فلسطين
الدكتور محمد أبو يوسف	جامعة الإسرائء- فلسطين
الأستاذ بسام قديح	جامعة القدس المفتوحة- فلسطين