

دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت

The Role of Governmental Accounting & Auditing Standards

In Developing Financial Reports applied study in State of Kuwait

سعود غصاب محمد الزمانان
مدير إدارة بديوان المحاسبة - دولة الكويت

٢٠١٧ م

المستخلص Absrtact

شهد العالم في العقود الثلاث الأخيرة بصفة خاصة تطوراً متسارعاً في مفاهيم الإدارة العامة وأساليبها وأنظمتها المالية الحكومية، وقد أدت هذه التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى زيادة مسؤولية الحكومات وتوسع أنشطتها وزيادة الإنفاق على برامجها ومشاريعها، مما ظهر معه إصدار معايير لكل من المحاسبة والمراجعة الحكومية في كثير من الدول في محاولة لتطوير النظم المحاسبية الحكومية وما ينتج عنها من تقارير مالية لمواجهة متطلبات الإدارة المالية الحديثة، وإدارتها بكفاءة وفاعلية لضمان حسن الأداء ودقة الأعمال والأنشطة. وقد عرض الباحث إطاراً علمياً مقترحاً لتطوير التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت وحدد أهدافه ومبرراته ومقومات تطبيقه والذي تم بناؤه من خلال تحليل وتقويم النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت وتحديد أوجه القصور فيه في إطار معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية التي تناسب البيئة الكويتية.

وتم اختبار الإطار المقترح من خلال دراسة تطبيقية لقياس وتحليل الأثر المتوقع من تطبيقه وما يترتب عليه من تطوير في أساليب العرض والقياس والإفصاح المحاسبي وإضفاء الثقة على البيانات والمعلومات المالية من خلال استقصاء للعاملين في مختلف القطاعات الحكومية بالإضافة إلى ديوان المحاسبة .
وقد خلصت الدراسة التطبيقية إلى عرض مدى الحاجة إلى تطوير التقارير المالية الحالية ومحاولات هذا التطوير في دولة الكويت .

Absrtact

In the last three decades, the world has seen a rapid development in the general management concepts, methods, and government financial regulations. These economic and social developments increased the responsibility of governments, expanded its activities, and increased spending on programs and projects. This imposed the importance of accounting and auditing standards in many countries, to develop the government accounting systems to meet the requirements of modern financial management, and to manage them efficiently and effectively to ensure good performance through financial reports.

The researcher presented a proposed framework for government financial reports development in Kuwait and identified its objectives, justifications, and the factors of its application. The framework was developed based on the analysis and evaluation of the government accounting system in Kuwait, identification of the shortcomings, and selection of the government accounting and audit standards that suit the Kuwaiti environment.

The proposed framework was tested through practical study to measure and analyze the application expected impact, the consequent development of presentation, measurement, and accounting disclosure, and provide reliability on financial data and information. The applied study contains inquires from employees in governmental units and State Audit Bureau (SAB) .

مقدمة البحث:

فرضت التطورات الدولية في مجال التنافسية وثورة الاتصالات والمعلومات ضرورة تطوير التقارير المالية في القطاع الحكومي، لإعادة التوازن للمؤسسات الحكومية ودعم الثقة فيها وتعزيز المساءلة في الإدارة المالية وضمان إجراء المقارنات الموضوعية للأداء المالي الحكومي، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية الحكومية في ظل فلسفة الإصلاح المالي والإداري للإدارة المالية للدولة وتبني أساس الاستحقاق المحاسبي

كبديل للأساس النقدي المعمول به في النظام المحاسبي الحكومي والمستند على نظام الأموال المخصصة الذي يصطدم دائما بعدم كفاية التمويل العام للإنفاق على الأنشطة الحكومية.

وعلى المستوى الدولي قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإنشاء لجنة القطاع العام (PSC) كلجنة دائمة مفوضة لتطوير برامج تحسين الإدارة والمساءلة المالية تتضمن الإدارة المالية والتقارير المالية وحوكمة المؤسسات الحكومية، وفي عام ٢٠٠٤ تم إعادة هيكلتها وتغيير مسماها لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وتحديث صلاحياته ليعكس التركيز على إصدار معايير محاسبية حكومية تهدف لزيادة القيمة المضافة والمنفعة للمعلومات الناتجة عن التقارير المالية بالوحدات الحكومية وأصبحت هذه المعايير تمثل الأداة في الحكم على كفاءة وفاعلية التقارير المالية الحكومية. بالإضافة إلى ما قامت به منظمة الإنتوساي (INTOSAI) منذ إنشائها في عام ١٩٥٣ من دور رئيسي في تطوير المراجعة الحكومية من خلال إصدار معايير رقابية تضمن الاتساق في كيفية إجراء المراجعات الحكومية بأفضل الممارسات المهنية المعترف بها دوليا والرفع من مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية.

ويمكن القول بأن هذه التطورات السريعة وهذه التوجهات تكون تحدياً واضحاً لمواجهة هذه التطلعات والطموحات التي تواجه القطاع الحكومي في الدول العربية بشكل عام وفي دولة الكويت بشكل خاص، مما يستوجب المسارعة في إعداد مجموعة من التقارير المالية الحكومية القادرة على توفير معلومات مالية ومحاسبية ذات مصداقية وموثوقية للاعتماد عليها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات ذات الصلة لقياس إنتاجية وفاعلية الإنفاق الحكومي، الأمر الذي يفرض ضرورة تبني نظم محاسبية حكومية فعالة مبنية على إطار مفاهيمي قادر على تحقيق الاتساق والترابط بين النظرية والتطبيق في ظل معايير محاسبية ورقابية فعالة للوحدات الحكومية وإحداث نقلة نوعية في الممارسات المحاسبية والتدقيق الحكومي في ظل العمل بأساس الاستحقاق المحاسبي لإنتاج المعلومات المحاسبية الحكومية الكافية والملائمة.

الدراسات السابقة:

في إطار توضيح العلاقة بين كل من معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية وبين المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية، اتضح للباحث توافر عدد من الدراسات التي ارتبطت بهذا الجانب في محاولة لزيادة مستوى المنفعة المقدمة من المعلومات المحاسبية.

ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات كما يلي :

(أ) المجموعة الأولى : دراسات اهتمت بالإطار العام لتطوير التقارير المالية الحكومية

:

أولا الدراسات الأجنبية :

١ . دراسة (Macmillan, 2003)^(١): بعنوان:

"Improving Government Financial Reporting: The Window to Good Governance"

ناقشت الدراسة وضع إطار عام لصياغة معايير المحاسبة الحكومية وكيفية تطوير التقارير المالية الحكومية ، وخلصت الدراسة إلى أن على الدول النامية ضرورة استخدام أساس الاستحقاق والالتزام بمعايير IPSASs (معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي) في أسرع وقت ممكن مع الاعتماد بشكل أساسي على تهيئة المحاسبين المهنيين وضرورة التزام الحكومات بإجراءات الإصلاح.

٢ . دراسة (Make & Ryan, 2006)^(٢): بعنوان:

(1) Macmillan, Graeme "Improving Government Financial Reporting: The Window to Good Governance", The Governance Brief, Quarterly Publication, Asian Development Bank (ADB), 9-2003, PP. 1-4.

(2) Janet Mack and Christine Ryan "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments", Accounting, Auditing & Accountability, Journal, 2006, Vol. 19 No. 4, PP.592-612.

"Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments"

استهدفت الدراسة اختبار مدى تلبية التقارير المالية الحكومية في استراليا لأغراض المساءلة أكثر منها لاستخدامها لترشيد القرارات وذلك نظرا لأن متخذي القرارات لا يعتمدون في الغالب على البيانات المالية، وخلصت الدراسة إلى أن التقارير المالية الحكومية في استراليا تلبية عنصر المساءلة ومتطلباتها أكثر منها لترشيد القرارات ، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات من أجل زيادة كفاءة التقارير المالية الحكومية في استراليا من أجل ترشيد القرارات لمستخدمي هذه التقارير .

٣. دراسة (Johnson & Welch, 2007) ^(٣): بعنوان:

"Using Graphical Presentations in Government Financial Reports"

أشارت الدراسة بأن التقارير المالية الحكومية في الولايات المتحدة يفضل أن تستخدم الرسومات البيانية والجداول والأعمدة والرسوم ثلاثية الأبعاد عند عرض الموازنات الحكومية، وذلك بالتوافق مع ما جاء في البيان رقم (٣٤) "القوائم المالية الأساسية - تحليل ومناقشة الإدارة للحكومات الرسمية والمحلية" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) مما يسهل على القارئ فهم البيانات المالية بصورة أكثر فعالية بشرط عدم الاكثار من هذه الرسومات حتى لا تسبب التشويش على مستخدمي التقارير المالية.

٤. دراسة (Adhikari & Mellemvik, 2008) ^(٤): بعنوان:

"International Trends in Government Accounting"

تهدف الدراسة إلى التنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية وذلك من خلال عرض التشابهات والاختلافات بين الطريقتين وإبراز التقدم الحاصل لإحراز

(3) Walter Johnson & Judith K Welch, "Using Graphical Presentations in Government Financial Reports", Government Finance Review, 2007, Vol.23, No.2, PP.24-32.

(4) Pawan Adhikari and Frode Mellemvik "International Journal on Governmental Financial Management" Vol. VIII, No. 2, 2008, PP.39-52.

التقارب فيما بينهما، وأوصت باعتماد أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي كأساس لتحقيق التقارب والتنسيق بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية باعتبارها جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة الجديدة ومن الإصلاحات المرجو تحقيقها في هذا المجال.

٥ . دراسة (Rossi & Aversano & Christiaens, 2012)^(٥): بعنوان:

"Accounting and Reporting Systems in the Public Administrations in Europe vis-à-vis the IPSAS' Conceptual Framework issue: traditional systems"

ركزت الدراسة على الإصلاحات الرئيسية التي حدثت في المحاسبة والتقارير المحاسبية التي ينتجها النظام النظام المحاسبي الحكومي ، وجهود المجلس الدولي للمعايير في القطاع العام (IPSASB) في هذا إعداد التقارير المالية القادرة على ضمان توفير كافة المعلومات ذات الفائدة لزيادة المساءلة ودعم عمليات صنع القرار ، وتحليل الممارسات والمعايير المطبقة في ستة دول أوربية هي (المملكة المتحدة - ألمانيا - السويد - إيطاليا - فرنسا - أسبانيا).

٦ . دراسة (Ehsan Rayegan & Others, 2012)^(٦): بعنوان:

"Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards"

ركزت الدراسة على التطورات التي شهدتها الأنشطة الحكومية في السنوات الأخيرة وأبرزت المخاوف والسلبيات عند اعتماد الأساس النقدي في الوحدات الحكومية الأمر الذي يؤدي إلى تضليل البيانات المالية لمستخدميها، وأظهرت أهمية تدني أساس الاستحقاق

(٥) Ross, Francesca Manes & Aversano, Natalia & Christiaens, Johan." **Accounting and Reporting systems in the Public Administrations in Europe vis-à-vis the IPSAS' Conceptual Framework issue: traditional systems**", 2012, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2150852

(٦) Ehsan Rayegan & others, "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, January 2012, Vol 3, NO 9, PP.521-531.

المحاسبي لدى الوحدات الحكومية في ضوء النتائج الإيجابية للتجارب الرائدة لدى العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية ونيوزلندا وأستراليا والمملكة المتحدة، الأمر الذي أدى إلى إعداد التقارير المالية الحكومية بشكل يضمن تحقيق وتعزيز المساءلة العامة وإدارة أفضل للموارد والاستخدام الأمثل للمال العام.

وشجعت الدراسة الدول النامية لإجراء الإصلاحات المحاسبية الحكومية من أجل تخفيف حدة الفجر ولمساعدة الجهات المانحة لتقديم المساعدات الاقتصادية لهذه الدول والمبادرة إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASS).

٧. دراسة (Ouda, 2015)^(٧) بعنوان:

"Making Governmental Accounting More Practice-Relevant: Practitioner's Perspective"

ركزت الدراسة على تسليط الضوء على عدم ربط البحوث العلمية والأكاديمية في مجال المحاسبة الحكومية الواقع العملي واحتياجات الممارسين المهنيين والمحاسبين في القطاعات الحكومية وأكدت الدراسة بأن العلاقات بين الواقع العملي والبحوث النظرية في المحاسبة الحكومية غير مترابطة، حيث توجد فجوة كبيرة بين القطاع الحكومي والبحوث العلمية النظرية في مجال المحاسبة الحكومية، وقد أوضحت الدراسة التعديلات الضرورية التي يجب أن تكون متاحة لجعل الاستحقاق المحاسبي الحكومي أكثر تطبيقاً وواقعية للممارسين والمحاسبين الحكوميين.

ثانياً : الدراسات العربية :

(7) Ouda, Hassan, " Making Governmental Accounting More Practice-Relevant: Practitioner's Perspective", International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XV, No 1, 2015, PP.9-35.

١- دراسة (الطحان، ١٩٩٥)^(٨): بعنوان: "ضرورة تطوير التقارير المالية لترشيد القرارات الإدارية في القطاع الحكومي".

قدمت الدراسة إطاراً للتقارير المالية الفعالة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، حيث يتسع هذا الإطار ليشمل أهداف التقارير ومحتوياته ثم بعض البيانات التاريخية اللازمة لأغراض المقارنة والتحليل وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير مستندات وسجلات الأنظمة المحاسبية الحكومية والاهتمام بموازنة البرامج والأداء وبمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.

٢- دراسة (وشاح، ٢٠٠٨)^(٩): بعنوان "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية".

أوضحت الدراسة إلى إمكانية تطوير النظام المحاسبي الفلسطيني وفقاً لأساس الاستحقاق وإعادة النظر في أسلوب الموازنات التقليدية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب وتفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات والأهداف المرجو تحقيقها والنتائج التي ترتبت عليها وتكون مدعمة بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة

٣ - دراسة (العشماوي، ٢٠١٣)^(١٠): بعنوان: "تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ظل إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)".

(٨) الطحان، محمد أبو العلا، "ضرورة تطوير التقارير المالية لترشيد القرارات الإدارية في القطاع الحكومي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلة (١٩)، العدد (٢)، ١٩٩٥، ص ص. ٣٧-٧٢.

(٩) وشاح، محمود عبدالله، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨.

(١٠) العشماوي، محمد عبدالفتاح، "تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ظل إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)"، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية - التحديات والفرص، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، ٢-١ مايو ٢٠١٢.

اقترحت الدراسة اقتراح منهجية لتطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ظل إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) لرفع كفاءة وظائف المحاسبة الحكومية خاصة وظائف الاعتراف والقياس والإفصاح والتقارير المالية للمعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية وأوصت بضرورة تبني منهجية قادرة على توظيف إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للمساهمة في تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية.

٤- دراسة (صلاح، ٢٠١٤) ^(١١): بعنوان: "استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي".

سلطت الدراسة الضوء على استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي في جمهورية مصر العربية، وتقييم المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي، وتقييم مدى توفر الخصائص المتعلقة بجودة نظم المعلومات المحاسبي الحكومي وتوصلت إلى عدد من النتائج ومن أهمها أن استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة توفر المعلومات الملائمة للإدارة المالية الحكومية وللموازنة العامة للدولة سواء في تنفيذها أو الرقابة عليها.

(ب) المجموعة الثانية : دراسات اهتمت بأساليب وإجراءات تطوير النظام المحاسبي الحكومي والتقارير المالية :
أولاً : الدراسات الأجنبية :

١. دراسة (Caroline Aggestam,2010)^(١٢): بعنوان:

"A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual – Based IPSAS"

(١١) صلاح، مصطفى محمد، "استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي"، المؤتمر العربي السنوي الأول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، بغداد، العراق، ١٦-١٧ أبريل سنة ٢٠١٤.

(12) Caroline Aggestam "International Journal on Governmental Financial Management"، vol.x, no.2, 2010, PP.49-66.

قدمت الدراسة منظورا من خلاله يتم التغلب على التحديات والصعوبات التي تواجه انتقال القطاع الحكومي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إذ أن هذا التحول ليس مقتصرًا فقط على الجانب المحاسبي، ولكنه في الدرجة الأولى يتضمن تغييرات كثيرة في عمليات وممارسات الأعمال، ومن خلال استخدام طريقة إدارة المشاريع بتبني IPSASs يمكن للقطاع الحكومي التغلب على المعوقات التي تقف في طريق هذا التطبيق وذلك من خلال الدعم السياسي والقانوني والتشريعي وتبني هيكل حوكمة سليم قابل للتطبيق، مع مراعاة التخطيط السليم حتى يتم التطبيق الصحيح وتعزيز ممارسات الأعمال في القطاع الحكومي الذي يتبنى تطبيق هذه المعايير.

٢. دراسة (Tudor & Mutiu, 2010)^(١٣): بعنوان:

"Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector"

استهدفت الدراسة إبراز التحديات والصعوبات التي واجهت رومانيا عند انتقال القطاع الحكومي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في عام ٢٠٠٦ وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتأكيد على ضرورة خلق إطار قانوني عند التوجه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق والحاجة الملحة إلى وجود نظام تكنولوجيا للمعلومات وتحسين الإجراءات الإدارية من أجل ضمان تكامل المعلومات المحاسبية وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المالية للتقارير المحاسبية في القطاع الحكومي في رومانيا.

(13) Tudor, Adriana & Mutiu, Alexandra "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector" Chartered Accountants Journal; Dec(2010), Vol. 89 Issue 11, Retrieved from http://www.researchgate.net/publication/228304514_Cash_Versus_Accrual_Accounting_in_Public_Sector. (access date 15.06.2013).

٣. دراسة (Adam & Others, 2011)^(١٤): بعنوان " **The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure** "

استهدفت الدراسة مقارنة معايير المحاسبة الحكومية المحلية في ثلاث دول أوروبية (ألمانيا - إيطاليا - المملكة المتحدة) والممارسات والعملية في القياس والإفصاح للبنية التحتية والأصول التراثية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs).

٤. دراسة (Buhr, Nola, 2012)^(١٥): بعنوان:

"**Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years**"

تناولت الدراسة الدوافع والتطورات والتحديات التي واجهت البلدان التالية (الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة) عند تبنيها أساس الاستحقاق المحاسبي في الوحدات الحكومية خلال العقدين الماضيين والإصلاحات الشاملة في الإدارة المالية لهذه الدول ونقل تقنيات وأدوات القطاع الخاص المالية والمحاسبية للجهات الحكومية وممارساتها المحاسبية.

٥. دراسة (Ouda, 2014)^(١٦): بعنوان:

"**A Practical Accounting Approach for Heritage Assets Under Accrual Accounting: With Special Focus on Egypt**"

(14) Berit Adam et al, "The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure", Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK, Financial Accountability & Management, 2011, Vol. 27, Issue 2, PP.107-133.

(15) Buhr, Nola Ross, " **Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years**", Accounting History, vol. 17, Issue: ¾, 2012, PP.287-309.

(16) Ouda, Hassan, "A practical Accounting Approach for Heritage Assets Under Accrual Accounting: With Special Focus on Egypt", International Journal of Governmental Financial Management, Vol. XIV, No2, 2014, PP. 1-8.

أبرزت الدراسة المناهج الحالية للمحاسبة عن الأصول التراثية وأثر ذلك على البيانات المالية وأهمية الأصول التراثية وأن مسألة الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لها من القضايا الجدلية الشائكة خلال الـ ٢٥ سنة الماضية والتي شهدت خلالها الدراسات والبحوث في هذا الصدد وركزت الدراسة بشكل خاص على الأصول التراثية في جمهورية مصر العربية وخاصة مدينة الأقصر التراثية التي تحتوي على ثلثي الآثار والأصول التراثية في العالم، وبالتالي فإن رسملة جميع الأصول التراثية في مصر يؤدي إلى المبالغة في القيمة الصافية ويعطي مؤشرا على أن مصر لديها موارد اقتصادية مالية كبيرة وهو عكس الواقع، إذ أن مصر تعاني من عجز كبير في الموازنة والدين العام وأن إظهارها في قائمة المركز المالي سوف يكون مضللا للإدارة وإلى الدائنين وتشويه للتقارير المالية.

٦. دراسة (Andy & Fred, 2016)^(١٧): بعنوان:

“Government Financial Reporting – Good Practices Sub-Saharan Africa “

شخصت الدراسة الوضع الحالي في مجال التقارير المالية الحكومية في حكومات البلدان الأفريقية الواقعة جنوب الصحراء الكبرى، واقترح العديد من الأساليب والأدوات التي تعزز المساءلة المالية وزيادة كفاءة المعلومات ذات الصلة ورفع مستوى الخصائص النوعية للمعلومات المالية للتقارير المالية الحكومية والتي تم تشخيصها في هذه الدول وتحليلها وتحديد الممارسات الجيدة، وقد توصلت الدراسة إلى ضعف المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في (غانا - كينيا - موريشيوس - جنوب أفريقيا - راوندا - سيراليون) ، وأوصت إلى ضرورة التعاون المشترك بين المسؤولين في هذه الدول بدلا من الاعتماد على خبراء استشاريين دوليين ممن لا تتوفر لديهم الشروط المناسبة لتفهم تنوع الثقافات ومراعاة الخصوصية لهذه البيئة.

(17) Andy, Wyne. Fred, Mear , “Government Financial Reporting - Good Practices Sub-Saharan Africa “ , International Journal On Governmental Financial Management, V01, XV1, No1, 2016, PP. 42-66.

٧. دراسة (Timothy, 2016)^(١٨): بعنوان:

"Dispelling Fiscal Illusions: How Much Progress Have Governments Made in Getting Assets and Liabilities on Balance Sheet? . "

أظهرت الدراسة الممارسات المالية الحكومية الخاطئة التي تقوم بها بعض الحكومات لتجميل المراكز المالية لها بصورة مخالفة للواقع ، ونشر بيانات مالية غير دقيقة ينتج عنها تصوير العجز المالي بالوفورات في القوائم المالية نتيجة عدم الاعتراف بالالتزامات والأصول في القوائم المالية ، وأوصت على ضرورة العمل على إيجاد الحلول من خلال الدراسات الأكاديمية والممارسات المهنية لتبديد الممارسات المالية الخاطئة التي تشوه دلالات القوائم المالية ومعلوماتها.

ثانيا: الدراسات العربية:

١- دراسة (عبدالسلام، ١٩٩٥)^(١٩): بعنوان: "دور بيانات المحاسبة الإدارية في دعم قرارات المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح".

استهدفت الدراسة تقديم إطار مقترح لتطوير بيانات المنظمات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح وذلك بإعداد قواعد أساسية للمعلومات لدعم القرارات من خلال دراسة أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي المصري عن توفيره البيانات اللازمة لدعم القرارات وضرورة تطوير ذلك القصور وأوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ووضع إطار علمي للمحاسبة الحكومية

(18) Timothy, C. Irwin, "Dispelling Fiscal Illusions: How Much Progress Have Governments Made in Getting Assets and Liabilities on Balance Sheet? . " IMF working papers , Fiscal Affairs department , 2016,pp.1-16.

(١٩) عبدالسلام، كمال، "دور بيانات المحاسبة الإدارية في دعم قرارات المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلة (١٤)، العدد (١-٦)، ١٩٩٥، ص.٦٦-١١٣.

٢- دراسة (البدرى، ٢٠٠٧) ^(٢٠): بعنوان "فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا"

أجريت هذه الدراسة في الجماهيرية الليبية (٢٠٠٧)، وقد أوضحت أن التقارير المالية الحكومية لا تحقق معظمها الأهداف المرجوة منها، وأن هذه التقارير بشكلها الحالي لا تعد ملائمة لترشيد القرارات الإدارية، ولم تقدم الدراسة السابقة إطارا عاما بالمعايير وقواعد المحاسبة الحكومية الواجب تطبيقها.

٣- دراسة (الناغي، ٢٠١٢) ^(٢١): بعنوان: "مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر".

شخصت الدراسة الخلل في النظام المحاسبي الحكومي المصري وتحديد الفجوة بين مخرجاته من المعلومات من جهة؛ واحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات وأوصت بالعديد من متطلبات التطبيق لمجالات التطوير المقترحة والتي من أهمها: الاهتمام بالعنصر البشري حيث يمثل العنصر الحاكم في تحقيق الفاعلية في أي نظام وكذلك مساندة التطورات في تكنولوجيا المعلومات.

(ج) المجموعة الثالثة : دراسات اهتمت بالربط بين المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الحكومية وبين مخرجات النظم المحاسبية :
أولا : الدراسات الأجنبية :

١ . دراسة (James L. Chan, 2008) ^(٢٢): بعنوان:

^(٢٠) مسعود البدرى، فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قاريونس - بنغازي، (١١-١٣ يونيو ٢٠٠٧).

^(٢١) الناغي، محمود السيد، "مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر"، مؤتمر جمعية المحاسبين القانونيين بالإسكندرية، ٣-٤ مارس، ٢٠١٢.

(22) James L. Chan, "International Public Sector Accounting Standards Conceptual And Institutional Issues", paper presented at conference on "IPSAS: International Uniformity and National Diversity, University of Napoli, June, 2008, Retrieved from <http://jameschan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf> (access date 27.01.2013).

"International Public Sector Accounting Standards: Conceptual And Institutional Issues"

استهدفت الدراسة إبراز أهمية معايير (IPSASS) باعتبارها محور للثورة العالمية في المحاسبة الحكومية، وذلك لتبنيها المساءلة الحكومية والشفافية، وبتمثيلها النسخة الحكومية من المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS) وباعتبارها النسخة المهنية من القوانين والتشريعات الموضوعة حول المحاسبة الحكومية ومخرجاتها من التقارير المالية ، وأوصت الدراسة على وجوب الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الأطر القانونية.

٢. دراسة (Subramanian, 2008)^(٢٣): بعنوان:

"Public Sector Accounting and Auditing Diagnostic Tools for Comparing Country Standards to International Standards"

استهدفت الدراسة تقديم إطار من قبل البنك الدولي كأداة لتشخيص ومساعدة البلدان في تقييم مدى كفاءة النظم المحاسبية للقطاع الحكومي ومدى جودة ممارسات التدقيق للقطاع العام ودرجة تقاربها وتوافقها مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وكذلك من المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للمحاسبة والرقابة (INTOSAI)، وتحديد الثغرات في المعايير المحلية المستخدمة في كل بلد، وذلك من خلال استبيانات تم توزيعها على بلدان جنوب آسيا (أفغانستان، بنغلاديش، بوتان، الهند، المالديف، نيبال، باكستان وسري لانكا) ، وأوصت الدراسة بقيام الاتحاد الدولي للمحاسبين والإنتوساي وضع معايير ذات صلة أكثر مباشرة بالبلدان النامية.

(23) Subramanian, PK." Public Sector Accounting and Auditing Diagnostic Tools for Comparing Country Standards to International Standards". International Journal on Governmental Financial Management , Vol. VIII, No. 1, 2008, PP.1-13.

٣. دراسة (Biondi, 2013)^(٢٤): بعنوان:

"The HM "Treasure's Island": A theoretical analysis of central government accounting standards in UK"

سلطت الدراسة الضوء على الإصلاحات التي تبنتها المملكة المتحدة ونجاحها في تطوير المحاسبة الحكومية وتبنيها لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من أجل رفع كفاءة وفعالية المحاسبة الحكومية، كما ركزت على النموذج الرئيسي للإصلاح المحاسبي الإنجليزي وتحليل بعض الممارسات العملية والعلمية النظرية للإدارة العامة وتطبيق القيمة العادلة فيها، واختبار ما إن كانت هذه الإصلاحات قد قللت من التلاعب في بعض الحسابات؛ خاصة التي يتم تنفيذها خارج الموازنات وكفاءة الرقابة عليها وأثرها المادي على العجز والدين العام الإنجليزي ومن ثم مناقشة الاعتبارات ذات الصلة والضمانات للتدقيق والرقابة على العجز والدين العام في المملكة المتحدة بشكل خاص.

٤. دراسة (Ijeoma , ٢٠١٤)^(٢٥): بعنوان:

"Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges"

سلطت الدراسة الضوء على الطموحات والفوائد والمزايا والتحديات التي تواجه نيجيريا عن اعتمادها لمعايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSASs)، وبيان تأثير هذه المعايير على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي في نيجيريا ومدى تعزيز

(24) Biondi." The HM "Treasure's Island": A theoretical analysis of central Yuri government accounting standards in UK' XVIII IRSPM Conference on "Public sector responses to global crisis," International Research Society of Public Management (IRSPM), Prague, 10-12 April 2013.P.6. <http://www.irspm2013.com>.

(25) Ijeoma. N. B.& Oghoghohomeh. T." Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges", Journal of Investment and Management, 2014; 3(1), PP.21-29.

إمكانية المقارنات مع الدول المختلفة بطريقة أفضل وأكدت الدراسة بأن العالم في الوقت الراهن يشهد ثورة عالمية في النظم المحاسبية الحكومية تمثل ذلك في استجابة العديد من الحكومات في بلدان العالم للضغوط المتنوعة لاعتماد محاسبة الاستحقاق وتعزيز المساءلة المالية الحكومية والشفافية للبيانات المالية.

٥. دراسة (Bellanca, Vandernoot, 2014)^(٢٦): بعنوان:

"International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States"

استهدفت الدراسة تحليل مستوى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) والمعايير المحاسبية الخاصة في الاتحاد الأوروبي (Eu) وأظهرت الدراسة أن هناك اختلاف بين دول الاتحاد الأوروبي في تطبيقها لهذه المعايير، إذ تستخدم أغلب دول الاتحاد الأوروبي النظم المحاسبية المستندة على أساس الاستحقاق المحاسبي.

٦. دراسة (Ouda, 2016)^(٢٧): بعنوان:

"Governmental Capital assets. How Far Should The Accounting Recognition of These Assets Go?."

أكدت الدراسة على أهمية الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وأوضحت بأن جميع المحاولات السابقة خلال الثلاثين سنة الماضية شابها العديد من الصعوبات عند الممارسة العملية، رغم الجهود الحثيثة التي بذلتها المنظمات المهنية والحكومات المختلفة لإصلاح النظم المحاسبية الحكومية للوصول إلى الحوكمة الرشيدة في إدارة هذه الأصول وتقديم نظم معلومات محاسبية تحقق المساءلة النابعة من تحديد المسئولية.

(26) Bellanca, Sabrina & Vandernoot, Julien, "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States", Journal of Modern Accounting and Auditing, ISSN 1548-6583, Marc 2014, Vol. 10, No. 3, PP.257-269.

(27) Ouda, Hassan, "Governmental Capital assets. How Far Should The Accounting Recognition of These Assets Go? ", International Journal On Governmental Financial Management, V01, XV1, No1, 2016, PP.24-41.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة توجيه الأكاديميين للاهتمام بالممارسات العملية المهنية في مجال المحاسبة الحكومية بعيداً عن التنظير المحاسبي فقط ، وعلى ضرورة التواصل بين الأكاديميين والممارسين المهنيين حول القضايا المتعلقة بمحاسبة القطاع الحكومي للوصول إلى حلول عملية شاملة في هذا المجال.

ثانياً: الدراسات العربية:

١- دراسة (فضل، ٢٠٠٨) ^(٢٨): بعنوان "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية".

تناولت الدراسة معالجة جوانب القصور السائدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وإبراز نقاط الضعف الموجودة فيه وأسبابها وتوفير رؤيا مستقبلية لمستخدمي القرار حول مجالات التطوير الممكنة للممارسات والنظم المحاسبية الحكومية الراهنة وأوصت على ضرورة العمل على تطوير إعداد الموازنة العامة وتبني موازنة البرامج والأداء وتضمين المناهج التعليمية بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة الحكومية والتقارير المالية.

٢ - دراسة (الورافي، ٢٠٠٩) ^(٢٩): بعنوان: "الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومدى تطابقه مع معايير المراجعة الدولية الإنتوساي - دراسة ميدانية".

قدمت الرسالة تحليل وتقييم وظائف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن ومدى التزامه بمعايير المراجعة الدولية الصادرة من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) وأوصت بضرورة زيادة الدورات التدريبية للمدققين في مجال الحاسوب لمواكبة التطورات وإعطاء الالتزام بمعايير المراجعة الدولية الصادرة من الإنتوساي صفة الإلزام وتشكيل فريق أكاديمي ومهني لدراسة صياغة معايير للمراجعة الحكومية لزيادة كفاءة جودة التقارير الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

^(٢٨) فضل، إبراهيم عبدالقدوس، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠٠٨.

^(٢٩) الورافي، رضوان عبده، "الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن ومدى تطابقه مع معايير المراجعة الدولية في الإنتوساي"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة عدن، العدد الثالث، ٢٠٠٩، ص ص. ٢٣٧-٢٤٤.

٣ دراسة (عبدالله، ٢٠١٠)^(٣٠): بعنوان: "أثر صياغة معايير المراجعة المالية الحكومية في مصر على جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية" تناولت الدراسة تحليلاً لأسباب انخفاض مستوى جودة تقارير الرقابة المالية الحكومية ومظاهر نقص منفعتها الناتجة عن المراجعة الخارجية للقطاع الحكومي، وقدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لمعايير تقارير المراجعة المالية الحكومية في مصر استناداً إلى مبادئ أساسية تحكم عمل الجهاز المركزي للمحاسبات في هذا الشأن.

٤ - دراسة (جمعة، ٢٠١٠)^(٣١): بعنوان: "تقييم موقف مدققي ديوان المحاسبة من متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية بموجب أساس النقد في ظل التطور في معايير محاسبة القطاع العام الدولية - دراسة استطلاعية".

أظهرت الدراسة دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير الإطار العلمي لمحاسبة القطاع العام الدولية من عام ١٩٨٦-٢٠١٠ ثم تقييم موقف مدققي ديوان المحاسبة الأردني من متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية بموجب أساس النقد المحاسبي.

وأوصت الحكومات العربية بتبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية .

٥ - دراسة السجيني (٢٠١١)^(٣٢): بعنوان "إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية في مصر وأثره على جودة التقارير المالية الحكومية - مع دراسة ميدانية". أجريت هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية، وقد أوضحت أن التقارير المالية الحكومية تعاني من المشكلات منها : التوقيت غير المناسب للتقارير وغياب القيمة التنبؤية لمعلومات التقارير ، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تقديم إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية في مصر وهو ما يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية .

(٣٠) عبدالله، محمد إسماعيل عبدالواحد، "أثر صياغة معايير المراجعة المالية الحكومية في مصر على جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد (٣٤)، العدد ٤، ج ٢، ٢٠١٠، ص ص. ٧٣-١٣٤.

(٣١) جمعة، أحمد حلمي، "تقييم موقف مدققي ديوان المحاسبة من متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية بموجب أساس النقد في ظل التطور في معايير محاسبة القطاع العام الدولية - دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ٢٠١٠، ص ص. ٩٥-١٢٩.

(٣٢) السجيني، صبري، "إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية في مصر وأثره على جودة التقارير المالية مع دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، يوليو ٢٠١١.

٦ دراسة (عبدالدايم، ٢٠١٢)^(٣٣): بعنوان: "معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية دراسة ميدانية".

ركزت الدراسة على أهمية اقتراح معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية في مصر بما يمكن تحسين الأداء الحكومي من خلال توفير برنامج كفو وفعال لمواجهة المخاطر وأوصت على ضرورة تدعيم الوحدات الحكومية بالكوادر المحاسبية والفنية (غير المحاسبة) المتخصصة علميا وعمليا للمراجعة الإدارية بصفة عامة ومراجعة إدارة المخاطر بصفة خاصة بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

(٣٣) عبدالدايم، رضوه أحمد ماهر، "معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٢.

وبناء على ما سبق يمكن عرض ملخص الدراسات السابقة في الشكل التالي :

المجموعة الأولى دراسات اهتمت بالإطار العام لتطوير التقارير المالية الحكومية		المجموعة الثانية دراسات اهتمت بأساليب وإجراءات تطوير النظام المحاسبي الحكومي والتقارير المالية		المجموعة الثالثة دراسات اهتمت بالربط بين المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الحكومية وبين مخرجات النظم المحاسبية	
أولاً: الدراسات الأجنبية :		أولاً: الدراسات الأجنبية :		أولاً: الدراسات الأجنبية :	
دراسة (Macmillan, 2003)	١	دراسة (Carolin Aggestam, 2010)	١	دراسة (James L. Chan, 2008)	١
دراسة (Make & Ryan, 2006)	٢	دراسة (Tudor & Mutiu, 2010)	٢	دراسة (Subramanian, 2008)	٢
دراسة (Johnson & Welch, 2007)	٣	دراسة (Adam & Others, 2011)	٣	دراسة (Parry, 2011)	٣
دراسة (Adhikari & Mellemvik, 2008)	٤	دراسة (Buhr, Nola, 2012)	٤	دراسة (Grossi & Soverchiam, 2011)	٤
دراسة (Rossi & Aversano & Christiaens, 2012)	٥	دراسة (Ouda, 2014)	٥	دراسة (Stdphen Korutaro Nkundabanyanga & Others, 2013)	٥
دراسة (Ehsan Rayegan & Others 2012)	٦	دراسة (Andy & Fred,) (2016)	6	دراسة (Biondi, 2013)	٦
دراسة (Ouda, 2015)	٧	دراسة (Timothy, 2016)	٧	دراسة (Ijeoma, 2014)	٧
دراسة (Fangping, 2016)	٨	ثانياً: الدراسات العربية:		دراسة (Oulasvirta, 2014)	٨
ثانياً: الدراسات العربية:		دراسة (عطوة، ١٩٩٤)	٨	دراسة (Bellance, Vandernoot, 2014)	٩
دراسة (الطحان، ١٩٩٥)	٩	دراسة (عبدالسلام، ١٩٩٥)	٩	دراسة (Ouda, 2016)	١٠
دراسة (وشاح، ٢٠٠٨)	١٠	دراسة (البدري، ٢٠٠٧)	١٠	ثانياً: الدراسات العربية:	
دراسة (العشماوي، ٢٠١٣)	١١	دراسة (الناغي، ٢٠١٢)	١١	دراسة (فضل، ٢٠٠٨)	١١
دراسة (صلاح، ٢٠١٤)	١٢			دراسة (الورافي، ٢٠٠٩)	١٢
				دراسة (عبدالله، ٢٠١٠)	١٣
				دراسة (جمعة، ٢٠١٠)	١٤
				دراسة (السجيني، ٢٠١١)	١٥
				دراسة (عبدالدايم، ٢٠١٢)	١٦

تعليق الباحث على الدراسات السابقة :

اتضح للباحث الوفرة النسبية في الدراسات الحديثة المرتبطة بتطوير التقارير المالية الحكومية سواءً في الدول المتقدمة أو النامية، وزيادة اهتمام كل من الباحثين والمنظمات المهنية بهذا الجانب وهذا الأمر يمثل اتجاهاً إيجابياً في هذا المجال.

ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي:

أولاً: احتلت الدراسات التي اهتمت بالربط بين معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الحكومية وبين تطوير النظام المحاسبي والتقارير المالية أهمية خاصة وكانت هي الأكثر عدداً وحدثاً مما يشير إلى تطوير التقارير المالية الحكومية بكل من معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية.

ثانياً: امتداداً للعنصر السابق لاحظ الباحث أن زيادة الاهتمام بالدراسات في مجال تطوير نظم المحاسبة الحكومية والتقارير المالية قد أخذت اتجاهاً متزايداً في القرن الحادي والعشرين عنها في القرن العشرين، مما يشير إلى إدراك الباحثين والمحاسبين لأهمية هذا الجانب.

ثالثاً: أكدت الدراسات السابقة على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي وآلية استخدام أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، دون الاهتمام بتقديم إطار متكامل يحكم إعداد واستخدام التقارير المالية الحكومية، حيث ذهبت بعض الدراسات لتطوير الموازنة، وركزت أخرى على النظام المحاسبي الحكومي وأساس الاستحقاق وأبرزت ثلاثة الجوانب الرقابية لمعايير المحاسبة الدولية الحكومية مما يوضح أهمية تطبيق قاعدة المرحلية في التطبيق.

رابعاً: حرصت بعض الدراسات الأجنبية على اختبار نتائج تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي وتطبيقات أساس الاستحقاق، بينما لم تهتم الدراسات العربية بهذا الجانب وظلت قاصرة على البناء النظري والتحليل الوصفي للظاهرة البحثية، مما يشير إلى أهمية إجراء الدراسات الميدانية في الدول العربية.

خامسًا: من الملاحظات على الدراسات السابقة التي تمت بعد إصدار معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية أنها أكثر عمقاً في تناول موضوعات البحث لاستفادتها بالقواعد الواردة بهذه المعايير ويشير إلى القيمة المضافة للمعايير على كل من النظام المحاسبي والتقارير المالية.

سادسًا: الملاحظ على الدراسات السابقة في الدول العربية أنها تناولت النظام المحاسبي الحكومي في مرحلة تقليدية بينما قفزت الدول المتقدمة خطوات متسارعة في تطوير أنظمتها وتمت الدراسات بها لزيادة فاعلية هذه الأنظمة، لذلك اختلفت مجالات البحث بها عن مجالات البحث في الدول الغربية، مما يشير إلى أهمية أخذ الاتجاهات الحديثة في الدول الأخرى في الاعتبار عند دراسة وتطوير النظم العربية.

سابعًا: الاهتمام بتطوير التقارير الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي في الدول المتقدمة كانت أعمق وأقدم في إجراءاتها، على عكس الدراسات في الدول العربية مما كان من نتيجته ضعف مستوى التقارير المالية الناتجة عن القطاع الحكومي رغم أنه القطاع الأكبر في معظم الدول العربية من حيث حجم الإنفاق والاستثمارات والإيرادات وحاجته الشديدة إلى المزيد من الاهتمام لترشيد الإنفاق وتخفيض مستويات العجز في الموازنة.

مشكلة البحث:

إن إحدى القضايا الأساسية التي تواجه العديد من البلدان النامية والدول المتقدمة تتمثل في كيفية تحسين تقاريرها المالية في القطاع الحكومي، باعتبارها مسألة تقنية معقدة، حيث ما زالت كثير من الحكومات تعتمد على الأساس النقدي في أنظمتها المحاسبية الحكومية، مما جعل تقاريرها المالية تفتقر إلى المعلومات عن الأصول المملوكة أو الالتزامات القائمة أو الأموال المستثمرة، إلى جانب ذلك فإن كثيرًا من الأنشطة الحكومية تحدث الآن خارج الموازنة العامة للدولة سواء من خلال إنشاء كيانات حكومية من المفترض أنها تهدف للربح، أو من خلال إمساك سجلات محاسبية حكومية إضافية مع السجلات المحاسبية الحكومية الأساسية.

إن مستخدمي التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت يتوقعون أن تكون المعلومات المنشورة متصفة بالدقة والموثوقية حتى تكون ملائمة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، وحيث أن مستخدمي التقارير المالية أصبحوا على علم بأن المعلومات المالية الحالية تشوبها الكثير من العيوب مما جعلها لا تتصف بالملاءمة والموثوقية، لذا فإن التساؤل المطروح في هذا المجال هو:

هل تحقق التقارير المالية الحالية في الوحدات الحكومية بدولة الكويت الأهداف التالية؟ :

١- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة^(٣٤):

أ- المساءلة المالية.

ب- المساءلة الإدارية.

ج- المساءلة عن الأداء.

٢- توفير معلومات لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

٣- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة.

٤- توفير المعلومات المفيدة للموردين الحاليين والمرتقبين أو أي مستخدم آخر يهتم بتقديم الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية وتحديد مدى قدرتها مستقبلا على تقديم هذه الخدمات.

٥- توفير معلومات تساهم بشكل فعال في تقييم أداء الوحدة الحكومية وبيان قدرتها على الاستغلال الاقتصادي للموارد المخصصة لها.

٦- توفير معلومات عن المساهمات الاجتماعية التي قدمتها الوحدة الحكومية في ظل القوانين والتعليمات السائدة.

^(٣٤) الجزراوي، إبراهيم محمد وصالح، عبدالهادي، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد ٣، ٢٠١٢، ص ١٤٧

٧- القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة وكذلك القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها بالأنظمة والقوانين.

وأكد البنك الدولي في تقريره الصادر في أبريل ٢٠١٤^(٣٥): بعنوان "إطار عمل الإدارة المالية العامة في الكويت" إلى العديد من مظاهر الضعف في مكونات النظام المحاسبي الحكومي الحالي ومخرجاته من التقارير المالية منها : ضعف نظام الإدارة العامة في الكويت وقصور أدائه من نواحي كثيرة ، وعدم جاهزية الكويت للانتقال إلى موازنة البرامج ، بالإضافة إلى حاجة وزارة المالية إلى هيكلة مشروع حوكمة يصاغ بشكل جيد ومعزز لمراقبة وإدارة أجندة اصلاح الادارة المالية العامة المستهدفة .

بناء على ما سبق فإن اهتمام البحث الحالية يتمثل فيما يلي:

محاولة الباحث عرض مدى مساهمة الفكر المحاسبي الحكومي في تقديم إطار مقترح متكامل لمعالجة القصور في النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام وفي دولة الكويت بشكل خاص، ومدى الإسهام في تقديم إطار متناسق يتضمن التكامل بين معايير المحاسبة الحكومية ومعايير المراجعة الحكومية، وتطوير أساليب إعداد الموازنة وإصلاح الأنظمة المالية والمحاسبية في القطاع الحكومي؛ من أجل تحقيق ما يلي:

١- تحقيق كفاءة التقارير المالية الحكومية وتحسين نوعية البيانات والمعلومات المالية من حيث الدقة والشمولية والاتساق وتوفير العديد من التقارير التحليلية التي يمكن من خلالها ترشيد القرارات.

٢- تحسين جودة التقارير المالية الحكومية من خلال الاعتماد على معايير محاسبية ذات جودة عالية في القياس والإفصاح المحاسبي، وتحقيق التكامل في محتواها وتقديم المعلومات اللازمة والضرورية لمستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة وصحيحة عن الأداء الحكومي.

(35) The World Bank, "Kuwait Public Finance Management Framework Strengthening the Budget Preparation and Execution Processes and Systems", Washington, D.C, April 2014, PP. 1-61.

- ٣- تحقيق الشفافية المطلوبة وتوفير البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاط الوحدة الحكومية تحت نظر المواطنين وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات ما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح الوحدة الحكومية.
- ٤- اظهار المركز المالي الحقيقي للدولة ونتائج العمليات وتوفير معلومات مالية ذات مصداقية حول أنشطة الوحدات الحكومية وكافة المعلومات المتعلقة بتدفق الموارد للجهة الحكومية وبيان التزاماتها على وجه الدقة، وعرض المعلومات المالية والإفصاح عنها وفق أساس الاستحقاق وتضمين البيانات المالية بالقوائم التالية:
- بيان المركز المالي.
 - بيان الأداء المالي.
 - بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.
 - بيان التدفقات النقدية.
- ٥- إظهار تكلفة الأنشطة الحكومية وكيفية تمويلها وتلبية التزاماتها وتعهداتها وتوفير المعلومات المفيدة حول مخرجات ونتائج أنشطة الوحدات الحكومية من خلال توفير مؤشرات الأداء والمعلومات عن أداء الخدمة بالإضافة إلى عمليات مراجعة البرامج وتقديم التقارير المتعلقة حول إنجازات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير.
- ٦- رفع كفاءة استخدام الموارد الحكومية نتيجة استخدام أساس الاستحقاق والتوسع في استخدام قياس الأداء من خلال تقديم معلومات متكاملة عن جميع عناصر القوائم المالية مما يسهم في موثوقية قياس أداء وفعالية الحكومة باستخدام مواردها والقدرة على مقارنة المخرجات مع التكاليف المستحقة بصورة أفضل.
- ٧- إبراز الدور الاجتماعي للأنشطة الحكومية والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للدولة ومدى قدرتها على رفع مستوى الرفاه الاجتماعي للمواطنين ومساعدة الوحدات الحكومية في تقييم أدائها الاجتماعي بالصورة التي تتكامل مع تقييم الأداء الاقتصادي للدولة بشكل عام.

٨- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة وتقديم التفسيرات والإجابات من السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية أو الأجهزة العليا للرقابة.

فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث يمكن صياغة الفروض الأساسية له فيما يلي :

- ١- لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضعف مستوى التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت وبين هيكل النظام المحاسبي الحكومي بها.
- ٢- لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية وبين جودة القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر التقارير المالية الحكومية.
- ٣- لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المراجعة الحكومية وبين مستوى الموثوقية والاعتمادية على التقارير المالية الحكومية.

متغيرات البحث:

تتمثل متغيرات البحث في مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع وذلك على النحو التالي:

المتغيرات المستقلة:

- معايير المحاسبة الحكومية.
- معايير المراجعة الحكومية.

المتغير التابع: مستوى التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في أنها تسلط الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية في تحسين الأداء المالي في دولة الكويت ، ويكون النظام المحاسبي الحكومي أحد أدوات الإدارة المالية الحكومية ، ونظاماً رقابياً على مشروعية الانفاق وتنفيذ الموازنة العامة وتوفير البيانات اللازمة للتخطيط ورسم السياسات والتقييم والتحليل المالي والإداري واتخاذ القرارات من خلال:

الأول: المجال العلمي: على الرغم من الاهتمام المتزايد بموضوع تطوير النظم المحاسبية في القطاع الحكومي في كثير من الكتابات والأدبيات البحثية، إلا أنه من الملاحظ افتقار هذه الكتابات لمعالجة شاملة لهذا الموضوع، وتحقيق التكامل بين كل من المعايير المحاسبية الحكومية ومعايير المراجعة الحكومية من جهة، والنظم المالية والمحاسبية المطبقة من جهة أخرى في ظل إطار فكري واضح ومتكامل، وبالتالي فإن البحث المقترحة تحاول الإسهام في تقديم إطار مفاهيمي يتضمن أهم نتائج الأبحاث والدراسات في مجال تطوير الأنظمة المالية والمحاسبية في القطاع الحكومي لمسايرة التطورات المعاصرة.

الثاني: المجال التطبيقي: إن دراسة موضوع تطوير التقارير المالية والمحاسبية الحكومية باستخدام معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية يمكن أن يمثل ضرورة بحثية وعملية ملحة وذلك بالارتكاز على الآليات والأساليب المعاصرة التي تركز عليها النظم المحاسبية والمالية المتطورة.

كما تتبع أهمية البحث من الحاجة إلى الارتقاء بالنظام المحاسبي الحكومي وتحقيقه للشفافية المطلوبة في دولة الكويت في عمل إطار مفاهيمي لكل من معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية، بشكل يتلاءم مع التطور التكنولوجي المستمر في المعالجة الآلية للمعلومات؛ ويمكن من خلاله تخفيض حالات الفساد في إدارة المال العام.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- ١- تقديم إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت ، بالاعتماد على كل من المعايير المحاسبية الحكومية ومعايير المراجعة الحكومية بعد تحليل وتقييم للتقارير المالية كمخرجات للنظام المحاسبي.
- ٢- زيادة فعالية التقارير المالية الحكومية بصفة عامة وفي دولة الكويت بصفة خاصة، في مجالات المساءلة العامة.
- ٣- تقييم نتائج أعمال الوحدات الحكومية.
- ٤- تقييم مستوى الخدمات المقدمة في ضوء الموارد المتاحة.

حدود البحث:

تم البحث من خلال الحدود التالية:

- ١- تقتصر على الوزارات والإدارات الحكومية في دولة الكويت ولن تشمل الجهات الهادفة للربح والمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على معايير المحاسبة الدولية في منظمات الأعمال في دولة الكويت.
- ٢- التركيز في مجال البحث على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي - بعد تطويره - من تقارير محاسبية دورية وخاصة في دولة الكويت.
- ٣- الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية الصادرة من (IPSASB) وعلى المراجعة الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي (INTOSAI) دون غيرها من المنظمات.

منهج البحث:

تم الاعتماد على كلٍ من المنهج الاستنباطي والاستقرائي، حيث تستند البحث في شقها النظري على المنتج الاستنباطي في دراسة وتحليل الدراسات السابقة في مجال النظام المالية والمحاسبية باستخدام معايير المحاسبة الحكومية الدولية، لمحاولة تحديد أهم الاتجاهات الفكرية المعاصرة في هذا المجال، واستنباط أهم المكونات الفكرية التي يمكن أن يبنى عليها المدخل المقترح.

هذا بالإضافة استخدام المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والاستكشافي في دراسة واقع الحال، حيث قام الباحث بإجراء دراسة استقصائية لاستطلاع آراء عينة من المهتمين من أفراد وهيئات المجتمع في الكويت للتعرف على كل من دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير النظم المحاسبية الحكومية والتقارير المالية الناتجة عنها بما يتوافق مع البيئة الكويتية وهيكل النظام المالي الحكومي المستهدف بدولة الكويت.

خطة البحث:

تم تناول مشكلة البحث واختبار فروضه لتحقيق أهدافه من خلال خطة تضمنت العناصر التالية:

التجارب الدولية في تطوير التقارير المالية الحكومية:

- دور المنظمات المهنية في تطوير النظم المحاسبية الحكومية.
- تحليل لتجارب بعض الدول الرائدة في تطوير تقارير المحاسبة الحكومية
- الاتجاهات المعاصرة لمحددات تطوير نظم المحاسبة والتقارير المالية الحكومية

نظام المعلومات المحاسبي الحكومي بدولة الكويت ومدى توافقه مع الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية

- الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية وعلاقته بأداء بالوحدة الحكومية.
- تحليل لهيكل النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت.
- تقييم لأوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت.

إطار مقترح لتطوير التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت

- مدى الحاجة وأهداف ومحاور تطوير التقارير المالية بالكويت.
- مجالات وأساليب تطوير التقارير المالية بالكويت.
- دراسة تطبيقية للأثر المتوقع من تطبيق الإطار المقترح.

أسلوب البحث:

أولاً: الإطار النظري للبحث وإطار التطوير المقترح:

في مجال الجانب النظري للبحث لاحظ الباحث اسهامات وإنجازات المنظمات المهنية في تطوير المحاسبة الحكومية وتحسين التقارير المالية الحكومية وتوفير معلومات ذات جودة لمستخدميها ترشد من القرارات وتثقف المجتمع بما في ذلك معدي ومراجعي ومستخدمي تلك التقارير المالية، بالإضافة لإبراز الجهود المبذولة في الولايات المتحدة الأمريكية لكونها الرافد الرئيسي لتطوير المحاسبة الحكومية في جميع دول العالم، إضافة إلى تسليط الضوء على إنجازات مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) وهيئة الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي.

وفي البيان رقم (٥٥) الصادر في عام ٢٠٠٩ عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية (GASB) أوضح التسلسل الهرمي للمبادئ المحاسبية على النحو التالي :



كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير محاسبة دولية حكومية تسمى (IPSASs) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تعتبر النسخة الحكومية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) حيث تم إعداد هذه المعايير للتقارب مع (IFRSs) ولا يتم الخروج منها إلا عند وجود مقتضى بسبب خصوصية واختلاف طبيعة القطاع الحكومي^(٣٦).

Chan, James L., International Public Sector Accounting: Standards Conceptual and Institutional Issues, 2008. P.4 (٣٦)

وعن جهود منظمة الإنتوساي (INTOSAI) وهي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للبلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وهي الهيئة المهنية المعترف بها التي تمثل الأجهزة العليا للرقابة، وهي هيئة مستقلة وذات سيادة وغير سياسية، أنشئت في عام ١٩٥٣ كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة الرقابية في مجال رقابة الأموال العامة ودعم الشفافية والمساءلة المالية الحكومية، كما أنها تلعب دورا رئيسيا في الرقابة على الحسابات والأنشطة الحكومية وتوفير منتدى مهني لجميع المدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام الرقابي المشترك ولمواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية المعمول بها وتقديم أفضل الممارسات المهنية ذات العلاقة.

ويبلغ عدد أعضاء الأنتوساي حاليا (١٩٢) جهاز أعلى للرقابة والمحاسبة (ديوان المحاسبة)^(٣٧).

وأصدرت الأنتوساي حزمة شاملة من المعايير الدولية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) تشمل جميع أنواع الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام، ويمثل تبني هذه المعايير خطوة هامة في سبيل دعم مهنة الرقابة على القطاع الحكومي ويشكل أداة رئيسية تضمن قدر أكبر من الاتساق في كيفية إجراء الرقابة وأفضل الممارسات المهنية المعترف بها دوليا والرفع من مصداقية تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية^(٣٨).

كما تناول الباحث تجارب الدول الرائدة في هذا المجال وتم عرض تجارب بعض الدول المتقدمة في: الولايات المتحدة الأمريكية ، نيوزلندا، بريطانيا ، إستراليا ، وكندا.

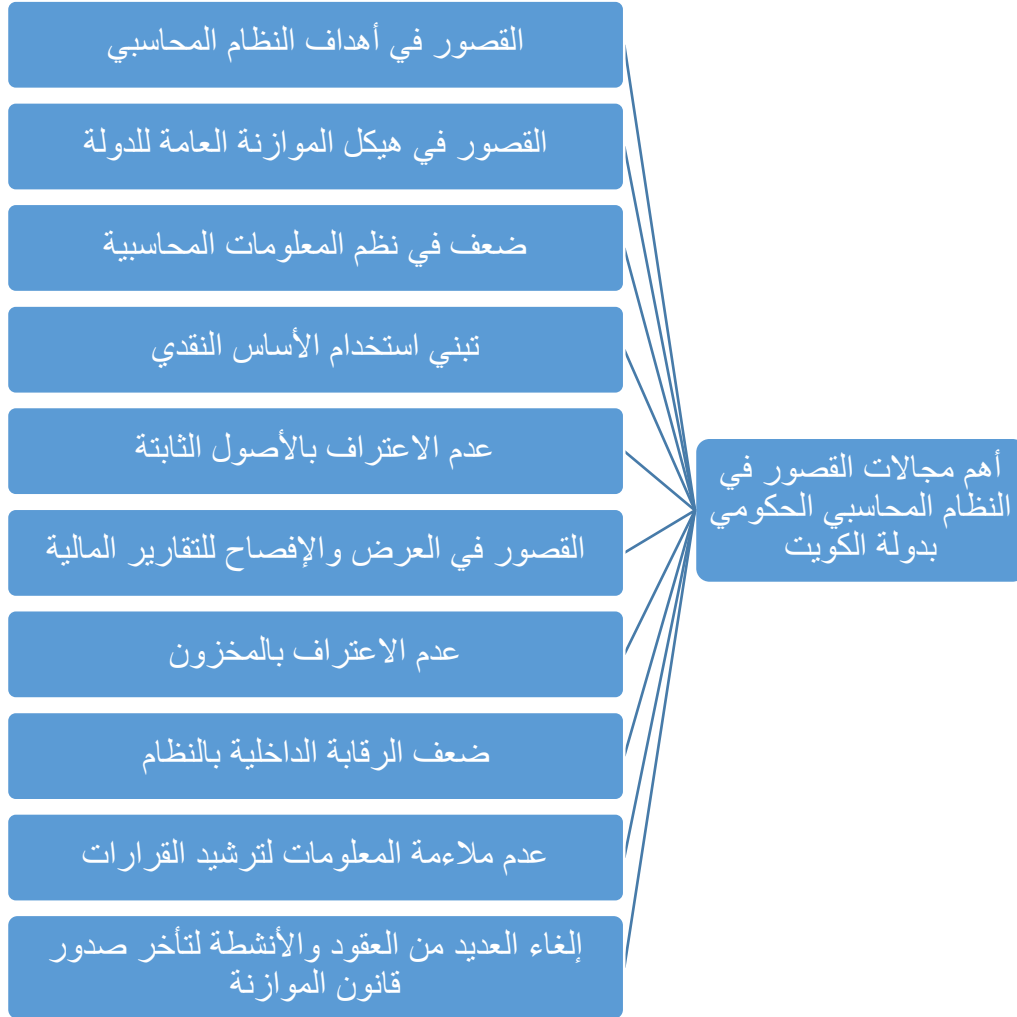
اتضح للباحث على أن اهتمام الدول الرائدة بالإصلاحات المالية والإدارية لأنظمتها المالية الحكومية تركزت على تحسين الكفاءة والفاعلية وتفعيل محاسبة المسؤولية، والتحول من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة الاستحقاقية وتبني معايير محاسبة حكومية كمحور للثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية.

^(٣٧) www.INTOSAI.org/ar/about-us.html.

^(٣٨) INTOSAI, "ISSAI Implementation handbook Financial Audit", P.5

كما اتضح دور المنظمات المهنية في بعض الدول المتقدمة لتطوير التقارير المالية الحكومية ثم قام باستخلاص العوائد لأهم الاتجاهات المعاصرة لمحددات التطوير للتقارير المالية كأساس للعمل بها في أية دولة ترغب في زيادة المنفعة من تلك التقارير لدى مستخدميها ، وتم التأكيد على أن الإصلاح للنظم المحاسبية وتطوير التقارير المالية يمثل منظومة متكاملة وليس مجرد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين بكفاءة الإدارة المالية للحكومات وإنجازها للأهداف وإنتاجها لمعلومات مالية مفيدة وملائمة.

إن المقابلة بين كل من الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية وهيكل معايير المراجعة الحكومية في علاقته بأداء بالوحدة الحكومية ، والنظام المحاسبي الحكومي والتقارير المالية الصادرة عنه أوضحت أهمية التعرف على أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت والمشكلات المرتبطة بهذا النظام وذلك من خلال الشكل التالي:



ونتيجة لذلك يمكن للباحث عرض إطار مقترح لتطوير التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت؛ تتمثل أهم جوانبه في تطوير أساليب القياس والإفصاح المحاسبي ورفع مستوى جودة المراجعة الحكومية؛ بهدف تحقيق كفاءة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية لدى المستخدمين لها من خارج وفي داخل الوحدات الحكومية ، وقد اعتمد الإطار المقترح على مجموعة من العناصر يجب توافرها وأخذها بعين الاعتبار بما في ذلك الاستفادة من معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية الصادرة حديثا في هذا التطوير .

وقد رأى الباحث أن إطار المقترح للتطوير يمكن أن يبدأ من تحديد الهدف الأساسي منه؛ ومبرراته ومقومات تطبيقه، والذي اشتمل على تحليل وتقويم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي بدولة الكويت؛ وتحديد أوجه القصور في هذا النظام، ثم اختيار المعايير المناسبة من معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية السارية والصادرة عن الدول المتقدمة وعن المنظمات الدولية، ومبررات هذا الاختيار.

ثانياً: الدراسة التطبيقية للأثر المتوقع من تطبيق الإطار المقترح:

استهدفت الدراسة التطبيقية التعرف على الأثر المتوقع من تطبيق الإطار المقترح على فعالية القياس والإفصاح المحاسبي ورفع مستوى جودة المراجعة الحكومية وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المالية والتقارير الحكومية في دولة الكويت، كما تهدف إلى التحقق من مدى صحة الفروض الثلاثة في البحث، وذلك عن طريق إعداد استبيان خاص أعد لهذا الغرض.

مجتمع وعينة الدراسة:

تضمن مجتمع الدراسة المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة الحكومية والعاملين في وزارة المالية والمدققين في ديوان المحاسبة بالإضافة إلى أعضاء السلطة التشريعية في دولة الكويت وبعض الأكاديميين بقسم المحاسبة في جامعة الكويت، بهدف التعرف على وجهات النظر فيما يتعلق بمجالات تطوير التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت.

خصائص عينة الدراسة

أ- حجم عينة الدراسة من حيث الاستجابة

شملت عينة الدراسة التي وزعت عليها قوائم الاستقصاء (٤٠٠) شخصاً، تم استلام عدد (٢٧٠) بنسبة استجابة (٧٦,٥%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد ٨٦ لعدم استيفائها واكتمالها، مما يعني أن عدد الاستثمارات المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت ١٨٤ استثماراً وبلغت نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل (٤٦%) من إجمالي الاستثمارات الموزعة، وقد شملت العينة العاملين المهنيين العاملين في إدارات المحاسبة الحكومية في الجهات الحكومية، وممثلي وزارة المالية والمدققين في ديوان المحاسبة، بالإضافة إلى بعض أعضاء السلطة التشريعية بدولة الكويت (مجلس الأمة)، وقد تضمن الاستبيان عدداً محدداً من الأسئلة للتعرف على خصائص عينة الدراسة.

ب- فئات الدراسة:

١- فئة مدققي ديوان المحاسبة:

تم توزيع (٩٠) قائمة استقصاء على بعض مدققي ديوان المحاسبة بدولة الكويت وفقا للعيينة المختارة، وقد تم تجميع (٨٤) قائمة من التي تم توزيعها بنسبة استجابة (٩٣,٣%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد (٢٣) قائمة لعدم استيفائها، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (٦١) قائمة حيث بلغت نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم (٦٧,٨%).

٢- فئة العاملين بوزارة المالية:

تم توزيع (٦٠) قائمة استقصاء على بعض العاملين بوزارة المالية بدولة الكويت وفقا للعيينة المختارة، وقد تم تجميع (٤٤) قائمة من التي تم توزيعها بنسبة استجابة (٧٣,٣%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد (١٦) قائمة لعدم استيفائها، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (٢٨) قائمة حيث بلغت نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم (٤٦,٧%).

٣- فئة العاملين بالجهات الحكومية:

تم توزيع (٢٢٠) قائمة استقصاء على بعض العاملين في المحاسبة الحكومية بالجهات الحكومية بدولة الكويت وفقا للعيينة المختارة، وقد تم تجميع (١٢٢) قائمة من التي تم توزيعها بنسبة استجابة (٥٥,٤%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد (٤٢) قائمة لعدم استيفائها، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (٨٠) قائمة حيث بلغت نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم (٣٦,٤%).

٤- فئة أعضاء السلطة التشريعية:

تم توزيع (٢٠) قائمة استقصاء على بعض الأعضاء بالسلطة التشريعية بدولة الكويت وفقا للعيينة المختارة، وقد تم تجميع (١٥) قائمة من التي تم توزيعها بنسبة استجابة (٧٥%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد (٥) قائمة لعدم استيفائها، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (١٠) قائمة حيث بلغت نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم (٥٠%).

٥- فئة بعض أعضاء هيئة التدريس - قسم المحاسبة - بجامعة الكويت:
تم توزيع (١٠) قائمة استقصاء على بعض أعضاء هيئة التدريس - قسم المحاسبة
- بجامعة الكويت وفقا للعيينة المختارة، وقد تم تجميع (٥) قوائم من التي تم توزيعها
بنسبة استجابة (٥٠%) جميعها كانت صالحة مما يعني أن نسبة الاستجابة
الصحيحة لدى المستقصى منهم (٥٠%).
نوع التخصص: الجدول التالي يوضح التخصص لعينة الدراسة.

نوع التخصص	التكرار	النسبة المئوية
المحاسبة	١٥٠	٨١,٦%
الاقتصاد	٣	١,٦%
الإدارة	٢١	١١,٤%
أخرى	١٠	٥,٤%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

يشير الجدول السابق إلى أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة متخصصة في
المحاسبة بنسبة ٨١,٦% بينما باقي عينة الدراسة ١٨,٦% في تخصصات أخرى
وهو ما يعكس درجة التجانس بين مفردات العينة.

ج- سنوات الخبرة:

الجدول التالي يوضح سنوات خبرة عينة الدراسة:

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من سنتين	٢	١%
٢-٥ سنوات	٢٢	١٢%
٦-١٠ سنوات	٦٦	٣٥,٩%
١١-١٥ سنة	٤٤	٢٣,٩%
١٦ سنة فأكثر	٥٠	٢٧,٢%
المجموع	١٨٤	١٠٠%

يشير الجدول السابق إلى أن الغالبية من عينة الدراسة لديهم خبرة عملية تزيد عن الخمس سنوات وذلك بنسبة ٨٧% بينما مستوى الخبرة الذي يقل عن مستوى خمس سنوات لا تتعدى نسبتها ١٣% من عينة الدراسة وهو ما يعكس درجة التجانس بين مفردات العينة.

المؤهل العلمي: الجدول التالي يوضح المؤهل العلمي لعينة الدراسة:

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
١٢%	٢٢	دبلوم (سنتان بعد الثانوية)
٧٦,٥%	١٤١	جامعي
٩,٤%	١٧	ماجستير
٢,١%	٤	دكتوراه
١٠٠%	١٨٤	المجموع

يشير الجدول السابق إلى أن الغالبية من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي جامعي فما فوق وذلك بنسبة ٨٨% من عينة الدراسة، وهو ما يعكس درجة التجانس بين مفردات العينة.

د- نوع الجنس:

الجدول التالي يوضح نوع الجنس لعينة الدراسة:

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
٦٩%	١٢٧	ذكر
٣١%	٥٧	أنثى
١٠٠%	١٨٤	المجموع

يشير الجدول السابق إلى أن الغالبية من عينة الدراسة هم من الذكور بنسبة ٦٩% بينما نسبة الإناث هي ٣١% مما يشير إلى عدم التحيز للجنس في الدراسة.

ثانياً: أساليب جمع البيانات:

أ- تم تصميم الاستبيان لجمع البيانات المطلوبة وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يتضمن رسالة من الباحث إلى عينة الدراسة، يوضح فيه اسم البحث والهدف منه ومدى الالتزام بسرية البيانات، وشرحاً موجزاً عن معايير المحاسبة الدولية الحكومية (IPSASS)، ومعايير المراجعة الصادرة عن منظمة الإنتوساي (INTOSAI)، حتى لا يشكل قراءتها أي لبس أو سوء فهم من قبل مستوفي البيانات.

القسم الثاني: بيانات أساسية عن مستوفي الاستبيان لأغراض الإحصاء الوصفي للدراسة.

القسم الثالث: موضوع الدراسة التطبيقية وتتعلق بثلاثة محاور مرتبطة بفروض البحث:

- **المحور الأول:** واقع التقارير المالية الحكومية من خلال النظام المحاسبي الحكومي الحالي بدولة الكويت.
- **المحور الثاني:** دور معايير المحاسبة الحكومية في تطوير القياس المحاسبي والعرض والإفصاح.
- **المحور الثالث:** دور معايير التدقيق الدولية الصادرة من الإنتوساي في تطوير التقارير المالية.

التحليل الإحصائي للبيانات والدلالات المرتبطة بها واختبار صحة فروض الدراسة:

تحددت فروض الدراسة في ثلاثة هي:

الفرض الأول: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضعف مستوى التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت وبين هيكل النظام المحاسبي الحكومي بها.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية وبين جودة القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر التقارير المالية الحكومية.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المراجعة الحكومية وبين مستوى الموثوقية والاعتمادية على التقارير المالية الحكومية.

التحليل الإحصائي للفرض الأول: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضعف مستوى التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت وبين هيكل النظام المحاسبي الحكومي بها".

يشتمل الاستبيان على (١٠) أسئلة متعلقة بهذا الفرض تتعلق بتقييم التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت بأنواعها المختلفة سواء الحساب الختامي أو التقارير الشهرية أو الربع سنوية التي تعتبر المصدر الأساسي للتقارير المالية الحكومية التي يعتمد عليها المستخدمون، كما تقيس هذه الأسئلة كفاءة الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت.

ويمكن تناول التحليل الإحصائي لهذا الغرض وما يتعلق به من عبارات كما يلي:

١- توصيف آراء عينة الدراسة حول واقع التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت

باستخدام (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري) - جدول رقم (١٥).

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	إن التقارير المالية الحكومية في الدول الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي تتسم بأنها قابلة للفهم.	٣,٦١٤١	٠,٩٥١٣
٢	إن التقارير المالية الحكومية في الدول الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي تتسم بأنها تمكن من المقارنة بني الوحدات الحكومية	٣,٥٩١٨	٠,٩٦٤٥
٣	إن التقارير المالية الحكومية في الدول الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي تتسم بأنها يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	٣,٥٦٠	١,٧٤٥
٤	يؤدي إعداد التقارير المالية وفق الأساس النقدي إلى توفير معلومات تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية كما حدثت.	٣,٤٠٧٦	١,٢٨٩٨
٥	غياب المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية الحالية يؤدي إلى عدم إظهار المركز المالي للدولة بطريقة صحيحة في التقارير المالية	٤,٢٢٨٣	٠,٨١١٢
٦	إن غياب معلومات إضافية في الحساب الختامي (رسوم بيانية - قوائم تحليلية - جداول إحصائية) لا يمكن من قياس أداء الأنشطة الحكومية.	٤,٠١٦٣	٠,٨٥٢٤
٧	إن تأخير إصدار واعتماد الموازنة التقديرية للدولة يؤثر سلبا على مستوى جودة التقارير المالية الحالية.	٤,١٠٨٧	٠,٨٠٩٢
٨	إن ضعف نظام الرقابة الداخلية بالأجهزة الحكومية يؤثر سلبا على مستوى جودة التقارير المالية الحكومية.	٤,١٨٤٨	٠,٨٠٨٨
٩	إن غياب التبويب في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية يؤدي إلى التشتت واللبس في فهم دلالة المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية.	٤,٠٩٧٨	٠,٧٨٣٢
١٠	إن غياب المحاسبة عن المخزون بجميع صورته في الوحدات الحكومية يؤثر سلبا على مستوى جودة التقارير المالية الحكومية في الدولة.	٤,٠٤٨٩	٠,٨٣٨٢

ومن الجدول السابق يتضح أن العينة توافق بدرجة ما (اتجاه إيجابي إلى حد ما) على أن التقارير المالية الحكومية بوضعها الحالي:

- سهولة الفهم.
 - تمكن من المقارنة بين الوحدات الحكومية.
 - يمكن الاعتماد عليها باتخاذ القرارات
 - تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية كما حدثت.
- كما تبين من النتائج السابقة أن العينة لها اتجاه سلبي نحو بعض الجوانب في التقارير المالية بوضعها الحالي حيث أن العينة توافق على أن التقارير بوضعها الحالي:
- لا تظهر المركز المالي للدولة بطريقة صحيحة.
 - لا تمكن من قياس أداء الأنشطة الحكومية بطريقة فعالة.
 - تتأثر سلبا بتأخر إصدار الموازنة التقديرية للدولة.
 - تتأثر سلبا بضعف نظم الرقابة الداخلية بأجهزة الدولة.
 - تتأثر سلبا بغياب التبويب في الإفصاح عن المعلومات.
 - تتأثر سلبا بغياب المحاسبة عن المخزون بجميع صورته.

والنتيجة السابقة تشير إلى عدم رفض الفرض ولكن قبوله إلى حد ما على اعتبار أن ٦٠% من عدد الأسئلة جاء بنتيجة مخالفة.

التحليل الإحصائي للفرض الثاني بعنوان "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية وبين جودة القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر التقارير المالية الحكومية".

لاختبار الفرض الثاني تم توجيه عدد (١٠ أسئلة) لعينة الدراسة وتم تجنب الأسئلة من الثامن للعاشر من الاستبيان الخاص باختبار هذا الفرض عند إجراء التحليل الإحصائي باعتبارها أسئلة تكميلية للسبعة الأسئلة الأولى التي يتطلبها التحليل الإحصائي من أجل اختبار كفاءة القياس والإفصاح المحاسبي للتقارير المالية الحكومية بالوحدات الإدارية من خلال الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية (IPSASS).

والجدول التالي يوضح آراء عينة الدراسة حول دور معايير المحاسبة الدولية الحكومية (IPSASs) في تطوير القياس والعرض والإفصاح المحاسبي باستخدام (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري)

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	هل ترى أن غياب قواعد محاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق بالنظام المحاسبي الحكومي الحالي يجعل من الملائم الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs	٣,٨٧٥٠	٠,٩٤١٢
٢	هل ترى أن تطبيق معايير IPSASs على التقارير المالية الحكومية الحالية يسهم في إمكانية تنفيذ المقارنة بين التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت مع دول أخرى.	٣,٩٩٤٦	٠,٨٢٥
٣	هل ترى أن معايير IPSASs المرتبطة بوظيفة القياس المحاسبي تمثل إطاراً متكاملًا للمحاسبة عن الموجودات والالتزامات والمصروفات والإيرادات.	٤,٠٧٠٧	٠,٦٨٥٩
٤	هل ترى أن توفير معايير IPSASs المرتبطة بوظيفة العرض المحاسبي إطاراً متكاملًا للتقارير المالية الحكومية يسمح بتلبية احتياجات متخذي القرارات.	٤,٠٤٨٩	٠,٦٨٧٨
٥	هل ترى أن معايير IPSASs المرتبطة بوظيفة الإفصاح المحاسبي توفر إطاراً متكاملًا من المعلومات المالية التي يحتاجها متخذو القرارات.	٤,٠٢١٧	٠,٦٨٥٢
٦	إن الاعتماد على معايير IPSASs المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق بجانب الأساس النقدي يمكن الجهات الحكومية من إصدار مجموعة متكاملة من التقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.	٤,٠١٠٩	٠,٧٤٦٥
٧	إن تطبيق معايير IPSASs يسمح للنظام المحاسبي الحكومي في الدولة بتوفير التقارير المالية الحكومية بمستوى جودة أعلى.	٤,٠٥٩٨	٠,٧٤٠٥

ومما سبق نستنتج أن العينة قد توافقت على الإجابات التالية (اتجاه إيجابي):

- من الملائم الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs عند إعداد التقارير المالية الحكومية في دولة الكويت.
- إن الاعتماد على معايير IPSASs المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق بجانب الأساس النقدي يمكن الجهات الحكومية من إصدار مجموعة متكاملة من التقارير المالية الحكومية لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير.

- إن تطبيق معايير (IPSASSs) يسمح للنظام المحاسبي الحكومي في الدولة بتوفير التقارير المالية الحكومية بمستوى جودة أعلى.
- إن معايير (IPSASSs) المرتبطة بوظائف القياس والعرض والإفصاح تؤدي إلى:
 - إيجاد إطار متكامل للمحاسبة على الموجودات والالتزامات والمصروفات والإيرادات.
 - إيجاد إطار متكامل للتقارير المالية الحكومية يسمح بتلبية احتياجات متخذي القرار.
 - إطار متكامل من المعلومات المالية التي يحتاجها متخذي القرارات.
- إن تطبيق معايير (IPSASSs) على التقارير المالية الحكومية يسهم في إمكانية تنفيذ المقارنة بين التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت مع دول أخرى.

وتشير النتائج السابقة إلى قبول الفرض الثاني من فروض الدراسة.

التحليل الإحصائي للفرض الثالث: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على معايير المراجعة الحكومية وبين مستوى الموثوقية والاعتمادية على التقارير المالية الحكومية".

لاختبار الفرض الثالث تم توجيه عدد (١٠ أسئلة) لعينة الدراسة لرفع كفاءة القياس والإفصاح المحاسبي للتقارير المالية الحكومية بالوحدات الإدارية من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي في تطوير التقارير المالية (INTOSAI). ويمكن تناول التحليل الإحصائي لهذا الغرض وما يتعلق به من عبارات كما يلي:

١- توصيف آراء عينة الدراسة حول واقع التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت
 باستخدام (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري) - جدول رقم (١٩).

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	إن ضعف مستوى المنظمات الخاصة بالفحص التي تختص بإصدار معايير رقابية حكومية بالدول العربية وبدولة الكويت يعزز من الاعتماد على المنظمات الدولية المتخصصة كمصدر لتنظيم مهنة التدقيق الحكومي.	4.0054	0.7502
٢	الاعتماد على معايير INTOSAI يلبي حاجات أجهزة الرقابة الحالية (ديوان المحاسبة) في إعداد تقارير مالية عن الأداء الحكومي.	3.9891	0.6934
٣	إن الاعتماد على معايير INTOSAI سوف يسمح بإمكانية وجود مقارنة في التقارير المالية الحكومية بين دولة الكويت ومختلف الدول الأخرى المطبقة لهذه المعايير وبما ينعكس على مستوى جودة التقارير.	4.0543	0.6672
٤	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي يساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الحكوميين في مختلف الدول وفي الدولة الواحدة.	3.9837	0.7645
٥	يتوقع مستخدمو التقارير المالية الحكومية أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي سوف يساهم في تقليص فجوة التدقيق.	3.9620	0.7419
٦	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي يساهم في تقييم نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.	4.0598	0.7026
٧	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي يضمن مستوى أفضل من الاستقلالية في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	4.0217	0.7087
٨	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي يضمن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتحقق من أن القياس والإفصاح المحاسبي منسجم مع إطار التقارير المالية.	4.0109	0.7166
٩	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإنتوساي يضمن كفاءة التدقيق وجودة العمليات الرقابية على التصرفات المالية بالجهات الحكومية.	4.0924	0.6588
١٠	توفر التقارير المالية المعدّة وفقا لمعايير التدقيق الدولية الصادرة من الإنتوساي مستوى أعلى من الثقة لدى المستخدمين.	4.0870	0.7190

مما سبق يتضح أن العينة توافق على:

- الاعتماد على المنظمات الدولية المتخصصة كمصدر لتنظيم مهنة التدقيق الحكومي كما توافق على أن الاعتماد على معايير الانتوساي
- يلبي حاجات ديوان المحاسبة في إعداد تقارير مالية عن الأداء الحكومي.
- يساهم في تقييم نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- يضمن مستوى أفضل من الاستقلالية في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- يضمن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتحقق من أن القياس والإفصاح المحاسبي منسجم مع إطار التقارير المالية.
- يضمن كفاءة التدقيق وجودة العمليات الرقابية على التصرفات المالية بالجهات الحكومية.
- توفر مستوى أعلى من الثقة لدى المستخدمين.
- يسمح بإمكانية وجود مقارنة في التقارير المالية الحكومية بين دولة الكويت ومختلف الدول الأخرى المطبقة لهذه المعايير وبما ينعكس
- على مستوى جودة التقارير
- يساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الحكوميين في مختلف الدول وفي الدولة الواحدة.

والنتائج السابقة تشير إلى قبول الفرض الثالث من فروض الدراسة.

النتائج والتوصيات

نتائج البحث:

تضمن البحث في شقيه النظري والتطبيقي العناصر التالية:

- ١- تتمثل أهم مجالات القصور في النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت فيما يلي:

- أ- القصور في أهداف النظام المحاسبي الحكومي.
- ب- القصور في الموازنة العامة للدولة.
- ج- ضعف في نظم المعلومات المحاسبية.
- د- تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الأساس النقدي في القياس.
- هـ- عدم الاعتراف بالأصول الثابتة.
- و- القصور في العرض والإفصاح للتقارير المالية.
- ز- عدم الاعتراف بالمخزون.
- ح- ضعف الرقابة الداخلية بالنظام المحاسبي الحكومي.
- ط- عدم ملاءمة المعلومات لترشيد القرارات.
- ي- إلغاء العديد من العقود والأنشطة لتأخر صدور قانون الموازنة.
- ك- الاختلالات الهيكلية للموازنة.

٢- جهود وتجارب المنظمات الدولية في تطوير المحاسبة الحكومية وتحسين تقاريرها كانت الركيزة الأساسية لتطوير النظم المحاسبية الحكومية وذلك من بدايات القرن العشرين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وعلى ذلك فمن الملائم الاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs عند إعداد التقارير المالية الحكومية في الدولة، وإن كانت جهود المنظمات المهنية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية يمكن النظر إليها على أنها أغنى التجارب وأعماقها وأكثرها قيمة ثم تليها جهود هيئة الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرهم من المنظمات .

٣- المنظمات المهنية الدولية ساهمت بشكل فعال وكبير في تحسين النظم المحاسبية الحكومية وتطوير تقاريرها وتعزيز ثقتها ومصداقيتها وأوضحت أن ضعف نظم الرقابة الداخلية بالأجهزة الحكومية يؤثر سلبا على مستوى جودة التقارير المالية الحكومية.

٤- الاعتماد على معايير INTOSAI يلبي حاجات أجهزة الرقابة العليا في إعداد تقارير تقييم الأداء الحكومي حيث بادرت العديد من الدول منذ التسعينات بالإصلاح الجذري لنظم المحاسبة الحكومية كالولايات المتحدة وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة وأستراليا حيث تعترف التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت لقياس وكفاءة البرامج والأنشطة الحكومية لاعتمادها على الأساس النقدي، وبالتالي غياب الرقابة المفترضة على الأداء.

٥- إن تطبيق معايير IPSASs على التقارير المالية الحكومية يساهم في إمكانية تنفيذ المقارنة بين التقارير المالية الحكومية بدولة الكويت مع دول أخرى حيث تم تحسين النظم المحاسبية الحكومية في العديد من الدول المتقدمة والتحول من النظم المحاسبية المعتمدة على الأساس النقدي إلى النظم المحاسبية المعتمدة على أساس الاستحقاق وتبني المعايير المحاسبية الحكومية.

٦- إن تطبيق معايير IPSASs يسمح للنظام المحاسبي الحكومي في الدولة بتوفير التقارير المالية الحكومية بمستوى جودة أعلى بشرط أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة وليس مجرد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

٧- إن الاعتماد على معايير IPSASs المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي بجانب الأساس النقدي يمكن الجهات الحكومية من إصدار مجموعة متكاملة من التقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير حيث أظهرت تجارب الدول الرائدة في تطوير النظم المحاسبية الحكومية بأن تطبيقها للمحاسبة الاستحقاقية أدى على تحقيق العديد من المزايا في النظم المحاسبية الحكومية ومخرجاتها وتقاريرها المالية.

٨- العالم يشهد حالياً ثورة في الفكر المحاسبي الحكومي يتحتم من خلالها ضرورة إصلاح النظم المحاسبية الحكومية في كافة أنحاء العالم على وجه الخصوص في دولة الكويت والدول العربية بوجه عام، حيث أن الاعتماد على معايير INTOSAI يسمح بإمكانية وجود المقارنة في التقارير المالية الحكومية بين

دولة الكويت ومختلف الدول الأخرى المطبقة لهذه المعايير وبما ينعكس على مستوى جودة التقارير.

٩- هيكل وخصائص النظام المحاسبي الحكومي يؤثران على وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي؛ الأمر الذي يتطلب من المحاسبين إدراك هذه النتيجة عند الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للعمليات المالية المرتبطة بالأنشطة الحكومية، وفي هذا المجال فإن غياب المحاسبة عن الأصول والالتزامات في التقارير المالية أدى إلى عدم اظهار المركز المالي بطريقة صحيحة.

١٠- النظام المحاسبي الحكومي في دولة الكويت يعتمد أساسا على مجموعة من القواعد والتشريعات القانونية وعلى بعض المبادئ والأساليب والإجراءات المحاسبية، فاللوائح والأطر القانونية هما الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي بدولة الكويت، وكان من نتيجة ذلك أن غياب المعلومات الإضافية في الحساب الختامي الحالي (رسوم بيانية - قوائم تحليلية - جداول إحصائية) لا يمكن من قياس أداء الأنشطة الحكومية بطريقة فعالية.

١١- هناك فجوة بين المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي من خلال التقارير السنوية والتي تركز أهدافها في تحقيق الرقابة المالية فقط والتحقق من سلامة العمليات ومطابقتها للقوانين وبين احتياجات المستخدمين لهذه التقارير فضلا عن أن غياب التبويب في الإفصاح عن المعلومات يؤثر سلبا على مستوى جودة التقارير المالية الحكومية.

١٢- إن تطبيق معايير IPSASs المرتبطة بوظيفة القياس والعرض والإفصاح يمكن أن يؤدي إلى:

أ- إيجاد إطار متكامل للمحاسبة عن الموجودات والالتزامات والمصروفات والإيرادات.

ب- إيجاد إطار متكامل للتقارير المالية الحكومية يسمح بتلبية احتياجات متخذي القرارات.

ج- إيجاد إطار متكامل من المعلومات المالية التي يحتاجها متخذو القرارات.

١٣- إن الالتزام بمعايير INTOSAI سوف يساهم فيما يلي:

أ- تقليص فجوة التدقيق.

ب- تقييم نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

ج- ضمان مستوى أفضل من الاستقلالية في أجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

د- ضمان الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتحقق من أن القياس والإفصاح المحاسبي منسجم مع إطار التقارير المالية.

هـ- ضمان كفاءة التدقيق وجودة العمليات الرقابية.

١٤- توفر التقارير المالية المعدة وفقا لمعايير INTOSAI مستوى أعلى من الثقة لدى المستخدمين.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي :

- ١- ضرورة المبادرة بتطبيق معايير المحاسبة الحكومية (IPSASS) لتطوير التقارير المالية الحكومية ولضمان تطوير القياس والإفصاح للتقارير المالية الحكومية.
- ٢- ضرورة استعادة دولة الكويت من تجارب الدول الرائدة والمنظمات المهنية في تطوير النظم المحاسبية الحكومية والتركيز على الكفاءة والفاعلية من أجل تعزيز محاسبة المسؤولية اختصارا للوقت ولتجنب الأخطاء الممكن حدوثها.
- ٣- المبادرة بالإصلاحات الجذرية في النظم المحاسبية الحكومية والتحول بشكل مدروس من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق.

- ٤- ضرورة أن تكون منهجية الإصلاحات كمنظومة متكاملة وليس فقط مجرد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي كما أن الإصلاح سيسبقه متطلبات عديدة لتطبيق المحاسبة الاستحقاقية.
- ٥- ضرورة إنشاء مجلس مهني مستقل لإصدار معايير محاسبية ومراجعة حكومية لمراعاة خصوصية القطاع الحكومي الكويتي عند تطبيق المحاسبة الاستحقاقية.
- ٦- ضرورة الاهتمام والتركيز على تطوير ممارسات وإجراءات المراجعة الحكومية باعتبارها دعامة أساسية ومكون رئيسي لنظم المعلومات المحاسبية الحكومية وإن أي اغفال لهذا الدور من شأنه أن يقوّض الجهود الساعية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- ٧- وجوب إضفاء الإلزام القانوني في التقيد بمعايير المحاسبة والمراجعة الحكومية وإعطائها قوة القانون.
- ٨- ضرورة الاهتمام بالتحول من العمليات إلى النتائج والتركيز على المخرجات بدلاً من المدخلات والتركيز على الأداء والكفاءة والفاعلية بدلاً من الالتزام بالارتباطات في الموازنة.
- ٩- ضرورة إنشاء وبناء نظام محاسبة للتكاليف الحكومية من خلال تطبيق المحاسبة الاستحقاقية.
- ١٠- عدم الاقتصار على البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام فقط (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل، إلخ..) لتحقيق المساءلة لبرامج ومعرفة إنجازات الوحدات الحكومية وضرورة الاهتمام بنشر وإعداد مؤشرات الأداء على مستوى الإدارات الحكومية سواء المالية وغير المالية.
- ١١- ضرورة التركيز على التأهيل العلمي والخبرة المهنية للموظفين الحكوميين العاملين في القطاع المالي الحكومي والاهتمام بالتعليم والتدريب المهني المستمر.

- ١٢- وجوب التنسيق الكامل بين السلطات في الدولة (التشريعية، التنفيذية والرقابية) وبين أجهزة الدولة المختلفة وتضافر الجهود لمواجهة التحديات التي تلازم عملية تطوير النظم المحاسبية الحكومية.
- ١٣- ضرورة مراعاة ربط الحسابات القومية في التقارير المالية من أجل تقييم السياسة المالية العامة وأداء القطاع الحكومي على المستوى القومي.
- ١٤- ضرورة استحداث تقارير مالية حكومية تعزز من المساءلة المالية الحكومية وتزيد من القيمة التنبؤية للتقارير المالية الحكومية ومنها:
- أ- التقارير الخاصة بالأنشطة والبرامج عالية المخاطر في القطاع الحكومي.
- ب- تقارير الالتزام بالقوانين واللوائح.
- ج- تقارير الرقابة الداخلية.

المصادر

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب

١. البحر، حصة محمد، الحميدي، سعود حمد، "المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية"، دار ذات السلاسل، ٢٠٠٢.
٢. السلطان، سلطان محمد، أبوالمكارم، وصفي حسن، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، دار المريخ، ٢٠١٢.
٣. المزيني، عبدالوهاب صالح، "الميزانية العامة لدولة الكويت بين التوثيق والتحديث"، وزارة المالية، الكويت، ٢٠١٣.
٤. المهاني، محمد خالد، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠٠٩.

٥. الناغي، محمود السيد، "نظرية المحاسبة مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، المنصورة، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٥.
٦. النقيب، كمال عبدالعزيز، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، دار وائل، عمان، ٢٠٠٤.
- ب-الدوريات**
١. الجزراوي، إبراهيم محمد، صالح، عبدالهادي سلمان، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطور النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣، ٢٠١٢، ص ص ١٤٣-١٦٢.
٢. جمعة، أحمد حلمي، "تقييم موقف مدققي ديوان المحاسبة من متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية بموجب أساس النقد في ظل التطور في معايير محاسبة القطاع العام الدولية - دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ٢٠١٠، ص ص ٩٥-١٢٩.
٣. السجيني، صبري، "إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية في مصر وأثره على جودة التقارير المالية مع دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، يوليو ٢٠١١، ص ص ٩٣-١٢١.
٤. السندي، علي مال اله، السقا، زياد هاشم، "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلة السادسة، العدد ١٧، ٢٠١٠، ص ص ١٢٨-١٥٧.
٥. الطحان، محمد أبو العلا، "ضرورة تطوير التقارير المالية لترشيد القرارات الإدارية في القطاع الحكومي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلة (١٩)، العدد (٢)، ١٩٩٥، ص ص ٣٧-٧٢.
٦. عبدالسلام، كمال، "دور بيانات المحاسبة الإدارية في دعم قرارات المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلة (١٤)، العدد (١-٦)، ١٩٩٥، ص ص ٦٦-١١٣.

٧. عبدالله، محمد إسماعيل عبدالواحد، "أثر صياغة معايير المراجعة المالية الحكومية في مصر على جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد (٣٤)، العدد ٤، ج ٢، ٢٠١٠، ص ص. ٧٣-١٣٤.
٨. الورافي، رضوان عبده، "الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن ومدى تطابقه مع معايير المراجعة الدولية في الإنتوساي"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة عدن، العدد الثالث، ٢٠٠٩، ص ص. ٢٣٧-٢٤٤.

ج- الرسائل العلمية

١. شلال زهير ، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ، رسالة دكتوراة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير ، الجزائر ، ٢٠١٣-٢٠١٤.
٢. عبدالدايم، رضوه أحمد ماهر، "معايير مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٢.
٣. العريني، بهاء الدين، "إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في غزة" الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير، ٢٠٠٧.
٤. فضل، إبراهيم عبدالقدوس، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠٠٨.

٥. وشاح، محمود عبدالله، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨.

د- المؤتمرات والندوات

١. الجعارات، خالد جمال، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، جامعة ورقلة، الجزائر، ٢٤-٢٥ نوفمبر، ٢٠١٤.
٢. ديوان المحاسبة الكويتي، "دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية وأثرها على رقابة الأجهزة العليا للرقابة"، الجمعية العامة للأربوساي، الدورة العاشرة، ورقة قطرية لدولة الكويت، الرياض، ٢٠٠٩.
٣. صالح، حسين، "الاقتصاد الكويتي والخطاب الإعلامي"، ندوة المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ١٢ ديسمبر، ٢٠١٢.
٤. صلاح، مصطفى محمد، "استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي"، المؤتمر العربي السنوي الأول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، بغداد، العراق، ١٦-١٧ أبريل، ٢٠١٤.
٥. العشماوي، محمد عبدالفتاح، "تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ظل إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)"، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية - التحديات والفرص، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، ١-٢ مايو ٢٠١٢.
٦. عودة، حسن، "إصلاح القطاع الحكومي - معالجة لعجز الموازنة ومحاربة للفساد الإداري"، المؤتمر الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، ٢٦-٢٨ يونيو، ٢٠١٢، المجلد الثالث.
٧. الناغي، محمود السيد، "مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر"، مؤتمر جمعية المحاسبين القانونيين بالإسكندرية، ٣-٤ مارس، ٢٠١٢.

Books

1. Earl R. Wilson and Others, "Accounting for Governmental & Nonprofit Entities", Mac Graw Hill, 2010.
2. Edwards Lynn & Robert J. Freeman, "Fund Accounting: Theory and Practice", 2nd Edition, New Jersey: Prentice Hall, Inc, 1982.
3. Emerson O. Henke, "Introduction to Nonprofit Origination Accounting", Kent Publishing Co., Boston, 1985.
4. GEORGIADES, GEORGE, "GAAs Practice Manual", CCH, USA, 2009, PP.1-1443 .
5. Government Auditing Standards: United Stated Government Accountability office, The comptroller General of the united stated, December 2011.
6. Michael H Granof, Government and Not-for profit Accounting – concept and Practices", New York, John Wiley & Sons. Inc, 2001.
7. Rowan Jones & Pendlebury Maurice, "pubic Sector Accounting", 5th Edition, London: Prentice Hall, 2000.

Periodicals

1. American Accounting Association, "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-71", Supplement to Vol.47. issue 4, 1972. PP.77-108.
2. Andy, Wyne. Fred, Mear , "Government Financial Reporting - Good Practices Sub-Saharan Africa " , International Journal On Governmental Financial Management, V01, XV1, No1, 2016, PP. 42-66.
3. ANTHONY, R.." Federal Accounting Standards have failed International Public", Management Journal Vol. 5, 3, pp. 297-312.
4. Ashbaugh, H. and Pincus, M, "Domestic accounting standards, International Accounting Standards and the predictability of earnings", Journal of Accounting Research, Vol. 39 No. 3, 2005, pp. 417-34.
5. Baker R and Rennie MD () Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. Canadian Accounting Perspectives, 2006, 5, PP.83-112.

6. Bellanca, Sabrina & Vandernoot, Julien, "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, ISSN 1548-6583, Marc 2014, Vol. 10, No. 3, PP.257-269.
7. Berit Adam et al, "The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure", *Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK*, *Financial Accountability & Management*, 2011, Vol. 27, Issue 2, PP.107-133.
8. Buhr, Nola Ross," Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years", *Accounting History*, vol. 17, Issue: ¾, 2012, PP.287-309.
9. Caroline Aggestam "International Journal on Governmental Financial Management", vol.x, no.2, 2010, PP.49-66.
10. Ehsan Rayegan & others, "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, January 2012, Vol 3, NO 9, PP.521-531.
11. Fangping, Gan, "New Achievements of Government China—"Governmental Accounting Standards—Basic Standards" *Modern Economy*, 2016, 7,pp. 450-455.
12. G. GROSSI AND M. SOVERCHIA, "European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting", *A Journal of Accounting, Finance and Business Study*, 2011, Vol.47, No.4, PP.525-552.
13. Ijeoma. N. B.& Oghoghomeh. T." Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges", *Journal of Investment and Management*, 2014; 3, PP.21-29.
14. INTOSAI, "International Journal of Government Auditing", Summer 2015.
15. Lourdes Torres, and, Vicente Pina," LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORTING IN THE USA AND SPAIN. A COMPARATIVE STUDY". *Spanish Journal of Finance and Accounting* n° 115, April 2003 PP.153-183.
16. Marc, Robins on, "Accrual Budgeting and Fiscal Policy", *IMF working Paper*, April, 2009, PP.1-35.
17. Maskati, Maram, "Possibility of Implementing Participatory Budgeting in the Kingdom Of Bahrain", *International Journal Of Business and Management*; 10

18. Ouda, Hassan, "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", The International Consortium on Governmental Financial Management, Vol. 3, No. 2, 2003, PP.52-58.
19. Ouda, Hassan, "Governmental Capital assets. How Far Should The Accounting Recognition of These Assets Go? ", International Journal On Governmental Financial Management, V01, XV1, No1, 2016, PP.24-41.
20. Ouda, Hassan, "Towards A Generic Model For Government Sector Reform: The New Zealand Experience", The International Journal on Governmental Financial Management, Vol. (VIII), No. 2, 2008, PP.101-102.
21. Ouda, Hassan," Making Governmental Accounting More Practice-Relevant: Practitioner's Perspective", International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XV, No 1, 2015, PP.9-35.
22. Rayegan, Ehsan and others," Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards ",Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business, January 2012 ,VOL 3, NO 9. PP.521-531.
23. Stephen Koroutaro & others," The association between accounting standards, legal, framework and the quality of financial reporting by a government ministry in Uganda " Journal of Accounting in Emerging Economies ,Vol.3 No.1,2013.pp. 65-81.
24. Subramanian, PK." Public Sector Accounting and Auditing Diagnostic Tools for Comparing Country Standards to International Standards". International Journal on Governmental Financial Management , Vol. VIII, No. 1, 2008, PP.1-13.
25. Timothy, C. Irwin, "Dispelling Fiscal Illusions: How Much Progress Have Governments Made in Getting Assets and Liabilities on Balance Sheet? ." IMF working papers , Fiscal Affairs department , 2016,pp.1-16.
26. Tudor, Adriana & Mutiu,Alexandra "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector" Chartered Accountants Journal; Dec(2010), Vol. 89 Issue 11, Retrieved from http://www.researchgate.net/publication/228304514_Cash_Versus_Accrual_Accounting_in_Public_Sector. (access date 15.06.2013).
27. Walter Johnson & Judith K Welch, "Using Graphical Presentations in Government Financial Reports", Government Finance Review, 2007, Vol.23,No.2, PP.24-32.

