

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

The role of International Public Sector Accounting Standards in promoting principles of financial transparency (A suggested framework)

أبورية ماهر¹، أبو يوسف محمد²

ABOU REDA MAHER¹, ABU YOUSEF MOHAMMED²

¹ طالب دكتوراه جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة m.aboureda@univ-skikda.dz

مخبر إيكوفيفا - Ecofima

² جامعة الاسراء، غزة، فلسطين msy2005@hotmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/04/16 تاريخ القبول: 2020/09/04 تاريخ النشر: 2020/09/28

الملخص:

هدف البحث إلى تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بهدف تعزيز مبادئ الشفافية المالية، وقد اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي لعرض وتلليل البحوث والدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات البحث والمنهج الاستنباطي، لبيان طبيعة العلاقات التفاعلية بين مقومات الإطار المقترح والشفافية المالية في القطاع العام. وقد أوصى الباحثان بضرورة تبني الإطار وضرورة مواصلة البحث والتطوير في أنظمة الإفصاح المالي المعمول بها في القطاع العام. الكلمات المفتاحية: الإفصاح المالي في القطاع العام- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام – الشفافية المالية في القطاع العام. تصنيفات JEL : G3 , M41

Abstract:

The aim of the research is to present a proposed framework for governmental financial disclosure in accordance with international public Sector Accounting Standards in order to enhance the principales of financial transparency. The researchers relied on the inductive approach to present and analyze previous research and studies related to research variables and the deductive approach to indicate the nature of the interactive relationships between the elements of the proposed framework and financial transparency in the public sector. The researchers recommended that the framework should be adopted and that research and development should continue in the financial disclosure systems in force in the public sector. **Keywords:** Financial Disclosure in the Public Sector - International Public Sector Accounting Standards - Financial Transparency in the Public Sector.

¹ المؤلف المرسل: أبورية ماهر ، الإيميل: m.aboureda@univ-skikda.dz

المقدمة:

تعتبر الشفافية المالية في القطاع العام من أهم العوامل المؤثرة في الحكم على مدى نزاهة وأمانة الإدارة العامة في الدولة ومدى قدرة أجهزتها التشريعية على مراقبة النظام السياسي والتنفيذي ومساءلتها^١، وقد تطورت المحاسبة الحكومية في سبيل تحقيق ذلك تطورات كبيرة بهدف تحقيق الشفافية، وقد اتسمت السنوات الأخيرة بتدريعات عديدة كان لها تأثيرات مباشرة على تطور المحاسبة الحكومية، ومن أهم تلك التدريعات تطور واختلاف أدوار الدولة في المجتمع والتغيرات البيئية والتخصيص، وتطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والعملة والتي تجلت تطوراتها في ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مما دفع دولاً كثيرة ودراسة كيفية التعامل مع مثل هذه التغيرات والتطورات، والاستفادة منها في تحقيق الشفافية المالية ولقد حدد ميثاق صندوق النقد الدولي العديد من الممارسات الهامة لتحقيق النزاهة والشفافية في القطاع العام، والتي من أهمها وضوح الأدوار والمسئوليات في المنشأة وعلانية عمليات الموازنة وإتاحة المعلومات للقطاع العام والالتزام بضمانات الموضوعية (1) الأمر الذي دفع الباحثين لدراسة مدى إمكانية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي وتحقيق الشفافية المالية من خلال إطار مقترح للإفصاح المالي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع مراعاة تفاوت قدرة الدول على تبنيها نظراً لوجود العديد من المحددات، وذلك بهدف تعزيز الشفافية المالية.

إشكالية البحث:

يعتبر الإفصاح المالي الحكومي أحد أبرز الاستجابات للتطورات الحديثة التي ظهرت وتبلورت في القطاع العام، وباتت أحد الحقول الأساسية للبحث والدراسة في مجال المحاسبة والإدارة المالية العامة، فقد كشف الواقع العملي من الناحية التطبيقية عن قصور في التقارير المالية التقليدية التي توفرها المحاسبة الحكومية، يدل من قدرتها على تحقيق متطلبات المتابعة وتقويم الأداء على مستوى المحليات (2)، وتعزيز مبادئ الشفافية المالية التي تتطلع إليها الشعوب في ظل الاتجاه نحو اللامركزية المالية في إدارة وحدات الحكم المحلي، التي حظيت باهتمام واضح خلال العقود الأربعة الماضية سواء من جانب المسؤولين الحكوميين والممارسين في المؤسسات الدولية المانحة أو الباحثين والأكاديميين في مجال العلوم السياسية والاقتصادية والمالية (3) وإن التعامل مع المتغيرات التي تحدثت على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي يتطلب ضرورة إحداث تغييرات جذرية في أسلوب الإدارة المالية في القطاع العام، وكيفية الإفصاح عنها وعرضها وتقديمها للجمهور، وهذا يستلزم تبني أساليب إفصاح حديثة تتلاءم والتغيرات التي يمر بها القطاع العام، فالأساليب

والوسائل التقليدية للإفصاح المالي في القطاع العام لم تعد قادرة على تلبية تطلعات الجمهور مع التطورات السياسية والتقنية المتلاحقة التي تمر بها الدول والحكومات .

وعليه² يهدف الباحثان إلى الإجابة على التساؤل الرئيس المتمثل في مدى إمكانية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي من خلال تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير م²اسبة القطاع العام الدولية يكون على شكل نظام معلومات متكامل تستند مدخلاته² على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكذلك أهداف ومقومات هذا الإفصاح المالي بهدف تعزيز وت²قيق الشفافية المالية في القطاع العام .

أهمية البحث :

تتمثل الأهمية العلمية للبحث² في التوجهات العلمية العالمية الحديثة في المحاسبة الحكومية ن²و المعايير الدولية للم²اسبة في القطاع العام سيما بعد الأزمات المالية المتكررة في بعض الدول الأوروبية والأسبانية، والتي واجه² بعضها خطر الإفلاس مثل رومانيا وإسبانيا ، وليس أدل من ذلك ما تعج ب² شبكة الإنترنت من دورات تدريبية وورش عمل تأهيلية مرتبطة بالموضوع(4) ، وم²دودية الدراسات التي تتناول تأثير تبني المعايير الدولية على جودة المحاسبة في الدول النامية (5) ، بالإضافة إلى أهمية موضوع مكاف²ة الفساد المالي وبسط الشفافية المالية وما يرتبط بهما من توجهات م²لية ودولية ومتابعة للتطورات العلمية المرتبطة بها.

أما الأهمية التطبيقية فتتمثل في ما شهدته العام 2015 من توجهات ملحوظة وديناميكية ن²و اعتماد المحاسبة على أساس الاست²قاق في القطاع العام في المنطقة العربية.(6) هذا وقد تبنت ما يربو على مئة دولة وسبع أخريات على مستوى العالم، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (7)، ولا زالت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام م²ل دراسة وت²ليل بهدف التبني من قبل العديد من دول العالم، بالإضافة إلى تبنيها من قبل العديد من المؤسسات والهيئات الدولية ومن أهمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث² في إعداد وتقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف ت²قيق الشفافية المالية . وفي إطار ذلك سوف يسعى الباحثان إلى ت²قيق الأهداف الفرعية التالية:

- توضيح المقصود بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- توضيح المقصود بالشفافية المالية كمتطلب شعبي.
- إعداد وتقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف تحقيق الشفافية المالية.

هيكل البحث :

لقد حقق أهداف البحث فقد تم هيكلته إلى أربعة أقسام، حيث جاء القسم الأول لعرض ومناقشة الإطار النظري للبحث من حيث توضيح ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومزايا تبنيها ونطاق تطبيقها من جهة، ومن ثم توضيح المقصود بالشفافية المالية في القطاع العام وعرض مبادئها، كما جاء القسم الثاني لعرض ومناقشة الدراسات السابقة، أما القسم الثالث فقد تم تناول الإطار المقترح فيه، والقسم الرابع والأخير فقد تم تخصيصه للنتائج والتوصيات وقد انتهى البحث بخاتمة.

1. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والشفافية المالية:

1.1 ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs):

يمكن تعريف معايير المحاسبة بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات (8)، وبالتالي فإن معايير المحاسبة بشكل عام تعبر عن مجموعة الضوابط والإرشادات التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وهي التي توجه التطبيق العملي وتكم عملية القياس والإفصاح (9)، هذا ومن الممكن أن تكون مالية أو دولية، في حين يشير مصطلح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) إلى مجموعة المعايير التي ينبغي تطبيقها في القطاع العام من قبل المهتمين في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام، البالغ عددها 42 معياراً منها 41 معياراً على أساس الاستئقاق مستمدة ومستوحاة بشكل رئيس من معايير المحاسبة الدولية (IAS)، بينما معيار واحد على الأساس النقدي وهي جميعها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، والذي ينضوي تحت الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يعد أهم وأكبر منظمة عالمية مهتمة بالمحاسبة، ولقد جاءت شاملة لمعالجة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض كافة، واللذان يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالي التي تصدر عن

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

الأنظمة المحاسبية التي تطبقها، بالإضافة إلى معيار واحد يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي (10)، وإن تبني الحكومات والأنظمة لها من شأنه تمكين الحكومات والأنظمة من توفير بيانات متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العام (11) على مستوى العالم والارتقاء بجودة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، ويشار إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) لا تطبق في منشآت الأعمال الحكومية فهي مصممة لتغطية الأنشطة الحكومية غير الهادفة للربح، وينطبق على منشآت الأعمال الحكومية المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) (12).

1.2 مزايا تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) :

هناك العديد من المزايا يمكن أن تتحقق في حال تبني الأنظمة السياسية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) على نموذج مالي وآخر عالمي يمكن استعراض أهمها فيما يلي (13):

1. التناسق والتناغم.
2. قابلية المقارنة.
3. مواكبة متطلبات العولمة.
4. تلبية المتطلبات القانونية.
5. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود.
6. قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية.
7. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.
8. زيادة جودة المعلومات المالية المقدمة.
9. زيادة مستوى التنسيق والاتساق العالميين.
10. تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة.
11. التخلص من عيوب الأساس النقدي.

1.3 نطاق تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs :

لقد وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تركز على أساس الاستقلال ومعيار واحد يركز على الأساس النقدي المحاسبي، وهي معدة لمعالجة متطلبات الاعتراف

والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، وهي مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام. كالحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة)، والحكومات المحلية مثل (المدينة والبلدة)، والمنشآت المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات)، ما لم يذكر خلاف ذلك، و على الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة الخدمية غير الهادفة للربح، ولا يشتمل نطاقها على الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطبيعة الربحية. ويرى الباحثان أن هذا ينسجم مع نطاق تطبيق استخدامات الموازنة العامة المطبق في الدول النامية. (14)

1.4 الشفافية المالية في القطاع العام:

تُعرّف الشفافية المالية بأنها مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية وقابلة للفهم من قبل جميع المستخدمين على حد سواء (15)، تُعرّف هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها حرية تدفق المعلومات معروفةً بأوسع مفاهيمها، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء (16)، ويمكن تعريفها بأنها الإعلان عن المبادئ وكشف الاهتمامات والأهداف والدوافع بمصادقية أمام الرأي العام، وبالتالي فهي ليست عرض لمجموعة من الأرقام وإنما يتوجب أن تكون هذه الأرقام صادقة وصحيحة وتمثل حقيقة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط للمستقبل. (17)

ويرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية المالية العامة على أربعة مبادئ عامة وهي:

المبدأ العام الأول: وضوح الأدوات والمسؤوليات ويُعنى بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائف والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد، حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الأعمال العامة الأخرى مراعاة متطلبات الإفصاح والشفافية، ومراعاة أخلاقيات الإدارة في القطاع العام.

المبدأ العام الثاني: إتاحة المعلومات للجمهور، ويؤكد هذا المبدأ على أهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تديدها بوضوح، حيث ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية عرضاً للتوقعات المالية العامة في الفترة المستقبلية، وكذلك ينبغي الإفصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية، ويعين عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات، وكذلك

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

استيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن الدين العام والالتزامات السابقة.

المبدأ العام الثالث: علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ عن نتائجها ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملية الميزانية.

المبدأ العام الرابع: ضمانات صحة المعلومات، ويُعنى هذا المبدأ بجودة البيانات المالية العامة والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة.

2. عرض ومناقشة الدراسات السابقة :

إن التطورات السياسية والتكنولوجية والمعلوماتية كان لها بالغ الأثر في تفعيل مطالبة الجمهور بالشفافية والمساءلة في القطاع العام فالشفافية بمعناها العصري وفقا لدراسة الطائي(18) تتعلق بجعل أعمال وأنشطة الإدارة العامة واضحة للجمهور، وتراعي منافع ومصالح² بالدرجة الأولى، ومن ثم تقيق منفعة ضمنية تتمثل في تيسير مستويات رضا المواطن عن الخدمات المقدمة³.

يتفق الباحثان مع الدراسة ويعتبران ذلك بمثابة الأمر الذي يبرز أهمية ومبرر وجود نظام موحد وعصري للإفصاح المالي، تمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من وجهة نظر الباحثين ويعزز ذلك ما توصلت إليه⁴ دراسة حاشي (19) من أن المعايير المحاسبية الدولية تهتم وتراعي البعد الأخلاقي في الأداء المحاسبي، والذي يعد أحد مرتكزات مبادئ⁵ الفساد المالي العصرية، وأن الالتزام بالمعايير الدولية في إعداد التقارير المالية من شأنه⁶ أن يساعد في كشف عمليات الفساد المالي والحد منها، ويتفق الباحثان مع ما أوصت الدراسة به⁷ من ضرورة التمسك بالمعايير والقواعد والمواثيق السلوكية الدولية لمختلف الأعمال والوظائف، وضرورة توعية الجمهور بأهميتها والعمل على سن تشريعات ب⁸يث يتم العمل بموجبها إلزاميا لث روح الطمأنينة لدى مستخدم البيانات المالية .

وكذلك فقد أكدت دراسة عنيزة وعلي (20) أن الهدف من إصدار وصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وملحقاتها، يتمثل في تطوير الأداء المحاسبي ونقل⁹ من النطاق المحلي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي، وأن تبني المعايير يؤدي إلى تقليل الفروق في التطبيقات المحاسبية فيما بين الدول، بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وإمكانية قياس الأداء وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة، ويضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويقلل من مساحة الحكم الشخصي، وهذا ما يتطلع إليه¹⁰ الجمهور من وجهة نظر الباحثين.

وهذا ما أكدت دراسة (21) ودراسة (22) واللاتي توصلتا إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والقائمة على أساس الاستقاق من شأنه أن يعود بالنفع على شكل وجودة التقارير المالية الحكومية .

وهو ما يتفق معه الباحثان حيث أن معظم الدول النامية تفصح ماليا بطريقة تقليدية مركزة على أساس النقد بما يتوافق من انتقادات، فقد وفرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحكاما انتقالية لتسهيل عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستقاق.

وإن عملية التحويل إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ليست سهلة وإنما تحتاج لإمكانيات، وهذا ما أكدت دراسة الجعارات (23) حيث ذهب إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتاج إلى العديد من المقومات والإمكانيات، أهمها الإرادة السياسية والتأهيل الكافي للكادر والمنشأة، ويرى أيضا أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أصعب وأعقد في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة، بسبب اختلاف بنيتها المعلوماتية مقارنة مع الدول المتقدمة وهذا ما يتفق معه الباحثان تماماً ، ويشكل الدافع الرئيس وراء العمل على تذليل ذلك وتسهيل عملية الإفصاح المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تقديم إطار مقترح.

وقد خلص الباحثان من خلال استعراضهم ومناقشتهم للدراسات السابقة إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs تمثل موقور الاهتمام العالمي في الأدب المحاسبي المعاصر في ما يتعلق بالسعي نحو تحقيق الشفافية المالية في القطاع العام.

وأن تبني منهجية الإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية على مستوى ولايات الدولة ذاتها وبين الدول المتشابهة في الظروف والحيثيات، وإلى رفع مستوى إمكانية قياس الأداء وتحقيق المساءلة عن الأموال العامة، الأمر الذي يعزز أهمية البحث الحالي في تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف تعزيز مفاهيم الشفافية المالية في القطاع العام.

3. إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

3.1 ملخص الإطار المقترح:

- 3.1.1 عنوان الإطار المقترح: "إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"
- 3.1.2 أهداف الإطار المقترح: يهدف الإطار المقترح إلى تحقيق العديد من النقاط التالية:
- 3.1.3 اقتراح وتقديم أسس إثبات وسياسات محاسبية حكومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 3.1.4 اقتراح وتقديم أسس لإعادة تبويب الأصول والالتزامات الحكومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 3.1.5 اقتراح وتقديم تصور لإعداد وعرض البيانات المالية الحكومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 3.1.6 اقتراح وتقديم تصور للاستفادة من تكنولوجيا الاتصالات الحديثة والإنترنت في عرض وتقديم البيانات المالية الحكومية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمستفيدين والجمهور.
- 3.1.7 توفير مؤشرات تؤكد أهمية الإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

3.1.8 مقومات الإطار المقترح.

يقوم الإطار المقترح على المقومات التالية:

- عرض ملخص لأهم السياسات والإجراءات المالية الواجبة وفقا لمعايير م²اسبة القطاع العام الدولية وتفسيراتها.
- تطبيق أساس الاست²قاق في المعاملات المالية الحكومية.
- إعداد وتقديم دليل حسابات جديد مبوب وفق أساس الاست²قاق.
- إعداد وتقديم تصور لبيان مركز مالي حكومي في نهاية السنة المالية.
- إعداد وتقديم تصور لبيان الأداء المالي الحكومي في نهاية السنة المالية.
- إعداد وتقديم تصور لبيان التغيرات في صافي الأصول/الالتزامات الحكومية في نهاية السنة المالية.
- إعداد وتقديم تصور لبيان التدفق النقدي الحكومي في نهاية السنة المالية.
- إعداد وتقديم تصور للموازنة العامة بالصيغة المتوافقة مع معايير م²اسبة القطاع العام الدولية وبمراعاة ما تم من مقومات للإطار المقترح.
- إعداد وتقديم تصور لآلية الإفصاح المالي الإلكتروني وكيفيةها.

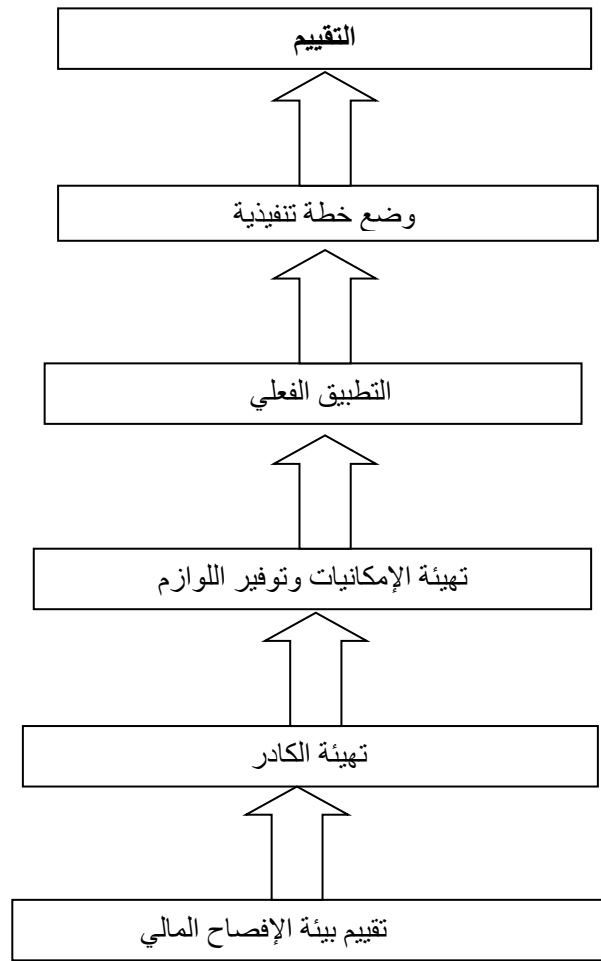
3.1.9 مراحل تطبيق الإطار المقترح:

يمكن تطبيق الإطار المقترح من خلال العديد من المراحل والخطوات على الذ²و التالي:

- تقييم مدى انسجام الإفصاح المالي الحكومي في الدولة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من خلال دراسات تفصيلية لت²ديد العوامل المؤثرة في النظام المالي الحكومي، سواء كانت داخلية أو خارجية وتصنيفها لنقاط مُعينة (مساعدة) ونقاط معيقة بهدف تمتين نقاط القوة وتثبيتها والعمل على تلاشي وتجاوز نقاط الضعف والمعوقات، مع وضع تصور

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

- وحصر شامل للمشكلات والتحديات المتوقعة مواجهتها.
- تشكيل لجنة خبراء لوضع الخطة والإجراءات العملية اللازمة الواجب تطبيقها للوصول للتنفيذ النهائي للمقترح ومعالجة جوانب النقص والقصور.
- وضع دليل حسابات جديد يلبي متطلبات الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs بحيث يغذي نظام معلومات ميسري عصري في القطاع العام يمكن المستفيدين من إتمام عملية صناعة واتخاذ القرارات الهامة بفعالية.
- وضع آليات ومؤشرات واضحة ومناسبة لتقييم الأداء والإجراءات المنفذة تكون قادرة على توضيح الفرق بين الوضع الجديد والقديم.
- تهيئة الإدارات الحكومية والجهات المعنية للتطبيقات الفعلية وذلك من خلال تدريب وتأهيل الكادر.
- التطبيق العملي ومن ثم التقييم المستمر.
- وفيما يلي شكل توضيحي لمراحل تطبيق الإطار:



شكل رقم (1) مراحل تطبيق الإطار المقترح
(من إعداد الباحثين)

3.2 خطة تنفيذية مقترحة لتأهيل الكادر الحكومي:

يمكن تأهيل الكادر الحكومي من خلال القيام بالعديد من الخطوات أبرزت دراسة الجندي العديد من أهمها (24) على النحو التالي:

- تجهيز البنية التحتية: تتمثل في توفير المتطلبات الفنية الأساسية لعملية التشغيل بما يتضمن توفير الخدمات وقاعات المحاضرات الافتراضية ومراكز الاختبارات.
- بناء المحتوى التدريبي: يشمل الخطوات الإجرائية لعملية تطوير م²توى التدريب الإلكتروني بما يتضمن تجهيز م²توى الحقائب التدريبية وأنشطة الدورات التدريبية مع تطوير نسخة تجريبية عن البرنامج الإلكتروني.
- توفير بوابة التدريب الإلكتروني: يجب أن تتميز بسهولة الاستخدام ودعم اللغة العربية.
- العملية التدريبية: تتمثل في تقديم م²تويات البرنامج التدريبي بشكل عملي من خلال المحاضرات الحية والإشراف التدريبي.
- الدعم والمساندة: توفير ضمانات بوجود دعم تدريبي وفني مستمر.

3.3 متطلبات تطبيق الإطار المقترح:

لابد من توافر العديد من الضمانات لنجاح الإطار المقترح وكفاءة م² في ت²قيق الأهداف المرادة من م² والتي من أهمها من وجهة نظر الباحثين ما يلي :

- ت²ديد شكل وم²توى الإفصاح المالي الحكومي المراد تطبيق م² بدقة والأساس الذي أعدت عليه² والمعايير التي تم تبنيها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من حيث القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها والتي أعدت في إطار تلك المعايير.
- ت²ديد لغة الإفصاح ب²يث تكون هناك لغة أخرى بالإضافة إلى اللغة العربية، وتكون اللغة الإنجليزية الأكثر شيوعاً واستخداماً لحاجة الجهات الخارجية والدولية ذات العلاقة للاطلاع على الوضع المالي للحكومة.
- تسهيل إمكانية الوصول للبيانات المالية المنشورة من خلال دعم التكنولوجيا وتوسيع استخدام الشبكات والإنترنت.
- مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية المنشورة والتي من أهمها الوقتية.
- إمكانية التغيير التلقائي لعملة الحسابات.

- توفير روابط داخلية للمواقع المستخدمة والتأكد من سلامتها باستمرار.
- اتخاذ كافة التدابير الأمنية اللازمة لمنع أي تدخل أو تعديل غير مشروع على البيانات المنشورة.

3.4 الخلفية الفكرية للإطار المقترح:

3.4.1 أسس الإثبات المحاسبي في القطاع العام وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs:

لقد استندت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في عملية إصدارها على معايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير التقارير المالية الدولية IFRSs، وبالتالي فهي معدة وفق أساس الاستمرارية، في حين أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs لم تغفل الأساس النقدي إذ أصدرت معيارا خاصا به يمكن تطبيقه في الحالات التي يتعذر فيها تطبيق أساس الاستمرارية، أو في الحالات الانتقالية في مراحل التحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستمرارية.

ويخلص الباحثان إلى أن تبني أساس الاستمرارية في الإثبات المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs وحده غير كاف لتطبيق جودة الإفصاح المالي الحكومي، بل يحتاج لخطوات عملية تتعلق بتهيئة الهيكلية العامة للدوائر الحكومية المعنية، وإن تنفيذ إصلاحات الموازنة وتبني أساس الاستمرارية لا يوجد لديه إلا القليل من الأهمية في حال غياب الإصلاح الإداري (25).

3.4.2 ماهية القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs ومسؤولية إعدادها وعرضها:

وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs فإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستمرارية تتمثل في كل من المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التدفق النقدي وبيان صافي الأصول/حقوق الملكية، بينما عندما تعد القوائم المالية وفقا للأساس النقدي فإن القوائم المالية تتمثل بشكل رئيس في بيان المقبوضات والمدفوعات (26).

أما بالنسبة لمسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية يرى الباحثان أن مرحلة الإعداد تختلف عن مرحلة العرض والإفصاح وتفصلهما مرحلة الاعتماد، وبالتالي قد تختلف الجهات المسؤولة عن كل مرحلة وفقا للنظام المالي والسياسي للدولة، وكذلك فإن هناك تميزاً بين إعداد القوائم المالية الفرعية والقوائم المالية الموحدة للدولة ككل، فمسؤولية إعداد القوائم المالية للمنشآت الفرعية

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

كالوزارات والمرافق تقع بصفة أساسية على عاتق إدارتها، أما القوائم المالية الموحدة للدولة والنهائية فهي من مسؤولية رئيس الحكومة أو من يفوضه²⁷ وفقاً للنظام السياسي والذي قد يكون وزير المالية أو المحاسب العام، وكذلك الحال فيما يتعلق بقرار تدبير مستوى الإفصاح المالي ونوعيته²⁸.

3.4.3 أغراض إعداد البيانات المالية في القطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية IPSASs:

تتمثل أغراض البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية IPSASs (27) في توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات الخاصة بالمنشأة، والتي تستخدم في نطاق واسع من قبل المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد وممارسة الدور التخطيطي التنبؤي والرقابي، من خلال تبين ما إذا كانت عمليات الحصول على الموارد المالية واستخداماتها قد تمت وفقاً للموازنة المعتمدة قانوناً أم لا؟ هذا من جهة، ومن جهة أخرى التأكد من استيفاء عمليات الحصول على الموارد المالية واستخداماتها للمتطلبات القانونية والتشريعية من عدمه²⁹.

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

- توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية.
- توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتبليتها لمتطلباتها النقدية.
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهدها المالية.
- توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
- توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

3.4.4 مكونات البيانات المالية في القطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs:

تتكون البيانات المالية الكاملة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs من كل من القوائم المالية الأساسية الأربعة، بالإضافة لبيان مقارنة أداء الموازنة العامة والذي قد يتمثل في عمود مقارنة في قائمة المركز المالي أو على شكل بيان منفصل يقدمه³⁰ المسؤول عن إعداد البيانات

المالية، يوضح في²⁷ مدى الالتزام بالمبالغ المقدرة في الموازنة ونتيجة أداء²⁸ حيالها من عجز أو فائض، مع توضيح أسباب ومبررات الخلل إن وجد فقد يتمثل الخلل في الصرف بتجاوز المخصصات أو تكبد نفقات دون تخصيص أو بدون تفويض حينئذ يتوجب البيانات المالية وملاحظات القوائم المالية وبالتالي:

يمكن استعراض مكونات البيانات المالية الكاملة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على النحو التالي (28):

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

ويشير الباحثان هنا إلى أن البيانات المالية السابقة قد ترد بمسميات متنوعة ضمن الاختصاص وغيره حيث يمكن الإشارة لبيان المركز المالي أيضا على أن²⁹ الميزانية العمومية أو بيان الأصول والالتزامات، أما بيان الأداء المالي فيمكن الإشارة إليه³⁰ ببيان الإيرادات والمصروفات أو بيان الدخل أو بيان حساب التشغيل أو بيان الأرباح والخسائر.

4. الخاتمة:

يعتبر تطور الإفصاح المالي الحكومي أحد أبرز الاستجابات للتطورات الحديثة التي ظهرت وتبلورت في القطاع العام، وقد بات أحد الحقول الأساسية للبحث³¹ والدراسة في مجال المحاسبة والإدارة المالية العامة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود حاجة ماسة لتطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي لتلبية متطلبات ت³²قيق الشفافية المالية لمواجهة القصور في التقارير المالية التقليدية في ظل تطور كبير في حقل المحاسبة الحكومية تمخض عن³³ ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي يمكن الاستفادة منها في وضع إطار جديد للإفصاح المالي الحكومي، وبناءً على³⁴ فقد تم تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يهدف إلى تعزيز الشفافية المالية في القطاع العام مع تقديم خطة تنفيذية لتطبيق الإطار المقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بهدف تعزيز الشفافية

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

المالية في القطاع العام مع خطة تنفيذية تجعلها قابلاً للتطبيق، وقد أوصى الباحثان بضرورة الاهتمام من قبل الحكومات بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمدخل استرشادي لتدعيم نظم الإفصاح المالي الحكومي وتبني الإطار المقترح ومواصلة تقييم التشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام والتحديث المستمر لها سيما ما يتعلق بالإفصاح المالي الحكومي بهدف تحقيق الشفافية في القطاع العام. ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

- هناك حاجة ماسة لتطوير نظم الإفصاح المالي الحكومي لتلبية متطلبات تحقيق الشفافية المالية.
- هناك تطور كبير في حقل المحاسبة الحكومية تمخض عنه ظهور وتطور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي يمكن الاستفادة منها في وضع إطار جديد للإفصاح المالي الحكومي.
- تم تقديم إطار مقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف إلى تعزيز الشفافية المالية في القطاع العام.
- تم تقديم خطة تنفيذية لتطبيق الإطار المقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف إلى تعزيز الشفافية المالية في القطاع العام. وعلى ضوء ما أسفرت عنه نتائج البحث فإن الباحثين يوصيان بما يلي:
- ضرورة الاهتمام من قبل الحكومات بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمدخل استرشادي لتدعيم نظم الإفصاح المالي الحكومي.
- ضرورة تبني الإطار المقترح للإفصاح المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي يهدف إلى تعزيز الشفافية المالية في القطاع العام، والعمل على تزويد مؤسسات القطاع العام بكادر بشري قوي وتأهيل مهني وفني للاضطلاع بمهام تطبيقية.
- مواصلة تقييم التشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام والتحديث المستمر لها، لا سيما ما يتعلق بالإفصاح المالي الحكومي بهدف تحقيق الشفافية في القطاع العام

المراجع:

- (1) International Monetary Fund, Manual on Government Finance Statistics, Washington, 2001, pp 4-8.
- (2) ليثي، عبد الله فراج عبد الرحيم و عبد الحميد، أحمد أشرف، تطوير نماذج التقارير المالية لأغراض المتابعة وتقويم الأداء في ظل اللامركزية المالية في إدارة الوحدات الحكومية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثالث والخمسون، جمهورية مصر العربية، ديسمبر 2012، ص 117.
- (3) أمين، خالد زكريا، اللامركزية المالية كمدخل للتنمية في مصر: المتطلبات وإشكاليات التطبيق، مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد السابع، العدد الأول، جمهورية مصر العربية، يناير 2006، ص 32.
- (4) The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN), op.cit.
- (5) شحاتة، أحمد بسيوني ممد، مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقا لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد (50)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يناير 2013.
- (6) الحسن، نادين، مقالة بعنوان: استجابة منها لتوجه الحكومات العربية المتزايد نحو اعتماد نظام المحاسبة الدولي ديلويت تنشر أول دليل بالعربية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، شركة ديلويت توش توهاماتسو المحدودة لخدمات المحاسبة والتدقيق، 2016، للاطلاع على المقالة: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/AboutDeloitte/pressreleases/dme_pr_deloitte_releases-first-arabic-summary-of-IPSAS-standards-A R.pdf, www.deloitte.com/about, 2016.
- (7) المجمع العربي للمسابين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، من إصدارات المجمع العربي للمسابين القانونيين، 2017.
- (8) القاضي، حسين وحمدان، مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، 2007-2008، ص 123.

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية المالية (إطار مقترح)

- (9) عبد المجيد، م. ممد م. ممد، إعداد معايير المحاسبة هل يتم على أساس القواعد أم من الأفضل أن يكون على أساس المبادئ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ج 1، عدد خاص بمناسبة انعقاد المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، 2014، ص 20.
- (10) الجعارات، خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمد أدنى لضبط المال العام، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS- IFRS - IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المالي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولي، المنعقد بجامعة ورفلة يومي، نوفمبر 2014، ص 15.
- (11) الاتاد الدولي للمسابين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2010، الجزء الأول، ص 20.
- (12) الاتاد الدولي للمسابين، مرجع سابق، ص 14.
- (13) الجعارات، مرجع سابق، ص 19-21.
- (14) قانون الموازنة العامة المصري رقم (53) لسنة 1973 وتعديلاته الواردة بالقوانين رقم (11) لسنة 1979 و(104) لسنة 1980 و(87) لسنة 2005.
- (15) بن الطاهر، حسين وبوطلاعة، م. ممد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. الملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة م. ممد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 9.
- (16) الحسن، مرجع سابق.
- (17) البكوع، في. ممد عبد الخالق، وآخرون، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي. مجلة البحوث المستقبلية، عدد 25-26، جامعة الموصل، العراق، 6-7، مايو 2009، ص 56.
- (18) الطائي، منى حيدر عبد الجبار، متطلبات الإفصاح والشفافية في أعمال المنظمات العامة. مجلة المحاسب، مجلد 23، عدد 46، ISSN 2415-4849، مجلة فصلية علمية م. لكمة صادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام، جمهورية العراق، ديسمبر 2016، ص-ص 163-182.

- (19) حاشي، ماجدة، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي – دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة الشهيد حماد لخضر بالوادي، الجزائر، 2016.
- (20) عنيزة، حسين هادي وعلي، أحمد ماهر ممد، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، ISSN19937016، مجلد 1، عدد 32، العراق، 2014.
- (21) Sandra Cohen & Sotirios Karatzimas, " Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash ", Meditari Accountancy Research, Vol. 25 Issue: 1, pp.95-113, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>, Downloads, 2017.
- (22) Nik Wan, Nik Zam. The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors. Gading Journal for the Social Sciences, [S.l.], v. 9, n. 02, p. 49-65, June 2017. ISSN 0128-5599. Available at: <<http://learningdistance.org/uitmpahang/gading/index.php/gading/article/view/118>>. Date accessed: 05 Aug. 2017.
- (23) الجعارات ، مرجع سابق .
- (24) الجندي، نشوى أحمد، أثر الاستثمار في التدريب الالكتروني على تكاليف الجودة الشاملة، وضعت هذا الخطة التنفيذية قياسا على مراحل تنفيذ برنامج التدريب الالكتروني، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن، جمهورية مصر العربية، يناير 2011، ص ص 230-232.
- (25) الحلو ، اعتدال ممد، التكامل بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التعاقدية لتطوير أداء موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية ، أطروحة دكتوراة ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، 2015.
- (26) الاتاد الدولي للماسبين ، مرجع سابق ، ص 16 .
- (27) الاتاد الدولي للماسبين ، مرجع سابق ، ص 33 .
- (28) الاتاد الدولي للماسبين ، مرجع سابق ، ص 34 .