

إطار محاسبي مقترح للقياس والافصاح عن الاصول الحكومية للتوافق مع المعايير الدولية بالتطبيق علي الهيئات العامة الخدمية

ملخص البحث:

يعتبر ضياع اصول وموارد الدولة وعدم وجود معلومات كافية عنها لاتباع الاساس النقدي؛ مما ادي الي صعوبات انشطة الاعتراف والقياس والعرض والافصاح وذلك لاختيار الطريق الاسهل في المعالجة واعتبار الاصول عند شرائها ضمن المصروفات وبالتالي عدم وجود قائمة لحصر وتقييم هذه الاصول مما اثر سلباً علي خاصية القابلية للفهم لنتائج تطبيق النظام المحاسبي الحكومي .
ومما استهدف دراسة اطار محاسبي مقترح للقياس والافصاح عن الاصول الحكومية يعتمد علي استخدام اساس الاستحقاق والقيمة العادلة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتماشيا مع التطورات الجارية وتلافيا لأوجه القصور ومعالجتها، ومن خلال دراسة الحالة وبالتطبيق التجريبي علي الوحدات الحكومية واختبار اثر اساس الاستحقاق علي نتائج الاعمال للوحدات وتحليل اثر مؤشر الافصاح المحاسبي الحكومي علي تطور مستويات الافصاح للوحدات الحكومية موضع الدراسة.
وتوصل الباحث انه من خلال التوافق مع المعايير واتباع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيق الاطار المقترح واساس الاستحقاق تكون القوائم المالية قادرة علي اظهار بيانات كاملة عن الاصول والافصاح والتقرير عنها لتعزيز الثقة والمصدقية للبيانات والمعلومات المالية مما يؤدي الي تطور الفكر المحاسبي .

Abstract:

The loss of state assets and resources and the lack of sufficient information about them to follow the monetary basis; Which led to the difficulties of the activities of recognition, measurement, presentation and disclosure in order to choose the easiest way to treat and consider the assets when purchased within the expenses and consequently the lack of a list to list and evaluate these assets, which adversely affected the ability to understand the results of the application of the government accounting system.

The study aimed at a proposed accounting framework for measuring and disclosing government assets in administrative units that relies on the use of the accrual basis and fair value in accordance with international accounting standards and in line with current developments and in order to avoid and address shortcomings, through a case study and empirical application to government units and to test the impact of the accrual basis on the results Business units and analysis of the impact of the government accounting disclosure index on the development of disclosure levels for the government units under study.

The researcher concluded that through compatibility with standards and following international accounting standards for the public sector and applying the proposed framework and accrual basis, the financial statements are able to show complete data on assets, disclosure and report on them to enhance confidence and credibility of financial data and information, which leads to the development of accounting thought.

مقدمة:

تمثل قضية المحاسبة عن الاصول في قطاع الخدمات الحكومية أساساً لتفسير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الحكومية حيث كانت هذه القضية محل اختلاف وما زالت عند عمليات القياس والافصاح عن هذه الاصول ؛ مما حدا بكثير من الدول النامية الي تجنب الاثار المترتبة علي صعوبات انشطة الاعتراف والقياس والعرض والافصاح باختيار الطريق الاسهل في المعالجة علي حساب التضليل في النتائج واعتبار الاصول عند شرائها ضمن المصروفات وبالتالي عدم اعداد قائمة لحصر وتقييم هذه الاصول مما أثر سلباً علي خاصية القابلية للفهم لنتائج تطبيق النظام المحاسبي الحكومي.

ويعتبر استمرار هذه الحالة غير المرغوبة فيها تحدياً أمام المحاسبين يجب التصدي له ومعالجته بالشكل الذي يسهم في توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية عن كل من الأداء المالي والمركز المالي في الوحدات الخدمية الحكومية من خلال التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي في الدولة.

اولاً : طبيعة مشكلة الدراسة:

يعاني النظام المحاسبي الحكومي الحالي في مصر من بعض المشكلات التي تركت أثراً سلبية علي مستوي المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الحكومية من أهمها ما يلي(الجعارات ،2015،2014، 2016، Ouda,2020) :

- 1- إتباع الأساس النقدي بشكل كامل .
- 2- غياب أساليب تقييم المخزون والأصول المملوكة للوحدات الحكومية.
- 3- نقص الإفصاح الكافي عن الأصول لدي كل وحدة حكومية ومن ثم عدم وجود آلية للمحاسبة وللرقابة عليها.
- 4- تركيز الإفصاح علي توحيد الحسابات الحكومية علي مستوي الدولة لأغراض الرقابة مع تجاهل احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية.
- 5- التقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية تقليدية وغير متطورة حيث لا تتضمن هذه التقارير قوائم للمركز المالي أو التدفقات النقدية، كما أنها لا تتضمن أرصدة الأصول أو الالتزامات المستحقة ولا تشير إلي السياسات المحاسبية المستخدمة .
- 6- نقص الشفافية والموثوقية والمصدقية في المعلومات المالية العامة مما يجعلها غير قابلة للمقارنة سواء علي المستوي المحلي أو الدولي .
- 7- التأخر في تطبيق مدخل تقييم الأداء في المجال الحكومي ، حيث أن علي الدولة تجاوز مرحلة تسجيل أملاكها وكل استثماراتها كنفقات سنوية دون إجراءات محاسبية متكاملة للفصل بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية استناداً إلي معايير واضحة في القياس والإفصاح؛ حيث يتطلب الأمر تسجيل الأصول مع تطبيق الإهلاك وتسجيل أجور العاملين ومستحقات الموردين في جانب الالتزامات لتحقيق المحاسبة والرقابة والمساءلة المطلوبة .

وتأسيساً على ما سبق يرى الباحث أن المشكلة الأساسية لتطوير آليات القياس والإفصاح عن الأصول في الوحدات الحكومية تتجسد في ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق للتوافق مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية، واستخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول المختلفة بالوحدات الحكومية. وبالتالي، وبالتالي، يمكن للباحث عرض مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

1. هل يؤدي تطبيق أساس الاستحقاق الى اختلاف قيم الإيرادات والمصروفات عن القيم الموجودة وفقاً للأساس النقدي؟ وهل يساهم تطبيق هذا الأساس في ترشيد الانفاق العام وتخفيض عجز الموازنة؟
2. هل يؤدي استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لقيم الأصول الموجودة بالوحدات الحكومية في اطار التوافق مع المعايير الدولية الى اختلاف القيم بشكل جوهري عن القيم الدفترية؟ وهل يساهم في ترشيد الانفاق العام وتخفيض عجز الموازنة؟
3. هل يؤدي تطبيق أساس الاستحقاق الى اختلاف قيم عناصر القوائم المالية والتقارير وفقاً للأساس النقدي وبين قيم القوائم المالية والتقارير وفقاً لأساس الاستحقاق ."

ثانيا : أهداف الدراسة:

تستهدف الدراسة تقديم إطار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح للأصول الحكومية للتوافق مع المعايير الدولية ، واستغلال الأصول لتفعيل الأداء بالقطاع الحكومي في مصر في إطار المنظومة الشاملة للإصلاح المالي ، ويشتمل منه الاهداف الفرعية التالية :

1. تطبيق أساس الاستحقاق للاستفادة من الاصول الحكومية والاستفادة من ادارتها واستغلالها.
2. التوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية مع التركيز بشكل خاص على تطور (IPSASs)، وتحليل المناهج المتبعة في عملية وضعها، وهذه المعايير تفيد في عملية التحول في مصر من تطبيق الأساس النقدي إلي تطبيق أساس الاستحقاق بما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية الشاملة وتعزيز الشفافية والمحاسبة.
3. الإفصاح عن الاصول في القوائم المالية حيث يفيد الإفصاح، والتوافق مع المعايير وتطبيق اساس في حالة صندوق مصر السيادي للأصول و دمج القطاع غير الرسمي مع القطاع الرسمي .

ثالثا : أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من إمكانية إسهامها في تقديم اطار علمي وتطبيقي لحصر وتقييم الاصول الحكومية ومراجعة و تطوير الافصاح بالقوائم المالية من خلال نظام معلومات متكامل لتفعيل الأداء الحكومي وترشيد الإنفاق العام عن طريق رفع مستوي جودة المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية، وتسليط الضوء على أحد الموضوعات الهامة للدولة و ذات العائد الحيوي وتجاهها لإنشاء صندوق مصر السيادي لأصول الدولة في تحسين الأداء المالي.

رابعا : فروض الدراسة:

تسعى الدراسة الى اختبار الفروض الاحصائية التالية:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي على نتائج الأعمال للوحدات الحكومية المختلفة.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمؤشر الإفصاح المحاسبي الحكومي على تطوير مستويات الإفصاح المحاسبي بالوحدات الحكومية محل الدراسة.

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدي التوافق مع المعايير الدولية.

خامسا : منهج الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة وسعياً لاختبار فروضها سوف ينتهج الباحث المنهج العلمي الذي يتضمن كلا من:

- المنهج الاستنباطي Deductive approach: وهو المنهج الذي يعتمد على الاستدلال الذي ينتقل من الكل إلى الجزء، أو من العام إلى الخاص، حيث يستند إلى مسلمة أو نظريات، ثم يستنبط منها ما ينطبق على الجزء المبحوث، وفقاً لأنه يرى أن ما يصدق على الكل يصدق على الجزء، ويتحقق ذلك المنهج من خلال الاضطلاع على الكتب والدوريات المختلفة التي تتعلق بالتأصيل العلمي والفلسفي لمتغيرات الدراسة الحالية.
- المنهج الاستقرائي Inductive approach: وهو المنهج الذي يعتمد على جمع البيانات والعلاقات المترابطة بطريقة دقيقة، من أجل الربط بينهما بمجموعة العلاقات الكلية العامة، بهدف التوصل إلى مبادئ عامة وعلاقات كلية. ويتحقق ذلك المنهج من خلال جمع بيانات عينة الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية على المتغيرات المتعلقة بالدراسة الحالة.

سادسا : حدود الدراسة:

تتمثل أهم حدود الدراسة في الحدود المكانية التي تتمثل في تطبيق الإطار المقترح للدراسة لعدد من الوحدات الإدارية الحكومية بجامعة المنصورة والتابعة لوزارة المالية والتي يطبق عليها القانون رقم 127 لسنة 1981 (قانون المحاسبة الحكومية في مصر) وقانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 المعدل بالقانون 87 لسنة 2005 دون التعرض لوحدات وشركات قطاع الأعمال العام ، مع عرض وتحليل لدراسة حالة لهيئة خدمية عامة وهي ادارة جامعة المنصورة وهي هيئة موازنه مستقلة تتبعها 10 وحدات حسابية وتابعة لوزارة المالية .

- أما الحدود الزمانية فيمكن للباحث تطبيقها على نتائج أعمال السنة المالية السابقة في تلك الوحدات للعام المالي الحكومي 2020/2019.
- أما الحدود البشرية مجتمع العاملين في الهيئات الحكومية ومسؤولي المشتريات والعقود والمسؤولين في الهيئات الحكومية الخدمية، ومسؤولي الموازنة العامة للدولة بوزارة المالية وقطاع حسابات الحكومة والمديريات المالية المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات .

سابعا : خطة الدراسة:

بعد استعراض مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وحدوده ومحاولة الباحث الإجابة علي الأسئلة البحثية لمشكلة البحث سيتم عرض بقية محتويات الدراسة وفقاً للتتابع التالي:

1- القسم النظري ويشمل العناصر التالية :

1/1 دور معايير المحاسبة الحكومية في تطوير اساليب القياس و الإفصاح المحاسبي.

1/1/1 تحليل لأهم الدراسات السابقة.

2/1/1 جهود المنظمات المهنية الدولية في تطوير القياس و الإفصاح في المحاسبة الحكومية.

3/1/1 هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.

2/1 تحليل لأساليب القياس و الإفصاح عن الاصول الحكومية.

1/2/1 تطور التجربة المصرية في المحاسبة عن الاصول الحكومية.

2/2/1 تحليل لهيكل القياس و الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المصري.

3/2/1 صندوق مصر السيادي و المحاسبة عن الاصول الحكومية.

3/1 هيكل الاطار المقترح لحصر الاصول غير المستغلة المملوكة للدولة و ادارتها و الإفصاح عنها للتوافق مع المعايير الدولية.

1/3/1 طبيعة المعايير الدولية في المحاسبة عن الاصول.

2/3/1 أساليب حصر و قياس الأصول الحكومية في اطار المعايير الدولية.

3/3/1 أساليب الإفصاح المحاسبي عن الأصول الحكومية في اطار المعايير الدولية.

2- القسم التطبيقي ويشمل العناصر التالية :

1/2 الجزء الاول : تطبيق الاطار المقترح باستخدام اسلوب دراسة حالة لاحدي الوحدات الحكومية.

2/2 الجزء الثاني الاطار المقترح لعينة من الوحدات الحكومية بغرض تحليل النتائج.

1/2/2 أولاً: صياغة الفروض الاحصائية للدراسة

2/2/2. ثانياً: متغيرات الدراسة و أدوات القياس.

3/2/2 ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة

4/2/2 رابعاً: نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة.

1- القسم النظري ويشمل العناصر التالية :

1/1 دور معايير المحاسبة الحكومية في تطوير اساليب القياس و الإفصاح المحاسبي.

1/1/1 تحليل لأهم الدراسات السابقة.

يتناول الباحث استعراض نتائج أهم الدراسات السابقة، حيث بذلت العديد من الجهود و الدراسات علي المستوي الدولي و علي المستوي المحلي سواء من جانب المنظمات الأكاديمية أو المهنية، و ضرورة التحول من الاساس النقدي الي اساس الاستحقاق وكذلك التخلي عن الموازنة التقليدية ، و مراعاة المبادئ المحاسبية و المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية يمكن تقسيمها إلي:-

1/1/1/1 الدراسات التي اهتمت:- بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية

1/1/1/1/1 دراسة (Tetiana, Liudmyla, 2017)

استهدفت الدراسة الاتجاهات الرئيسية لإصلاح وإعداد المعلومات المحاسبية من قبل كيانات القطاع العام: إدخال الأحكام الوطنية (المعايير) للمحاسبة في القطاع العام، وتدريب معدي البيانات المالية

وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها:

- ضرورة رصد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية والامتثال لها في القطاع العام.
- تقديم الدعم المنهجي المناسب للمعايير و يتم إثبات تنفيذها.

2/1/1/1/1 دراسة (محمد سالم يوسف 2019)

استهدفت هذه الدراسة قياس دور الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تحقيق الحوكمة المؤسسية في الحد من ظاهرة استغلال السلطة في الدول النامية من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي مع اعداد قائمة استقصاء واجراء دراسة ميدانية في القطاع العام الفلسطيني .

وتوصلت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها:

- بضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في القطاع العام الفلسطيني كمدخل استرشادي لتحقيق الحوكمة المؤسسية في الدول النامية .

- اعادة تقييم للتشريعات والقوانين الفلسطينية المتعلقة بتطوير الاداء المالي لمؤسسات القطاع العام والتحديث المستمر لها لاسيما ما يتعلق بالإفصاح المالي الحكومي وتحقيق الشفافية في القطاع العام.

3/1/1/1/1 دراسة (فاطمة الزهراء ماضي ومحمد طوبلب 2020)

استهدفت هذه الدراسة إبراز أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية، والتعرض لمشروع المعايير في الجزائر، مع دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخاص بعرض القوائم المالية ومشروع معيار المحاسبة للدولة.

وخلصت الدراسة الي عدة نتائج من اهمها ما يلي :

- يعاني نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من عدة نقائص، وهذا جعل عملية إصلاحه للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضرورة حتمية.

- يساهم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) في تطوير نظام المحاسبة العمومية، خاصة فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية والشفافية وتفعيل المسائلة والرقابة.

2/1/1/1 الدراسات التي اهتمت:- بضرورة التحول من الاساس النقدي الي اساس الاستحقاق

1/2/1/1/1 دراسة (Tetiana Iefymenko , 2018)

استهدفت الدراسة بيان الاتجاه العام في إصلاح المحاسبة في القطاع العام في أوكرانيا، ودراسة المسائل المتعلقة بتنفيذ المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، ومنها عدم وجود قياس واعتراف مناسبين في المحاسبة والإبلاغ عن جميع أصول الدولة والتزاماتها.

وقد خلصت الدراسة الي عدة نتائج اهمها :

- تنفيذ المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق كعنصر من عناصر إصلاح نظام.
- يؤدي إعداد التقارير المالية في القطاع العام على أساس الاستحقاق تعزيز مستوى الوعي العام بالسياسة الاقتصادية المحققة وتعزيز ثقة الجمهور في الحكومة.
- تنفيذ المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق يؤدي لتعزيز شفافية نشاط القطاع العام.

2/2/1/1/1 دراسة (أمينة هناء جابي، 2017)

استهدفت الدراسة تقديم لمحة عامة عن مبادرات تبني أساس الاستحقاق في هاتين الدولتين، والتحديات التي واجهتهما، وتأثير ذلك القوائم المالية الصادرة في القطاع العام

وخلصت الدراسة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق هو الخيار الصحيح، حيث أنه يقدم نظرة أكثر دقة عن الواقع المالي للهيئات العمومية.

وقد خلصت الدراسة الي عدة نتائج مستوحاه من تجربة المملكة المتحدة اهمها :

- إن التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يستغرق وقتاً طويلاً، يقدر بسبع سنوات تقريبا، بدءاً بإصلاح قطاع الحكم المحلي وانتهاءً بالحكومة المركزية.
- يجب أن تكون إصلاحات الأنظمة المحاسبية والموازنة العامة للدولة متكاملة.

3/2/1/1/1 دراسة (مسعود علي، 2018)

استهدفت الدراسة بيان اهمية تزايد الاهتمام الدولي بشكل ملحوظ في الآونة الاخيرة بمتطلبات تحقيق الحوكمة ، و الجزائر تبني قانون عصرنة نظام الموازنة تبني مبادئ حوكمة الموازنة ؛يستدعي التحول من الأساس النقدي الي اساس الاستحقاق.

وقد خلصت الدراسة الي عدة نتائج اهمها :

- إن ما تم اتخاذه من اجراءات في ظل شح موارد الدولة لا يقدم حلاً للوضعية الصعبة ؛لان المشكلة الرئيسية هي عدم دقة التقديرات للموازنة خاصة في ظل الأساس النقدي.

- الاستفادة من التجارب الدولية التي تم فيه التحول بنجاح كتجربة ماليزيا، ونيوزيلندا، كندا.

3/1/1/1 الدراسات التي اهتمت :- بالأصول الحكومية وتطوير النظام الحكومي والاهتمام بمخرجاته

1/3/1/1/1 دراسة (Ouda, 2016)

بينت الدراسة أهمية الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وأوضحت بأن جميع المحاولات السابقة خلال الثلاثين سنة الماضية واجهت العديد من الصعوبات عند الممارسة العملية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وذلك على النحو التالي:

- أولاً: الحكم الرشيدة والمساءلة فيما يتعلق بالأصول الرأسمالية الحكومية أصبحت ضرورة ملحة ومسألة لا بد منها وهامة على مدار الثلاث عقود الماضية.

- ثانياً: قدمت الدراسة شروطاً إضافية جديدة للاعتراف المحاسبي للأصول الرأسمالية الحكومية بطريقة لم يتم تناولها من قبل واقتراحاً وحيداً وذلك على النحو التالي:

1. طريقة المحاسبة الشاملة والممارسة التي تستند على المعيارين IPSAS16، IPSAS17 فيما يتعلق بشروط الاعتراف بالأصول الرأسمالية.

2. قترحت الدراسة شرطين جديدين للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية. ثالثاً: قدمت الدراسة خمسة مبررات من أجل البرهان على أهمية استحداث شرطين جديدين للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية.

- رابعاً: أظهرت الدراسة كيف يمكن الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية بطريقة شاملة.

وخلصت الدراسة إلى التوصيتين التاليتين:

- الاهتمام بالممارسة العملية المهنية في مجال المحاسبة الحكومية.
- والوصول إلى حلول شاملة وعملية في هذا المجال و يجب التواصل بين الأكاديميين والممارسين المهنيين حول أهم القضايا المتعلقة بمحاسبة القطاع الحكومي.

2/3/1/1/1 دراسة (Gorana Roje & Nives Botica Redmayne, 2020)

بينت الدراسة كيفية إدارة أصول الدولة والتقارير المالية في البلدان المتقدمة والنامية مثل: كرواتيا ونيوزيلندا في معالجة الأصول في القطاع العام مع بلد متقدم، و استخدمت واستعراض الوثائق المؤسسية وغير المؤسسية ذات الصلة بالمحاسبة وإدارة الأصول في القطاع العام.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تطبيق تجارب البلدان المتقدمة والاتجاهات الدولية الحديثة والأوسع نطاقاً فيما يتعلق بإدارة أصول الدول، والعوامل والمحددات لديها والمفيدة للمعايير.

وخلصت الدراسة إلى التوصيتين التاليتين:

- كيف ينبغي حصر وإدارة الأصول في القطاع العام منذ أكثر من 30 سنة.
- هل من الممكن تطبيق تجربة البلدان المتقدمة أم لا لتعزيز تطوير المحاسبة الحكومية.

3/3/1/1/1 دراسة (نرمين خليفة ، 2019)

استهدفت الدراسة بيان جوانب الضعف التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي الذي يطبق الاساس المحاسبي النقدي واثّر ذلك علي جودة التقارير المالية ونقاط الضعف والقوة، و وضع اطار مقترح لمعالجة اوجه القصور، وبيان كيفية اظهار ومعالجة المحاسبة عن الاصول الثابتة بتطبيق الاسس المحاسبية بشكلها السليم . وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- هناك قصوراً في التشريعات الليبية الامر الذي اثر علي جودة التقارير المالية متمثلة في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة .
- عدم وجود دليل حسابات شامل يشتمل علي تبويب للميزانية يتفق بما هو متعارف عليه .

واوصت الدراسة بعدد من التوصيات والتي من أهمها ما يلي :

- تبني معايير المحاسبة الحكومية كخطوة اولي نحو التطوير.
- التدريب المتكامل لتطوير قدرات ومهارات المحاسبين والمراجعين بالجهات الحكومية.

2/1/1 جهود المنظمات المهنية الدولية في تطوير القياس والافصاح في المحاسبة الحكومية.

التعليق علي الدراسات السابقة:

يتضح مما سبق ان هناك وفرة في الدراسات الحديثة والمرتبطة بالأصول الحكومية واهمية تطبيق اساس الاستحقاق واهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتوافق مع المعايير.

ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي:

1. احتلت الدراسات التي اهتمت بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية والتوافق معها أهمية خاصة وكانت هي الأكثر عدداً وحادثة مما يشير الي أهمية التوافق مع المعايير وتطبيقها من حيث خصوصيتها واهميتها للقطاع الحكومي .
2. لاحظ الباحث أن زيادة الاهتمام بالدراسات في مجال تطبيق المعايير يؤدي الي تطوير نظم المحاسبة الحكومية ويؤدي الي تطوير القياس والعرض والافصاح وان التقارير المالية قد أخذت اتجاهاً متزايداً في القرن الحالي عنها في القرن الماضي.
3. اوصت وأكدت الدراسات السابقة على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي وعلي الآلية التي يستخدم بها أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي والذي اختلفت الدول في تطبيقه بما يلائم بيئتها ؛ وكانت بأساليب مختلفة مما أدى ذلك الي تحقيق نتائج مختلفة ، ودون الاهتمام بتقديم اطار للقياس والافصاح عن الاصول الحكومية ، حيث ذهبت بعض الدراسات

لتطبيق المعايير وتطوير الموازنة، وركزت أخرى على النظام المحاسبي الحكومي وأساس الاستحقاق واهتمت الثالثة بالأصول الحكومية ولم تقدم إطار للقياس والافصاح عن الاصول الحكومية، وطريقة حصر الاصول الحكومية وقياسها بالقيمة العادلة من خلال مداخل القيمة العادلة والافصاح عنها في القوائم المالية مما يشير الي اهمية اجراء مثل هذه الدراسة .

4. كان الاهتمام بالأصول الرأسمالية والاصول التراثية و اصول البنية التحتية والقضايا الجدلية في الدول المتقدمة اسرع منها في الدول العربية وان الاهتمام بتطوير التقارير الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي في الدول المتقدمة كانت أعمق وأقدم في إجرائها، على عكس الدراسات في الدول العربية مما ادي ذلك الي تقارير مالية ضعيفة.

2/1/1 جهود المنظمات المهنية الدولية في تطوير القياس والافصاح في المحاسبة الحكومية.

عرض لدور وانجازات المنظمات المهنية في تطوير القياس والافصاح في المحاسبة الحكومية

1/2/1/1 دور المنظمات الأمريكية في تطوير المحاسبة الحكومية: (عاطف العوام(1989)، صلاح الهادي(1993)، خليل عواد(2003) RoyBark, Helen, (2012), and Other, (2012), تعد جهود المنظمات المهنية في الولايات المتحدة هي أكثر عمقا وأغناها تجربة، و بدأت المحاسبة الحكومية بالتطور التدريجي من خلال اتجاهات الإصلاح التي تمت في ذات الوقت، ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم الجهود الإصلاحية التي قامت بها المنظمات المهنية في الولايات المتحدة إلى أربع مراحل

- المرحلة الأولى: مرحلة الـ(NCMA)الفترة من 1930 إلى 1948
- المرحلة الثانية: مرحلة الـ (NCGA) الفترة من 1949 إلى 1974
- المرحلة الثالثة: (مرحلة الاختلافات) الفترة من 1974 إلى 1984
- المرحلة الرابعة: مرحلة الـ (GASB) الفترة من 1984 – حتى الآن

2/2/1/1 دور مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولي للقطاع العام (IPSASs): تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)النسخة الحكومية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) حيث تم إعدادها للتقارب مع (IFRSs) ولا يتم الخروج عنها إلا عند وجود مقتضى لذلك. (خالد جمال الجعارات، 2014، 2015، 2018، (Chan, James L., (2008) .

3/2/1/1 دور منظمات الأمم المتحدة: تضافرت جهود العديد من المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي (IFM)، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، البنك الدولي (WB)، اللجنة الإحصائية للأمم المتحدة (UNSD)، من أجل تحسين النظم المحاسبية الحكومية وتطوير التقارير المالية للحكومات عن طريق إصدار نظام

الحسابات القومية في عام 1993 (SNA) System of National Accounts الذي يعتبر تطويراً لنظام الحسابات القومية الصادر في 1968 تم إصدار عام 2008 هذا النظام يمثل مجموعة متكاملة من حسابات الاقتصاد الكلي والميزانيات والجداول. (الأمم المتحدة وآخرون، 1993، ص1)

ويرى الباحث بأن هذا الدليل يعد مرحلة هامة من مراحل تطوير المحاسبة الحكومية و يؤدي تطبيقه إلى تكامل الدورة المحاسبية وتوسيع نطاق المعلومات من خلال الاعتراف بكافة الاصول.

4/2/1/1 جهود صندوق النقد الدولي: أصدر صندوق النقد الدولي (IMF) في عام 1986 الإصدار الأول من دليل (GFS) الحكومي: Concept Of Manual Governmental ثم أصدر طبعة ثانية معدلة عام 2001، و الذي يعتبر هذا الدليل من الإصدارات المكتملة لـ (SNA) المشار إليه حيث جاء في مقدمته "إن الغرض الأساسي من (GFS) تقديم إطار مفاهيمي محاسبي شامل يكون مناسباً للتحليل وتقييم سياسة المالية العامة، وخصوصاً أداء قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع في أي بلد". (صندوق النقد الدولي، 2001، ص1)

يعتبر دليل "GFS" لعام 2001 دليلاً محاسبياً خاصاً بالمالية العامة للحكومة وهو يتوافق بشكل كبير مع نظام الحسابات القومية لعام 2008 الصادر عن هيئة الأمم المتحدة.

ويرى الباحث بأن نظام (SNA) يتضمن احصائيات إجمالية خصوصاً مقاييس الدخل القومي وصافي الثروة القومية للاقتصاد بالكامل والذي تشكل الحكومة العامة فقط أحد قطاعاته، لذا فإن الوحدة المحاسبية لنظام (SNA) هي الدولة بالكامل على المستوى القومي، أما (GFS) فهو نظام متخصص للتحليل المالي للقطاع الحكومي فقط بدلاً من الدولة ككل.

3/1/1 هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.

يتناول الباحث تعريف معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهمية هذه المعايير وإجراءات إصدارها وتطورها المستمر من خلال واقع التطبيق لهذه المعايير ومؤشرات تقييمها ثم هيكل هذه المعايير وتقسيمها إلى ثلاث محاور ويمكن للباحث عرضها

- المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي تتضمن خمسة معايير.
- المعايير العامة لإعداد التقارير تتضمن هذه المجموعة خمسة عشر معياراً.
- معايير لعناصر محددة من القوائم المالية تتضمن هذه المجموعة ستة عشر معياراً.

ويرى بعض الكتاب بأن هناك أربعة معايير ذات الطبيعة الخاصة بالجهات الحكومية وهي: معيار رقم 21 انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد وهي الاصول الثابتة التي لا تولد عائد تجاري، ومحاسبة الانخفاض في الاصول الثابتة في

(IPSAS) نوعان الأول: هو المعيار رقم (21) لانخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد والثاني: هو المعيار رقم (26) لانخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد وسبب هذه التجزئة إلى ضرورة مراعاة الموجودات حكومية .

معيار رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي: ويتمثل الهدف من هذا المعيار تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة. International public Sector Accounting) Standards Board, (2016P746-774

معيار رقم 23 الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات): تطرق المعيار

للإيرادات من العمليات التبادلية المتعلقة بالسلع والخدمات التي تقدمها المنشأة ولم يتطرق الي أي إيرادات اخري ناتجة عن العمليات غير التبادلية حيث جاء المعيار ليهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الناشئ من معاملات غير التبادلية كالضرائب والمنح والهدايا والتبرعات. International (public Sector Accounting) Standards Board, 2016P746-774

معيار رقم 24 عرض معلومات الموازنة في البيانات: يأتي هذا المعيار لإجراء مقارنات بين القيم الفعلية التي تظهر نتيجة تطبيق الموازنة و يتطلب هذا المعيار بأن يكون الإفصاح خارج الكشوف المالية ويتضمن الإفصاح عن الموازنة الأصلية والنهائية مع الإيرادات المخططة والاعتمادات، المبالغ الفعلية وتوضيح الاختلاف. International public Sector Accounting) Standards (Board, 2016P746-774

2/1 تحليل لأساليب القياس والإفصاح عن الاصول الحكومية.

يهدف الباحث من ذلك تحليل لهيكل القياس والإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المصري من خلال لقاء الضوء علي اوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والتي تمثلت في: القصور في اهداف النظام والقصور في الدورة المستندية والقصور في هيكل الموازنة والقصور في الاعتراف بالأصول الحكومية والعرض والإفصاح واسبس القياس المستخدمة واساليب الإفصاح ويعرض الباحث

1/2/1 تطور التجربة المصرية في المحاسبة عن الاصول الحكومية.

2/2/1 تحليل لهيكل القياس والإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المصري.

3/2/1 صندوق مصر السيادي والمحاسبة عن الاصول الحكومية.

3/1 هيكل الاطار المقترح لحصر الاصول غير المستغلة للمملوكة للدولة وأدارتها والإفصاح عنها للتوافق مع المعايير الدولية.

ويمكن للباحث عرض هيكل الاطار المقترح من خلال تقسيمه الي :

1/3/1 طبيعة المعايير الدولية في المحاسبة عن الاصول.

ويرى الباحث انه من المناسب التعرف علي الهدف من المعايير الدولية واهميتها وما المقصود بها ؟، و كذلك التعرف علي معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالمحاسبة عن الاصول ودوافع اصدارها وخصائصها ، ومفهوم التوافق المحاسبي والهيئات الدولية الداعمة للتوافق .

2/3/1 أساليب حصر وقياس الأصول الحكومية في اطار المعايير الدولية.

يرى الباحث أنه من المناسب التعرف علي الترتيبات الخاصة واللازمة لتطوير المحاسبة عن الاصول من اجل القياس والاعتراف بها وفق معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال العناصر التالية:

1/2//3/1 اهم المفاهيم في المحاسبة الحكومية التقليدية

يعرض الباحث مفهوم الاصول في المحاسبة الحكومية ومحدداتها، ومفهوم الايرادات والمصروفات في المحاسبة الحكومية كذلك مفهوم الحسابات النظامية ودليل النظام المحاسبي الحكومي

2/2//3/1 متطلبات تطوير المحاسبة عن الاصول الثابتة من خلا تطوير الوحدة المحاسبية ومتطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة وكذلك متطلبات تطوير الحسابات الحكومية من خلال :

أ. تطبيق اساس الاستحقاق

ب. تحديد انواع الاصول

ج. حصر وقياس الاصول الثابتة القائمة

د. تحديد طرق ومعدلات الاهلاك

ه. وجود نظام محاسبة تكاليف

3/2//3/1 اهم المعايير التي تساهم في تطوير القياس المحاسبي والأصول الحكومية بشكل خاص .

- المعايير التي تساهم في تطوير القياس المحاسبي معيار(9، 23، 12، 31، 32،) .

- المعايير التي تساهم في تطوير القياس للأصول الحكومية بشكل خاص (17، 21، 26).

3/3/1 أساليب الافصاح المحاسبي عن الأصول الحكومية في اطار المعايير الدولية.

وعلى ذلك يرى الباحث أنه من المناسب التعرف علي الترتيبات الخاصة واللازمة لتطوير المحاسبة عن الاصول من اجل الافصاح عنها في القوائم والتقارير المالية وفق معايير المحاسبة الدولية و حيث ان الهدف العام من المحاسبة الحكومية هو حماية المال العام واظهار نتائج التصرف فيه وتقديم معلومات محاسبية عن

العمليات المالية الحكومية للأجهزة الحكومية والسلطة التشريعية والمستثمرين والجمهور والباحثين ، ويمكن ذلك من خلال العناصر التالية:

1/3//3/1 اهم المفاهيم في المحاسبة الحكومية
ويتعرض الباحث لمفهوم الافصاح و مفهوم التقارير المالية وكذلك مفهوم نظام احصاءات مالية الحكومة و القواعد المحاسبية التي يعتمدها نظام احصاءات مالية الحكومة .

2/3//3/1 اهم مجالات تطوير الافصاح المحاسبي الحكومي.

1. الافصاح العام 1 .
2. الافصاح من خلال الايضاحات المتممة.
3. الافصاح من خلال الرسوم البيانية .
4. عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية 24.
5. الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي 22.
6. الافصاح الملزم للعديد من البنود (1، 12، 14، 17، 18، 19، 21 ، 31).
7. الافصاح الالكتروني (موقع الحكومة الالكترونية).

3/3//3/1 اهم مجالات تطوير التقارير المالية .

- أ- استخدام تقارير جديدة.
- ب- تعديل التقارير الحالية.

4/3//3/1 اهم الترتيبات الخاصة والتصوير لإظهار الاصول الثابتة بالقوائم المالية والتقارير

- 1- بالنسبة للتقارير الدورية (شهري ، ربع سنوي) .
- 2- بالنسبة التقارير والقوائم المالية الختامية(مستوي الوحدة ، مستوي الدولة)
- 3- وجهات النظر المختلفة للاعتراف بالأصول الحكومية ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية.
- 4- اقتراح لإعداد ميزانية عمومية واهم التصورات الخاصة لإظهار الاصول الثابتة في الميزانية.
 - أ. النظام التقليدي.
 - ب. النظام المحاسبي المتطور.
 - ج. النظام المقترح.

2- القسم التطبيقي ويشمل العناصر التالية :

1/2 الجزء الاول : تطبيق الاطار المقترح باستخدام اسلوب دراسة حالة لاحدي الوحدات الحكومية.

يعتمد الباحث في هذا الجزء من الدراسة على تطبيق الاطار المقترح للقياس والافصاح المحاسبي الحكومي في احدى الوحدات الحكومية لتوضيح الخطوات المنهجية والعملية لتطبيق الاطار المقترح بالوحدات الحكومية، حيث يوضح الخطوات المنهجية لعملية الاعتراف المحاسبي بالأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات، بالإضافة الى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي بعمليات القياس المختلفة، وأخيراً توضيح مؤشر الافصاح المحاسبي المقترح ومدى اتفاق الوحدة الحكومية مع هذا المؤشر. وبالتالي، يمكن للباحث استعراض هذا من خلال النقاط التالية:

1/1/2 أولاً: نبذة عن الوحدة الحكومية محل الدراسة

وهي جامعة المنصورة وميررات اختيارها حيث تُعدّ جامعة المنصورة من أقدم الجامعات في مصر، و أنها سادس الجامعات المصرية من حيث ترتيب الإنشاء ، تمتلك جامعة المنصورة العديد والكثير من الميزات التعليمية، والثقافية والبحثية .

2/1/2 ثانياً: طبيعة الاعتراف المحاسبي الحكومي وفقاً للاطار المقترح

يعبر الاعتراف المحاسبي عن التسجيل الرسمي للآثار المالية للمعاملات والأحداث الاقتصادية وتضمين المعلومات الخاصة بها في القوائم المالية كأصل أو التزام أو مصروف أو أي عنصر آخر من عناصر القوائم المالية. وغالباً ما يتطلب الاعتراف المحاسبي توافر مجموعة من الشروط التي تتمثل في:

- امكانية التعبير الكمي عن البند باستخدام وحدة النقد.
- انطباق أحد تعريفات عناصر القوائم المالية.
- ملاءمة المعلومات المتعلقة بالبند بمعنى قدرتها على التأثير في قرار مستخدم تلك المعلومة.
- موثوقية القياس المحاسبي للبيود بعقود المشاركة.

وفيما يتعلق بالوحدة الحكومية محل الدراسة فإنها تعتمد على استخدام التقارير الحكومية المتعارف عليها في عمليات عد وحصر الأصول وتقارير مقارنة الإيرادات بالنفقات وفي اطار البيانات المستخرجة من الوحدة الحكومية تبين للباحث ما يلي:

الحساب الختامي لمقابلة الإيرادات بالنفقات عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30

المبلغ	بيان
620,758,633	اجمالي الإيرادات عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30 بعد ضربه في رقم
306,645,921	اجمالي النفقات عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30 بعد ضربه في رقم
314,112,712	فائض أو عجز عن السنة المالية المنتهية في 2020-06-30

وفيما يتعلق بالأصول المقيدة بدفاتر الوحدة الحكومية محل الدراسة فيمكن للباحث تلخيصها في خمس مجموعات رئيسية من واقع الدفاتر الحكومية كالتالي:

بيان الأصول التابعة للوحدة الحكومية عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30

عدد	بيان
148	مجموعة السيارات:
13 -	- النقل (اتوبيس نقل جماعي)
51 -	- نصف النقل (ميني باص - ميكروباص- فان)
47 -	- ربع النقل (بيك اب كابينة مفرد - بيك اب كابينة مزدوجة)
37 -	- سيارات خفيفة (ليموزين صالون -استيش -جيب فان)
	مجموعة الآلات والمعدات:
10 -	- أوناش رفع ومصاعد كهربائية
13 -	- محولات كهرباء
5 -	- محطات تشغيل
87 -	- معدات ثقيلة
	مجموعة المباني:
1 -	- المبنى الاداري : لإدارة الجامعة وكلية هندسة بمساحة 2826 م ²
1 -	- مبني المعامل الشرقية لهندسة والمحطات الرئيسية 15734 م ²
1 -	- مبنى مجمع الورش بكلية الهندسة والبرامج النوعية 24987 م ²
	مجموعة الأراضي:
5687 -	- أراضي هناجر للتخزين بكلية الزراعة
2م	- أراضي مملوكة للوحدة الحكومية بكلية الزراعة والحرم الجامعي
8432 -	
2م	
	مجموعة الأصول المكتبية:
297 -	- مكاتب ادارية بالإدارة العامة للجامعة
387 -	- وحدات خشبية مكتبية بالإدارة العامة بالجامعة

ويتضح لدى الباحث من خلال العرض السابق لحساب مقارنة الايرادات بالنفقات ما حققته الوحدة الحكومية من فائض مالي او عجز، ولكن الوحدة الحكومية لم تفصح عن قدر الالتزامات التي تلتزم الوفاء بها، ولم تقدم الوحدة الحكومية القيم المالية للأصول المملوكة للوحدة الحكومية، وهو ما يجعل المستخدم الخارجي لتلك البيانات

سواء كان جهة حكومية أو مواطن عادي غير متفهم لحقيقة الوضع المالي لما يمكن أن تحققه الوحدة الحكومية من مكاسب أو خسائر. ومن ثم، هناك بعض المصاريف المحتسبة والقائمة على أساس الاستحقاق غير مدرجة بدفاتر الوحدة مثل مصروفات الاهلاك، فضلاً عن قيم شراء الأصول الجديدة والقديمة غير مفتح عنها، ولذلك يصبح من الأهمية بمكان الاعتراف المحاسبي بتلك الوحدات الحكومية وفقاً للقواعد الأربعة سالفة الذكر بالإطار المقترح للدراسة وذلك على النحو التالي:

- 1- استبعاد الإيرادات المحصلة مقدماً من العملاء على ذمة تقديم خدمات.
- 2- إعادة تقييم الأصول المدرجة بالبيان السابق باستخدام قياسات القيمة العادلة استناداً إلى مدخل الدخل.
- 3- تشغيل أساس الاستحقاق من خلال المصروفات المحتسبة القائمة على أساس الاستحقاق ولعل أهمها من وجهة نظر الباحث مصروفات الاهلاك ونتائج إعادة تقييم الأصول.
- 4- تقييم الالتزامات بالوحدة ولا سيما فيما يتعلق بتعاملات البنوك والهيئات الأخرى بالدولة.

وتأسيساً على الخطوات الأربع السابقة يمكن للباحث إعادة قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات في الموضوع التالي الخاص بالقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية، ثم عرض القيم المالية في القوائم المالية المقترحة في الموضوع الأخير من الجزء الحالي.

3/1/2 ثالثاً: القياس المحاسبي الحكومي وفقاً للإطار المقترح

ويمكن للباحث استعراض خطوات القياس الحكومي من منظور المعايير المحاسبية استناداً إلى قياسات القيمة العادلة المبينة على مدخل الدخل لكافة الأصول المملوكة للوحدة الحكومية. وفي هذا الصدد، يعتمد اتباع مدخل القيمة العادلة للإفصاح عن الأصول على وجود سوق نشطة، وهو ما أدى بالمعيار IFRS 13 في الفقرات من 76-90 إلى تشكيل هيكل مدخلات القيمة العادلة والذي يسمى بالتدرج الهرمي للقيمة العادلة والذي يمكن استخدامه لتقدير القيمة العادلة ليشمل المستويات الثلاثة التالية: مدخل السوق الذي يعتمد على الأسعار المعلنة، ومدخل الدخل الذي يعتمد على مستوى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، ومدخل التكلفة الجارية الذي يستند إلى قياس القيمة العادلة من خلال السلع المناظرة. وقد احتل مدخل الدخل الاهتمام الأكبر من وجهة نظر الكتاب والباحثين حيث يعبر بشكل أكثر واقعية عن القيمة العادلة من واقع المنفعة المستقبلية المتوقعة للأصل، وفي إطار الدراسة الحالية يمكن استخدام مدخل الدخل في قياسات القيمة العادلة للأصول من خلال الخطوات التالية:

1/3/1/2 قياس قيمة الأصول محاسبياً للوحدة الحكومية

ويمكن للباحث في هذه الخطوة قياس القيمة العادلة للأصول الحكومية المملوكة للوحدة على مرحلتين أساسيتين: الأولى هي تقدير العمر الانتاجي للأصل، والثانية هي

حساب معامل القيمة الحالية على مدار العمر الانتاجي للأصل والتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل لحساب قيمة الأصول العادلة، وذلك على النحو التالي:

أ. المرحلة الأولى: تقدير العمر الانتاجي للأصول من وجهة النظر الفنية

العمر الانتاجي المقدر بالسنوات	بيان
من 4 سنوات الي 30سنوات	مجموعة السيارات: - النقل - نصف النقل - ربع النقل
26 - 18 - 16 -	
من 1 سنة الي 112سنة	مجموعة الآلات والمعدات: - أوناش رفع - محولات كهرباء - محطات تشغيل - معدات ثقيلة
35 - 37 - 75 - 16 -	
من 25 سنة الي 150 سنة	مجموعة المباني: - المبنى الاداري بمساحة 2826 م ² - مبني المحطة الرئيسية 15734 م ² - مبنى مجمع الورش او المصانع 24987 م ²
75 - 75 - 75 -	
مدي الحياة	مجموعة الأراضي: - أراضي هناجر للتخزين - أراضي مملوكة للوحدة الحكومية
- مدى الحياة - مدى الحياة	
من 4 سنوات الي 6سنوات	مجموعة الأصول المكتبية: - مكاتب ادارية - وحدات خشبية مكتبية
6 - 6 -	

ب. المرحلة الثانية: تقدير معاملات القيمة الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لكل أصل

فيما يتعلق بمعاملات القيمة الحالية سيستند الباحث الى معاملات القيمة الحالية المطروحة من البنك المركزي لبداية العام المالي الحالي 1-07-2020، 30-06-2021 وكانت على النحو التالي:

السنة	معامل القيمة الحالية	السنة	معامل القيمة الحالية	السنة	معامل القيمة الحالية

0.25187	51	0.51316	26	0.93458	1
0.25025	52	0.50187	27	0.92593	2
0.23939	53	0.50025	28	0.92300	3
0.23171	54	0.46651	29	0.91743	4
0.23107	55	0.46319	30	0.90909	5
0.21763	56	0.46043	31	0.87344	6
0.21455	57	0.42888	32	0.85734	7
0.21199	58	0.42410	33	0.84168	8
0.21095	59	0.42241	34	0.82645	9
0.19874	60	0.39711	35	0.81630	10
0.19715	61	0.38753	36	0.79383	11
0.19449	62	0.38554	37	0.77218	12
0.18425	63	0.36770	38	0.75131	13
0.18394	64	0.35553	39	0.73503	14
0.17986	65	0.35049	40	0.70843	15
0.17843	66	0.34046	41	0.68301	16
0.17031	67	0.32618	42	0.68058	17
0.16370	68	0.31863	43	0.64993	18
0.16351	69	0.31524	44	0.63017	19
0.15770	70	0.29925	45	0.62092	20
0.15018	71	0.29189	46	0.59627	21
0.14864	72	0.28966	47	0.58349	22
0.14602	73	0.27454	48	0.56447	23
0.13778	74	0.27027	49	0.54703	24

0.13513	75	0.26333	50	0.54027	25
---------	----	---------	----	---------	----

أما بالنسبة لمجموعات الأصول فقد تم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على مدار العمر الانتاجي لكل أصل، ثم ضرب قيمة التدفق النقدي للسنة في معامل القيمة الحالية لهذه السنة على أن يكون مجموع التدفقات النقدية بعد حاصل ضربها في معامل القيمة الحالية هو القيمة المعبرة عن القيم العادلة للأصول. ويمكن للباحث توضيح ذلك عملياً لأحد الأصول وذلك على النحو التالي:

القيمة العادلة لمجموعة أصول المعدات الثقيلة حيث من المتوقع أن يكون عمرها الانتاجي 16 سنة ومن ثم يتم ضرب التدفقات النقدية المستقبلية على مدار عمرها في معامل القيمة الحالية لكل سنة، وفي النهاية يصبح مجموع هذه التدفقات هو القيمة العادلة لمجموعة أصول المعدات الثقيلة، وذلك على النحو التالي:

السنة	التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة	معامل القيمة الحالية	صافي القيمة الحالية
	(1)	(2)	(3)
1	5,144,928	0.93458	4,808,347
2	4,596,559	0.92593	4,256,091
3	4,531,960	0.92300	4,182,999
4	4,493,863	0.91743	4,122,805
5	4,072,122	0.90909	3,701,925
6	4,177,343	0.87344	3,648,658
7	4,076,085	0.85734	3,494,591
8	3,763,124	0.84168	3,167,346
9	3,741,140	0.82645	3,091,865
10	3,643,104	0.81630	2,973,866
11	3,530,779	0.79383	2,802,839
12	3,433,034	0.77218	2,650,921
13	3,232,086	0.75131	2,428,299
14	3,273,775	0.73503	2,406,323
15	3,188,324	0.70843	2,258,705

2,102,009	0.68301	3,077,568	16
52,097,588	اجمالي القيمة العادلة لمجموعة المعدات الثقيلة		

تأسيساً على العرض السابق، يتبين للباحث أن القيمة العادلة الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية لمجموعة المعدات الثقيلة هي 52,097,588 جنية، ويمكن تكرار ذلك لكافة الأصول للحصول على كافة القيم العادلة لجميع الأصول المملوكة للوحدة الحكومية.

وبالمثل من الطريقة سالفة الذكر قام الباحث بتقدير قيمة كافة الأصول المملوكة للوحدة الحكومية بالقيمة العادلة والحصول على قيمة الأصول المملوكة للوحدة الحكومية بالقيمة العادلة من خلال البيان التالي:

القيمة العادلة المقدرة للأصول	بيان
	مجموعة السيارات:
46,483,521	- النقل
35,451,816	- نصف النقل
31,411,087	- ربع النقل
	مجموعة الآلات والمعدات:
112,726,915	- أوناش رفع
165,991,401	- محولات كهرباء
697,791,367	- محطات تشغيل
52,097,588	- معدات ثقيلة
	مجموعة المباني:
127,647,115	- المبنى الإداري لإدارة الجامعة بمساحة 2826 م ²
115,458,287	- مبني المحطات الرئيسية 15734 م ²
186,911,104	- مبنى مجمع الورش كلية الهندسة او المصانع 24987 م ²
	مجموعة الأراضي:
422,156,068	أراضي هناجر للتخزين بكلية الزراعة (مقدرة بسعرها
312,677,000	السوقي)

	أراضي مملوكة للوحدة الحكومية بكلية الزراعة (مقدرة بسعرها السوقي)
28,961	مجموعة الأصول المكتبية:
12,491	- مكاتب ادارية للإدارة العامة للجامعة - وحدات خشبية مكتبية للإدارة العامة للجامعة
2,308,844,721	اجمالي قيمة الأصول المملوكة للوحدة الحكومية بالقيمة العادلة

2/3/1/2 تقدير الالتزامات المستحقة على الوحدة الحكومية للوحدة الحكومية

تبين للباحث من خلال الفحص المستندي لحسابات السنة المالية المنصرمة أن الوحدة الحكومية دائنة ببعض المبالغ المالية للعديد من الجهات والهيئات والمتمثلة فيما يلي:

المبلغ	بيان
15,752,838	دائنون من الجهات الحكومية الأخرى
37,827,452	اقتراضات قصيرة الأجل
8,621,981	منافع موظفين
4,653,981	معاشات التقاعد
115,722,811	اقتراضات طويلة الأجل من البنوك
182,579,063	اجمالي الالتزامات

3/3/1/2 حساب البنود المحتسبة للوحدة الحكومية

تتضمن البنود المحتسبة كل من مصروفات الاهلاك للأصول المستغلة بالوحدة الحكومية والمخصصات المختلفة لاضمحلال قيمة الأصول والالتزامات الطارئة، ولغرض حساب تلك البنود تم الرجوع الى دفاتر الوحدة الحكومية وتحديد معدلات الاهلاك عن السنة المالية المنصرمة لكافة الأصول المملوكة للوحدة وهو ما أسفر عن وجود مصروفات اهلاك لكافة الأصول تبلغ 96,722,481 جنية، فضلاً عن وجود خسائر في انخفاض قيمة بعض الأصول تبلغ 18,432,526 جنية وذلك من خلال التقدير الفني بعد تقدير قيمتها العادلة.

وفيما يتعلق بالمخصصات فان الوحدات الحكومية لها طبيعة خاصة تختلف كثيراً عن الشركات في القطاع الخاص، ومن ثم فهي لن تكون في حاجة الى كثرة

المخصصات وتتنحصر في نوعين فقط وهما: مخصص اضمحلال قيمة الأصول، ومخصص الالتزامات الطارئة واستناداً الى التقارير الفنية يمكن تقديرهما مع ادارة الوحدة الحكومية على النحو التالي:

المبلغ	بيان
118,632,406	مخصص اضمحلال قيمة الأصول
48,691,468	مخصص الالتزامات الطارئة
167,323,874	اجمالي المخصصات

4/3/1/2 استبعاد الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة للوحدة الحكومية

بالنسبة للوحدة الحكومية محل الدراسة فان الإيرادات المقدمة تعبر عن الإيرادات المحصلة من العملاء نظير تقديم خدمات لم تتم بالفعل، وغالباً ما يتم الاعتراف بها في قائمة الإيرادات والنفقات الحكومية في حين أنها تعد بمثابة التزامات على الوحدة الحكومية. وبالمثل تعتبر المصروفات المستحقة للالتزامات على الوحدة الحكومية محل الدراسة حيث أنها لم تقم بسداد الخدمات التي حصلت عليها من الجهات الحكومية الأخرى. وعلى النقيض من ذلك، تعتبر الإيرادات المستحقة والمصروفات المقدمة بمثابة الأصول المملوكة للوحدة الحكومية. وبمراجعة قائمة الإيرادات والمصروفات تبين وجود الإيرادات والمصروفات المقدمة في قائمة الإيرادات والنفقات بيانها على النحو التالي:

المبلغ	بيان
58,781,512	الإيرادات المقدمة
36,791,321	المصروفات المقدمة
95,572,833	الاجمالي

ومن ناحية أخرى، تطلب العمل بتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدة الحكومية محل الدراسة التعرف على حجم الاستحقاقات المطلوبة من والى الوحدة وبمراجعة التعاقدات التي تبرمها الوحدة تبين وجود إيرادات ومصروفات مستحقة بيانها على النحو التالي:

المبلغ	بيان
18,456,316	الإيرادات المستحقة
16,462,151	المصروفات المستحقة

34,918,467	الاجمالي
------------	----------

5/3/1/2 قياس نتائج الأعمال وعرض القوائم المالية للوحدة الحكومية

وانطلاقاً من العرض السابق، لقيم الأصول والالتزامات المقدرة للوحدة الحكومية، وتطبيق أساس الاستحقاق للإيرادات والنفقات يمكن عرض القوائم المالية (قائمة الدخل والمركز المالي للوحدة الحكومية محل الدراسة على النحو التالي:

1/5/3/1/2 عرض قائمة الدخل الحكومية:

يمكن للباحث معالجة الإيرادات والنفقات الحكومية

أولاً باستبعاد الإيرادات والمصروفات المقدمة منها، ثم إضافة المصروفات المحسوبة الخاصة بالإهلاك والإطفاء وانخفاض قيمة الممتلكات والمعدات. ثم اعداد قائمة الدخل الحكومية وفقاً للإطار المقترح، وذلك على النحو التالي:

- تعديل قائمة الإيرادات والنفقات الحكومية:

بيان	جزئي	كلي
اجمالي الإيرادات عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30	620,758,633	
مطروحاً منها: الإيرادات المقدمة	(58,781,512)	
صافي الإيرادات		561,977,121
اجمالي النفقات عن السنة المالية المنتهية 2020-06-30	306,645,921	
مطروحاً منها: المصروفات المقدمة	(36,791,321)	
صافي المصروفات		(269,854,600)
فائض أو عجز عن السنة المالية المنتهية في 2020-06-30		292,122,521

يلاحظ بالجدول السابق أنه تم الحصول على الإيرادات والمصروفات المقدمة من الجدول المحسوب بالخطوة رقم (4) السابقة، وفيما يلي سيتم عرض قائمة الدخل بالاستعانة بأرقام الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة المحسوبة في الخطوة رقم (3) السابقة، ومن ثم يمكن عرض قائمة الدخل المقترحة على النحو التالي:

بيان	جزئي	كلي
صافي الإيرادات (بعد التسوية واستبعاد الإيرادات المقدمة)		561,977,121
المصروفات:		

	1,856,433	الأجور والمرتبات
	7,451,687	دفعات التحويل
	203,877,112	تكلفة المواد المستخدمة والمستهلكة
	45,697,544	تكاليف تمويل (مصرف الفائدة)
	10,971,824	مصرفات أخرى
(269,854,600)		اجمالي المصروفات المدفوعة
	96,722,481	مصرف الاهلاك
	18,432,526	قيمة انخفاض قيمة الأصول
(115,155,007)		اجمالي المصروفات المحتسبة
176,967,514		صافي ربح أو خسارة العام المالي المنتهي 2021-06-30

يتبين للباحث من خلال العرض السابق لنتائج الأعمال من منظور قائمة الدخل أن صافي أرباح الوحدة يبلغ 176,967,514 جنية وهو ما يعبر عن أداء الوحدة وقيمتها المضافة لإجمالي الدخل القومي للدولة، وهو ما يختلف عن الرقم الأول البالغ 314,112,712 المستخرج من البيانات المالية للوحدة والذي لا يعبر عن أي شيء إلا مستوى الانفاق العام ومدى اتفاهه مع موازنة الوحدة الحكومية.

2/5/3/1/2 عرض قائمة المركز المالي الحكومية:

بناء على العرض السابق، يتبين أن قيم الأصول تم الانتهاء من حسابها باستخدام قياسات القيمة العادلة، كما تم استخراج قيم الالتزامات بالمراجعة المستندية للوحدة الحكومية بالإضافة الى حساب وتقدير المخصصات وصافي الأرباح او الخسارة عن السنة المالية المنتهية 2021-06-30. وبالتالي، يمكن للباحث عرض قائمة المركز المالي المقترحة على النحو التالي:

بيان	جزئي	كلي
أولاً: الأصول الثابتة:		
أراضي	734,833,068	
مباني	430,016,506	
آلات ومعدات	1,028,607,271	

	113,346,424	سيارات
	41,452	أصول مكتبية
2,306,844,721		اجمالي الأصول الثابتة
		ثانياً: الأصول المتداولة:
	58,781,512	ايرادات مقدمة
	16,462,151	مصروفات مستحقة
34,918,467		اجمالي الأصول المتداولة
2,341,763,188		اجمالي الأصول
		أولاً: الالتزامات طويلة الأجل:
	115,722,811	اقتراضات طويلة الأجل
	15,752,838	دائنون من الجهات الحكومية الأخرى
131,475,649		اجمالي الالتزامات طويلة الأجل
		ثانياً: الالتزامات قصيرة الأجل:
	37,827,452	اقتراضات قصيرة الأجل
	8,621,981	منافع موظفين
	4,653,981	معاشات تقاعد
	118,632,406	مخصص اضمحلال قيمة الأصول
	48,691,468	مخصص الالتزامات الطارئة
	18,456,316	ايرادات مستحقة
	36,791,321	مصروفات مقدمة

273,674,925	اجمالي الالتزامات قصيرة الأجل
405,150,574	اجمالي الالتزامات
176,967,514	صافي ربح أو خسارة
1,759,645,100	الحقوق المملوكة للوحدة الحكومية
1,936,612,614	اجمالي حقوق الملكية

بناء على العرض السابق لميزانية الوحدة الحكومية يتضح لدى الباحث أن وجود الميزانية يساعد على توضيح معدلات العائد على مستوى الاستثمار الموجود بالمنشأة الحكومية ومدى قدرتها على تعظيم الاستفادة من هذه الموارد.

4/1/2 رابعاً: الإفصاح المحاسبي الحكومي وفقاً للإطار المقترح.

لا يعد الإفصاح المحاسبي الحكومي محل اهتمام الدولة المصرية ولعل ذلك يرجع إلى أن الجهات الرقابية على الوحدات الحكومية تملك كافة المعلومات المتاحة عن هذه الوحدات الحكومية ومستوى تطورها وتشغيلها وإضافتها للنتائج القومي للدولة. ولكن المواطن لا ينبغي أن يكون محل جهل بأداء الوحدات الحكومية فهم جميعاً أطراف ذوي مصلحة بالوحدات الحكومية ولا بد من اطلاعهم على مستوى الأداء الموجود بالوحدات الحكومية المختلفة. وبالتالي، قام الباحث من خلال هذه الدراسة والإطار المقترح لها بتصميم مؤشر إفصاحي يمكن للوحدات الحكومية الالتزام به وليس الاكتفاء بمجرد عرض القوائم المالية بالطريقة سالف الذكر. ويمكن توضيح أهم البنود الواجبة الذكر بمؤشر الإفصاح المحاسبي الحكومي من خلال العرض التالي:

1	الاحتياطات الاختيارية.
2	الالتزامات الطارئة.
3	انعكاس المخاطر السياسية على عمل الوحدة
4	الأحداث الجوهرية اللاحقة.
5	اضمحلال قيمة الأصول
6	أسلوب التقييم والافتراضات التي بنيت عليها القيمة العادلة بالمنشأة.
7	التقديرات المحاسبية وآلية استخدامها
8	الكوارث الطبيعية

9	التغيير التراكمي في القيمة العادلة
10	مدى الاستعانة بالموارد الخارجي (عمليات التعهد)
11	التدفقات النقدية لتمويل الاستثمارات المستقبلية طويلة الأجل.
12	ضمانات الأصول
13	طريقة سداد تكلفة الأصول المشتراة من الدول الأجنبية.
14	مستوى كفاية رأس المال
15	التغيرات في معدلات الفائدة
16	الخسائر غير العادية عن تبادل العملات الأجنبية.
17	النفقات الرأسمالية في الاستثمارات الأجنبية.
18	مستوى التغيير التكنولوجي
19	التأجير التمويلي طويل الأجل.
20	طريقة الاستحواذ على الأصول.
21	التغيير في السياسات المحاسبية الحالية نتيجة تطبيق لمعيار جديد (مخاطر تشغيلية)
22	تحليل الحساسية للأوضاع المستقبلية المتصورة للشركة

وبتحليل الوحدات الحكومية الموجودة بمصر وطريقة عملها يلاحظ أنها تفصح عن بعض البنود المدرجة بالمؤشر السابق ولكنها لا تعلن عن هذا الإفصاح لأي طرف إلا الجهة الرقابية المنوطة بهذا، وهو أمر لا يصح أبداً فمن حق المواطن التعرف على ذلك وطرح تلك المستويات للرأي العام على الجمهور باعتبارهم الطرف الأول ذوي المصلحة في تلك الوحدات.

وبناء على ذلك يمكن للباحث المقارنة بين مستويات الإفصاح المحاسبي الحكومي من خلال تحليل التقارير الداخلية للوحدة مع مستوى الإفصاح المحاسبي وفقاً للمؤشر المقترح والتعرف على مدى ملاءمة هذا المؤشر للتطبيق وتأثيره على مستوى الإفصاح المحاسبي الحكومي بشكل عام، وهو ما يمكن أن يتم من خلال عرض الجزء القادم.

2/2 الجزء الثاني الاطار المقترح لعينة من الوحدات الحكومية بغرض تحليل النتائج.

استعرض الباحث طبيعة العمل بإحدى الوحدات الحكومية وآلية تطبيق الاطار المقترح للقياس والإفصاح المحاسبي الحكومي حتى انتهى بعرض القوائم المالية ومؤشر افصاحي مقترح للوحدات الحكومية على أن يتم اختبار هذا المؤشر، وبالتالي

يهدف الباحث تطبيق الاطار المقترح للقياس والافصاح المحاسبي الحكومي على أكثر من وحدة حكومية لاختباره والتعرف على مدى قابلية النتائج للتعميم. ومن ثم يمكن عرض هذا من خلال النقاط التالية:

1/2/2 صياغة الفروض الاحصائية للدراسة

ان تطبيق الاطار المقترح للدراسة للقياس والافصاح المحاسبي الحكومي ينعكس أثره في احد اتجاهين، أما الاتجاه الأول فهو يتعلق بآثار القياس المحاسبي للأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات على نتائج الأعمال، والاتجاه الثاني يتعلق بآثار الافصاح المحاسبي على مستوى المعلومات المتاحة عن الوحدة وتطوير مستويات الافصاح المحاسبي للوحدات الحكومية. ومن هذا المنطلق، حتى يمكن للباحث التحقق من جدوى تطبيق الاطار المقترح للدراسة السابق عرضه من خلال دراسة الحالة لا بد أن يقوم بعمل دراسة تجريبية على عينة من والوحدات الحكومية التابعة لأجهزة الدولة المختلفة، والتعرف من خلال هذه التجربة على مستوى الفروق الجوهرية المتوقع حدوثها على كلٍ من مستويات الربحية (نتائج الأعمال) ومستويات الافصاح المحاسبي، ولذلك يمكن للباحث صياغة الفروض الاحصائية للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي على نتائج الأعمال للوحدات الحكومية المختلفة.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمؤشر الافصاح المحاسبي الحكومي على تطوير مستويات الافصاح المحاسبي بالوحدات الحكومية محل الدراسة.

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتوافق مع المعايير الدولية .

2/2/2 متغيرات الدراسة وأدوات القياس.

نظراً لأن الدراسة الحالية تسعى الى تطبيق اطار مقترح للقياس والافصاح المحاسبي الحكومي على واقع الوحدات الحكومية المختلفة فانه من الأهمية بمكان التنويه على أن ادوات القياس في هذه الدراسة لها طبيعة خاصة تعتمد على القياس القبلي والبعدي للتطبيق التجريبي، ومن ثم تتمثل أهم أدوات القياس في كلٍ من:

1/2/2/2 تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي عند القياس المحاسبي الحكومي

وفي هذا الشأن سيقوم الباحث بتشغيل أساس الاستحقاق المحاسبي على عينة الدراسة المقترحة من خلال التشغيل سالف الذكر بدراسة الحالة وهو ما يعني حساب مصروفات الاهلاك واضمحلال قيمة الأصول والوصول في النهاية الى نتائج الأعمال بقائمة الدخل المقترحة وذلك على عينة الدراسة كاملة.

2/2/2/2 تطبيق مؤشر الافصاح المحاسبي الحكومي

وفي هذا الشأن سيقوم الباحث بتشغيل مؤشر الإفصاح المحاسبي الحكومي على عينة الدراسة المقترحة من خلال التشغيل سالف الذكر بدراسة الحالة وهو ما يعني اختلاف مستويات الإفصاح المحاسبي الموجودة حالياً عما هو ممكن أن يحدث في ظل المؤشر المقترح. والجدير بالذكر أن تطبيق هذا المؤشر على الوحدة الحكومية لا يمكن من خلال القياس الفعلي وإنما سيكون تجريبياً من خلال التعرف على مستوى انطباق البند الإفصاحي فإذا كان ينطبق يأخذ القيمة 1 وإذا كان لا ينطبق يأخذ القيمة صفر.

3/2/2 مجتمع وعينة الدراسة

تضمن الدراسة عينة من الوحدات الحكومية التابعة لوزارة المالية والتي ينطبق عليها القانون رقم 127 لسنة 1981 قانون المحاسبة الحكومية والتابعة لأجهزة الدولة المختلفة وعدد الوحدات لعينة الدراسة 30 وحدة حكومية والجدول رقم (1) في الملاحق بعدد واسماء الوحدات.

4/2/2 نتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة.

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة الى تحليل مستوى الفروق الجوهرية الناتجة عن تطبيق الاطار المقترح للقياس والافصاح المحاسبي لعينة الوحدات الحكومية المدرجة بالدراسة، وذلك من خلال العرض التالي:

1/4/2/2 نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الأول للدراسة على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي على نتائج الأعمال للوحدات الحكومية المختلفة"، ولغرض تحليل نتيجة اختبار هذا بالفرض تم تحليل بيانات عينة الدراسة قبل تطبيق الاطار المقترح وبعد تطبيق الاطار المقترح وتم التوصل الى البيانات التالية:

م	قبل	بعد	م	قبل	بعد
1	5,389,559	5,036,974	16	6,314,842	5,901,725
2	4,815,116	4,458,460	17	5,641,778	5,223,891
3	4,747,446	4,381,892	18	5,562,490	5,134,178
4	4,707,538	4,318,836	19	5,515,730	5,060,297
5	4,265,743	3,877,945	20	4,998,089	4,543,712
6	4,375,968	3,822,145	21	5,127,236	4,478,333
7	4,269,895	3,660,752	22	5,002,953	4,289,232
8	3,942,053	3,317,947	23	4,618,827	3,887,574
9	3,919,024	3,238,877	24	4,591,844	3,794,929
10	3,816,326	3,115,267	25	4,471,515	3,650,098

3,440,181	4,333,649	26	2,936,108	3,698,661	11
3,253,718	4,213,678	27	2,776,967	3,596,269	12
2,980,474	3,967,036	28	2,543,760	3,385,766	13
2,953,501	4,018,205	29	2,520,739	3,429,437	14
2,772,315	3,913,323	30	2,366,102	3,339,923	15

ولغرض التوصل الى نتيجة التحليل الاحصائي لقبول أو رفض الفرض العدم للدراسة قام الباحث بتشغيل اختبار T-test للتعرف على مستوى الفروق الجوهرية لتطبيق الاطار المقترح للدراسة على نتائج الأعمال، وهو ما أسفر عن الجدول التالي:

Variables	Obs	Mean	.Std. Err	.Std. Dev] Conf. Interval[%95	
					Lower	Upper
Before	30	2432.87	582.52	688.22	512.47	25311.66
After	30	1718.22	543.62	544.34	366.59	22987.99
Diff	30	714.65	38.9	143.88	145.88	2323.67

$$\text{mean}(\text{diff}) = \text{mean}(\text{Value} - \text{Value stream}) \quad t = -6.9911$$

$$\text{Ho: mean}(\text{diff}) = 0 \quad \text{degrees of freedom} = 29$$

يتضح من التحليل الإحصائي بالجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تعادل - 6.9911 بينما قيمة (T) الجدولية تعادل 2.571 مما يعني قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم، في ذلك دلالة على وجود اختلافات جوهرية بين نتائج الأعمال قبل تطبيق المدخل المقترح ونتائج الأعمال بعد تطبيق الاطار المقترح للدراسة بالوحدات الحكومية محل الدراسة. أي أن، تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية له تأثير ذو دلالة احصائية على نتائج أعمال الوحدات الحكومية، وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن وجود اشارة سالبة لمعامل قيمة t دليل على وجود انخفاض قد حدث في نتائج الأعمال مما يشير الى أن المطبق حالياً بالوحدات الحكومية لا يمكنه المساعدة على قياس نتائج الأعمال الحقيقية، كما تتفق هذه النتيجة أيضاً مع النتائج السابق عرضها لدراسة الحالة بالمبحث الأول. وبناء على النتائج الاحصائية والنتائج العملية لدراسة الحالة، يمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الأول للدراسة على النحو

التالي : "يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي على نتائج الأعمال للوحدات الحكومية المختلفة"

نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الثاني للدراسة

ينص الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمؤشر الافصاح المحاسبي الحكومي على تطوير مستويات الافصاح المحاسبي بالوحدات الحكومية محل الدراسة"، ولغرض تحليل نتيجة اختبار هذا بالفرض تم تحليل بيانات عينة الدراسة قبل تطبيق الاطار المقترح وبعد تطبيق الاطار المقترح وتم التوصل الى البيانات التالية:

م	قبل	بعد	م	قبل	بعد
1	58.98%	86.70%	16	46.35%	68.61%
2	58.59%	85.25%	17	43.40%	67.70%
3	58.39%	85.04%	18	42.96%	63.62%
4	58.14%	84.74%	19	42.39%	63.37%
5	57.80%	83.75%	20	41.19%	61.41%
6	57.62%	82.27%	21	41.18%	61.38%
7	57.57%	78.57%	22	41.02%	61.20%
8	56.82%	78.46%	23	40.53%	67.29%
9	56.52%	78.25%	24	40.00%	67.38%
10	55.42%	74.17%	25	39.97%	68.32%
11	54.67%	74.13%	26	39.70%	68.58%
12	53.27%	73.25%	27	39.50%	69.16%
13	49.65%	72.81%	28	39.38%	69.29%
14	46.97%	69.63%	29	39.31%	69.49%
15	46.68%	69.06%	30	37.83%	69.59%

ولغرض التوصل الى نتيجة التحليل الاحصائي لقبول أو رفض الفرض العدم للدراسة قام الباحث بتشغيل اختبار T-test للتعرف على مستوى الفروق الجوهرية لتطبيق الاطار المقترح للدراسة على مستوى الافصاح المحاسبي الحكومي، وهو ما أسفر عن الجدول التالي:

Variables	Obs	Mean	.Std. Err	.Std. Dev] Conf. Interval[%95	
					Lower	Upper
After	30	72.42%	1.41	7.71%	69.53	75.29%
Before	30	48.06%	1.44	7.89%	45.11	51.01%
Diff	30	24.36%	-3.00%	-0.18%	24.42%	24.28%

$$\text{mean(diff)} = \text{mean}(\text{Cost} - \text{Value stream}) \quad t = 5.14$$

$$\text{Ho: mean(diff)} = 0 \quad \text{degrees of freedom} = 16$$

يتضح من التحليل الإحصائي بالجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تعادل 5.14 بينما قيمة (T) الجدولية تعادل 2.571 مما يعني قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم، في ذلك دلالة على وجود اختلافات جوهرية بين مستوى الافصاح قبل تطبيق المدخل المقترح ومستوى الافصاح بعد تطبيق الاطار المقترح للدراسة بالوحدات الحكومية محل الدراسة. أي أن، تطبيق مؤشر الافصاح المحاسبي الحكومي المقترح في الوحدات الحكومية له تأثير ذو دلالة احصائية على مستوى افصاح الوحدات الحكومية، وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن وجود اشارة موجبة لمعامل قيمة t دليل على وجود ارتفاع قد حدث في مستوى الافصاح مما يشير الى أن المطبق

حالياً بالوحدات الحكومية لا يمكنه المساعدة على تقديم المعلومات الكافية والشفافية المطلوبة عن الوحدات الحكومية، كما تتفق هذه النتيجة أيضاً مع النتائج السابق عرضها لدراسة الحالة بالمبحث الأول. وبناء على النتائج الاحصائية والنتائج العملية لدراسة الحالة، يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الثاني للدراسة على النحو

التالي: "يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمؤشر الإفصاح المحاسبي الحكومي على تطوير مستويات الإفصاح المحاسبي بالوحدات الحكومية محل الدراسة"
التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة الاهتمام بالتوافق مع المعايير الدولية وتطبيق معايير المحاسبة الحكومية (IPSASs) لتطوير التقارير المالية الحكومية وكذلك تطوير القياس والإفصاح للتقارير واعداد القوائم المالية الحكومية بحيث تتضمن البيانات اللازمة لعملية الإفصاح عن حقيقة المركز المالي للوحدات.
- 2- التحول بشكل مدروس من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق والعمل على تهيئة بيئة مناسبة لذلك مما يساعد علي تطبيق موازنة البرامج والاداء والتي تسعى وزارة المالية لتطبيقها بالتوازي مع الموازنة الحالية 2021 والاستعانة بالخبرات من خارج القطاع اذا لزم الامر حيث يساعد التحول علي القياس والإفصاح عن الاصول وتوفير معلومات اكثر موثوقية ودقة والسعي نحو الإصلاحات الجذرية في النظم المحاسبية الحكومية.
- 3- يجب أن تكون منهجية الإصلاح منظومة متكاملة وليس فقط مجرد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وبالتالي الإصلاح سيسبقه متطلبات عديدة لتطبيق المحاسبة علي اساس الاستحقاق من اصدار تشريع من وزارة المالية لتطبيق اساس الاستحقاق وتطبيق موازنة البرامج والاداء واستخدام محاسبة التكاليف .
- 4- يجب ان يكون هناك مجلس مهني مستقل لإصدار معايير المحاسبية والمراجعة الحكومية لمراعاة خصوصية القطاع الحكومي عند تطبيق المحاسبة علي اساس الاستحقاق بحيث تتضمن البيانات اللازمة للإفصاح عن حقيقة المركز المالي واعداد العناصر البشرية اللازمة لذلك وتكون قادرة علي تحليل البيانات واعداد التقارير.
- 5- يجب الاهتمام بدور ممثل وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات والتركيز على تطوير الممارسات والإجراءات سواء المحاسبية او 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 وللاهتمام بالمحاسبة الحكومية ودورها في المحافظة علي موارد الدولة

- 6- الاهتمام بالتحول من العمليات إلى النتائج وضرورة التركيز على المخرجات بدلاً من المدخلات والتركيز على الأداء والكفاءة والفاعلية بدلاً من الالتزام بالارتباطات والاعتمادات في الموازنة.
- 7- استخدام وإنشاء نظام لمحاسبة التكاليف الحكومية لتعزيز تكلفة البرامج والأنشطة الحكومية والتي يتيح من خلاله تطبيق المحاسبة علي اساس الاستحقاق وموازنة البرامج والاداء .
- 8- يجب الاهتمام والتركيز على التأهيل العلمي والخبرة المهنية للموظفين الحكوميين العاملين في القطاع المالي الحكومي حيث اغلبهم من المؤهلات المتوسطة وفوق المتوسطة بسبب تعيينات القوي العاملة الالزامية في السنوات السابقة وعدم التعيين في الحكومة للمؤهلات العليا من الكفاءات من خلال المسابقات، كذلك الاهتمام بالتعليم والتدريب المهني المستمر.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

يمكن للباحثين مستقبلاً تناول الموضوعات التالية المرتبطة بموضوع تطوير التقارير المالية الحكومية:

- 1- دراسة وتحليل معوقات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- 2- الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للأصول البنية التحتية التراثية و الثقافية وقياس القيمة الاقتصادية.
- 3- دراسة أثر التكامل بين الإفصاح المالي والإفصاح غير المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات عند تطبيق المحاسبة علي اساس الاستحقاق في القطاع الحكومي.

المراجع

مراجع باللغة العربية:

- 1- امينة هناء جابي, (2017)، "اهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الي اساس الاستحقاق المحاسبي _ تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الادارية، العدد الثامن ، ديسمبر ، ص 683-709.
- 2- فاطمة الزهراء قاض ومحمد طويلب، (2020)، مدي توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد الأول، ص487-510.
- 3- محمد سالم يوسف، (2019)، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSASs" في تحقي الحوكمة المؤسساتية والحد من ظاهرة استغلال السلطة العامة في الدول النامية"، المؤتمر العالمي الدولي الثالث للمؤسسات واشكاليات التنمية في الدول النامية (ليبيا نموذجا) لكلية الاقتصاد والتجارة 11-12، ص506-542
- 4- مسعود علي، (2018)، "اساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي الي الحوكمة"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر ، مجلد 3، عدد1، ص187-198.

- 5- نزمين خليفة النعاس، (2019)، "الاصول الثابتة في المحاسبة الحكومية الواقع والتحديات دراسة تحليلية مقارنة"، **مجلة 6- International Conference on Technical, March 4**، ص 1604-1621.
- 6- صلاح الهادي محمد عويضة، (1992)، "نحو اطار لمعايير المحاسبة الحكومية"، **مجلة افاق جديدة للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد 4، العدد 4، ص 74.
- 7- عاطف محمد العوام، (1989)، "معايير المحاسبة الحكومية : دراسة تطبيقية على النظام المحاسبي الحكومي المصري"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 525.
- 8- خليل عواد حسين ابو حشيش، (2003)، " اطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الاردنية الهاشمية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2003، 218-232.
- 9- خالد جمال الجعارات، (2014)، " دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، **الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر، 2**.
- 10- _____، (2015)، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، مطبوعات جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 11- _____، (2015)، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs**، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان.
- 12- _____، (2018)، **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs**، دار الصفا للنشر، عمان.

مراجع باللغة الانجليزية:

1. Gorana Roje & Nives Botica Redmayne,(2020)," On the management and financial reporting for state assets—a comparative analysis between Croatia and New Zealand", **Journal Public Money & Management**, ISSN: 0954-0962 (Print) 1467-9302 (Online) Journal homepage: <https://www.tandfonline.com/loi/rpmm20>
2. Ouda, Hassan,(2016), "Governmental Capital assets. How Far Should The Accounting Recognition of These Assets Go? ", **International Journal On Governmental Financial Management**, V01, XV1, No1, PP.24-41.
3. Tetiana Iefymenko, Liudmyla Lovinska,(2018), "Issues of Implementation of Accruals Based Accounting in Public Sector (The Case of Ukraine)", **International Journal on Governmental Financial Management** , Vol. XVIII, No 1, ,PP36-42.
4. Tetiana, Iefymenko & Liudmyla, Lovinska, (2017) "The Experience and Issues of IPSAS Implementation in Ukraine in the Context of Cooperation with the United Nations", **International Journal on Governmental Financial Management** ,Vol. XVII, No 1,, PP.60-69.
5. RoyBark, Helen, and Other,(2012), "the first Quarter Century of the GASB (1948-2009): A Perspective on Standard Setting (Part one), **ABACUS, A**

6. Chan, James L., (2008), "International Public Sector Accounting: Standards Conceptual and Institutional Issues", University of Napoli, Conference on "IPSAS international Diversity uniformity and National, June, P.4.

ملاحق البحث

اسماء الوحدات عينة الدراسة جدول رقم (1)

م	اسم الوحدة أو المنشأة الحكومية
1	و.ح ديوان عام محافظة الدقهلية مبنى ديوان عام محافظة الدقهلية - ش الجيش
2	و.ح مدينة المنصورة شارع البحر بجوار مديرية الامن
3	و.ح حي شرق المنصورة شارع الجيش المنصورة
4	و.ح حي غرب المنصورة شارع عبد السلام عارف المنصورة
5	و.ح مدينة طلخا طلخا امام الكوبري
6	و.ح مدينة نبروه مركز طلخا مدينة نبروه
7	و.ح مدينة شربين مدينة شربين
8	و.ح مدينة بلقاس مدينة بلقاس
9	و.ح مدينة جمصة مدينة جمصة
10	و.ح مديرية الشؤون الصحية ش عبدالسلام عارف
11	و.ح إدارة مركز طلخا الصحية مدرسة صلاح سالم التجارية طلخا
12	و.ح مستشفى المنصورة عام المنصورة خلف المعهد الفني الصحي
13	و.ح مستشفى رمد المنصورة شارع جيهان المنصورة
14	و.ح إدارة المنصورة الصحية شارع جيهان المنصورة
15	و.ح للمركز المتخصص لمستشفى المنصورة العام شارع عبدالسلام عارف
16	و.ح مستشفى شربين مدينة شربين
17	و.ح مديرية التربية والتعليم شارع الجلاء المنصورة
18	و.ح إدارة مركز طلخا التعليمية مدينة طلخا طريق بلقاس
19	و.ح إدارة شرق المنصورة التعليمية شارع الجيش المنصورة
20	و.ح إدارة غرب المنصورة التعليمية شارع بورسعيد المنصورة
21	و.ح إدارة نبروه التعليمية مدينة نبروه دقهلية
22	و.ح إدارة مركز شربين التعليمية مدينة شربين
23	و.ح مديرية الشباب والرياضة شارع الجيش المنصورة
24	و.ح مديرية التنظيم والإدارة بالدقهلية مبنى ديوان عام محافظة الدقهلية - ش الجيش
25	و.ح مديرية التموين بالدقهلية شارع الجيش المنصورة
26	و.ح مديرية القوى العاملة بالدقهلية مبنى ديوان عام محافظة الدقهلية - ش الجيش
27	و.ح مديرية الزراعة بالدقهلية ش الجيش_ المنصورة
28	و.ح مديرية الطب البيطري بالدقهلية المنصورة ش الجمهورية امام مستشفى الرمد
29	و.ح مديرية الطرق والنقل بالدقهلية المنصورة امام كوبري جديلة
30	و.ح مديرية الإسكان والتشييد بالدقهلية- المنصورة شارع المختلط بجوار النيابة الادارية