

معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية

## Constraints of Applying International Accounting Standards for Public Sector in Governmental Institutions

إعداد

محمد محمود حسين لافي

إشراف

د. هيثم ممدوح حمدان العبادي

رسالة ماجستير استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2013

## التفويض

أنا محمد محمود حسين لافي

أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم : محمد محمود حسين لافي

التوقيع : 

التاريخ : ١٣/١٣/٢٠١٣

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت رسالة الماجستير للطالب: محمد محمود حسين لافي. بتاريخ: 2013/6/1  
وعنوانها: "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات  
الحكومية".

و قد أجازت بتاريخ: 2013/6/22

## أعضاء لجنة المناقشة

- الدكتور نمر عبد الحميد السليحات

- الدكتور هيثم ممدوح العبادي

- الدكتور عطا الله القطيش

رئيساً

مشرفاً وعضواً

عضواً

التوقيع



## الإهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وبارك في عمره الذي علمني العصامية والكفاءة والصبر في سبيل الوصول إلى  
ما أصبو إليه

إلى والدي منبع العطف والحنان أطال الله في عمرها ومتعها بالصحة والعافية

وإلى أخواني وأخواتي أدامهم الله لي .

مع المحبة والتقدير

## الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على خير الخلق أجمعين سيدنا محمد بن عبد الله

صلى الله عليه وسلم

بعد الانتهاء من هذه الرسالة لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان من الدكتور الفاضل

هيثم ممدوح العبادي

على كل ما بذله من مجهود خالص لوجه الله لإخراج هذه الرسالة إلى حيز الوجود

وإلى جميع من وقفوا بجانبني خلال مسيرتي التعليمية

أتقدم بخالص الشكر والمحبة

## فهرس المحتويات

د.....	الإهداء
ه.....	الشكر والتقدير
و.....	فهرس المحتويات
ط.....	فهرس الجداول
ي.....	فهرس الملاحق
ك.....	الملخص
ل.....	الملخص باللغة الانجليزية
1.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
1.1.....	1.1 مقدمة :
2.....	2.1 مشكلة الدراسة وعناصرها :
2.....	3.1 أهمية الدراسة:
3.....	4.1 فرضيات الدراسة :
4.....	6.1 حدود الدراسة:
4.....	7.1 إجراءات الدراسة :
5.....	8.1 مجتمع الدراسة وعينتها:
5.....	9.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
6.....	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
6.....	1.2 الإطار النظري
6.....	1.1.2 تعريف المعيار
7.....	2.1.2 أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
10.....	3.1.2 الخصائص الأساسية لمعايير المحاسبية الدولية
11.....	4.1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
12.....	5.1.2 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
12.....	6.1.2 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

14.....	7.1.2 نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
15.....	8.1.2 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق والأساس النقدي
17.....	9.1.2 فوائد الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق
18.....	9.1.2 مخاطر الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:
18.....	10.1.2 سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
19.....	11.1.2 الفروض الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:
20.....	12.1.2 هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
23.....	13.1.2 أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
31.....	14.1.2 الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
32.....	15.1.2 أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأردن:
34.....	16.1.2 معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية:
38.....	17.1.2 مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
39.....	18.1.2 الانتقادات التي وجهت إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
40.....	2.2 ثانياً الدراسات السابقة
40.....	1.2.2 الدراسات باللغة العربية :
42.....	2.2.2. الدراسات باللغة الانجليزية
45.....	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
45.....	1.3 منهج الدراسة
45.....	2.3 مصادر جمع البيانات والمعلومات
45.....	3.3 مجتمع الدراسة
45.....	4.3 عينة الدراسة
45.....	5.3 المعالجة الإحصائية:
50.....	7.3 صدق الاستبانة وثباتها.
50.....	8.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
52.....	الفصل الرابع نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
52.....	1.4 عرض نتائج الدراسة:
59.....	2.4 نتائج مناقشة الفرضيات:

64.....	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
64.....	1.5 نتائج الدراسة
67.....	2.5 مناقشة فرضيات الدراسة:
68.....	3.5 التوصيات:
70.....	المراجع :
70.....	المراجع باللغة العربية:
73.....	المراجع باللغة الانجليزية :
75.....	الملاحق:



## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
43	والجدول رقم (1) يبين بعض الدول المتبنية للـ IPSASs لغاية أيلول 2007.
62	جدول رقم (2): يبين توزيع عينة الدراسة حسب المعلومات الشخصية
63	جدول رقم (3): يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
64	جدول رقم (4): يبين توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
65	جدول رقم (5): يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص
66	جدول رقم (6): يبين توزيع عينة الدراسة حسب الوزارات
68	جدول رقم (7): يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة
72	الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في البنية التحتية
73	الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في النظام المحاسبي
75	الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في القوانين والتشريعات
76	الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية لمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
79	الجدول رقم (12) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الأولى
80	الجدول رقم (13) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الثانية
81	الجدول رقم (14) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة
83	الجدول (15) اختبار (ANOVA)

## فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق
97	ملحق رقم (1) الاستبانة
104	ملحق رقم (2) اسماء المحكمين

## Constraints of Applying International Accounting Standards for Public Sector in Governmental Institutions

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين في المؤسسات الحكومية ، كما تم توزيع (380) استبانته على أفراد عينة الدراسة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن المعوقات في مجال البنية التحتية تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن، كما تبين أن المعوقات في مجال النظام المحاسبي تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن، كما تبين أن المعوقات في مجال القوانين والتشريعات تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن.

وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات ذات دلالة إحصائية (البنية التحتية، والنظام المحاسبي، والقوانين والتشريعات) تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

وفي النهاية أوصت الدراسة بضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن من أجل مواكبة التطورات المتسارعة في مجال المحاسبة. كما أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الممارسات و المعالجات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وتبني الأساس النقدي المعدل كمرحلة انتقالية لتبني أساس الأستحقاق المعدل و من ثم اساس الأستحقاق الكامل الذي يقود بدوره الى تلبية متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك ضمن فترة زمنية محددة كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام دايون المحاسبة بأن يقدم تقريراً عن الحسابات الختامية المراجعة للدولة.

# **Constraints of Applying International Accounting Standards for Public Sector in Governmental Institutions**

**Prepared by Student Mohamed Mahmoud Hussein Lafi**

Supervised Dr .Haitham Mahmoud Al-Abbadi

## **Abstract:**

This study aims to determine Constraints of Applying International Accounting Standards for Public Sector in Governmental Institutions. The researcher used the descriptive analysis approach. The study was related to the accountants, the auditors and the financial ) 380managers of the governmental institutions. A questioner of ( question has been distributed on a sample.

The results have shown that the difficulty of the infrastructure affects moderately the international application standards of the public sectors in the governmental Jordanian institutions. It has also been found that the difficulties in the accounting system affects moderately on the international accounting application standards in the public sector of the governmental institutions in Jordan. In addition, it has been found that the difficulty in legislation sector affects moderately the international accounting application standards in the public sectors of the governmental Jordanian institutions.

The results have shown that there were difficulties with statistical evidences (infrastructure, accounting system, legislation). Which are precluded without applying the international standards of accounting for the public sector in the governmental institutions.

Finally, the study recommended the importance of continuous reforming for the accounting programs in the public institutional sectors in Jordan to reach up with rapid development in the accounting sector. Also, the study recommended the importance of reconsider its accounting practices and Processors used in the government accounting system and adoption the modified cash basis as a transitional phase for adoption of a modified accrual basis and then full accrual basis which in turn leads to meet the requirements of application of international accounting standards for public sector within the specified period of time. Moreover it recommended the importance of forcing the Audit Bureau to produce final report for the country.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 مقدمة :

تعتبر المؤسسات الحكومية من أهم البنيات الأساسية للمجتمعات المعاصرة حيث تقوم بدور متميز في المجال الخيري والاجتماعي والثقافي والاقتصادي والسياسي ونحو ذلك، ولقد أخذت هذه المؤسسات أشكالاً وأنماطاً مختلفة منها الوزارات، الاتحادات، الجمعيات، الهيئات، النقابات، الأندية، وما في حكمها، وتجمع كل ذلك سمات عامة منها أنها تختص بتقديم خدمات ومنافع ألى الناس والمجتمع.

وللمؤسسات الحكومية جوانب اقتصادية ومالية بجانب الجوانب الأخرى تتطلب وجود نظم محاسبية لحفظ الأموال التي تتعامل بها وبيان المديونية والإفصاح عن مركزها المالي وقياس وتقويم دورها في أداء المنافع والخدمات إلى مستحقيها على الوجه الأفضل، ولقد بذلت جهود طيبة من قبل المنظمات والهيئات المحاسبية العالمية لوضع إطار يتضمن الأسس والمعايير المحاسبية التي تحكم عمل هذه المؤسسات.

ومع الاتجاه المتنامي لتبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم للالتزام بتطبيق هذه المعايير، أخذت البيئة الأردنية تتفاعل بشكل عام مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، وفي هذا الصدد فإن توافق البيئة الأردنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد وأمامه معوقات وصعوبات وتترتب عليه نتائج وانعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية.

وتتميز المؤسسات الحكومية بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن المؤسسات الاقتصادية الخاصة، وهذا التميز يؤثر بدوره على أسس ومعايير المحاسبة التي تحكم الإثبات والقياس والإفصاح المحاسبي لها، ولقد بذلت المنظمات والمجالس والهيئات المحاسبية العالمية جهوداً كبيرة في وضع إطار لهذه الأسس والمعايير بحيث تناسب طبيعتها.

وتهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في

المؤسسات الحكومية.

## 2.1 مشكلة الدراسة وعناصرها :

إن انضمام الأردن إلى منظمة التجارة الدولية ألزمها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بالرغم من كل المشاكل التي تواجه عملية التطبيق، و انطلاقاً من الدراسات التي أشارت إلى أن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية حيث إنها لا تلائم الدول النامية التي من بينها الأردن وذلك لأنها لم تراعى ظروف تلك الدول وإنما أخذت بعين الاعتبار ظروف الدول المتقدمة فقط.

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو معرفة معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية تأتي هذه الدراسة للإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

ما هي معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية؟ وتنبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية:

- هل توجد معوقات في البنية التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ؟
- هل توجد معوقات في النظام المحاسبي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ؟
- هل توجد معوقات في القوانين والتشريعات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ؟

## 3.1 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية المؤسسات الحكومية في الأردن ومن حاجة المجتمع إلى استمرارها في القيام بدورها في المجتمع، الأمر الذي يستدعي الإفصاح المناسب عن أنشطتها ونتائج أعمالها بشكل دوري، لتستمر في أداء دورها الحيوي في المجتمع، وإن أهمية التزام هذه المؤسسات بمعايير المحاسبة الدولية تظهر فيما يلي:

- 1- تحقيق الرقابة بكافة أنواعها داخلية وخارجية على مؤسسات القطاع العام في المملكة الأردنية الهاشمية.

2- ويعد الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية أحد أهم الطرق التي تستطيع من خلالها الأطراف ذات العلاقة بالحصول على قوائم مالية تتميز بالقابلية للمقارنة وبالجودة والموثوقية، الأمر الذي يساعد في التخطيط طويل وقصير الأجل، ويساعد على اتخاذ القرارات التي تتعلق بموارد الدولة مما يساهم في توجيهها بشكل أكثر نفعاً للمجتمع.

#### 4.1 فرضيات الدراسة :

بناءً على أسئلة الدراسة فقد قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة: لا توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية.

وتنبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في البنية التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في النظام المحاسبي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في القوانين والتشريعات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

#### 5.1 التعريفات الإجرائية

النظام المحاسبي: هو إطار عام يتضمن مجموعة من العناصر المترابطة والتي تتفاعل وتعمل سوياً طبقاً لمجموعة من أسس ومعايير وطرق المحاسبة وطبقاً لسلسلة من العمليات المحاسبية وباستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات والطرق وذلك لإعطاء معلومات محاسبية تساعد في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة.

البنية التحتية: هي المرافق والخدمات والتجهيزات الأساسية ويقصد بها في هذه الدراسة تلك التجهيزات الموجودة في المؤسسات الحكومية قيد الدراسة.



القوانين والتشريعات: وهي القوانين والتشريعات التي تحكم عمل المؤسسات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية.

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: هي معايير أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل خدمة الصالح العام وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف دول العالم بحيث تكون هذه المعايير عالية الجودة لإعداد التقارير في القطاع العام.

المؤسسات الحكومية: هي مؤسسات القطاع العام التابعة للحكومة الأردنية، ويتم تمويلها بواسطة الدولة وتخضع إلى إشرافها ورقابتها.

### 6.1 حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تقتصر الدراسة الحالية على جزء من المؤسسات الحكومية في الأردن.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة العملية خلال الفترة من شهر (1/ 2013 - 2013/4).

الحدود البشرية: المحاسبون والمدققون الداخليون والمديرون الماليون في المؤسسات الحكومية قيد الدراسة. الحدود العلمية: تتحدد هذه الدراسة بمتغيراتها المستقلة والتابعة والإطار النظري والدراسات السابقة وبالاستبانة التي سيقوم الباحث بتصميمها.

منهجية الدراسة : تتبنى هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك عبر مراجعة الأدب النظري حول معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن ، وتم تصميم الاستبانة لأغراض الدراسة وتحليلها، والخروج بنتائج وتوصيات تتوافق مع أهداف وفرضيات الدراسة.

### 7.1 إجراءات الدراسة :

قام الباحث باتباع الإجراءات التالية:

- 1- مراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة (البيانات الثانوية) .
- 2- الحصول على الموافقات اللازمة لإجراء الدراسة.
- 3- توزيع استمارات الاستبانة على المحاسبين والمدققين والمديرين الماليين في المؤسسات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية وتحليلها(البيانات الأولية) .
- 4- استخراج النتائج من واقع مضمون الاستبانة، وعرضها، وتفسيرها ومناقشتها، والخروج بالاستنتاجات والتوصيات ذات العلاقة.

## 8.1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الحكومية والبالغ عددها (78) مؤسسة، وينقسم مجتمع الدراسة إلى الوحدات الحكومية الممولة ضمن الموازنة العامة للدولة وتطبق نظام المحاسبة الحكومي وعددها (31) مؤسسة. والوحدات الخاصة ذات الموازنة المستقلة التي تطبق الأساس التجاري وعددها (47) مؤسسة وتم تحديد حجم عينة الدراسة بـ(12) وزارة حيث اختار الباحث (380) موظفاً من العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق وفق معادلة (Sekaran, 2003, p294).

مصادر جمع المعلومات والبيانات: تم الاعتماد في تحقيق أهداف الدراسة، على نوعين من المصادر كما يلي:

- (1) المصادر الثانوية: المراجع والكتب والمقالات والدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت موضوع معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.
- (2) المصادر الأولية: هدفت الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى صحة أو خطأ الفروض التي تقوم عليها الدراسة، واعتمدت الدراسة على الاستبانة التي سيقوم الباحث بتصميمها لمعرفة معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

## 9.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

سيعتمد الباحث على برنامج SPSS لتحليل الاستبانة وذلك عبر استخدام المعالجات الإحصائية الآتية:

- 1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- 2- معادلة كرونباخ ألفا: لحساب ثبات الاداة.
- 3- معامل الانحدار البسيط والمتعدد.
- 4- اختبار التباين الأحادي ANOVA.
- 5- معامل الارتباط (R) و (R<sup>2</sup>)

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### 1.2 الإطار النظري

يهدف هذا الفصل إلى توضيح الإطار النظري للدراسة وشرح بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

##### 1.1.2 تعريف المعيار

يعرف المعيار بأنه النموذج الذي يوضع ليقاس على ضوءه شيء ما ، وفي المحاسبة فإن المعيار المحاسبي بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستخدمين منها (لطفي، 2004، ص17).

وأشارت دراسة (IFAC,2001:p8) إن المعايير المحاسبية عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية، ووفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية.

ويعرف (توفيق، 2004، ص 175)المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

إن المعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله، كما يمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات إلى الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة(سلوم ونوري، 2009).

وهناك من يرى أن المعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله. ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات،

فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات إلى الصيغة لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومنسقة مع بعضها بعضاً، لأن الغرض الأساسي من المعايير المحاسبية هو تحديد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي. وبما أن المعايير المحاسبية تمثل حلولاً لمشاكل خاصة وعرضاً لإجراءات عملية خاصة لذا يجب أن تتسم بالتعدد المستمر انسجاماً مع الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية الذين يتسمان بالثبات النسبي. فالمعايير المحاسبية هي التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية. ( سلوم ونوري، 2009، ص12).

## 2.1.2 أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تتكون القوائم المالية الحكومية من الحساب الختامي و بيان المركز النقدي للخرزينة العامة، أما الحساب الختامي فهو بيان إيرادات الدولة ونفقاتها العامة الفعلية، خلال الفترة المحاسبية وما يترتب عليها من فائض أو عجز، وهو حساب تنفيذ الموازنة العامة للدولة. وعلى جانب آخر يمثل بيان المركز النقدي للخرزينة العامة حساب الأصول النقدية والمطلوبات النقدية للحكومة وهي الأرصدة النقدية والشيكات المعلقة والسلف والأمانات، ويدخل في هذا الحساب حساب الوفر والعجز المتراكم في الموازنة.

وتهدف القوائم المالية الحكومية إلى الإفصاح عن واجبات الحكومة أمام الشعب والجهات المستفيدة من البيانات المالية لتحقيق المساءلة والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمتمثلة في: (الشيرازي، 2004) أ- توفير المعلومات المالية لتحديد أن الإيرادات المتوقعة للسنة المالية قادرة على تغطية النفقات المتوقعة. ب- إيضاح إن الموارد المتحققة والإنفاقات الخاصة بها بشكل مشاريع وإنجازات قد تم تحقيقها بناء على الموازنة المقررة والمعتمدة من المجلس التشريعي.

ج- تزويد المستفيدين بالمعلومات المالية للمساعدة في المساءلة عن تحقيق الأهداف والانجازات

د- تزويد المعلومات المالية لتحديد أن المركز المالي للوحدات الحكومية قد تحسن أو ساء نتيجة العمليات التشغيلية خلال الفترة

هـ- يجب أن تساعد القوائم المالية في إظهار مستوى الخدمات المقدمة والتي يمكن أن تقدم خلال الفترة وكذلك الالتزامات المترتبة على تقديم الخدمات.

و تتمثل الجهات المستفيدة من القوائم المالية الحكومية في كل من المواطنين والمجلس التشريعي والجهات الحكومية المختلفة والدائنين وأصحاب القروض.

وتستمد المعايير المحاسبية أهميتها من الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية حكومية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين فهي ضرورية لمجموعة من الأسباب التالية: (العبد الله، 2007، ص8)

أ - المقارنة : تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب كشافاً معدة وفق أسس موحدة، وبما إن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوف.

ب - كلفة معالجة المعلومات المحاسبية : إن توحيد الأسس لإعداد الكشوف هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت الكشوف المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار إلى طريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه الكشوف التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.

ج - القدرة على فهم المعلومات : معظم مستخدمي الكشوف المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه الكشوف وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدميها الإفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.

د - انسيابية الاستثمار بين البلدان : للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لابد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن ما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوف المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الدولية.

وفي المحاسبة تعد الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي. وتمثل بمعايير أو نماذج أو أمط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية. ( الشيرازي، 2004، ص124)

وتعد المعايير المحاسبية المكون العملي للإطار المفاهيمي للمحاسبة، فهي بحكم تأثيرها وارتباطها المباشر بالممارسة المحاسبية تحظى باهتمامات ونقاشات كبيرة داخل وخارج المحاسبة ربما يفوق سواها من قضايا ومفاهيم. وبالنظر إلى الدور المفترض لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، فمن الضروري تناول تلك المعايير من جوانبها المختلفة بهدف التعرف على أهميتها ومجالات الإفادة الممكنة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي، بما يمكّن من توفير رؤية واضحة أمام الباحثين ومتخذي القرار والمهتمين الآخرين حول دور تلك المعايير في إزالة أوجه القصور التي قد تعيق عمل نظام المعلومات المحاسبي الحكومي(المفضل، 2008، ص126).

ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع بالإضافة إلى الإفصاح عن الامتثال إليها سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي إلى زيادة الشفافية والمساءلة(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص17)

إن معظم البلدان المتقدمة تملك معايير وطنية مشابهة أو أكثر دقة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فهي تحت ضغوط داخلية أو خارجية قليلة ، أما البلدان النامية من ناحية أخرى تواجه موقفاً مختلفاً (chan, 2006) فهي تواجه ضغوطاً من المنظمات والهيئات الدولية المانحة للأموال للاعتماد ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إعداد تقاريرها حيث يؤكد البنك الدولي على اعتماد البلدان التي تتلقى المساعدات المالية الخارجية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولهذا أصبحت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعيار الذي يعترف به لتقييم وتحسين المحاسبة الحكومية في البلدان النامية (chan, 2006). وبالرجوع إلى ( رويتز، 2003 ) فقد قدر البنك الدولي أن 5% من الناتج المحلي الإجمالي في جميع أنحاء العالم يتم فقده بسبب الفساد وسوء استخدام الأموال ونتيجة لهذه الإحصائيات فإن محاربة الفساد أصبحت من أولويات العديد من المنظمات والهيئات الدولية.

ولذلك بدأت المنظمات والهيئات الدولية المانحة للأموال تؤيد وتشجع البلدان النامية على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تطوير برامج مثل برنامج البنك الدولي للمحاسبة والإصلاحات الأخرى كما تم تشجيع إصلاح الأنظمة المحاسبية الحكومية عن طريق ربطها باستراتيجية الأمم المتحدة للحد من الفقر من خلال برنامج الأمم المتحدة للأهداف الإنمائية ولذلك لأن الحسابات التي تقوم على أساس المستحقات تزيل بحكم تعريفها مجال التلاعب في الدفع أو القبض بحيث تناسب أهدافاً محددة من أهداف الإبلاغ المالي والرقابة .

### 3.1.2 الخصائص الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية

بعد أن تم التطرق إلى أهمية وجود معايير محاسبية دولية، لابد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالآتي: (الشيرازي، 2004، ص 28)

أ - الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

ب - الملاءمة : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

ج - المرونة : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت إلى لآخر ومن مكان إلى آخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

د - الواقعية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

هـ- المفهومية: يجب أن تكون معايير المحاسبة مفهومة من قبل المستخدمين و يتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

## 4.1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

انبثق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام 1986 ثم حيث تم تشكيل لجنة سميت بلجنة القطاع العام في مهمة بهدف التركيز على احتياجات محددة للقطاع العام من خلال وضع برنامج لتحسين إدارة القطاع العام والمساءلة المالية وإعداد التقارير المالية والتدقيق وإدارة الشركات الحكومية والمحاسبة الإدارية .

وفي عام 1996م وبعد خلفية عمل كبيرة بدأت لجنة القطاع العام بتطوير برنامج معايير محاسبة دولية وبشكل محدد موجهه إلى القطاع العام علماً بأن العمل الفعلي لتطوير هذه المعايير بدأ في عام 1997م حيث تضمنت المرحلة الأولى من برنامج تطوير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحويل العديد من معايير المحاسبة الدولية إلى القطاع الخاص والتي نشرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) وقام بهذه العملية فريق عمل تنفيذي لاستعراض ومراجعة معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص وتنقيح هذه المعايير بالقدر المناسب للقطاع العام وهذه المرحلة من برنامج تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تمويلها من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) ومن بنك التنمية الآسيوي وصندوق النقد الدولي وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية و البنك الدولي، وفي عام 2002 بدأت المرحلة الثانية من برنامج تطوير المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث هدفت هذه المرحلة إلى التركيز على قضايا محددة وهامة للقطاع العام مثل الضرائب والإفصاح عن معلومات مالية حول القطاع العام حيث وضعت المعايير العامة قبل المعايير المحددة .

وفي عام 2004 أنشأ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلساً مستقلاً سمي بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث يضم هذا المجلس في عضويته (18) عضواً ويتم ترشيح (15) عضواً منهم من قبل الهيئات الأعضاء في مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وثلاثة منهم أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة ويتم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لفترة مبدئية مدتها تصل إلى ثلاث سنوات يجوز تجديدها لمدة مماثلة أخرى .



كما يضم المجلس مراقبين من المنظمات والهيئات التي تقدم الدعم المالي مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية وبنك التنمية الآسيوي ويضم المجلس أيضا مراقبين من الهيئات والمنظمات التي لم تقدم دعماً مالياً مثل المنظمة الدولية العليا لمراجعة الحسابات ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) والمفوضية الأوروبية ويعتبر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين هو هيئة الإشراف الوحيدة على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام منذ عام 2004 ومن قبل لجنة القطاع العام منذ عام 1986م حيث يعتبر هذا الإشراف من مصادر المسألة الإضافية أمام الهيئات والمنظمات التي تزود الأموال والخدمات لتشغيل أنشطة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ( Treasury board of Canada ) (secretariat, 2012)

## 5.1.2 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي الارتقاء بجودة واتساق وإعداد التقارير المالية في العالم. ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهدافه عن طريق :

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  - تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها؛ ونشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات رسمية وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبالإضافة إلى وضع هذه المعايير، يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام منشورات أخرى غير رسمية تتضمن دراسات وأبحاث وأوراق خاصة تتناول قضايا محددة في مجال إعداد التقارير المالية في القطاع العام (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص13).

## 6.1.2 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تكمّن مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هو موضح في نظامه الداخلي، في " خدمة الصالح العام وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي

بين هذا المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملاءمة". وسعياً لتحقيق هذه المهمة، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وإن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي معايير عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص4).

وفي سبيل تحديث الأطر ووضع معايير دولية جديدة للمحاسبة العمومية في القطاع العام، تناغماً مع المعايير الدولية للمحاسبة العامة في القطاع الخاص، عمد فريق خاص في صندوق النقد الدولي، إلى محاولة وضع أطر لتوحيد إصدار البيانات المالية واعتماد معايير موحدة في الدولة الواحدة قدر الإمكان. وقد كون هذا الفريق بناء على طلب لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) في دورتها المنعقدة في حزيران 2003. وسمي هذا الفريق، فيما بعد بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ولقد عمد هذا المجلس إلى وضع معايير محاسبية ومالية دولية جديدة للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) أسوة بمعايير المحاسبية والمالية الدولية المعتمدة من قبل القطاع الخاص (IAS/IFRS). وأصبحت هذه المعايير ملزمة في الكثير من الدول التي أخذت بهذه المعايير (القاعي، 2008).

تحتوي معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في القطاع العام (IPSAS) على معايير محاسبة منبثقة من المعايير المحاسبية الدولية (International Financial Reporting Standards) و (International Accounting Standards) (IAS/IFRS) في حال تطابقها مع القوانين والأنظمة المرعية الإجراء في القطاع العام علماً أن هذه المعايير لم تتبع في الكثير من البلدان التي أخذت على نفسها تطبيق هذه المعايير الدولية (القاعي، 2008).

وقد عمد المجلس إلى إصدار المعيار رقم 22 " الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام" يشكل الإفصاح عن معلومات مالية حول القطاع الحكومي العام حلقة وصل مفيدة بين البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام و البيانات المالية المعدة وفقاً للأساليب الإحصائية لإعداد التقارير المالية وهذا يساعد مستخدمين القوائم المالية على مطابقة المعلومات المعروضة في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية مع معلومات البيانات المعدة وفقاً للأساليب الإحصائية لإعداد التقارير المالية (ifac) (2010).

## 7.1.2 نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي معايير دولية عالية الجودة تطبق على الحكومات الوطنية والحكومات المحلية والحكومات الإقليمية والمنشآت الحكومية ذات العلاقة (مجالس/ لجان/ مشاريع) وتستخدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على نطاق واسع من قبل المنظمات الدولية الحكومية وتعالج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات القياس المالي والاعتراف والعرض للتقارير المالية في القطاع العام فهي تحدد شكل ومضمون ما يسمى بالقوائم المالية للأغراض العامة والإفصاحات المالية ذات الصلة بالتقرير السنوي للحكومات وهذه القوائم المالية تحتوي على قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية ليتم إعدادها بواسطة نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعداد قائمة التدفقات النقدية على أساس النقد المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا تتعامل مع التدابير المالية المستخدمة في إعداد الموازنة فهي لا تعالج محتويات التقارير التي يتم إعدادها لإثبات الالتزام بالقوانين والتشريعات التي تشمل تنفيذ الموازنة وتعتبر هذه التقارير بأنها لأغراض خاصة خارج نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (chan, 2006)

ويمكن للباحث تلخيص أهم النقاط في نطاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما يلي:

- 1- يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعياريّاً شاملاً على أساس النقد المحاسبي كحل مؤقت للحكومات التي تنوي الانتقال والتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي (IFAC, 2011)
- 2- تعالج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات الاعتراف والقياس المالي والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام (IFAC, 2011).
- 3- تنطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على التقارير المالية للأغراض العامة لجميع كيانات القطاع العام سواء أكانت حكومات وطنية أم حكومات محلية أم حكومات إقليمية كما تنطبق أيضاً على المنظمات الدولية ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مؤسسات الأعمال الحكومية لأن هذه المؤسسات تطبق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية للأغراض العامة

هي التقارير التي تهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية غير قادرين على المطالبة بمعلومات تلي احتياجاتهم المحددة مثل المواطنين / و الموظفين و الهيئات التشريعية والإعلام (IFAC, 2011).

4- يتم توضيح أي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تلك المعايير ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على البنود غير المادية (IFAC, 2011)

5- اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سياسة تقتضي بأن قد يكون لجميع نفس النفوذ، ومن أجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي حين يقوم بمراجعة وإعادة إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة مسبقاً (IFAC).

### 8.1.2 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق والأساس النقدي

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير على أساس الاستحقاق بحيث تتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع العام حيثما يكون مناسباً. وعند القيام بتلك العملية، يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أمكن، أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير؛ و تتناول قضايا إعداد التقارير المالية في القطاع العام إما أنه لم يتم التطرق إليها بشكل شامل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو التي يضع مجلس المعايير الدولية بشأنها معايير دولية لإعداد التقارير المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص 15).

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معياراً شاملاً للمحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أو اختيارية يتم تشجيع الالتزام بها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص 16).

ومن الجدير ذكره أنه عندما تستخدم المؤسسات الحكومية أينما كانت في أنظمتها المالية الأساس النقدي، أو الأساس النقدي المعدل، لقياس وقت تحقق الإيرادات والنفقات ووقت تسجيلها وإظهارها في تقرير الحساب الختامي شيء عادي، أما وان تقوم الحكومة بتبني عملية التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق في أنظمتها المالية كنظام محاسبي بديل

فإن هذه العملية ليست بالعملية السهلة فهي تحتاج إلى وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية وبحيث لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ومحلياً، ويتطلب ذلك توحيداً في تسمية الحسابات والالتزام بتطبيق السياسات المحاسبية حالها كأي شركة تجارية تفصح عن سياساتها المحاسبية لكل ذوي العلاقة، ففي ظل استخدام أساس الاستحقاق سيتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات والإيرادات المحققة بغض النظر عن موعد الدفع أو القبض الفعلي، وسيتمكن هذا الأساس الدوائر الحكومية من مقابلة الإيرادات مع النفقات وإجراء مختلف المقارنات بين السنوات المختلفة، فهو يظهر نتائج الأعمال بصورة واقعية والمركز المالي لكل دائرة بصورة عادلة، بعكس الأساس النقدي أو النقدي المعدل الذي يقوم على فكرة أن الإيرادات تتحقق عند قبضها وأن النفقات تتحقق عند دفعها بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كلا منهما سواء أكان متعلقاً بفترة سابقة أم لاحقة. وعلى الرغم من سهولة فهم وتطبيق الأساس النقدي المعدل إلا إنه لا يصور المركز المالي بشكل صحيح حيث يتجاهل رصد الإيرادات المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً (القاعي، 2008). وقد يستغرق إغلاق السنة المالية وإصدار تقارير القوائم المالية في أساس الاستحقاق مدة أطول نظراً لعمليات الجرد وتقييم الموجودات، إلا أنه سيؤدي إلى التمييز الواضح بين النفقات الإيرادية والرأسمالية مع بيان إهلاكات الأصول، والأهم من ذلك إثبات الأصول والموجودات بمختلف أنواعها وأشكالها بقيمتها الحقيقية من خلال تكوين مخصصات الاستهلاك والاحتياطات مما يسهل من إجراءات الرقابة والتقييم وإعادة بناء السياسات المالية وقياس العائد ونفس الشيء تسجيل وإثبات المدينين (القاعي، 2008).

وما يزيد من إيجابيات التحول إلى أساس الاستحقاق أنه يساعد على تقييم الأداء المالي للدائرة الحكومية بدقة وشمولية عن طريق حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤداة في ظل موازنة البرامج والأداء، والذي سيساهم في ترشيد النفقات وتقليل التكلفة، بل ويعظم الإيرادات ويزيد من حجمها مما سيصب في مصلحة الدوائر الحكومية.

التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

تشجيع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على الأساس النقدي المنشأة على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق، رغم أنه سيتم إعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي. إن المنشأة التي تمر بعملية التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق

قد ترغب في تضمين إفصاحات محددة على أساس استحقاق خلال هذه العملية. ويعتمد وضع المعلومات الإضافية (مثلا مدققة أو غير مدققة) وموقعها (مثلا في ملاحظات البيانات المالية أو في قسم منفصل إضافي للتقرير المالي) على خصائص المعلومات (الموثوقية والاكتمال مثلا) وأي تشريع أو أنظمة تحكم إعداد التقارير المالية ضمن اختصاص ما. (مجلس الأتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)

كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تسهيل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في معايير محددة. حيث توجد الأحكام الانتقالية، فإنها قد تتيح للمنشأة وقتا إضافيا لتلبية كافة متطلبات أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق أو قد تعفيها من متطلبات محددة عند تطبيق ذلك المعيار بصورة مبدئية. يحق للمنشأة في أي وقت تختار تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق وعندها ستطبق المنشأة جميع معايير المحاسبة لدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق ولها حرية أن تطبق أية أحكام انتقالية على أي معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

بعد اتخاذ قرار بتبني محاسبة الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تحدد الأحكام الانتقالية المدة الزمنية المتاحة للانتقال. وعند انتهاء صلاحية الأحكام الانتقالية، تعد المنشأة تقريرا كاملا وفقا لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص16).

## 9.1.2 فوائد الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق

تسمح المحاسبة على أساس الاستحقاق إدراج الميزانية العمومية كاملة في إحصاءات مالية الحكومة والتي تشكل جميع أرصدة الأصول المالية والأصول غير المالية والخصوم بالقيمة الصافية وهذا تقدم كبير إذ إن نظام المحاسبة النقدية لم يكن يشمل إلا أرصدة بعض التزامات الدين.

يسمح نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق تكامل التدفقات والأرصدة إذ يسمح القيد الشامل للمعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى مطابقة الفروق بين الميزانية العمومية الافتتاحية والميزانية العمومية الختامية. أما في نظام المحاسبة النقدية فلم يكن ممكنا إجراء تلك المطابقة لأرصدة التزامات الدين المدرجة بدون جمع معلومات إضافية.

## 9.1.2 مخاطر الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:

أما مخاطر الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق فتكمن في :

- الوقت اللازم للمضي في التطبيق الذي تحدده الاحتياجات والظروف المختلفة لدى البلد المعني. وعلى وجه الخصوص، ستحتاج بلدان عديدة إلى تعديل نظمها المحاسبية الأساسية لتعكس مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق والتصنيفات المعدلة في بنود الموازنة وغيرها. كما أنها ستحتاج إلى تعديل إحصاءاتها الحالية المعدة وفق الأساس النقدي لمعالجة أوجه القصور المعروفة، كأن تدرج معلومات من متأخرات الإيرادات والمصروفات (القاعي، 2008).

- إمكانية التكيف مع النظام الجديد واستصدار بيانات جديدة وقد يجد مستعملو هذه البيانات صعوبات ( يمكن تخطيها) لفهمها ومقارنتها إضافة إلى جمع معلومات عن الأصول المالية والخصوم في الميزانية العمومية ووضع تقديرات للتدفقات الاقتصادية. ومن المرجح أن تكون هناك خطوة أصعب تتمثل في جمع مجموعة كاملة من المعلومات عن أرصدة الأصول غير المالية المقتناة في وقت معين وتقييمها بأسعار السوق الجارية (القاعي، 2008).

## 10.1.2 سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات والهيئات الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتها. وقد وضعت بعض الحكومات المستقلة والهيئات الوطنية معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومنشآت القطاع العام ضمن اختصاصها. ويمكن أن تساعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تلك الهيئات في صياغة معايير جديدة أو تنقيح معايير قائمة للمساهمة في تحقيق المزيد من قابلية المقارنة. من المرجح أن تكون معايير المحاسبة الدولية في لقطاع العام ذات فائدة كبيرة للاختصاصات التي لم تطور بعد معايير محاسبة حكومية لمنشآت القطاع العام. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير تبني المعايير المحاسبة الدولية في لقطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص17).

- لا يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ولا الهيئات المحاسبية بمفردها السلطة لطلب الامتثال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويعتمد نجاح جهود المجلس على تقدير عمله ودعمه من قبل العديد من المجموعات المختلفة المهتمة التي تعمل ضمن حدود اختصاصها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011، ص 17).

## 11.1.2 الفروض الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يوجد ثلاثة فروض أساسية لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك على النحو الآتي: (الجزراوي وصالح، 2012)

الافتراض الأول: إن هناك الكثير من المعاملات المشتركة في القطاع الحكومي والخاص، وهذا ممكن، وفي الواقع الأفضل، أن تكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لكلا القطاعين. لذلك معظم معايير المحاسبة الحكومية الدولية تم وضعها من خلال عمل تغيرات متواضعة على المعايير المعلنة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). فضلا عن ذلك فإن IPSASs Board وضع معايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها للقطاع الحكومي.

الافتراض الثاني: إن الشركات التجارية تقوم بإعداد كشوف مالية موحدة سنويا وفقا لأساس الاستحقاق، ينبغي للحكومات أن تفعل الشيء نفسه، حيث تغطي الكشوف المالية الموحدة المنظمة الرئيسة والوحدات التابعة لها، علما بأن الشركات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق كمييار للحكم على الأداء المالي.

الافتراض الثالث: تكون المعايير المحاسبية أكثر موضوعية وأعلى جودة إذا تم وضعها من قبل مجموعة من الخبراء المستقلين من منظمات التزمت بإتباع المعايير. وإن للقطاع الحكومي استقلالية يمكن أن تكون أو أقل من الموجودة في وحدات القطاع الخاص، كوجود المجلس الاستشاري.

إن التوجه في إصدار IPSASs يتمثل في القياس المالي وإعداد التقارير المالية للجمهور على وجه التحديد، فهي تحدد شكل ومضمون الغرض العام للكشوف المالية "general purpose financial statements" الإفصاحات المالية ذات الصلة في التقرير السنوي للحكومة. وتتكون هذه الكشوف المالية من:

أ- كشف الأداء المالي ويتم إعداده على أساس الاستحقاق المحاسبي.

ب- كشف المركز المالي.

ت- كشف التدفقات النقدية ويتم وفقا للأساس النقدي (الجزراوي وصالح، 2012).



ولقد وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) (31) معياراً تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعياراً واحداً على الأساس النقدي . وتوضح معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن مصطلح القطاع العام الوارد في هذه المعايير هو مفهوم شائع في كثير من البلدان الأوروبية للتعبير عن الوحدات الحكومية، حيث يشمل القطاع العام جميع الوحدات الخاضعة إلى الحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر أي يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة فيها. (دليل إحصاءات مالية الحكومة، 2001، ص16).

إن معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام. وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، ص 17).

وتشير (IPSAS) إلى معايير لإعداد التقارير المالية الحكومية المطلوبة أو التي أوصت بها كل من الجهات الآتية:

- 1- المعاهدات الدولية والاتفاقات والعقود: وتشمل على سبيل المثال تعاريف العجز، الدين المستخدمة في حساب النسب المالية وفقاً لمعاهدة ماستريخت.
- 2- المنظمات الدولية ذات الطابع الرسمي: والتي تشمل متطلبات التقارير المالية من قبل الأمم المتحدة (UN)، نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية (SNA)، دليل إحصاءات مالية الحكومية (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي (IMF)، الشفافية المالية (FT) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. (Chan,2008, p3)

## 12.1.2 هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وضع IPSAS Board وسلفه لجنة القطاع العام هذه المعايير من خلال مرحلتين، حيث أنتجت المرحلة الأولى التي امتدت من سنة 1996 إلى سنة 2002 عدداً من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS\IAS ذات صلة. ومنذ سنة 2002

ركزت المرحلة الثانية على قضايا محددة في القطاع العام. تم وضع معايير المحاسبة الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق باستثناء معيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل بعض الدول مثل العديد من البلدان النامية والتي تكون غير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي. (Chan, 2008, p4). ويمكن تصنيف هذه المعايير إلى الفئات التالية :

1- الفئة الأولى : المعايير العامة بشأن القياس والاعتراف المحاسبي والتي تستند إلى معايير المحاسبة الدولية ويوجد في هذه الفئة معياران :

- 4 IPSAS (IAS 21) : آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

- 9 IPSAS (IAS 18) : الإيراد من المعاملات التبادلية

2- الفئة الثانية : المعايير العامة بشأن تقديم التقارير وتستند إلى معايير المحاسبة الدولية وهذه الفئة توجد فيها تسعة معايير وهي :

- 1 IPSAS (IAS 1) : عرض البيانات المالية

- 2 IPSAS (IAS 7) : بيان التدقيق النقدي

- 3 IPSAS (IAS 8) : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

- 6 IPSAS (IAS 27) : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

- 8 IPSAS (IAS 31) : الحصص في المشاريع المشتركة

- 10 IPSAS (IAS 29) : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

- 14 IPSAS (IAS 10) : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

- 18 IPSAS (IAS 14) : تقديم التقارير حول القطاعات

- IPSAS 20 (IAS 24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

3- الفئة الثالثة : المعايير عن عناصر محددة في البيانات المالية وتستند إلى معايير المحاسبة الدولية  
وهذه الفئة توجد فيها ستة عشر معياراً وهي :

- IPSAS 5 (IAS 23) : تكاليف الاقتراض

- IPSAS 11 (IAS 11) : عقود الإنشاء

- IPSAS 12 (IAS 2) : المخزون

- IPSAS 13 (IAS 17): عقود الإيجار

- IPSAS 15 (IAS 32): الأدوات المالية ( الإفصاح والعرض )

- IPSAS 16 (IAS 40): العقارات الاستثمارية.

- IPSAS 17 (IAS 16): الممتلكات والمصانع والمعدات .

- IPSAS 19 (IAS 37): المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة

- IPSAS 21 (IAS 36): انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

- IPSAS 25 (IAS 19): منافع الموظفين

- IPSAS 31 (IAS 38): الأصول غير الملموسة

- IPSAS 28 (IAS 32): الأدوات المالية : العرض

- IPSAS 29 (IAS 39): الأدوات المالية: الاعتراف و القياس

- IPSAS 30 (IFRS 7): الإفصاحات

- IPSAS 26 (IAS 36): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

- IPSAS 27 (IAS 41): الزراعة

4- الفئة الرابعة : المعايير المحددة التي تعالج قضايا محددة في القطاع العام وهذه المعايير لم تستند إلى معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية وتوجد في هذه الفئة ثلاثة معايير هي :

- IPSAS 22: الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

- IPSAS 23: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

- IPSAS 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات

كما أصدر المجلس معياراً شاملاً على الأساس النقدي ويتكون هذا المعيار من جزأين هما:

- الجزء الأول : يوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وهذا المعيار يُعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن معلومات في البيانات المالية حول إعداد التقارير وهذا الجزء من المعيار إلزامي ( IFAC 2010).

- الجزء الثاني : يحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجب أن تتبناها المنشأة والتعزيز والمساءلة المالية وشفافية بياناتها المالية كما يتضمن هذا الجزء شروحاً لطرق وعرض معلومات معينة وهذا الجزء من المعيار غير إلزامي (IFAC 2010).

### 13.1.2 أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

كجزء من أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خدمة المصلحة العامة عن طريق تطوير معايير محاسبة عالية الجودة وغيرها من المطبوعات ليتم استخدامها من قبل كيانات القطاع العام حول العالم في إعداد التقارير المالية للأغراض العامة وهذا يهدف إلى تحسين نوعية وشفافية التقارير المالية للقطاع العام من خلال توفير معلومات أفضل عن الإدارة المالية وعمليات صنع القرار وفي السعي لتحقيق هذه الأهداف فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يدعم تقارب المعايير الوطنية مع المعايير الدولية وتقارب المحاسبة مع القواعد الإحصائية للتقارير المالية عند الاقتضاء ويعزز أيضاً قبول هذه المعايير وغيرها من المطبوعات ولتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه

فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطور وأصدر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليتم تطبيقها من قبل كيانات القطاع العام في إعداد التقارير المالية للأغراض العامة حيث أصدر المجلس (27) معياراً مستوحاة من أساس الاستحقاق المحاسبي وتستند إلى معايير المحاسبة الدولية (IAS) وثلاثة معايير تعالج قضايا محددة للقطاع العام ومعياراً شاملاً على الأساس النقدي ( IAFC , ) (2011) حيث تهدف هذه المعايير إلى معالجة متطلبات القياس والاعتراف المحاسبي ومعالجة قضايا بشأن تقديم التقارير المالية عناصر محددة في البيانات المالية ومعالجة قضايا محددة للقطاع العام ويمكن للباحث أن يلخص أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع كما يلي :

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (1) : عرض البيانات المالية

الهدف منه : يبين هذا المعيار الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى. حيث يبين المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2) : قائمة التدفقات النقدية

الهدف منه : يحدد بيان التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة (ب) والبنود التي أنفق عليه النقد خلال فترة تقديم التقارير (ج) و رصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير أن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم إلى مستخدمي القوائم المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار، إن هدف هذا المعيار هو تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان التدفق النقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (3) : السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف منه : إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى (أ) المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية (ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية و (ج) تصويب الأخطاء 0 ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقابلية مقارنة البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (4) : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف منه : يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين فقد تكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد تكون لها عمليات أجنبية في البيانات ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الأجنبية في البيانات المالية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية منشأة فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (5) : تكاليف الإقراض

الهدف منه : وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروف إلا أن هذا المعيار يتيح كمعالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (6) : البيانات المالية الموحدة و المنفصلة

الهدف منه : بيان طرق إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المشروع الأم ويتطلب الرقابة على جميع الوحدات الخاضعة إلى الرقابة لإعداد البيانات المالية الموحدة . ويناقش المعيار مناقشة مفصلة لمفهوم الرقابة لأغراض التقارير المالية .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (7) : الاستثمارات في المنشآت الزميلة

الهدف منه : يهدف المعيار إلى الإفصاح المحاسبي عن حصة الملكية في الشركات الزميلة، أي إن الاستثمار في المنشأة الأخرى يعطي المستثمر المخاطر والمنافع الخاصة بحصة الملكية، ينطبق هذا المعيار فقط على الاستثمارات في الهيكل الرسمي لحقوق الملكية للشركة المستثمر بها، ويعني الهيكل الرسمي لحقوق الملكية أسهم رأس المال الموحد مثل وحدات في ائتمان ملكية.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (8) : الحصاص في المشاريع المشتركة

الهدف منه : بيان المعالجة المحاسبية عن الحصاص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن

أصول والتزامات ودخل ومصروفات المشاريع المشتركة التي أبرمتها مؤسسات القطاع العام في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (9) : الإيراد المتأتي من المعاملات المتبادلة

الهدف منه : هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية. إن الموضوع الرئيس في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية ويمكن قياسها بشكل موثوق.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (10) : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

الهدف منه : بيان إجراءات إعداد البيانات المالية الموحدة للمشروع الذي يقدم تقريره بعملة اقتصاد ذي تضخم مرتفع، ويصف خصائص الاقتصاد الذي يمر بفترة من التضخم المرتفع، ويقدم توجيهات بشأن إعادة صياغة البيانات المالية في بيئة التضخم المرتفع لضمان توفير معلومات مفيدة .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (11) : عقود الإنشاء

الهدف منه : إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء وهذا المعيار :

1- يحدد الترتيبات التي ستصف على أنها عقود إنشاء .

2- يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام .

3- يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد وإذا كان ذلك مناسباً لإيرادات العقد.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (12) : المخزون

الهدف منه : وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام الكلفة التاريخية وهو مبلغ التكلفة التي سيتم الاعتراف بها كأصل وترحيله إلى أن يتم الاعتراف بالإيرادات ذات العلاقة بحيث يوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد الكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف ، كما يوفر إرشادات عن صيغ الكلفة المستخدمة لتحصيل تكاليف المخزون بما في ذلك أي تخفيض في صافي القيمة القابلة للتحقق .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (13) : عقود الإيجار

الهدف منه : بيان السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (14) : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

الهدف منه : إن هدف هذا المعيار هو تقديم وصف لما يلي :

- متى يجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير.
- الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية حول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (15) : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

الهدف منه : متطلبات الإفصاح في المركز المالي عن أهمية الأدوات المالية ضمن بنود القوائم

المالية للوحدة الحكومية والوضع المالي لهذه الوحدات وتصنيف الأدوات المالية والخصوم والأصول المالية أو الأسهم لهذه الوحدات من خلال بيان متطلبات عرض الأدوات المالية.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (16) : العقارات الاستثمارية

الهدف منه : يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.



المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (17) : الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف منه : وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار ، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في (أ) الاعتراف والأصول (ب) و تحديد مبالغها المسجلة (ج) وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (18) : تقديم التقارير حول القطاعات

الهدف منه : إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى :

1- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل والتعريف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة .

2- تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (19) : المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

الهدف منه : يهدف هذا المعيار إلى (أ) تعريف مخصصات والالتزامات والأصول المحتملة (ب) وتحديد الظروف التي يجب الاعتراف فيها بالمخصصات وكيفية قياسه وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (20) : الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف منه : الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة0 وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل .

إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن معلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي (أ) تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير (ب) تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (21) : انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

الهدف منه : يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة ، إن هذا المعيار يحدد أيضاً متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (22) : إفصاح المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

الهدف منه : وصف متطلبات الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام والتي تعد بياناتها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي في بياناتها المالية الموحدة ، ويمكن الإفصاح عن المعلومات المناسبة حول تعزيز الشفافية في التقارير المالية وتوفير فهم أفضل للعلاقة بين السوق والأنشطة غير السوقية للحكومة وبين قواعد البيانات المالية والإحصائية لإعداد التقارير المالية.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (23) : الإيراد المتأتي من المعاملات غير المتبادلة (الضرائب والتحويلات (

الهدف منه : يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة ، ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (24) : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

الهدف منه : يتطلب المعيار المقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية في التقارير المالية والإفصاح عن الانحرافات المادية بينها والأسباب وراء الاختلافات الهامة كذلك الامتثال إلى متطلبات هذا المعيار ضمان أن هيئات القطاع العام قادرة على الوفاء بالالتزامات وتعزيز مبدأ المساءلة والشفافية في بياناتها المالية عن طريق إظهار الالتزام مع الموازنة المعتمدة ، والأداء المالي في تحقيق نتائج الموازنة.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (25) : منافع الموظفين

الهدف منه : يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح الخاص عن منافع الموظفين ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي :

1- التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل الحصول عليها .

2- بالمصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (26) : انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

الهدف منه : هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان الأصل المنتج للنقد قد انخفض وضمنان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة ، ويحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبين الإفصاحات اللازمة .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (27) : الزراعة

الهدف منه : بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (28) : الأدوات المالية : العرض

الهدف منه : هدف المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي

أصول / حقوق ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية ، وتطبق تصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر من خلال الأصول المالية والالتزامات وحقوق الملكية وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب والظروف بين الأصول المالية والالتزامات المالية .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (29) : الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

الهدف منه : وضع مبادئ الاعتراف وقياس الموجودات المالية والمطلوبات المالية، وعقود لشراء أو بيع بعض البنود غير المالية .

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (30) الأدوات المالية : الإفصاح

الهدف منه : يهدف إلى تصنيف متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية، والإفصاح عن أهمية الأدوات المالية في المركز المالي للوحدة وأداء وطبيعة المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض إليها الوحدة ، وكيفية تدارك تلك المخاطر.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (31) : الموجودات غير الملموسة

الهدف منه : بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة، من حيث كيفية اعتراف الوحدة بالموجودات غير الملموسة ، وتحديد كيفية قياس القيمة الدفترية للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة .

## 14.1.2 الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية. (Heald, 2003, p11-12)

وتشير IPSASs إلى التوصيات التي قدمها IPSASs Board تحت رعاية IFAC. وتم قبول معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs للمحاسبة عن الأموال الممنوحة في برامج البنك الدولي. وهناك حث للبلدان من قبل المنظمات الدولية التي تقدم لها المساعدات المالية على اعتماد IPSASs، وهناك دول أخرى، وبغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية، تشجع على توافق (harmonize) معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية. وهكذا أصبحت هذه المعايير في الواقع أسلوباً وتحليلاً مقارناً دولياً لتقويم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم. (Chan, 2008, p1) .

والجدول رقم (1) يبين بعض الدول المتبنية للـ IPSASs لغاية أيلول 2007.

استراليا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية.	5 دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSASs وفقاً لأساس الاستحقاق.
--	---

11 دول تبنت IPSASs وفقا لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة.	هولندا، أذربيجان، النرويج، بيرو، الفلبين، رومانيا، روسيا، إسبانيا، سويسرا، جزر كايمان، فرنسا
11 دولة على طريق تطبيق IPSASs وفقا لأساس الاستحقاق وإن لديها بعض التشريعات لتتميرها.	ألبانيا، الأرجنتين، بنغلادش، كمبوديا، الصين، جزر المالديف، منغوليا، فيتنام، أوكرانيا، أورغواي، بربادوس.
6 دول تبنت معيار الأساس النقدي.	قبرص، تيمور الشرقية، السلفادور، ماليزيا، المغرب، النيبال
10 دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق.	أرمينيا، فيجي، زامبيا، غانا، المجر، مقدونيا نيجريا، باكستان، سريلانكا، أفغانستان.
19 دولة لديها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب IPSASs	الجزائر، كينيا، ملاوي، مورس يوش، موزنبيق، ناميبيا، رواندا، جنوب إفريقيا، تنزانيا، أوغندا، زمبابوي، الهند، اندونيسيا، جاميكا، كازاخستان، لتوانيا، لبنان، سلوفاكيا.

(Source: ( IFAC,2007, P1-4)

## 15.1.2 أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأردن:

إن إتباع المعايير المحاسبية الدولية في أي بلد هو من سمات تقدمه وتطور بيئته الاستثمارية ومؤشر لانفتاحه على الساحة العالمية.

ويعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على القطاع العام في الأردن من أهم قضايا الإصلاح الاقتصادي، حيث أصبحت الآن ملحة بعدما أصدر المجمع عام 2001، النسخة العربية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي أصبحت معتمدة في 107 دول حول العالم. وقد تقدم المجمع العربي للمحاسبين وديوان المحاسبة والوكالة الأمريكية للتنمية مشروع يهدف إلى اعتماد برنامج وطني للتوعية والتدريب على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأردن وفي انتظار موافقة الحكومة ومجلس الأعيان والنواب عليه. (أبو غزالة، 2011).

و يرى الباحث أنه لا بد للحكومة من البدء في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إعداد حساباتها كونها تعطي صورة أكثر صدقاً للوضع المالي للحكومة ولإيراداتها ومصروفاتها وتدفقاتها النقدية، ما يحقق فائدة كبيرة للجهات التنفيذية والتشريعية ويظهر الموجودات والديون والإيرادات والمصروفات بصورة صادقة وعادلة.

وبالتالي على الحكومات المتتالية في الأردن الالتزام بإعداد الموازنات العامة السنوية والبيانات الختامية للدولة، حسب ما تقرره المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والالتزام بالحكومة ومجلس النواب والأعيان بالموافقة على البيانات الختامية بموجب التقرير الذي يعده ديوان المحاسبة (أبو غزالة، 2011). حيث يعتقد الباحث ضرورة تعديل الدستور بما يلزم الحكومة ومجلسي الأعيان والنواب بإقرار وإصدار الحسابات الختامية المدققة للدولة والبيانات الحكومية باهتمام أكبر من ذلك الذي توليه لإقرار الموازنة العامة السنوية، إذ إن الموازنة العامة السنوية للدولة هي مجرد أرقام وبيانات تقديرية، أما الحسابات والبيانات الختامية المراجعة؛ فتعكس نتائج الأداء الفعلي للحكومة، ويلاحظ الباحث أن هناك حصانة لرئيس ديوان المحاسبة وفق المادة (2/119) والتي تنص على أنه "ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة"، ولكن يستحسن تعديلها بما يحقق الحصانة لرئيس ديوان المحاسبة طيلة فترة عمله، حتى يتمكن من أداء واجبه المحاسبي والرقابي بشكل كامل، وأن يكون انتخابه أو اختياره من قبل مجلس النواب، الذي يكون مرجعيته وليست الحكومة كما هو معمول به حالياً.

إن عملية الإصلاح الاقتصادي، لا تكتمل بدون الرقابة المحاسبية على الأداء العام، من خلال ما تظهره النتائج والحسابات الختامية المراجعة من ديوان المحاسبة بعد إعطائه الحصانة والاستقلالية اللازمة، وتحديد مرجعيته الواضحة، مؤكداً أن اعتماد الحسابات الختامية للدولة ومقارنتها مع الموازنة العامة، التي هي مجرد تقديرات. (أبو غزالة، 2011).

وفي هذا الصدد يقترح الباحث تعديل المادة 119 من الدستور في بندها الأول، التي تنص على انه "يشكل بنص القانون ديوان المحاسبة للمراقبة على إيرادات الدولة والإنفاق العام وطرق صرفها" بحيث تُلزم ديوان المحاسبة بان يقدم تقريراً / شهادة / علي الحسابات الختامية المراجعة إلى الدولة، إضافة إلى ما طلبه المجمع العربي للمحاسبين منه من تقديم تقريره عن المخالفات. وكذلك النص على ضرورة موافقة مجلسي الأعيان والنواب على النتائج المالية أو عدمها استناداً إلى تقرير ديوان المحاسبة.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على القطاع العام في الأردن يحسم الجدل الدائر عن كافة التساؤلات المبررة وغير المبررة حول إعداد الموازنة العامة السنوية، والتي تثار سنويا حول مصداقيتها، بالإضافة إلى وجوب إقرار الحسابات الختامية المراجعة من قبل مجلسي الأعيان والنواب. (أبو غزالة، 2011).

إن المعايير المحاسبية الدولية والسياسات المحاسبية، التي تعد بموجبها تحقق المصداقية، وتساعد صانع القرار الاقتصادي والمالي، وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية، بما يحفظ شخصية الأردن كدولة حريصة على المصداقية والالتزام بالمعايير الدولية، لأن الهدف الأساس من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو الوصول إلى بيانات مالية صحيحة ودقيقة، تفصح عن حقيقة الأرقام المالية والإحصائية؛ منها تعريف النفقات الجارية والرأسمالية وكيفية إظهارها بصورة عادلة، وكذلك تعريف الدين العام وشموليته وكيفية الإفصاح عنه واحتساب العجز في الموازنة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي وأسس ذلك وغيرها من الأمور الأساسية والحساسة والتي تتناول الوضع المالي للدولة، شاملاً المؤسسات والمشاريع المتعثرة التي تستنزف الأموال العامة وكيفية إنفاقها في الموازنة العامة (أبو غزالة، 2011).

#### 16.1.2 معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية:

يؤثر العمل بنظام المحاسبة على أساس المستحقات في الإدارة العمل تأثيراً كبيراً يتعدى المسائل المالية لأنها تؤثر في ممارسات العمل المعتادة من اتخاذ القرارات السياسية إلى العمليات اليومية بل إن اعتماد هذه الطريقة ليس أقل من ثورة ثقافية و تستخدم بعض الحكومات المحاسبة على أساس المستحقات لتقييد الإيرادات أو مصروفات معينة و لذلك فإن هذه الحكومات في حال أفضل من غيرها لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولكن بالنسبة إلى الحكومات الأخرى فإن هذا التغيير يتعين تمثله لا من قبل المحاسبين لديها فحسب بل أيضا من قبل المدراء و المسؤولين الذين هم في حاجة إلى الرجوع إلى البيانات المالية الحالية أو المساهمة في إعداد بيانات مالية جديدة، وقد يثير هذا التغيير خوفاً لدى الحكومات و المنظمات ففي المحاسبة التقليدية التي تقوم على أساس النقد تقييد المعاملات على أساس المدفوعات الفعلية و لكن هذه المعاملات و بحسب طريقة المستحقات تقييد عندما تصبح الإيرادات مستحقة القبض و عندما تصبح النفقات متكبدة و تدرج في البيانات المالية للفترات ذات الصلة و يتوقع أن تؤدي بعض التغييرات المحاسبية المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى انخفاض كبير في قيمة ملكية الأصول

بل قد تؤدي إلى ملكية سلبية مثلما حدث في عدد قليل من الحكومات التي اختارت إعداد بياناتها المالية على أساس المستحقات لأن الحسابات التي تقوم على أساس النقد لا تقيّد الأصول و الخصوم كاملة وعلى العكس من ذلك فإن المحاسبة على أساس المستحقات تقيس أداء الكيان و مركزه المالي و تقيّد الوقائع الاقتصادية عند إجراء المعاملات (بيرو، 2010).

وهناك العديد من المعوقات التي يمكن أن تحول دون اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي على النحو الآتي: (بيرو، 2010).

أ- القوانين والتشريعات:

يلاحظ الباحث وجود قواعد دستورية تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومنها:

- قاعدة عمومية الضرائب: حيث إن جميع الضرائب بغض النظر عن مصدرها تعتبر إيراداً لخزينة الدولة، بغض النظر عن الجهة الحكومية التي تقوم بجبايتها.

- قاعدة عدم جواز إنفاق الأموال العام أو تخصيصها للمؤسسات الحكومية إلا بقانون.

- قاعدة عدم جواز فرض الضرائب والرسوم إلا بموجب قوانين وتحديد الأسس التي تتبنى عملية فرض الضرائب وتحصيلها.

- القواعد المتعلقة بالموازنة العامة (الدستور الأردني، 2011).

كما يلاحظ الباحث وجود مجموعة من القوانين التي تحدد مصادر الإيرادات العامة للدولة وتعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومنها: (عدس، 2011)

- قانون ضريبة الدخل.

- قانون ضريبة المبيعات.

- قانون الجمارك.

- قانون النقل.



قانون الأحوال المدنية.

قانون رسوم المحاكم النظامية والشرعية.

كما يلاحظ الباحث وجود مجموعة من القوانين التي تحدد الرقابة على الأموال العامة للدولة وتعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومنها قانون ديوان المحاسبة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هناك أنظمة تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومنها النظام المالي الذي يحدد قواعد النظام وتعليمات تطبيقه وبنية النظام المحاسبي الحكومي الأردني: حيث يحدد النظام الأسس والقواعد المحاسبية حيث يستخدم أساس النقد وقاعدة القيد المزدوج، وينظم عمليات الإنفاق الحكومي وعمليات قبض الإيرادات والرقابة المالية على الإيراد العام والإنفاق العام للدولة. (عدس، 2011)

ويلاحظ مما سبق عدم وجود نص قانون أو مادة دستورية أو نظام ينص صراحة على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ب- النظام المحاسبي:

ويتكون النظام المحاسبي في الأردن من الحسابات الآتية:

- حسابات الموازنة: وهي الحسابات التي تنتج من تنفيذ الموازنة العامة للدولة المتمثلة في النفقات والإيرادات وتقف هذه الحسابات في الحساب الختامي للدولة.

- حسابات خارج الموازنة: وهي حسابات السلف والأمانات وحسابات الصندوق وحسابات جارية مع البنك المركزي والبنوك الأخرى.

- الحسابات الإحصائية أو البيانية: وتمثل حسابات الأصول الثابتة وحسابات الالتزامات طويلة الأجل.

أما عناصر النظام المحاسبي في الأردن فتتكون من:

- مجموعة مستندات القيود الرئيسية: وهي مستند المقبوضات، ومستند المدفوعات، ومستند القيد لتصحيح الأخطاء، ومستند التسوية لرد مبالغ مستوفاة بطريقة الخطأ.

- مجموعة الوثائق المعززة للمستندات الرئيسية: وهي أمر القبض وأمر الدفع.
- المجموعة الدفترية: وهي دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام، ودفتر أستاذ الإيرادات المساعدة (جدول تصنيف الإيرادات)، ودفتر أستاذ نفقات مساعدة (جدول تصنيف النفقات).
- السجلات الإحصائية والرقابية.
- مجموعة القوائم المالية: وتتكون من الحساب الختامي وبيان المركز النقدي للخبزينة العامة.
- ويلاحظ أن هذا النظام مربوط بشكل تام بالقوانين والأنظمة المتبعة في الدولة، كما إن حسابات النظام المحاسبي تقوم على الأساس النقدي الذي يعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- البنية التحتية في الأردن:
- توفر محاسبين مؤهلين: معظم القطاع العام و الجهات الحكومية تفتقر إلى الموظفين اللازمين للقيام بصورة فعالة على إجراء التغييرات اللازمة لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلافاً لإطار إعداد التقارير المالية الموجودة حالياً في القطاع العام.(abougye,2007)
- إن اعتماد طرق محاسبية تمتثل إلى المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب التزاماً إضافياً من الموظفين ببذل الوقت و الجهد حيث تعتمد المؤسسات لفترة زمنية متطاولة على الدعم المقدم من موظفيها إضافة إلى ما يؤديه من واجبات عادية أو تلجأ إلى تعيين الكثير من الموظفين و هذا يتطلب نفقات إضافية.(بيرو 2010)
- الهيكل التنظيمي: إن الهيكل التنظيمي لمؤسسات القطاع العام تتصف بالمركزية بالتالي تقل الصلاحيات المفوضة إلى الموظفين وهناك ضعف في استجابة الهيكل التنظيمي للتغيرات في البيئة المحاسبية لأنه هيكل غير مرن يؤدي إلى عدم نجاح المؤسسات الحكومية في تطبيق معايير المحاسبة الحكومية وفي مواكبة المستجدات والتطورات في البيئة المحاسبية، لأن قدرة هذا الهيكل على التطور السريع ضعيفة.
- مقاومة التغيير: ليس جميع الأنظمة الحكومية والأجهزة الإدارية تدعم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأن معظم الحكومات لديها موازنة و برامج مراقبة الأداء لم تطرح للاستخدام بعد.(abougye,2007).

وتشير دراسة (الملحم، 2002) إلى أن هناك معوقات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية منها:

- 1- قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين في مؤسسات القطاع العام.
- 2- عدم وجود إطار فكري للمحاسبة في مؤسسات القطاع العام.
- 3- ضعف آلية الإلزام بمعايير المحاسبة الدولية في مؤسسات القطاع العام.
- 4- صعوبة فهم وتفسير متطلبات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في مؤسسات القطاع العام.
- 5- لجوء الإدارات في مؤسسات القطاع العام من خلال معدي التقارير إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية.
- 6- تجاهل بعض البنود الإلزامية في القوائم المالية للمؤسسات العامة لاعتقادهم بعدم أهميتها.
- 7- عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير الدولية العامة عند إعداد التقارير المالية.
- 8- عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكّن المؤسسة العامة من تدريب موظفيها للتماشي مع التغيرات الدولية في مجال المحاسبة.

#### 17.1.2 مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن الحكومات العالمية قبل نهاية القرن الماضي لم تكن لديها معايير محاسبة دولية تهدف إلى توحيد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العامة، لذلك فإن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يكون خطوة نحو تعزيز إعداد وعرض تقارير مالية موحدة وتواصل أفضل مع الجمهور وسوف تكون الحكومات قادرة على استخدام معيار رقم (24/23/22) في الإفصاح عن الإيرادات العامة للحكومة من المعاملات غير التبادلية والإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام وعرض معلومات الموازنة في البيانات المالية على التوالي للإفصاح عن القضايا السياسية وقضايا الأداء المالي في القطاع العام (2007 abougye).

ويمكن للباحث تلخيص أهم النقاط التي سوف تجنيها الحكومات من تبني معايير المحاسبة الدولية

- 1- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تحسين كبير في نوعية وقابلية المقارنة والمصدقية للبيانات المالية وهذا يعزز المساءلة والشفافية والإدارة الرشيدة (بيرو 2010).
- 2- تقييم المساءلة عن جميع الموارد التي يسيطر عليها القطاع وعن توزيع هذه الموارد (لجنة القطاع العام 2003).

3- اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للكيان والتعامل معه ( لجنة القطاع العام 2003 )

4- تقييم الأداء والمركز المالي والتدفقات النقدية ( لجنة القطاع العام 2003 ).

5- تعد الحسابات التي تمثل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تستند إلى المستحقات حسابات أكمل من تلك التي تقوم على أساس النقد والحسابات التي تقوم على أساس المستحقات تزيل بحكم تعريفها مجال التلاعب في الدفع أو القبض بحيث تناسب أهدافاً محددة من أهداف الإبلاغ والرقابة .  
( لجنة القطاع العام 2002 )

6- المعلومات التي توفرها الحسابات القائمة على أساس الاستحقاقات يمكن أن تحسن الإدارة وعملية اتخاذ القرارات وتساعد المؤسسات على زيادة كفاءتها في استخدام الموارد ( لجنة القطاع العام 2002 )

7- ترسم المحاسبة على أساس المستحقات صورة موثوقة بدرجة أكبر للسلامة المالية للكيان0

8- توزيع تكاليف الأصول الرأسمالية على مدى عمرها الإنتاجي .

9- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بجميع الأصول والخصوم .

10- تحسين الاتساق وقابلية المقارنة في البيانات المالية على مر الزمن وفيما يتعلق بالمؤسسات. (بيرو 2010 )

11- اعتماد الممارسات المحاسبية الفضلى من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية مستقلة بين المؤسسات (بيرو 2010 ) .

12- تنتج المعلومات اللازمة للكيانات في إجراء تقييم لمعرفة ماذا كان في وسعها مواصلة أنشطتها (بيرو 2010 ) .

18.1.2 الانتقادات التي وجهت إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وجه الكتاب و النقد العديد من الانتقادات لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و بالرجوع إلى دراسة ( oulasvirta 2010 ) حيث قام مجلس المحاسبة القومي في منطقة داخل فنلندا باستعراض و تقييم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث وجه إليها الانتقادات التالية:

1- تم تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وهو هيئة خاصة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمهنة المحاسبة في القطاع الخاص حيث أخذ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) زمام المبادرة في عمليات توحيد البيانات من تلقاء نفسه.

2- بدأ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتطوير وإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دون أن يفعل أولاً تقييم شامل للإطار المفاهيمي لمحاسبة في القطاع العام و تقاريرها المالية حيث كان يجب أن يتم وضع هذه المعايير بناءً على الإطار المفاهيمي للمحاسبة في القطاع العام إلا أنه بعد ما أصدر مجموعة كاملة من المعايير بدأ بتطوير إطار عام يستند إلى المبادئ التي يجب أن توضع من خلالها المعايير حيث إنه من البداية تجاهل إطار العمل المفاهيمي الأساسي وأخذ معايير IAS/IFRS و كنموذج لمعايير القطاع العام.

3- إذا اختارت الحكومات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و بدأت تعلن بأن القوائم المالية أعدت بالرجوع إلى معايير (IPSAS) يجب عليها أن تطبق جميع المعايير التي أصدرت وليست فقط المعايير التي تعتبرها مفيدة مما يجعل من الصعب عملياً و تتطلب الموارد من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن يقوم بضبط المعايير باستمرار حيث خلص إلى أن أية تغييرات على معايير IAS/IFRS يتطلب إجراء التغييرات اللازمة و في الوقت المناسب على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

## 2.2 ثانياً الدراسات السابقة

### 1.2.2 الدراسات باللغة العربية :

الأونتكاد(2000) "مدى التزام المنشآت الحكومية بمعايير المحاسبة الدولية في مجموعة من بلدان العالم"، هدفت الدراسة إلى توضيح مدى التزام المنشآت الحكومية بمعايير المحاسبة الدولية في مجموعة من بلدان العالم، أجرى الدراسة مكتب الأونتكاد في القاهرة، وتم استخدام المنهج التحليلي، وأشارت نتائج الدراسة أنه لا توجد بنية أساسية محاسبية متطورة تؤدي إلى إلزام المنشآت الحكومية بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي ذلك إلى زعزعة استقرار الأوضاع المالية للحكومات، كما يؤدي الافتقار إلى الشفافية والكشف عن البيانات المالية بدرجة كافية إلى ظهور صعوبات في الحصول على التمويل، ونقص المعرفة التي تتاح للمنشأة بشكل أفضل وبالتالي فقدان القدرة على الوفاء بالتزاماتها.

وبينت النتائج أن معظم الحكومات قيد الدراسة لا تستطيع الحصول على القروض اللازمة لتمويل أعمالها لأنهم لا يستطيعون إثبات ربحية هذه الأعمال أو الأصول التي يمتلكونها، وأخيراً فإنهم يتعرضون إلى مخاطر جمة كما أن الحكومات لا تتوافر لديها بيانات دقيقة تستند إليها في ما تتخذه من قرارات في مجال السياسة الضريبية، وتمنح على أساسها الإعفاءات الضريبية، وفي الوقت نفسه فإن هؤلاء المدراء لا يستطيعون الطعن في التقديرات الضريبية المفرطة، وأوصت الدراسة إلى أنه ينبغي وجود عدة سمات وخصائص لا بد لأي نظام محاسبي أن تتوافر فيه تقوم على الاتساق مع معايير المحاسبة الدولية.

نور والحجاوي (2003) "مدى توافق البيئة الأردنية مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، هدفت الدراسة إلى بيان مدى توافق البيئة الأردنية مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ودرجة تطبيقها في الشركات الأردنية، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأردنية، وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الأردنية لمعايير المحاسبة الدولية لها فوائد كما توجد معوقات وصعوبات قد تكون لها نتائج سلبية أو إيجابية ولكن النتائج السلبية فرصتها أكبر في التحقق وفقاً لآراء عينة الدراسة، وأوصت الدراسة بضرورة بحث العوامل والمقومات للوصول إلى تطبيق كامل وسليم للمعايير المحاسبية الدولية إذا ما كانت تلك المعايير تؤدي إلى نتائج إيجابية. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام جميع المنشآت الحكومية والخاصة بإعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولي رقم (1) لما فيه من فائدة لجميع الأطراف ذات العلاقة مع المنشأة.

نشوان (2004) أوجه القصور في السياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية الاقتصادية الفلسطينية ومدى توافقها مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية"، هدفت الدراسة إلى التعرف على أوجه القصور في السياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية الاقتصادية الفلسطينية، وقد ناقشت إمكانية تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في الوحدات الحكومية الاقتصادية في إطار معايير المحاسبة الدولية، وتم استخدام المنهج الوصفي الميداني، وأجريت الدراسة على الوحدات الحكومية الاقتصادية في قطاع غزة، وقد دلت النتائج على أن القوائم المالية المستخدمة ليست معدة في ضوء معايير المحاسبة الدولية باستثناء قائمة المركز المالي كما أنها لا تلتزم بتقديمها بمواعيد محددة وذلك بسبب عدم توافر معايير خاصة في نشر القوائم المالية للمؤسسات الحكومية الفلسطينية، وتعتبر قائمة المركز المالي القائمة الرئيسة المعدة في جميع الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية الحكومية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (1) مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات البيئية الفلسطينية في إعداد ونشر قوائمها المالية.

صيام (2005) "إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن"، هدفت الدراسة إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي أدت إلى وجود معايير محاسبية دولية، واستعراض الهيئات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي، تم استخدام المنهج الوصفي الميداني، وأجريت الدراسة على عينة من الوحدات الحكومية في الأردن، وكان من نتائج هذه الدراسة أن من معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين الأردن وبين الدول التي تضع هذه المعايير، وكذلك التفاوت في المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة والفروق الثقافية والحضارية، وكذلك اختلاف القوانين والتشريعات بين الأردن وبين مختلف دول العالم، وكذلك التفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة. وأوصت الدراسة بإلزام الحكومة لجميع قطاعاتها المختلفة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها لأن ذلك ينعكس بالإيجاب على جذب الاستثمارات الأجنبية إلى الأردن.

## 2.2.2. الدراسات باللغة الانجليزية

**"An Empirical Investigation Of The Perceived Suitability of Halbouni(2005)  
International Accounting Standards for Jordan"**

استهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الانطباع السائد لدى كل من معدي ومدقي ومستخدمي القوائم المالية حول مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية في الأردن، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأردنية، وتشير نتائج هذه الدراسة، بعد تطبيق الأساليب الإحصائية الملائمة إلى أن المستجيبين لديهم انطباع قوي بحيادية وقدرة مجلس معايير المحاسبة الدولي على إصدار معايير محاسبية مناسبة يمكن تطبيقها في كل من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كما تشير نتائج الدراسة إلى أن كلاً من سنوات الخبرة وتنوعها لدى المستجيبين كان لهما الأثر الأكبر حول ذلك الانطباع المتكون لديهم، بالإضافة إلى ذلك فإن نتائج هذه الدراسة تشير أيضاً إلى أن الرغبة في زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية تزيد من دور مكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب تدقيق عالمية هما من أكثر العوامل المؤثرة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن، وبالتالي فيما يتعلق بالإجراءات التي تم اتخاذها لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن، فتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الحاجة الملحة إلى ضرورة وجود قوائم مالية ذات مصداقية عالية أدى إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية على عجل ودون أية محاولة للإفادة من التجارب السابقة للدول النامية.

International Financial Reporting Standards and Experts. Daske, and Gebhardt(2006)”  
Perceptions of Disclosure Quality”

هدفت الدراسة إلى تقييم جودة القوائم المالية للمنشآت النمساوية والألمانية والسويدية التي تبنت المعايير الدولية بإعداد تقاريرها المالية (IFRS) حيث تم استخدام الإفصاح المتوافر في التقارير التي تم تحليلها بواسطة الخبراء. تم استخدام المنهج المقارن، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات النمساوية والألمانية والسويدية، وتبين من النتائج أن جودة الإفصاح زادت بشكل ملحوظ عند تبني معايير إعداد التقارير الدولية (IFRS) للدول الأوروبية الثلاث (النمسا، ألمانيا، السويد)، حيث إن أغلب المنشآت في العينة التي تم استخدامها في الدراسة أظهرت بشكل عام بأن جودة التقارير المالية زادت بشكل ملحوظ مع تبني معايير إعداد التقارير الدولية (IFRS). وأوصت الدراسة بعمل المزيد من الأبحاث المتعلقة بهذا الموضوع في المستقبل القريب.

Accounting Changes in a Developing Country” Ajax and Liljeheden ( 2010)”

هدفت الدراسة إلى التعرف المستوى اللازم من الإفصاح الإلزامي للبيانات المحاسبية واعتمدت الدراسة على البحث الميداني حيث تمثلت عينة الدراسة في الدائنين كأحد أهم المستخدمين من البيانات المحاسبية للمنشآت نظرا لشدة فقر بوليفيا واعتمادها الدائم على القروض، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات البوليفية، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة كبيرة بين المعلومات المحاسبية المطلوبة وبين قدرة المنشآت على تقديم هذه المعلومات بصورة صادقة وذات مصداقية، وبناء عليه طالب الدائنون إصدار البيانات المالية وفقاً لنظام محاسبي قياسي وعالمي وتحديد المعيار المحاسبي رقم (1) الخاص بعرض البيانات المالية كما طالبوا بأن تكون التقارير المالية المنشورة بسيطة بقدر الإمكان وتوضح السيولة النقدية وميزانية ويفضل قائمة الدخل. بالإضافة إلى تطوير الجانب المهني والتقني وذلك لتحسن قدرة المنشأة من الناحية المالية والمحاسبية وإضفاء الثقة على القوائم المالية، أيضا اتباع نظام محاسبي دولي الذي يُعتقد أنه مكلف، ولكن على المدى البعيد سيفيد المحاسبة البوليفية كثيرا.

Gale(2011)“Standard setters focus on performance reporting- Highlights”

هدفت الدراسة إلى توضيح الاختلافات في المعايير المحاسبية المستخدمة في مختلف الدول ومدى التزامها بالمعيار المحاسبي رقم (1)، حيث يتم عرض البيانات المالية الأداء المالي للمنشآت



في العديد من الدول في قارة أوروبا على أساس الربح الناتج من العمليات، بدلا من تطبيق التغيرات في الأسعار وفقا لنظام القيمة العادلة لذلك قد تكون بيانات هذه الشركات أقل فائدة في توقع السيولة النقدية المستقبلية، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة على عينة من المؤسسات المنتشرة في قارة أوروبا وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنه ينبغي إعادة ترتيب عرض البنود في القوائم المالية وحذف جميع البيانات غير الضرورية، وقد أوصت باستخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بإعداد القوائم المالية، كما يجب أن تقدم القوائم المالية معلومات إلى الدائنين وليس فقط إلى المستثمرين، حيث يستفيد الدائنون من القوائم المالية من خلال متابعة السيولة النقدية فيها. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة كونها تناقش المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية، إذ إن معرفة هذه المعوقات تعتبر خطوة أولى في سبيل حلها، وتتميز الدراسة في أنها تتبنى معوقات (البنية التحتية، النظام المحاسبي، القوانين والتشريعات)، ويلاحظ أن معظم الدراسات السابقة لم تناقش هذه المعوقات مجتمعة ، مما يجعل هذه الدراسة حسب علم الباحث الأولى من نوعها في المملكة الأردنية الهاشمية بشكل خاص، وفي البيئة العربية بشكل عام.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

#### 1.3 منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين، ويسعى الباحث من خلال هذا المنهج أن يوضح ويفسر ويقيم نتائج الدراسة.

#### 2.3 مصادر جمع البيانات والمعلومات

استخدم الباحث مصدرين أساسيين لجمع البيانات والمعلومات:

1-المصادر الثانوية: حيث اعتمد الباحث في الجانب النظري للبحث على مصادر البيانات الثانوية والتي تمثلت في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى البحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على عينة الدراسة ومقدارها (380) استبانة.

#### 3.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين في المؤسسات الحكومية.

#### 4.3 عينة الدراسة

قام الباحث باستخدام العينة القصدية لاختيار أفراد العينة. فقد تم توزيع (380) استبانة من عينة الدراسة.

#### 5.3 المعالجة الإحصائية:

المعلومات الشخصية

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية:-

1- توزيع أفراد العينة حسب المعلومات الشخصية

جدول رقم (2): يبين توزيع عينة الدراسة حسب المعلومات الشخصية

المعلومات الشخصية	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	243	63.9
أنثى	137	36.1
المجموع	380	100.0

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الذكور أعلى من نسبة الإناث من أفراد العينة حيث كانت النسبة المئوية للذكور (63.9%)، والإناث (36.1%).

2- توزيع أفراد العينة المؤهل العلمي

جدول رقم (3): يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
أقل من بكالوريوس	120	31.6
بكالوريوس	217	57.1
ماجستير	43	11.3
دكتوراه	0	0
المجموع	380	100.0

يمثل الجدول السابق متغير المؤهل العلمي، حيث حصل حملة البكالوريوس على أعلى نسبة مئوية من أفراد العينة (57.1%)، وهذا منطقي إذ إن معظم موظفي الوزارات من حملة شهادة البكالوريوس، أما الذين كان مؤهلهم العلمي أقل من البكالوريوس فكانت نسبتهم المئوية (31.6%)، وحصل حملة الماجستير على نسبة (11.3%).

### 3- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (4): يبين توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	33	8.7
من 5-أقل من 10 سنوات	162	42.6
من 10- أقل من 15 سنة	81	21.3
15 سنة فأكثر	104	27.4
المجموع	380	100.0

يمثل الجدول السابق متغير سنوات الخبرة، حيث كانت نسبة الموظفين من ذوي الخبرة (ما بين 5 إلى أقل من 10 سنوات) (42.6%)، وهي أعلى نسبة مئوية، وهذه الفئة من الخبرة هي السائدة في الوزارات قيد الدراسة، أما سنوات الخبرة الأقل من 5 سنوات فحصلت على أقل نسبة مئوية وكانت (8.7%)، أما الخبرة التي ما بين 10 إلى 15 سنة فكانت نسبتها المئوية (21.3%)، بينما حازت الخبرة الأكثر من 15 سنة على نسبة مئوية مقدارها (27.4%).

### 4- توزيع أفراد العينة حسب التخصص

جدول رقم (5): يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	250	65.8
إدارة	82	21.6
مالية	33	8.7
أخرى	15	3.9
المجموع	380	100.0

يمثل الجدول السابق متغير التخصص، حيث إن الموظفين من تخصص المحاسبة هم أكثر أفراد العينة بنسبة مئوية وصلت إلى (65.8) وهذه النسبة بسبب إن الباحث حرص على أن يختار المحاسبين للإجابة عن أسئلة الدراسة، أما ذوو تخصص الإدارة فكانت نسبتهم (21.6%)، بينما كانت نسبة الموظفين من تخصص المالية (8.7%)، وحصلت التخصصات الأخرى على أقل نسبة مئوية (3.9%)، وتوزعت التخصصات الأخرى على (الاقتصاد، علم الحاسوب، الهندسة المدنية، الحقوق).

#### 5- توزيع أفراد العينة حسب الوزارات

جدول رقم (6): يبين توزيع عينة الدراسة حسب الوزارات

الوزارات	العدد	النسبة المئوية %
وزارة النقل	24	6.3
وزارة الصناعة	36	9.5
وزارة المالية	44	11.6
وزارة تطوير القطاع العام	24	6.3
وزارة التخطيط	27	7.1
وزارة الصحة	30	7.9
وزارة الشؤون البلدية	52	13.7
وزارة التنمية الاجتماعية	44	11.6
وزارة السياحة والآثار	28	7.4
وزارة التربية والتعليم	26	6.8
وزارة الزراعة	30	7.9

وزارة العمل	15	3.9
المجموع	380	100.0

يمثل الجدول السابق الوزارات التي تم اختيارها كعينة للدراسة وهم (12) وزارة حيث قام الباحث باختيار هذه الوزارات بشكل قصدي لأنها مهمة أكثر من غيرها في الإجابة عن أسئلة الدراسة، وشكلت نسبة المستجيبين من وزارة النقل نسبة مئوية (6.3%)، ووزارة الصناعة (9.5%)، ووزارة المالية (11.6%)، وكانت نسبة المستجيبين من وزارة تطوير القطاع العام (6.3%)، والمستجيبين من وزارة التخطيط كانت نسبتهم (7.1%)، ووزارة الصحة شكلت نسبة مئوية كانت (7.9%)، وشكلت وزارة الشؤون البلدية أعلى نسبة مئوية من أفراد العينة وكانت نسبتها المئوية تساوي (13.7%)، ووزارة التنمية الاجتماعية كانت نسبتها (11.6%)، ونسبة المستجيبين من وزارة السياحة والآثار كانت نسبتهم (7.4%)، والذين أجابوا من وزارة التربية والتعليم كانت نسبتهم المئوية (6.8%)، ووزارة الزراعة شكلت نسبة مئوية كانت (7.9%)، وكانت وزارة العمل أقل نسبة مئوية من أفراد العينة والتي نسبتها (3.9%).

### 6.3 أداة الدراسة

خطوات بناء الاستبانة: تم بناء استبانته حول معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ، وذلك بالاعتماد على أهداف الدراسة ومتغيراتها والرجوع إلى الدراسات السابقة والأخذ بآراء الخبراء والمختصين في هذا المجال. لقد تم اختيار مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يشير أفراد العينة الخاضعين إلى الاختبار عن مدى موافقتهم على كل عبارة من المتغيرات على النحو التالي:

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
(5) درجات	(4) درجات	(3) درجات	(2) درجة	(1) درجة

### 7.3 صدق الاستبانة وثباتها

#### أ- صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس الأسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة من إخضاع الاستبانة إلى التحكيم من خلال عرضها على مجموعه من المحكمين تألفت من ( 8 ) من أعضاء الهيئة التدريسية والمتخصصين وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

#### ب- ثبات الأداة

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانته الدراسة من خلال اختبار معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

جدول رقم(7):يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

ت	المحور	معامل ألفا كرونباخ
1	- معوقات في البنية التحتية	0.83
2	- معوقات في النظام المحاسبي	0.91
3	- معوقات في القوانين والتشريعات	0.85
4	- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0.88

يتبين من نتائج الموضحة في جدول ( 7 ) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ لجميع المجالات أكبر من (0.60) ، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من ثبات استبانته الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضيتها .

#### 8.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية في برنامج (SPSS) حيث أن المقياس المستخدم ( 1-5 ) وهو مقياس ليكرت الخماسي، ولقد أخذ الباحث عينة مقدارها (380) من المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين في المؤسسات الحكومية ، وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية في معالجة بيانات الدراسة:

- 1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
- 2\_ اختبار ألفا كرونباخ (cronbach's alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة 3\_ الانحدار البسيط (Regression) (R) و (R<sup>2</sup>) لقياس درجة الارتباط: حيث يقوم هذا الأخبار على دراسة العلاقة بين متغيرين.
- 4- اختبار F. هو مجموعة من النماذج الإحصائية (statistical model) مع إجراءين مرافقين لهذه النماذج تمكن من مقارنة المتوسطات لمجتمعات إحصائية مختلفة عن طريق تقسيم التباين variance الكلي الملاحظ بينهم إلى أجزاء مختلفة.



## الفصل الرابع

### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

#### 1.4 عرض نتائج الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية حيث تم توزيع (380) استبانته. وهي عينة مقبولة وفق معادلة (Sekaran, 2003) التي تشير إلى أنه إذا كان مجتمع الدراسة أكبر من (40.000) فإنه ينبغي توزيع (380) استبانته، وبعد تطبيق أداة الدراسة، جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة، وحولت استجاباتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا والمتوسطات الحسابية واختبار الانحدار لإيجاد معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية وذلك عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ). وقد تم تصنيف الإجابات إلى ثلاث فئات (ضعيف، متوسط، ومرتفع) وفقاً لما يلي)

5- موافق بشدة، 4- موافق، 3- محايد، 2- معارض، 1- معارض بشدة). وبهذا يكون التقدير:

القيمة	التقدير
2.33-1	ضعيف
3.67-2.34	متوسط
5-3.68	مرتفع

نتائج أسئلة الدراسة:

ما معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين ؟

#### 1- معوقات في البنية التحتية

تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في البنية التحتية الأهمية النسبية
1	البرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن قديمة لا تواكب التطورات	3.0526	61.052	1.24021	متوسط
2	الهيكل التنظيمية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الأردن غير مرنة	3.5421	70.842	1.01223	متوسط
3	شبكات الاتصال المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الأردن لا تلبي احتياجات المستخدمين	3.0263	60.526	1.20436	متوسط
4	التدريب المقدم للمحاسبين في مؤسسات القطاع العام غير كافي	3.6763	73.526	1.19717	متوسط
5	هناك مشاكل في التضخم وتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد	3.9921	79.842	.89114	مرتفع
6	التكلفة المادية التي قد تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية مرتفعة	3.6842	73.684	1.16014	مرتفع
7	عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي	3.5211	70.422	1.24009	متوسط
8	مستويات الخبرة لدى المحاسبين المهنيين في مؤسسات القطاع العام قليلة	3.5132	70.264	1.15881	متوسط
9	التأهيل العلمي لدى المحاسبين المهنيين في مؤسسات القطاع العام متدني	3.1947	63.894	1.18877	متوسط
10	الموارد المالية في مؤسسات القطاع العام قليلة مقارنة بحجم الأعمال المطلوبة منها	3.6632	73.264	1.13110	متوسط
	الدرجة الكلية لمجال معوقات في البنية التحتية	3.48658	69.7316	1.14240	متوسط

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال معوقات في البنية التحتية كانت متوسطة بدلالة

المتوسط الحسابي (3.48) والنسبة المئوية التي بلغت (69.73%)، والانحراف عن المتوسط العام (1.142)

، وهذا يدل على درجة موافقة متوسطة. ويتضح من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الخامسة التي نصت على " هناك مشاكل في التضخم وتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد" حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.99) وهي درجة مرتفعة، وهذا يبدو واضحاً بسبب الأزمة التي يمر بها الاقتصاد الأردني في ظل التقلبات المستمرة في الأسعار وارتفاع مستوى التضخم بما مقداره (7.4%) في العام 2013، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة الثالثة والتي تنص على " شبكات الاتصال المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الأردن لا تلبي احتياجات المستخدمين"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (3.02)، وهي درجة متوسطة، ويعزو الباحث هذا إلى ضعف البنية التحتية خاصة في مجال شبكات الاتصال في المؤسسات العامة.

2- معوقات في النظام المحاسبي: تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

#### الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في النظام المحاسبي

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	القوائم المالية لمؤسسات القطاع العام غير موحدة.	3.2658	65.316	1.07276	متوسط
2	المفاهيم والأسس المتبعة لإعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بمؤسسات القطاع العام غير واضحة	3.3342	66.684	1.04838	متوسط
3	تدني مستوى المعاملات الدولية والتجارة عالمية لدى كثير من مؤسسات القطاع العام	3.5868	71.736	0.88692	متوسط
4	يوجد اختلاف في تحديد مفهوم الأصول في مؤسسات القطاع العام	3.3053	66.106	1.0383	متوسط
5	يوجد فروق في الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية لمؤسسات القطاع العام	3.2737	65.474	1.0621	متوسط
6	هناك صعوبة في إعداد قوائم مالية موحدة لجميع مؤسسات القطاع العام	3.1645	63.29	1.12492	متوسط

7	ضوابط نظام المحاسبة الحكومي قديمة	3.1512	63.024	1.21645	متوسط
8	هناك اختلافات في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية في مؤسسات القطاع العام	3.1910	63.82	1.03689	متوسط
9	هناك فروق في تحديد مفهوم النفقات العامة في مؤسسات القطاع العام	3.1008	62.016	1.0419	متوسط
10	هناك اختلافات في تحديد مفهوم الإيرادات العامة في مؤسسات القطاع العام	3.1432	62.864	1.13487	متوسط
	الدرجة الكلية لمجال معوقات في النظام المحاسبي	3.251	65.033	1.066	متوسط

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال معوقات في النظام المحاسبي كانت متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي (3.25) والنسبة المئوية التي بلغت (65.033%) والانحراف عن المتوسط العام الذي بلغ (1.066). ويتضح من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الثالثة التي نصت على " تدني مستوى المعاملات الدولية والتجارة عالمية لدى كثير من مؤسسات القطاع العام " حيث بلغ المتوسط الحسابي لما (3.58) وهي درجة متوسطة وهذا واضح لأن القليل من المؤسسات العامة ليست لديها علاقات بشكل مستقل مع جهات خارجية وإنما يتم الاتفاق من خلال الحكومة، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة التاسعة والتي تنص على " هناك فروق في تحديد مفهوم النفقات العامة في مؤسسات القطاع العام"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (3.100)، وهي درجة متوسطة، ويعزو الباحث هذا الأمر إلى اختلاف طبيعة الأنشطة التي تمارسها الوحدات الحكومية.

### 3- معوقات في القوانين والتشريعات

تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية لمجال معوقات في القوانين والتشريعات

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	البيئة القانونية الأردنية تختلف بشكل كبير عن باقي الدول.	3.3767	67.534	0.89993	متوسط
2	القوانين والتشريعات ذات العلاقة قديمة	3.3740	67.48	0.9734	متوسط
3	تدني مستوى الاقتناع لدى المسؤولين في مؤسسات القطاع العام بأهمية معايير المحاسبة الدولية	3.5968	71.936	1.05779	متوسط
4	قلة العلاقات الخارجية لمؤسسات القطاع العام مع المؤسسات الخارجية	3.6101	72.202	1.00488	متوسط
5	قوانين الاستثمار غير مشجعة على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية	3.5782	71.564	0.92245	متوسط
6	قلة وعي المشرعين بأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	3.6340	72.68	1.0099	متوسط
7	عدم رغبة إدارة المؤسسات في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في القطاع العام	3.2944	65.888	1.11603	متوسط
8	غياب المسائلة و الرقابة الخارجية على مؤسسات القطاع العام	3.1088	62.176	1.17887	متوسط
	الدرجة الكلية لمجال معوقات في القوانين والتشريعات	3.4466	68.9325	1.0204	متوسط

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال معوقات في القوانين والتشريعات كانت متوسطة

بدلالة المتوسط الحسابي (3.44) والنسبة المئوية التي بلغت (68.93%) والانحراف عن المتوسط العام الذي

بلغ (1.0204) .

ويتضح من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة السادسة التي نصت على " قلة وعي المشرعين بأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " حيث بلغ المتوسط الحسابي لما (3.634) وهي درجة متوسطة، وهذا واضح بسبب عدم اهتمام المشرعين بوجود تعديل الدستور لإلزام الحكومات المتعاقبة ومجلسي الأعيان و النواب بإقرار وإصدار الحسابات الختامية للدولة، وتحسين رئيس ديوان المحاسبة طيلة فترة عمله، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة الثامنة والتي تنص على " غياب المساءلة و الرقابة الخارجية على مؤسسات القطاع العام "، حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (3.108)، وهي درجة متوسطة، وهذا بسبب أن الرقابة لا تتم على الوجه المطلوب في معظم المؤسسات العامة ويقتصر الأمر على الرقابة الداخلية.

#### 4- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية لمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	هناك توجه من مؤسسات القطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	3.5146	70.292	0.91117	متوسط
2	يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية فعلاً في مؤسسات القطاع العام.	3.0027	60.054	1.01189	متوسط
3	شرعت الحكومة في تغيير البنية التحتية في مؤسسات القطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها	3.2573	65.146	0.99472	متوسط
4	هناك رقابة من قبل الجهات المختصة للتحقق من تطبيق المؤسسات العامة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها.	3.0106	60.212	1.00789	متوسط

5	تم تحديث النظام المحاسبي في مؤسسات القطاع العام ليلاءم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	3.3369	66.738	1.13012	متوسط
6	تحت الحكومة المؤسسات العامة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها.	3.2414	64.828	1.0224	متوسط
7	تفرض الحكومة عقوبات على المؤسسات الحكومية التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	2.8886	57.772	1.13845	متوسط
8	هناك توجه لإصدار قانون أردني يلزم مؤسسات القطاع العام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها	3.1406	62.812	0.92763	متوسط
9	تستعين المؤسسات العامة بجهات خارجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها	3.0822	61.644	1.00854	متوسط
10	هناك برامج تدريبية تطلع المحاسبين في المؤسسات العامة على كل ما هو جديد في علم المحاسبة	3.1088	62.176	1.21443	متوسط
	الدرجة الكلية لمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	3.15837	63.1674	1.036724	متوسط

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كانت متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي (3.15) والنسبة المئوية التي بلغت (63.16%) والانحراف عن المتوسط الحسابي الذي بلغ (1.0367).

ويتضح من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الأولى التي نصت على " هناك توجه من مؤسسات القطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " حيث بلغ المتوسط الحسابي لما (3.514) وهي درجة متوسطة، وهذا بسبب تداعيات العوامة، وبسبب توجه الأردن إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة السابعة والتي تنص على " تفرض الحكومة عقوبات على المؤسسات الحكومية التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "، حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.888)، وهي درجة متوسطة، وهذا لأن الدستور الأردني لا يتضمن أية مادة تنص على مثل هذه العقوبات.

## 2.4 نتائج مناقشة الفرضيات:

اختبار الفرضيات:

لقد تم اختبار الفرضيات العدمية بطريقة القيمة الحرجة، وتنص قاعدة القرار حسب هذه القاعدة على أنه لا يمكن رفض الفرضية العدمية إذا وقعت إحصائية الاختبار (F) في منطقة القبول عند مستوى معنوية (0.05)، كما تم تحديد معامل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في نموذج الانحدار البسيط، إضافة إلى معامل التحديد ( $R^2$ ) الذي يقيس قوة العلاقة من خلال توضيح نسبة التباين الكلي في المتغير التابع التي يفسرها التباين في المتغير المستقل (Malhorta, 2004, p503). وفيما يلي اختبار فرضيات الدراسة على أساس قاعدة الاختبار الموضحة أعلاه.

الفرضية الرئيسة:

لا توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ).

تم تقسيم الفرضية الرئيسة على النحو الآتي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في البنية التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (11) يفسر نتائج الاختبار.

الجدول رقم (12) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

مستوى الدلالة	$R^2$	R	F	نتيجة الفرضية العدمية
.000 <sup>a</sup>	.682	.826 <sup>a</sup>	810.244	رفض

يتضح إن قيمة الاختبار F المحسوبة تساوي (810.244)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية، أما مستوى

الدلالة الإحصائية فبلغت (0.000)



وهي أقل من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة، وهذا معزز بارتفاع قيمة R والتي بلغت ( $0.826^a$ ) التي تفسر قوة العلاقة بين البنية التحتية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد  $R^2$  التي بلغت (0.682). وهي تفسر مستوى التباين في أثر البنية التحتية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أي أنه تُرفض الفرضية العدمية وتُقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)  $(\alpha =$  في البنية التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في النظام المحاسبي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (12) يفسر نتائج الاختبار.

الجدول رقم (13) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

مستوى الدلالة	$R^2$	R	F	نتيجة الفرضية العدمية
.000 <sup>a</sup>	.574	.758 <sup>a</sup>	510.185	رفض

يتضح إن قيمة الاختبار F المحسوبة تساوي (510.185)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية، أما مستوى الدلالة الإحصائية فبلغت (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة، وهذا معزز بارتفاع قيمة R والتي بلغت ( $0.758^a$ ) التي تفسر قوة العلاقة بين النظام المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد  $R^2$  التي بلغت (0.574). وهي تفسر مستوى التباين في أثر النظام المحاسبي في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أي أنه تُرفض الفرضية العدمية وتُقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في النظام المحاسبي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

### الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في القوانين والتشريعات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (13) يفسر نتائج الاختبار.

الجدول رقم (14) اختبار الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة

مستوى الدلالة	R <sup>2</sup>	R	F	نتيجة الفرضية العدمية
.000 <sup>a</sup>	.566	.752 <sup>a</sup>	492.021	رفض

يتضح إن قيمة الاختبار F المحسوبة تساوي (492.021)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية، أما مستوى الدلالة الإحصائية فبلغت (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة، وهذا معزز بارتفاع قيمة R والتي بلغت (.752<sup>a</sup>) التي تفسر قوة العلاقة بين القوانين والتشريعات وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> التي بلغت (.566) وهي تفسر مستوى التباين في أثر القوانين والتشريعات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أي أنه تُرفض الفرضية العدمية وتُقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في القوانين والتشريعات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

مناقشة الفرضية الرئيسة:

ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (14) يفسر نتائج الاختبار.

Model			Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
البنية التحتية	.383	.110		3.494	.001
	.903	.032	.826	28.465	.000
النظام المحاسبي	.216	.093		2.331	.020
	.632	.034	.578	18.563	.000
	.335	.026	.397	12.742	.000
القوانين والتشريعات	.555	.035	.508	15.926	.000
	.237	.030	.281	7.978	.000
	.207	.034	.220	6.114	.000

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بلغت (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ). والجدول التالي يوضح اختبار التباين (ANOVA) لفحص الفرضية الأولى

الجدول (15)

اختبار (ANOVA)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	117.842	1	117.842	810.244	.000 <sup>a</sup>
Residual	54.976	378	.145		
Total	172.818	379			
2 Regression	134.391	2	67.196	659.250	.000 <sup>b</sup>
Residual	38.427	377	.102		
Total	172.818	379			
3 Regression	137.866	3	45.955	494.366	.000 <sup>c</sup>
Residual	34.952	376	.093		
Total	172.818	379			

يتضح من الجدول السابق أن قيم F كانت (810.244) لمعوقات البنية التحتية و(659.250) لمعوقات النظام المحاسبي، و(494.366) لمعوقات القوانين والتشريعات وهي قيم كبيرة تعزز من رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية عند مستوى دلالة إحصائية  $(\alpha = 0.05)$ .

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### 1.5 نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين. ومن أجل التوصل إلى حل مشكلة الدراسة قام الباحث بتقسيم المعوقات إلى ما يلي:

- 1- معوقات في البنية التحتية.
  - 2- معوقات في النظام المحاسبي.
  - 3- معوقات في القوانين والتشريعات التي تنظم عمل المؤسسات الحكومية.
- وفيما يلي بيان بذلك.

أولاً المعوقات المتعلقة بالبنية التحتية:

من خلال التحليل الإحصائي اتضح أن المعوقات في مجال البنية التحتية تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.48)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى المعوقات في الكادر البشري الموجود في المؤسسات الحكومية حيث تبين أن التأهيل العلمي للمحاسبين المهنيين متدنٍ، كما أنه لا يتم تقديم التدريب الكافي إليهم لتطوير أدائهم وإقناعهم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في أعمالهم، كما تبين أنه لا توجد الخبرة الكافية لتطبيق هذه المعايير في المؤسسات الحكومية مما أدى إلى عدم تطبيقها في المؤسسات الحكومية.

بالإضافة إلى هذه المعوقات تأتي المعوقات المادية المتمثلة في قدم البرامج المحاسبية المستخدمة في هذه المؤسسات وتعقيد الهياكل التنظيمية وعدم اتسامها بالمرونة اللازمة لمواكبة التغيير الحاصل في بيئة الأعمال المحاسبية، وضعف شبكات الاتصال في هذه المؤسسات، كما تلعب التكلفة المادية التي قد تتحملها المؤسسات في تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في ظل تدني الدعم المقدم لهذه المؤسسات لتطوير بنيتها التحتية من أجل تطبيق معايير المحاسبة دوراً في عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية الأردنية.

ثانيا المعوقات المتعلقة بالنظام المحاسبي:

## 2- معوقات في النظام المحاسبي

من خلال التحليل الإحصائي اتضح أن المعوقات في مجال النظام المحاسبي تؤثر بشكل متوسط على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.25) ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى وجود فروق في طبيعة الأنشطة التي تمارسها الوحدات الحكومية المختلفة الأمر الذي يؤدي إلى وجود اختلافات في تحديد مفهوم الأصول وإلى غموض في الأسس المتبعة لإعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بهذه المؤسسات، وربما يعود هذا إلى قدم ضوابط نظام المحاسبة الحكومي المستخدم في المؤسسات الحكومية في الأردن.

## ثالثاً المعوقات المتعلقة بالقوانين والتشريعات:

من خلال التحليل الإحصائي اتضح أن المعوقات في مجال القوانين والتشريعات تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.44)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن قوانين الاستثمار في الأردن غير مشجعة على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولقد أدت الخصوصية القانونية لبيئة الأعمال الأردنية إلى اختلافها عن باقي الدول مما خفّض من مستوى العلاقات الخارجية للمؤسسات الحكومية مع مؤسسات خارجية الأمر الذي قلل من أهمية تطبيق هذه المعايير في المؤسسات الحكومية وإلى عدم اهتمام المشرعين بهذا الأمر، كما أن قدم القوانين والتشريعات ذات العلاقة وعدم تطبيقها بشكل عملي ساهم في غياب المساءلة والرقابة الخارجية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن.

مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن

فيما سبق تم التطرق إلى المعوقات التي أثرت على تبني المؤسسات الحكومية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها، وفي هذا الجزء سيناقش البحث الواقع الفعلي لتطبيق هذه المعايير فيها وذلك على النحو الآتي:

هناك توجه متوسط لتطبيق هذه المعايير بالرغم من المعوقات سابقة الذكر حيث شرعت الحكومة في تغيير البنية التحتية من خلال نظام استحداث الدوائر الحكومية وتطوير الهياكل التنظيمية، ويهدف هذا المشروع إلى إعادة هيكلة العمليات واستحداث الدوائر الحكومية وعلاج التشوهات في البنية التحتية للمؤسسات الحكومية، وهذا النظام في انتظار موافقة رئيس الوزراء.

كما إن هناك مشروع الشبكة الحكومية الآمنة الذي يهدف إلى ربط الدوائر الحكومية بشبكة اتصال حديثة وآمنة، يتم من خلالها توفير خدمات القطاع العام وإيجاد بنية تحتية متطورة لربط مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء المملكة.

كما أن هناك رقابة -ولكن ليست بالمستوى المطلوب- من قبل ديوان المحاسبة على المؤسسات الحكومية لمعرفة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها، كما لوحظ من خلال النتائج البدء في تحديث النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية ليصبح ملائماً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. حيث يجري العمل حالياً على تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GIFMIS) وهو يعد نظاماً مالياً مركزياً موحداً لجميع الوزارات والدوائر وهو نظام متكامل يبدأ بإعداد الموازنة العامة وإصدار التقارير المالية الختامية ويساعد في عمليات التخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية، وهو يأتي ضمن برنامج الإصلاح للإدارة المالية والحكومية وهو مدعوم من وكالة (USAID). ويشكل هذا البرنامج تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة لتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية في الوزارات والدوائر الحكومية بالانتقال من العمل بالأساليب التقليدية كاستخدام السجلات اليدوية والأنظمة المعلوماتية غير المترابطة واستبدالها بنظام إدارة معلومات مالية حكومي موحد ومتكامل يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

إن الواقع الحالي يشير إلى ضعف التزام هذه المؤسسات بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بسبب عدم وجود عقوبات في حق المؤسسات التي لا تطبق هذه المعايير وفي ظل تدني مستوى التأهيل التدريب للعاملين فيها من أجل حثهم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في أعمالهم.

## 2.5 مناقشة فرضيات الدراسة:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في البنية

التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية

بينت نتائج الدراسة عدم صحة الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود معوقات ذات

دلالة إحصائية في البنية التحتية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات

الحكومية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة الأونتكا (2000) التي أشارت إلى أن من معوقات تطبيق

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المنشآت الحكومية في مجموعة من دول العالم عدم وجود بنية

أساسية محاسبية متطورة تؤدي إلى إلزام المنشآت الحكومية بمعايير المحاسبة الدولية.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في النظام المحاسبي تحول دون

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية

بينت نتائج الدراسة عدم صحة الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه توجد معوقات

ذات دلالة إحصائية في النظام المحاسبي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في

المؤسسات الحكومية، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة نشوان (2004) التي أشارت إلى أن القصور في

السياسات المحاسبية يعتبر معيقاً أماما الوحدات الحكومية أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد معوقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) في القوانين والتشريعات تحول دون

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

بينت النتائج عدم صحة الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات ذات

دلالة إحصائية في القوانين والتشريعات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في

المؤسسات الحكومية، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة صيام (2005)



التي أكدت أن اختلاف القوانين والتشريعات بين الأردن وبين مختلف دول العالم يعد من معوقات الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن.

### 3.5 التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

التوصيات المتعلقة بالبنية التحتية:

- ضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن من أجل مواكبة التطورات المتسارعة في مجال المحاسبة.

- ضرورة تحديث وتطوير شبكات الاتصال المستخدمة في المؤسسات الحكومية في الأردن كي تناسب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- ضرورة تأهيل العاملين في مجال المحاسبة في المؤسسات الحكومية من خلال دراسة الاحتياجات التدريبية وتصميم برامج تدريبية لتشجعهم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- ضرورة تخصيص موارد مالية لتطوير البنية التحتية في مؤسسات القطاع العام كي لا تكون البنية التحتية عائقاً أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها.

التوصيات المتعلقة بالنظام المحاسبي:

إعادة النظر في الممارسات والمعالجات المحاسبية المستخدمة في نظام المحاسبة الحكومي وتبني الأساس النقدي المعدل كمرحلة انتقالية لتبني أساس الاستحقاق المعدل ومن ثم أساس الاستحقاق الكامل الذي يقود بدوره إلى تلبية متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك ضمن فترة زمنية محددة.

التوصيات المتعلقة بالقوانين والتشريعات:

- يضم الباحث صوته إلى الأصوات المنادية بتعديل المادة 119 من الدستور في بندها الأول، بحيث تلزم ديوان المحاسبة بان يقدم تقريراً عن الحسابات الختامية المراجعة إلى الدولة، إضافة إلى ما طلبه المجمع العربي للمحاسبين منه من تقديم تقريره عن المخالفات، لأن ذلك يساعد ويعزز من شفافية البيانات المالية ويوفر بيانات مالية حكومية أكثر ملاءمة ومصداقية ويمكن الاعتماد عليها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

- ضرورة النص على ضرورة موافقة مجلسي الأعيان والنواب على النتائج المالية او عدمها استنادا إلى تقرير ديوان المحاسبة.

- ومن الضروري في حالة المملكة الأردنية الهاشمية تعديل الدستور بما يحقق الحصانة لرئيس ديوان المحاسبة طيلة فترة عمله، لكي يتمكن من أداء واجبه المحاسبي والرقابي بشكل كامل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن يكون انتخابه أو اختياره من قبل مجلس النواب، الذي يكون مرجعيته وليست الحكومة كما هو معمول به حاليا.

## المراجع :

المراجع باللغة العربية:

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، منشورات المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2011) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، منشورات المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن

الأونكتاد،(2000) ، مدى التزام المنشآت الحكومية بمعايير المحاسبة الدولية في مجموعة من بلدان العالم، منشورات الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، القاهرة.

بيرو، جيرار،(2010)، جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، منشورات الأمم المتحدة، جنيف، النسخة العربية.

توفيق، محمد شريف، (2004)، قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 61، الرياض، ص 113-201.

الجزراوي، إبراهيم، وصالح، عبد الهادي،(2012)، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، مجلد 2، العراق، ص 141-162.

سلوم، حسن، ونوري، بتول،(2009)، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.

الشيرازي، عباس مهدي،(2004)، نظرية المحاسبة، ط3، مطبعة ذات السلاسل، الكويت.

صيام، وليد، (2005)، إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن -دراسة استكشافية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد(1) ، عدد (2).

العبد الله، رياض جاسم، (2007)، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العلمي العربي الحادي عشر، للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان، الأردن.

عدس، نائل، (2011)، اسم الكتاب، دار النشر، مكان النشر.

القاعي، موييز حسيب، (2008)، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة المحاسب المجاز، العدد 34، المجلد الثاني، الرياض، السعودية.

لجنة القطاع العام (2002)، محاسبة الموارد، إطار وضع المعايير المحاسبية في قطاع الحكومة المركزية في المملكة المتحدة. لندن، المملكة المتحدة.

لجنة القطاع العام (2003)، الانتقال إلى المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات، إرشادات للحكومات والكيانات الحكومية، الفقرة (1-19) ص 7.

لطفي، أمين السيد أحمد، (2004)، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر. مجلس الأمة، (2011)، دستور المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، الأردن.

المفضل، إبراهيم، (2008)، المعايير الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراة في المحاسبة، جامعة دمشق.

الملحم، عدنان بن عبد الله، (2002)، معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحث العلمي بجامعة الملك فيصل، عدد (59)، السعودية. ص 3-25.

نشوان، اسكندر، (2004)، تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية في ضوء التغيرات البيئية دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

نور، عبد الناصر، الحجاوي، طلال، (2003)، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، منشورات جامعة الإسرائ، الأردن.

موقع الانترنت

أبو غزالة، طلال، (2011)، أبو غزالة يؤكد أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن ، تقارير اقتصادية، موقع عين نيوز، عمان، الأردن. <http://ainnews.net/?p=119249> تم الوصول إليه بتاريخ 2013/3/15.

موقع Treasury board of Canda secretariat، تم الوصول اليه بتاريخ 2012/11/2  
<http://www.tbs-sct.gc.ca/tbs-sct/index-eng.asp>

دليل إحصاءات مالية الحكومة تم الوصول إليه بتاريخ (2013/3/2)

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/ara/gfsm01Selecta.pdf>

), **The Accountability and Corporate** 2007 Abougye, A. G., (  
**Disclosure Practices in Tanzania**, Ph.D. Thesis, University of  
Glasgow, UK

Ajax, Madeleine and Liljedalen, Andreas (2010), **Accounting  
Changes in a Developing Country**, A discussion about the  
appropriate level of disclosure of accounting information Thomson  
Brooks.

Chan, L. James (2008), "**International Public Sector Accounting  
Standards: Conceptual And Institutional Issues**" Tpsas",  
workshop at the university of Napoli, Parthenop.

Chan, L. James (2006), "**IPSAS and Government Accounting  
Reform in Developing Countries**", University of Illinois at Chicago  
College of Business Administration – Department of Accounting,  
USA..

Daske, Holger and Gebhardt, Gnter, (2006) "**International  
Financial Reporting Standards and Experts. Perceptions of  
Disclosure Quality**", Accounting Foundation, The University of  
Sydney, Vol. 42, P 461-498.

Gale, Janette, (2011) **Standard setters focus on performance  
reporting- Highlights** -Financial Accounting Standards Board-  
International Accounting Standards Board.

Halbouni, Sawsan, (2005), **An Empirical Investigation Of The  
Perceived Suitability of International Accounting Standards for  
Jordan**, College of Business, University, **Journal of Economic &  
Administrative**, Sciences, Vol, 21, No 1, June

Heald, D.A.( 2003).Value for money tests and accounting treatment in PFI schemes, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol.16, p p 31-47.

IFAC, (2007), **IPSASs Adoption by Governments"**, New York: IFAC, September.

IFAC,(2001), **Study no. 13: Governance in the Public Sector, A Governing Body Perspective"**, New York, August.

IFAC,(2010), **IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements**, New York.

IFAC,(2011), " **Study no.14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector or Entities"**, 3rd Edition. New York.

Oulasvirta, Lasse,(2010), Public Sector Accounting and the International Standardization process of the presenting Financial Statements, **Hald uskultuur Administrative in Culture II (2)**, 227-238.

Reuters Agency,(2003), **World Bank Urges Crack Down on Government Corruption**, Washington, USA.

Sekaran, U. (2003). **Research methods for business**, (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

## الملاحق:

ملحق رقم (1) الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية "، لذا يرجى من حضرتكم التكرم بتعبئة الاستبانة وفق ما ترونه مناسباً، علماً بأن المعلومات الواردة هي لأغراض البحث العلمي فقط، وعليه لا داعي لكتابة الإسم أي أي معلومات شخصية غير مطلوبة، ويمكن تزويدكم بنتائج الدراسة إذا رغبتم في ذلك

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث: محمد لافي

المشرف: د. هيثم ممدوح العبادي

0799538641



القسم الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس: ذكر  أنثى

2- المؤهل العلمي:

أقل من بكالوريوس  بكالوريوس  ماجستير

دكتوراة  أخرى \_\_\_\_\_

3- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 5-10 سنوات

من 10-15 سنة  أكثر من 15 سنة

4- التخصص: محاسبة  إدارة  مالية  أخرى.

القسم الثاني: ضع إشارة (x) في الحقل الذي يلائم رأيك ما يتفق مع إجابتك

أولاً: معوقات في البنية التحتية:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	البرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن قديمة لا تواكب التطورات					

					2. الهياكل التنظيمية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الأردن غير مرنة
					3. شبكات الاتصال المستخدمة في مؤسسات القطاع العام في الأردن لا تلبى احتياجات المستخدمين
					4. التدريب المقدم للمحاسبين في مؤسسات القطاع العام غير كافي
					5. هناك مشاكل في التضخم وتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد
					6. التكلفة المادية التي قد تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية مرتفعة
					7. عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي
					8. مستويات الخبرة لدى المحاسبين المهنيين في مؤسسات القطاع العام قليلة
					9. التأهيل العلمي لدى المحاسبين المهنيين في مؤسسات القطاع العام متدني
					10. الموارد المالية في مؤسسات القطاع العام قليلة مقارنة بحجم الأعمال المطلوبة منها

ثانياً معوقات في النظام المحاسبي:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11.	القوائم المالية لمؤسسات القطاع العام غير موحدة.					
12.	المفاهيم والأسس المتبعة لإعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بمؤسسات القطاع العام غير واضحة					
13.	تدني مستوى المعاملات الدولية والتجارة عالمية لدى كثير من مؤسسات القطاع العام					
14.	يوجد اختلاف في تحديد مفهوم الأصول في مؤسسات القطاع العام					
15.	يوجد فروق في الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية لمؤسسات القطاع العام					
16.	هناك صعوبة في إعداد قوائم مالية موحدة لجميع مؤسسات القطاع العام					
17.	ضوابط نظام المحاسبة الحكومي قديمة					

					18. هناك اختلافات في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية في مؤسسات القطاع العام
					19. هناك فروق في تحديد مفهوم النفقات العامة في مؤسسات القطاع العام
					20. هناك اختلافات في تحديد مفهوم الإيرادات العامة في مؤسسات القطاع العام

ثالثاً: معوقات في القوانين والتشريعات:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21.	البيئة القانونية الأردنية تختلف بشكل كبير عن باقي الدول.					
22.	القوانين والتشريعات ذات العلاقة قديمة					
23.	تدني مستوى الاقتناع لدى المسؤولين في مؤسسات القطاع العام بأهمية معايير المحاسبة الدولية					
24.	قلة العلاقات الخارجية لمؤسسات القطاع العام مع المؤسسات الخارجية					

					قوانين الاستثمار غير مشجعة على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية	25.
					قلة وعي المشرعين بأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	26.
					عدم رغبة إدارة المؤسسات في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في القطاع العام	27.
					غياب المسائلة و الرقابة الخارجية على مؤسسات القطاع العام	28.

المتغير التابع : تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					هناك توجه من مؤسسات القطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	29.
					يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية فعلاً في مؤسسات القطاع العام.	30.

					31. شرعت الحكومة في تغيير البنية التحتية في مؤسسات القطاع العام لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها
					32. هناك رقابة من قبل الجهات المختصة للتحقق من تطبيق المؤسسات العامة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها.
					33. تم تحديث النظام المحاسبي في مؤسسات القطاع العام ليلائم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
					34. تحت الحكومة المؤسسات العامة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها.
					35. تفرض الحكومة عقوبات على المؤسسات الحكومية التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
					36. هناك توجه لإصدار قانون أردني يلزم مؤسسات القطاع العام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها

					تستعين المؤسسات العامة بجهات خارجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها	.37
					هناك برامج تدريبية تطلع المحاسبين في المؤسسات العامة على كل ما هو جديد في علم المحاسبة	.38

ملحق رقم (2) أسماء المحكمين

جامعة عمان العربية- قسم المحاسبة	د. هيثم ممدوح العبادي
جامعة الإسرائ قسم المحاسبة	أ.د. سعد الساكني
جامعة الإسرائ قسم نظم المعلومات	د. سلوم السامرائي
جامعة الإسرائ- قسم المحاسبة	أ.د. عبد الخالق السراوي
جامعة عمان العربية - قسم المحاسبة	د. فخر سليحات
جامعة الإسرائ- قسم الاحصاء	د. عادل أحمد هدو
جامعة عمان العربية - قسم المحاسبة	د. محمد شبيطة
جامعة الإسرائ- قسم المحاسبة	أ.د. إسماعيل خليل
جامعة الإسرائ- قسم المحاسبة	أ.د. هيثم مبيضين