

دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية

حماده السعيد المعصراوي غازي

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة-جامعة طنطا/ مصر

ملخص البحث: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدوافع والمنافع التي تعود على كل دولة من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبيان دور المتغيرات البيئية والعوامل النظامية في كل دولة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم ذلك من خلال مسح شامل، وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت المعايير الدولية في القطاع العام، وإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من المحاسبين في وزارة المالية المصرية ووحدات الحكم المحلي. وتوصلت الدراسة إلى وجود منافع ناجمة عن تبني معايير المحاسبة الدولية مثل تحسين المساءلة والشفافية وقابلية معلومات القطاع العام للمقارنة، لكن هذه المنافع الناتجة من تبني المعايير ستتوقف على مدى تلائم المعايير مع المتغيرات البيئية والعوامل النظامية لكل دولة مثل العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتعليمية والثقافية والتنظيمية والهيكلية. كما وجدت الدراسة ان أهم العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة للقطاع العام والمنافع الناتجة عنها هي العوامل القانونية والثقافية. وقام الباحث باقتراح خطة لإصدار معايير محاسبة للقطاع العام متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالاعتماد على مجموعتين من القواعد وهما القواعد الإدارية والتنظيمية، والقواعد الفنية.

الكلمات المفتاحية: النظرية المؤسسية، نظرية الشبكات الاقتصادية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

Analytical and critical study of adoption of International Public Sector Accounting Standards using Institutional Theory and Economic networks theory

Hamada Elsaid Elmassaroway
Teaching Assistant Accounting Department
Tanta University, Egypt

Abstract: The study aimed to analyze motives and benefits of adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and attempted to explain the role of environmental variables and systemic factors in each country when adopting IPSAS. The study achieved that objective using a survey, analysis of literature review and interviews with some accountants in the Egyptian Ministry of Finance and units of local administrations. The study found that there are many self-benefits of adopting IPSAS such as improving accountability, transparency and comparability of public sector information. But these benefits depend on the relevance of IPSAS with environmental variables and organizational factors of each country such as legal, political, economic, educational, cultural, regulatory and structural factors and the study found that legal and cultural factors are the most important factors among these factors. The researcher proposed a plan to issue accounting standards for the public sector in accordance with IPSAS, depending on two sets of rules: the administrative and organizational rules and technical rules.

Key Words: The Economic networks theory, Institutional Theory, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

مقدمة

تمثل الدولة الكيان الاجتماعي والسياسي والقانوني، وتعتبر الحكومة كيان ينبثق من كيان الدولة، ويعتبر التنظيم أو الجهاز الذي تعتمد عليه الدولة في صياغة سياستها العامة وتنظيم شئونها وممارسة الضغط السياسي والقيام بتنفيذ الوظائف العامة، أي أن الحكومة تمثل الركن الحركي للدولة، والذي يعبر عن وجودها الفعلي، والحكومة بالمعنى العام والشامل تعني مختلف الهيئات الحاكمة في الدولة، أي تشمل أجهزة السلطة التشريعية، وأجهزة السلطة التنفيذية وأيضاً أجهزة السلطة القضائية(الهامي & السقا، ٢٠٠٧) وتتمثل مشكلات التخفيف من حدة الفقر ومكافحة الفساد والمحسوبية إحدى القضايا الرئيسية في العالم النامي اليوم، ومن المسلم به أن محاسبة القطاع العام لها دور رئيسي في هذا الأمر من خلال التخصيص الفعال للموارد. (Adhikari et al., 2013). وتطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) من قبل الوحدات الحكومية، والحكومات المركزية، والحكومات الإقليمية والمحلية، وما يتبع هذه الحكومات من هيئات ودوائر ومجالس، ومفوضيات بهدف تحسين جودة التقارير المالية مما يؤدي إلى تقييم وتخصيص أفضل للموارد المقدمة للجهات الحكومية ، مما يعزز الشفافية والموثوقية في البيانات المقدمة من القطاع العام.

مشكلة البحث

تبنت العديد من دول العالم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ففي المنطقة العربية فقد تبنت كل من المملكة الأردنية عام ٢٠١٥، والإمارات العربية المتحدة عام ٢٠١٨ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وقد كان إعلان المفوضية الأوروبية في عام ٢٠١٥، عن التبني الرسمي للمعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام (EPSAS) وهي المعادل الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خطوة مهمة في القبول المتزايد على مستوى لعالم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أن إعلان المفوضية الأوروبية لم يحدد التاريخ الذي

سيطلب من كل بلد اعتماد المعايير. وقد قررت بعض دول الاتحاد الأوروبي بالفعل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قبل أن تصدر المفوضية الأوروبية إعلانها الرسمي، وقد أحرز العديد منها بالفعل تقدماً كبيراً نحو اعتماد المعايير الدولية الكاملة، على سبيل المثال، كانت المملكة المتحدة تطبق معايير الاستحقاق على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعدد من السنوات. أما في الاقتصادات الأقل نضجاً في أجزاء أخرى من أوروبا فقد سعى عدد قليل من البلدان إلى اعتماد معايير من طراز المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منذ خروجها من الكتلة السوفييتية السابقة (Fisher, 2018). وفي دراسة عن إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى دول أوروبا الشرقية وجدت أن تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق أمر مكلف ويستغرق وقتاً طويلاً ويتطلب تحويل الموارد من الأنشطة الأخرى، كما تحتاج العملية إلى تغييرات جوهرية مهمة في التنظيم والإجراءات ومسؤوليات المديرين، ومن ثم تتطلب تشاوراً واسعاً مع جميع أصحاب المصلحة قبل التنفيذ، كما تعتبر المحاسبة على أساس الاستحقاق تنطوي على مخاطر كبيرة لأنها توفر نطاق واسع لممارسة الحكم والتقدير في الممارسات المحاسبية الذي يعتمد على المعرفة الفنية (Chan, 2006).

بالتالي يكون السؤال المطروح هو كيف يمكن لدول تتبني نفس المجموعة من المعايير وتكون النتائج مختلفة؟ والإجابة ببساطة هو أن هناك مجموعة من المتغيرات البيئية والعوامل النظامية تختلف من دول إلى أخرى تؤثر على مدى ملائمة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعتبر حديثة نسبياً وان تبني عدد من دول العالم لها جاء تمشياً مع متغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية محلية بالإضافة إلى ضغوط عالمية رأت عدد من دول العالم ان تتماشى معها. وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في محاولة تفسير الدوافع والمنافع لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعوقات التطبيق الناجح لها باستخدام نظرية الشبكات الاقتصادية والنظرية المؤسسية، ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- ١- ما دوافع الدول لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ وهل تختلف هذه الدوافع بين الدول؟
- ٢- ما المنافع المترتبة على تبني الدول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ وهل تختلف هذه الدوافع بين الدول؟
- ٣- هل تختلف الآليات المستخدمة لتحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كل من الدول المتقدمة والنامية؟
- ٤- ما الدور الذي تلعبه المتغيرات البيئية والعوامل النظامية عند اتخاذ قرار تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ وعند تقييم الاستراتيجية للتنفيذ، وعند تقييم الآثار الناتجة من هذا القرار؟

أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في الآتي:

- ١- يساهم في تغطية النقص الملحوظ في مجال المحاسبة في القطاع العام.
- ٢- يربط البحث بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمتغيرات البيئية والعوامل النظامية.
- ٣- يقدم لصناع السياسات المحاسبية والحكومات المختلفة الدور الذي يمكن أن تلعبه المتغيرات البيئية والعوامل النظامية سواء كانت متغيرات بيئية داخلية كالمتغيرات الاقتصادية السياسية والقانونية والثقافية والتنظيمية أو متغيرات خارجية في قرار تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ٤- يساهم في وضع استراتيجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وفي تقييم الآثار الناتجة من القرار، وفي نفس الوقت بيان صافي المنافع المترتبة على تبني الدول IPSAS.

منهجية البحث

يمكن استعراض منهجية البحث كما يلي:

- ١- منهج البحث: تتبع هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على أعمال الفكر والاستناد إلى الخبرة والتجربة في تفسير الظواهر

ومنطقية الأشياء، لذلك سوف تستند هذه الدراسة إلى مراجعة الدراسات ذات الصلة بهدف تحليل وتفسير اتجاهات الفكر المحاسبي فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال مسح شامل وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت المعايير الدولية في القطاع العام وفي نفس الوقت قام الباحث بعدد من المقابلات الشخصية مع عدد من المحاسبين في وزارة المالية المصرية ووحدات الحكم المحلي..

٢- أداة البحث: سوف يعتمد الباحث على النظرية المؤسسية بغية تحديد الدوافع والمنافع المترتبة علي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعوقات تطبيقها. بغرض استنتاج المفاهيم والحقائق المتعلقة بدور المتغيرات البيئية والعوامل النظامية، وإخضاعها للتحليل الانتقادي والتقييم، وكذلك تحليل صافي المنافع لقرار تبني IPSAS أو الإبقاء على الوضع الراهن باستخدام نظرية الشبكات الاقتصادية.

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعد الخطوة المنطقية التي تعقب التوصل إلى المبادئ الأساسية هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي، حيث تمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي باعتبارها أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية (رملی، ٢٠١٨). وتعرف المعايير بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩).

ابتدأ من ١٠ نوفمبر ٢٠٠٤ حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محل لجنة القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه عام ١٩٧٧ والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي إلى خدمة

الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي (زهير، ٢٠١٤).

ويرى (Schneider & Samkin, 2008) أن وحدات القطاع العام تختلف عن مؤسسات القطاع الخاص فيما يتعلق بالهدف الرئيسي فهي لا تسعى إلى خلق قيمة للمساهمين أو تحقيق الربح، بل تحقيق أهداف أصحاب المصلحة من خلال الخدمات المقدمة للمجتمع. ورغم ذلك فإن معايير المحاسبة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يجعل معايير المحاسبة في القطاع العام تقترب من محاسبة القطاع الخاص، بما في ذلك اعتماد أساس الاستحقاق (Jorge et al., 2007)

وهذا التقارب في محاسبة القطاع العام والخاص يتفق مع المفهوم الجديد للإدارة العامة (New Public Management PM (NPM) الذي يطبق منذ عام ١٩٨٠ من أجل الإصلاح الإداري في القطاع العام وجعله أكثر حداثة وذلك نتيجة لتغيرات عدة أهمها التوجه نحو الخصخصة، و الفرضية الأساسية لهذا النموذج هي الإدارة الموجهة نحو السوق و استخدام أساليب القطاع الخاص بالعمل ستؤدي إلى ضبط التكلفة على الحكومة دون أن يكون هناك نتائج سلبية أخرى ، فالمفهوم الجديد للإدارة العامة الذي يركز على تقليل الفوارق بين قطاع الخدمات الحكومي والقطاع الخاص، من خلال تغيير القطاع الحكومي ليصبح أكثر قربا من القطاع الخاص، بما يجعله أكثر خضوعا للمساءلة والشفافية من خلال قياس المخرجات والنتائج (Hood, 1995). وبالتالي كانت استراتيجية المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تميل إلى تقريب المعايير المحاسبية للقطاعين العام والخاص، كما في المملكة المتحدة ونيوزيلندا، حيث المعايير المحاسبية هي نفسها لكلا القطاعين (Brusca & Condor, 2002).

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB على تطوير معايير المحاسبة والتوجيه للاستخدام من قبل هيئات القطاع العام ويهدف المجلس بشكل أساسي إلى تعزيز الإدارة المالية العامة والمعرفة على المستوى العالمي من خلال زيادة اعتماد معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، منذ عام ١٩٩٧. ويتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الوقت الحالي من أفراد من صندوق النقد الدولي والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات International Organisation of Supreme Audit Institutions، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومجموعة البنك الدولي، ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالآتي:

١. أصدر مجموعة من ٣٨ معايير الاستحقاق (أربع منها سحبت أو هي في طور يجري سحبها).
٢. أصدر ثلاثة إرشادات وتوصيات three recommended practice guidelines، والتي توفر إرشادات بشأن مجالات أوسع من التقارير المالية خارج البيانات المالية.
٣. معيار أساس نقدي للبلدان المتحرك نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، ويمكن للحكومات التقرير على أساس نقدي للحسابات التي لا تمثل الالتزامات الهامة، مثل معاشات الموظفين والقروض والأصول مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات ويشجع المجلس مؤسسات القطاع العام على الاعتماد على أساس الاستحقاق المحاسبي والتي من شأنها تحسين الإدارة المالية وزيادة الشفافية مما يؤدي إلى نظرة أكثر شمولاً ودقة الموقف المالي للحكومة
٤. في أكتوبر ٢٠١٤ أصدر IPSASB الإطار المفاهيمي العالمي الأول لوحدة القطاع العام (<https://www.ipsasb.org>)

وتعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتستند هذه المعايير على معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وتستهدف هذه المعايير تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من القطاع العام من أجل تحقيق المزيد من الشفافية والموثوقية. ويوجد اعتماد شبة كلي في إعداد معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام ١ علي معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وان هناك ثلاث معايير فقط من إجمالي ٣٦ معيار لا يعتمدون على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في حين ان هناك ٢٥ معيار عبارة عن معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته) IPSAS with public sector guidance added (public sector terminology and modifications) وان هناك ٥ معايير عبارة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية Public sector specific IPSAS with some IFRS guidance وهناك أيضا ٣ معايير عبارة عن معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات طفيفة (مصطلحات القطاع العام وتعديلات طفيفة) IPSAS with minor public sector guidance added (public sector terminology and minor modifications) والجدول التالي (١-١) يوضح درجة اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات طفيفة	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	معايير القطاع العام
٥ معايير بنسبة ١٤٪	٣ معايير بنسبة ٨٪	٢٥ معيار بنسبة ٧٠٪	٣ معايير بنسبة ٨٪	عدد ونسبة المعايير

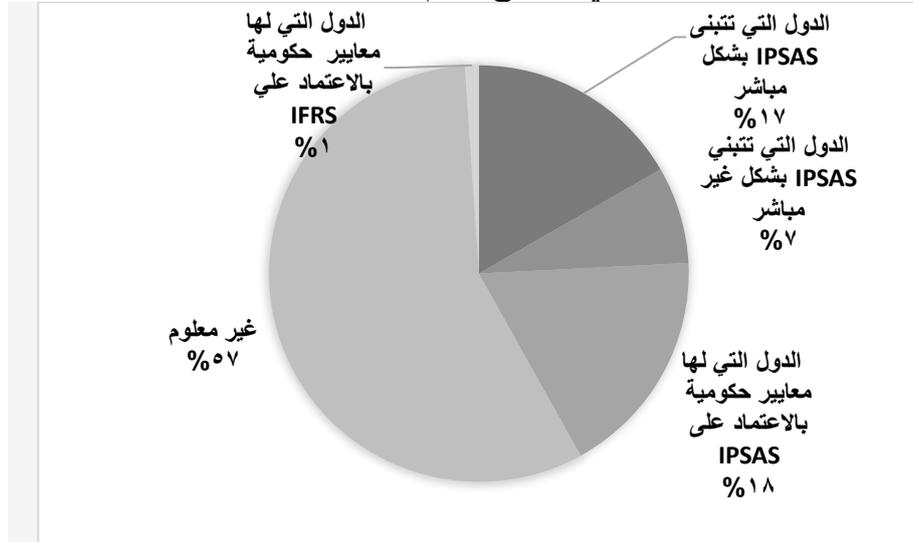
المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على (Fonseca, 2018)

يتضح من الجدول السابق (١-١) أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعمل على تحقيق التقارب قدر الإمكان مع المعايير

^١ في الملحق بيان شامل بكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS المعادلة لها Equivalent، وفي نفس الوقت بيان درجة خصوصية كل معيار من المعايير الدولية في القطاع العام عن IFRS

الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعنى آخر أن الأساس في معايير القطاع العام هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام قدر الإمكان عند إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبالتالي يري الباحث كلما كانت للدولة تجربة ناجحة في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كلما كان ذلك مؤشراً على نجاح تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

و قد تبنت العديد من دول العالم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فقد جاء في تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2018) أن عدد الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بطريقة مباشرة ٣١ دولة، وعدد الدول التي تتبنى المعايير بطريقة غير مباشرة ١٤، وعدد الدول التي لديها معايير حكومية محلية وطنية معتمدة على IPSAS يبلغ ٣٣ دولة، وعدد الدول التي لديها معايير حكومية محلية بالاعتماد على IFRS دولتان ويتوقع الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يزيد عدد الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن ٩٨ دولة في عام ٢٠٢٣. والشكل التالي (١-١) يوضح موقف مختلف دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (IFAC, 2018)

ثانيا: الدراسات السابقة

حتى تتصف مخرجات نظام المحاسبة الحكومية بالملائمة والموثوقية بما يفي باحتياجات متخذي القرارات من أجل تحقيق الشفافية والمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، فلا بد من ركونها بشكل أساسي إلى المتطلبات التي تفرضها (IPSAS)، حيث تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية، وقد جاء بزوغ شمسها نتيجة للاستجابة إلى الكثير من النداءات العلمية والمهنية للحكومات من أجل مواكبة تطورات الفكر المحاسبي في أعمالها لينتج عنها الشفافية المطلوبة للمعلومات المحاسبية وتسهيل المساءلة المالية ويكفل للقرارات المتخذة عامل الرشيد (رملی، ٢٠١٨)، وقد أهتمت العديد من الدراسات بالمحاسبة الحكومية بشكل عام، وتبني IPSAS بشكل خاص، ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات هي:

١- دراسات تناولت المتغيرات البيئية والمنافع المتوقعة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول الناشئة. ان الشفافية المالية الحكومية هي عنصر أساسي في تنفيذ السياسات التي تهدف إلى التغلب على محدودية الأموال العامة المخصصة للأنفاق، وتهدف IPSAS إلى تحسين الحوكمة والشفافية والمساءلة والحد من الفساد. وقد حاولت العديد من الدراسات إبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه المتغيرات البيئية والعوامل النظامية عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتعرف الاقتصادات الناشئة أو الدول الناشئة، Emerging Economies مصطلح يطلق على الدول التي تظهر قوة وتنمية اقتصادية جيدة، ونتاج محلي مرتفع للفرد لكنها تمتلك عدة مشاكل في الكفاءة السوقية.

والجدول التالي (١-٢) يوضح الدراسات السابقة التي تمت في الدول الناشئة

دراسة	هدف الدراسة	الدولة	أهم النتائج
-------	-------------	--------	-------------

<p>ان جهود كل هذه الدول موجهه إلى التوافق ويرجع ذلك الى الضغوط التي مارستها المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي، ولان الهند تعتمد بدرجة أقل على المساعدات والديون الخارجية مقارنة بباقي الدول ، فقد تبنت خطة للتحويل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في غضون خمس سنوات</p>	<p>بنغلاديش، بوتان ،الهند ،المالديف ،نيبال ،باكستان وسريلانكا</p>	<p>استكشاف إلي أي مدى تخطط أو تعتزم دول جنوب آسيا تبني IPSAS</p>	<p>Adhikari & Mellemvik ,2010</p>
<p>على الرغم من أن أفكار إصلاح المحاسبة في للقطاع العام لم تتجاوز مرحلة المحاكاة / الاقتراح في نيبال، فقد ترك الاستعمار في سريلانكا تعزيز تعليم المحاسبة والتدريب، مما مكن البلاد من تنفيذ بعض من هذه الأفكار الإصلاحية، ومع ذلك ، فإن زيادة مقاومة التغييرات المحاسبية على المستوى الإداري الأدنى</p>	<p>نيبال وسريلانكا</p>	<p>استكشاف تنفيذ إصلاحات المحاسبة في القطاع العام</p>	<p>Adhikari et al.,2013</p>
<p>أن نظام المحاسبة الحكومية تم تصميمه وفق الأساس النقدي ولا يسمح بتوفير كافة عناصر الذمة المالية للدولة، وان إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال نحو تطبيق متطلبات .IPSAS</p>	<p>الجزائر</p>	<p>تشخيص واقع المحاسبة العمومية/الحكومية</p>	<p>زهير، ٢٠١٤</p>
<p>كانت هناك عوائق بارزة أمام التنفيذ الفعال للإصلاحات ومنها العوامل</p>	<p>سريلانكا</p>	<p>استكشاف التحديات امام</p>	<p>Nagirikandalage &</p>

التكنولوجية والثقافية والسياسية والبيروقراطية وبالإضافة إلى ذلك، ارتفاع تكاليف تطبيق المعايير الدولية.		الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام	Binsardi, 2015
أن محاسبة التكلفة التاريخية تم استخدامها على نطاق واسع لصالح السياسيين والموظفين العاملين والأفراد المتقاعدين وأسرههم.	نيجيريا	التحقيق من أن هناك إصلاح محاسبي بعد تبني IPSAS	Bakre et al., 2017
عدم إمكانية تطبيق IPSAS في الجامعات العراقية، وإن أهم معوقات عدم ملائمة التطبيق يرجع إلى البيئة التشريعية والقانونية وفي نفس الوقت عدم توافر الكوادر البشرية والفنية اللازمة.	العراق	التعرف على إمكانية تطبيق IPSAS بالجامعات	التكريتي ٢٠١٨،
أن تبني IPSAS يحسن جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية الحكومية، وينسق المحاسبة المالية الحكومية مع أفضل المعايير الدولية، ويزيد من مساءلة الحكومة وشفافيتها. وأن نقص خبراء IPSAS، والتعارض مع القوانين القائمة، والتكلفة العالية للانتقال من الممارسات المحاسبية الحالية إلى IPSAS تمثل أهم العوائق	ليبيريا	معرفة العوامل الرئيسية التي تؤثر على تبني IPSAS	Salia & Atuilik, 2019
لا تزال القوى الاستعمارية السابقة مثل بريطانيا وفرنسا، تؤثر على المحاسبة الحكومية من خلال المؤسسات المالية الدولية،	غانا وبنن	مقارنة إصلاحات المحاسبة الحكومية وتبني معايير المحاسبة	Lassou et al., 2019

والمستشارين السياسيين، وجمعيات المحاسبة الشمالية وان نظام المحاسبة الحكومية في دولة غانا التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكثر تميزاً في أدائه من نظام المحاسبة الحكومية في دولة بنين	الدولية في القطاع العام	
---	-------------------------	--

أظهرت الدراسات السابقة إن الدول الناشئة تعتبر من مناطق التأثير بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، فالاقتصادات الناشئة أو الدول الناشئة مثل نيجيريا وليبيريا وغانا وسريلانكا ونيبال بنغلاديش، وبوتان Bhutan وجزر المالديف وباكستان وتشترك كل هذه الدول في أن أهم دافع لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بضغوط قوية من الجهات المانحة مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وفي نفس الوقت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يحقق النتائج المتوقعة في معظم هذه الدول نتيجة الاختلاف بين أساس بناء المعايير والمتغيرات البيئية في هذه الدول، ولم تجمع أي من هذه الدراسات بين دراسة المنافع والتكاليف والمنافع والمعوقات المترتبة علي تبني المعايير الدولية في القطاع العام، وفي نفس الوقت كانت آلية التقارب مع IPSAS متمثلة في إصدار حزمة أو دفعة واحدة من المعايير ومحاولة تطبيقها ، وان كان بعض الدول تبنت المعايير باستخدام الأساس النقدي المعدل كمرحلة وسيطة قبل الانتقال إلى أساس الاستحقاق. وبالتالي سيقوم الباحث في هذه الدراسة تناول المنافع والتكاليف والمنافع والمعوقات المترتبة على تبني المعايير الدولية في القطاع العام وفي نفس الوقت اقتراح خطة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تناسب البيئة المصرية.

٢-دراسات تناولت المتغيرات البيئية والمنافع المتوقعة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول النامية تعرف الدول النامية بالدول سريعة النمو اقتصادياً في العالم، والتي تعرف بدول البريكس BRICS (البرازيل وروسيا والهند والصين وجنوب أفريقيا) يضاف إليها دول أخرى مثل: وتشيلي والمكسيك وماليزيا وتايلند

وأوكرانيا والفلبين والدول النفطية وعلى رأسها دول مجلس التعاون الخليجي.

والجدول التالي (١-٣) يوضح الدراسات السابقة التي تمت في الدول النامية

دراسة	هدف الدراسة	الدولة	أهم النتائج
Wyk, 2007	تقييم حالة التقارير المالية في الإدارات الحكومية الإقليمية	جنوب أفريقيا	انه علي الرغم من توفير الحكومة كافة المتطلبات المحاسبية والقانونية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، إلا أن وحدات القطاع العام لا تزال تطبق الأساس النقدي وان هناك بطء شديد في التحول إلي المحاسبة علي أساس الاستحقاق ويرجع ذلك إلي ثلاث عقبات هي: النقص في موظفي التمويل والمحاسبة المهرة ونظام المحاسبة غير المتكامل، والحاجة إلى تسجيل الأصول في النظام المحاسبي للمرة الأولى
Ika& Widagdo ,2013	مناقشة الإجراءات الإصلاحية التي اتخذتها الحكومة من أجل تبني IPSAS	اندونيسيا	سبب هذه الإصلاحات يعود إلي ضغوط الجهات المانحة، وسيادة الديمقراطية في البلاد، واللامركزية، وكانت أهم العقبات هي، عدم وجود هيئة لمعايير المحاسبة الحكومية والنقص في المهارات والخبرات اللازمة لـ IPSAS لتطبيق المحاسبة، وتعدد وتداخل اللوائح المنظمة للنظام المالي لوحدات القطاع العام وعدم ملائمتها في بعض الأحيان، وتكلفة التطبيق العالية التي يجب أن تتحملها الحكومات المحلية في التعاقد مع استشاريين في المحاسبة والتكنولوجيا.
Magalhães et al.,2013	مناقشة عملية إصلاح القطاع العام المعروفة باسم الإدارة العامة الجديدة	البرازيل	هناك العديد من الفوائد جراء تبني IPSAS تتمثل في زيادة الشفافية والمساءلة في القطاع العام، وزيادة إمكانية المقارنة بين المعلومات، وتحسين عملية قياس كفاءة الأداء، لكن في نفس الوقت هناك العديد من العوائق أمام تبني IPSAS في البرازيل منها، عدم كفاية الموارد البشرية المؤهلة، وعدم كفاية البرامج

المحاسبية، وصعوبة قياس وتقييم أصول الملكية العامة، ونقص الموارد المالية لتطبيق النظام الجديد، والحاجة إلى إعادة صياغة نظام الرقابة الداخلية .			
أن مستوي الإفصاح في السلطات المحلية يتوقف على ١- هيكل هرمي يتألف من المحاسبين، ولجنة الحسابات المالية، ورئيس البلدية والمديرين الآخرين ٢- مدى حساسية المشكلة ٣- أثر المراجعون والوسطاء الخارجيون على تحديد القضايا التي يتم الإفصاح عنها ، ويرجع ذلك إلى تعدد القوانين التي تحكم عملية الإفصاح في السلطات المحلية.	ماليزيا	استكشاف عمليات الإفصاح المالي بين السلطات المحلية	Teruki et al.,2019

أظهرت الدراسات السابقة أن الدول النامية تعتبر من مناطق التأثير بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع، فالدول النامية مثل الهند والبرازيل وماليزيا وجنوب أفريقيا وهذه الدول اتخذت خطوات تقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لكن بأسلوب مرحلي أو تدريجي وعلى خمس سنوات مثل الهند وليس تطبيق تام دفعة واحدة، وان أهم دافع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو الإرادة السياسية للدول بهدف إصلاح القطاع العام ومحاربة الرشوة والفساد وتحسين المساءلة والشفافية.

٣- دراسات تناولت المتغيرات البيئية والمنافع المتوقعة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول المتقدمة تحاول هذه المجموعة من الدراسات استكشاف واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في دول العالم المتقدمة ودور المتغيرات البيئية في كل دولة في ملائمة تبني هذه النوعية من المعايير. والجدول التالي (١-٤) الدراسات السابقة التي تمت في الدول المتقدمة

دراسة	هدف الدراسة	الدولة	أهم النتائج
Brusca et al.,2013	معرفة أهم العوامل المؤثرة	إسبانيا	أن أهم العوامل المؤثرة هي الحاجة السياسية لإظهار التحسينات التي تمت في مجال المساءلة القطاع العام ،

<p>ونظم الحكم المستندة إلى القانون الخاص -code law، وضغوط الاتحاد الأوروبي في مجال التوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، كذلك من أجل الحصول المصدقية الناتجة عن اعتماد المؤسسات الدولية الكبرى لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.</p>		<p>على تبنى IPSAS</p>	
<p>أن هذه الإصلاحات لم تحقق الشفافية المرغوبة وان هناك حاجة لسنوات عديدة لكي تحقق عملية الإصلاح هدفها، ويرجع ذلك إلى أن اللوائح المحاسبية لوحدها القطاع العام كانت غير مكتملة وغير موحدة، وهناك حاجة إلى إدخال عديد من التغييرات في القوانين والتشريعات.</p>	<p>التشيك</p>	<p>التعرف على المشاكل الرئيسية التي تحدث أثناء تطبيق IPSAS</p>	<p>Otrusanova & Pastuszkova ,2013</p>
<p>أن العامل الأكثر أهمية هو التقاليد المحاسبية الطويلة والمتطورة للقطاع العام في فنلندا التي قاومت الضغوط لتغيير مؤسسة المحاسبة الحكومية المحلية. لم تكن الضغوط المحاكاة والمعيارية المحلية والدولية قوية بما فيه الكفاية لبدء عملية التحرر من المؤسسات. ولم تتبن بلدان الشمال الأوروبي الأخرى معايير IPSAS ولم تكن هناك ضغوط قسرية مثل القواعد الملزمة لاعتماد IPSAS خلال فترة البحث.</p>	<p>فنلندا</p>	<p>التعرف على الأسباب وراء رفض أي بلد متقدم اعتماد معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام</p>	<p>Oulasvirta ,2014</p>
<p>أن أهم العوامل لتحفيز التغييرات في المحاسبة الحكومية في البرتغال سياق الأزمات المالية والضغط الخارجية الكبيرة لخفض العجز العام وتحسين جودة المعلومات المالية.</p>	<p>البرتغال</p>	<p>فحص كيفية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني IPSAS</p>	<p>Gomes et al.,2015</p>
<p>لا يوجد سوي مستوى منخفض من الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علي أساس الاستحقاق، ويرجع ذلك إلي أن IPSAS بنيت علي مبادئ عامة ولا تقدم قواعد تفصيليه يمكن أن تساعد</p>	<p>إيطاليا</p>	<p>فحص وتحليل مشاكل المحاسبة الفنية(الاعتراف</p>	<p>Agasisti et al.,2015</p>

الجامعات في التغلب علي مشاكل الاعتراف والتقدير النمطية في القطاع العام، وفي مثل هذه المواقف تميل المؤسسات العامة إلى اتخاذ خيارات محاسبية أقل صلة بالمحاسبة علي أساس الاستحقاق الكامل، وتكون أكثر اتساقا مع ممارسات المحاسبة المبنية على الأساس النقدي.		والتقدير) في الجامعات	
خلال الفترة ٢٠٠٨ - ٢٠١٢، بعد الموافقة على القانون العام للمحاسبة الحكومية، تشير النتائج إلى أن القطاع العام قد زاد من كمية ونوعية ومواءمة المعلومات المالية المنشورة خلال فترة الدراسة وان هناك قدر أكبر من التوحيد والقابلية للمقارنة بين البيانات المالية.	الولايات المتحدة الأمريكية	تقييم كمية ونوعية ومواءمة المعلومات المالية	Sour, 2017
انه على الرغم من وجود خطة لتبني موازنة البرامج وIPSAS، إلا أن دخول الترويكا الأوروبية في مفاوضات مع حكومة اليونان أثرت على تنفيذ هذه الخطة وغيرت من أولويات الحكومة اليونانية فسلوك الترويكا الأوروبية لا يتطابق مع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإنما فضلت تعزيز نظام الموازنة على أساس نقدي من أجل التأكد من وفاء حكومة اليونان بالتزاماتها الدولية. ويرى الباحث ان موقف الترويكا الأوروبية المتعلق بالاعتماد على الأساس النقدي من اجل ضمان الوفاء بالتزامات اليونان من أعباء الديون يجعل مصداقية تبني المحاسبة علي أساس الاستحقاق في الدول التي تعاني من الديون محل شك.	اليونان	استكشاف دور ظهور الترويكا الأوروبية في إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في ظل أزمة الديون	Cohen & Karatzimas, 2018

أظهرت الدراسات السابقة أن هناك مناطق للتأثير المحاسبي على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي دول متقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا ويرجع ذلك لهيمنة وسيطرة هذه الدول على مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعلى المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبالتالي فان

المعايير تكون متوافقة أكثر مع المتغيرات البيئية والعوامل النظامية في هذه الدول، وبالتالي فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يكون له آثار إيجابية بشكل كبير وعلى سبيل المثال أظهرت دراسة (sour,2017) أن القطاع العام قد زاد من كمية ونوعية ومواءمة المعلومات المالية المنشورة خلال فترة الدراسة وإن هناك قدر أكبر من التوحيد والقابلية للمقارنة بين البيانات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. ومناطق التأثير بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي دول متقدمة تأثرت بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي في الغالب دول أوروبا الشرقية ذات الاقتصاديات المتحولة من الاشتراكية إلى الرأسمالية وبعض دول أوروبا الغربية مثل فنلندا وإيطاليا وإسبانيا والبرتغال وهذه الدول اتجهت للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بسبب ضغوط الاتحاد الأوروبي والبعض تبني التوافق مع المعايير بشكل اختياري، وإن كان التطبيق وجد تعارض كبير بين المتغيرات القانونية والثقافية في هذه الدول مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأظهرت الدراسات السابقة بصفة عامة أن هناك اتجاه من قبل العديد من الدراسات لتفسير أسباب اختلافات نتائج تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كل من الدول المتقدمة والنامية من خلال مجموعه من المتغيرات البيئية والعوامل النظامية ذات التأثير على النظام المحاسبي الحكومي والتي يمكن تحديدها وتصنيفها وتحليلها من أجل اختيار الآلية المناسبة عند تبني معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام.

ثالثاً: منافع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: منظور تحليلي لنظرية الشبكات الاقتصادية

كلما نظرنا إلى العالم في الواقع نجده عبارة عن مجموعة شبكات، فحدوث أزمة مالية أو ثورة سياسية أو أي تحركات اجتماعية في مكان ما يتأثر بها أفراد أو جماعات في أماكن أخرى، مما يعني أن تأثير ظاهرة معينة سوف ينتشر بشكل أو بآخر إلى الأطراف الخارجية التي ترتبط بالظاهرة بعلاقة ما (Watts,2003) وتعد نظرية الشبكات Networks Theory

امتداد لنظرية الرسوم البيانية في علم الرياضيات والتي تم استخدامها علي نطاق واسع في الفيزياء والهندسة والحاسب الآلي والأحياء والاقتصاد، وهي أسلوباً جديداً للتفكير في المشكلات الأكثر تعقيداً، حيث تقوم بتصوير مبسط لظواهر شديدة التعقيد، فمن خلال تجنب التفاصيل المعقدة والبحث عن أصل مشكلة ما يمكننا في كثير من الأحيان الوصول إلي نتائج هامة عن ظواهر متشابكة، ما كنا لندركها لم تم دراستها بصورتها المباشرة، (شعبان، ٢٠١٧، ص ٧٥: ٧٦) ويقصد بنظرية الشبكات الاقتصادية *The economic theory of networks* بانها الطريقة التي تتفاعل بها مع المجتمع في اتخاذ قرارات اعتماد منتج معين تحت تأثير الشبكة بناء علي تأثير قيمة شبكة المنتج (قيمة التزامن) حيث تؤكد النظرية أن المنتج يمكن أن يعتمد رغم أن قيمته أقل شأن من قيمة شبكة المنتج، فاتخاذ قرار اعتماد منتج معين يرتبط أكثر بالمنافع المتوقع الحصول عليها في إطار شبكة المنتج (منافع من العلاقات والروابط مع المشاركين في الشبكة) بغض النظر عن منافع المنتج الجوهرية (مهاوئة & زرقون، ٢٠١٧)، وبالتالي يمكن النظر إلى الشبكات كقنوات أو مسارات ينتقل من خلالها التأثير حسب القواعد الخاصة بكل شبكة، والشبكات الكبيرة تعتمد علي مجموعة ثانوية صغيرة من الجهات الفاعلة المؤثرة بجانب وسطاء المعلومات ومجموعة من الموارد الهامة، وتمثل هذه العناصر مع بعضها المركز الفعال الذي يعتمد عليه أعضاء الشبكة (Borgatti & Halgin, 2011). وبالتالي فإن قرار دولة معينة تبني معايير المحاسبة الدولية سوف يعتمد على المنافع المباشرة أو الذاتية الناتجة من تبني المعايير الدولية مثل زيادة جودة المعلومات وعادة ما تسمى المنافع المباشرة بقيمة الاكتفاء الذاتي *autarky value* وفي نفس الوقت هناك منافع الشبكة وتسمى قيمة التزامن أو التماثل *synchronization value* والتي تنتج من العلاقات الاقتصادية مع الدول التي تتبنى المعايير (Ramanna & Sletten, 2009) ويرى الباحث أن الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بانهم أعضاء شبكة كبيرة يربط بينهم روابط وعلاقات ومصالح اقتصادية وسياسية، إلا أن بعض أعضاء الشبكة (الدول) يقومون بدور أكبر وفعال من غيرهم وتمثل المركز الفعال في الشبكة وهي الدول

التي لديها نفوذ سياسي واقتصادي وعلمي تستطيع من خلاله التأثير في صناعه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حين أن باقي أعضاء الشبكة(الدول) تكون متأثرة بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبالتالي فإن قرار الدول باعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتوقف على منظور المنافع والتكاليف، فإذا تجاوزت المنافع الذاتية ومنافع الشبكة الناتجة من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، منافع المعايير والقواعد المحلية التي تحكم عمل النظام المحاسبي الحكومي ففي هذه الحالة يكون قرار الدولة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويمكن تمثيل ذلك في الجدول التالي(١-٥) كما يلي:

صافي منافع المعايير والقواعد المحلية التي تحكم عمل النظام المحاسبي الحكومي	<	صافي المنافع الذاتية المباشرة من تبني IPSAS + صافي منافع الشبكة (قيمة التزامن) من تبني IPSAS
--	---	--

ولذلك تكون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعايير الدولية للتقارير المالية مقبولة فقط إذا تجاوزت المنافع الذاتية ومنافع الشبكة، منافع المعايير والقواعد المحلية التي تحكم عمل النظام المحاسبي الحكومي، وبالتالي فإن الباحث سيحاول تفسير التوجه الدولي نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال منظور نظرية الشبكات الاقتصادية، وسوف يتناول الباحث المنافع المختلفة كما يلي

١- المنافع الذاتية المباشرة من تبني معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IPSAS

ان تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تحقيق مجموعة من المنافع والمزايا المباشرة للدولة تتمثل في تحسين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والمساهمة في علاج عجز الموازنة العامة للدولة ويمكن تفصيل ذلك كما يلي:

- أ- تعزيز الشفافية والمساءلة: يمكن القول إن الشفافية تمثل دافع رئيسي للحومات لتبني IPSAS فقد ذكر بريان كوين، مدير البنك الدولي، "أن الأبحاث أظهرت أن البلدان الأكثر شفافية تتمتع بتصنيفات ائتمانية أفضل، وتحسين الانضباط المالي، وانخفاض تكاليف الاقتراض". ولقد روج الاتحاد الدولي للمحاسبين بشكل مستمر للحاجة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام، مشيراً على وجه الخصوص إلى الخطر الذي يمثله غياب الشفافية والمساءلة على كفاءة أسواق رأس المال والاستقرار المالي العالمي والاستدامة طويلة الأجل، وتتمثل أهم الفوائد والمنافع المرجوة من اتباع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في زيادة مستوى المساءلة والشفافية والنزاهة في الوحدات الحكومية (الخاطر & قطب، ٢٠١٨)، أن الاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام يفسر بالحاجة إلى الشفافية والكفاءة وإدارة الأداء وتعزز المعايير المحاسبية الدولية المستندة إلى الاستحقاق زيادة القدرة على تقديم معلومات صحيحة عن الموارد والديون والإيرادات التي بدورها تعزز التواصل مع مختلف أصحاب المصلحة كما تؤدي المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى زيادة القدرة على الحصول على معلومات التكلفة الكاملة التي تعد عنصراً حاسماً لتحسين التنظيم التخطيط والتحكم والمساءلة (Monari, 2015).
- ب- الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية لوحدات القطاع العام: وتتمثل إحدى فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في زيادة الاتساق والقابلية للمقارنة بين وحدات القطاع العام داخل الدولة، ولنفس الوحدات من فترة لأخرى، وفي نفس الوقت زيادة الاتساق والقابلية للمقارنة بين الدول التي تتبنى نفس المعايير، ويرى الباحث إن زيادة القابلية للمقارنة يمكن أن تستخدم كأداة من قبل الناخبين في الدول الديمقراطية عند تقييم أداء الحكومات المنتمجة إلى أحزاب سياسية عند كل انتخابات جديدة.
- ت- تحسين عملية اتخاذ القرار: إن تحسين عملية اتخاذ القرار يعتمد على معلومات دقيقة وملائمة وموثوق فيها (الخاطر &

قطب، ٢٠١٨)، فسيؤدي اعتماد الحكومات من جميع أنحاء العالم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين جودة المعلومات المالية التي تفصح عنها وحدات القطاع العام، وهو أمر بالغ الأهمية بالنسبة للمستثمرين ودافعي الضرائب والجمهور العام لفهم التأثير الكامل للقرارات التي تتخذها الحكومات فيما يتعلق بأدائها المالي ووضعها المالي وتدفقاتها النقدية. سيساعد الاعتماد العالمي لهذه المعايير على مقارنة هذه المعلومات (IFAC, 2014). وفي دراسة على حكومة المملكة المتحدة أن المحاسبة القائمة على الاستحقاق قد ساعدت صناع القرار على فهم أفضل لكيفية استخدامهم للموارد المالية من خلال تقديم معلومات أكثر تفصيلاً لإدارة الأصول والخصوم وتحديد والتخلص من الأصول غير المستخدمة (National Audit Office, 2008).

- ث- تجنب الدوافع السياسية الناتجة من رغبة القائمين على وضعي السياسات المحاسبية في القطاع العام من تفصيل معايير تناسب تحقيق أهداف سياسية معينة.
- ج- إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول الناشئة والنامية يمكن أن يوفر خدمة كبيرة للدول التي لم تقم بعد بتطوير معايير خاصة بها. إذ أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يوفر على هذه الدول الوقت والتكاليف اللازمة لتطوير مثل هذه المعايير، كما قد لا تتوافر لدى هذه الدول الخبرات والكفاءات البشرية من أجل القيام بإعداد معايير خاصة بالدولة.
- ح- تقييم الأداء: تساعد المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين قياس الأداء المالي للكيان العام وتوفير معلومات أكثر شفافية عن استدامة الحكومة. وفي نفس الوقت تساعد المستويات الحكومية الأعلى اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدات التنظيمية من حيث المساءلة حول كافة الموارد الخاصة بالوحدة، تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة، واتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بعملية تزويد الوحدة بالموارد، وكيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها

وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية، وتقييم مدى كفاءة إدارة الوحدة من ناحية التكاليف والخدمات والفاعلية حيال الإنجاز.

خ- تحسين القدرة على قياس التكاليف وإدارة الالتزامات Improved Capacity to Measure costs and Liabilities Management: تفيد اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين القدرة على قياس التكلفة، مما يؤدي إلى قرارات أفضل لتخصيص الموارد والأداء العام، ففي محاسبة الاستحقاق يتحسن تصور للتكلفة من خلال اعتماد تكلفة كاملة على أساس الاستحقاق تشمل الجميع التكاليف الدورية والرأسمالية ، بما في ذلك الاستهلاك (Monari,2015) فاعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق سيساعد في رصد الديون والالتزامات الحكومية لأثارها الاقتصادية الحقيقية على سبيل المثال، كانت أزمة الديون السيادية و العواقب التي يتم الشعور بها في جميع أنحاء العالم، مما دفع المؤسسات المالية العالمية والمستثمرون في الديون الحكومية ، ووكالات التصنيف الائتماني لرصد المواقف المالية للحكومات بشكل كاف إلى الطلب على إطار أفضل للمساءلة والإفصاح للقطاع العام (بما في ذلك التزامات الحكومات على المدى الطويل مثل التزامات التقاعد) والالتزامات الطارئة أمرًا ضروريًا لتقييم الآثار الاقتصادية الحقيقية للإدارة المالية للقطاع العام، وسيشجع ذلك قادة الحكومات على اتخاذ قرارات تركز على الاستدامة طويلة الأجل للعمليات الحكومية (IFAC,2014).

د- تحسين إدارة الأصول Improved Asset Management: إن تسجيل الأصول الثابتة في البيانات المالية الحكومية له تأثير كبير علي قابلية للقياس على البيانات المالية الحكومية، فقد أجرت المحاسبة على أساس الاستحقاق تغييرا في الطريقة التي يتم بها حساب الأصول خاصة الأصول طويلة الأجل، فبعد أن كانت الأصول المحاسبية هي التي يتم شراؤها وحسابها عندما يتم الدفع نقدا، وهذا يعني أن الأصول الثقافية والبيئية لم يتم احتسابها. لم ينتج عن ممارسة حساب الأصول أي مخصص للاستهلاك أو الاستهلاك في

عام السجلات المالية مما يجعل من المستحيل تحديد قيمة الأصول وكذلك وجود مثل هذه الأصول (Monari,2015)، مما يعطي الوحدة الكفاءة الفرصة لإظهار مدى نجاحها في إدارة مواردها (رملی، ٢٠١٨)، الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم كذلك كما تمثل الإيرادات والمصروفات عنصراً أساسياً في المحاسبة على أساس الاستحقاق. ومن ثم التقارير المالية تشمل كلا من المعاملات النقدية وغير النقدية التي تعكس التكلفة الحقيقية لعمليات وحدات القطاع العام (Monari,2015).

وفي نفس الوقت هناك منافع سياسية ناتجة من القدرة على التأثير على عملية إعداد IPSAS، حيث تتأثر عملية وضع المعايير الدولية بالضغط السياسية، فالدول ذات التأثير السياسي الكبير تكون أكثر قدرة على التأثير على عملية وضع المعايير، وبالتالي فإن المنافع تتحقق من خلال المفاضلة بين القدرة على التأثير على عملية وضع المعايير الدولية وبين التخلي عن سلطة إعداد المعايير المحلية (شعبان، ٢٠١٧، ص ٨٦) ويرى الباحث ان هذه المنافع السياسية تتحقق للدول الكبرى فقط والتي تمثل مناطق التأثير المحاسبي على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة... الخ، في حين أن هذه المنافع لا تكون متحققة لغالبية الدول الناشئة والنامية والكثير من الدول المتقدمة والتي تمثل مناطق التأثير المحاسبي بـ IPSAS.

وعلى الرغم من المنافع الذاتية الناتجة من تبني IPSAS إلا أن هذه المعايير تتطلب تكاليف كبيرة، فعلى الرغم من أن مبادرة المحاسبة على أساس الاستحقاق ترتبط بالعديد من الفوائد، إلا أن تبنيها من قبل المؤسسات العامة غالباً ما يكون مصحوباً بالعديد من المشكلات والمشاكل التي قد تعوق تحقيق الفوائد المتوقعة يمكن أن يكون الانتقال من الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل إلى المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق الكامل في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مساعياً مليئاً بالتحدي لأنه لا يستلزم قدراً هائلاً من العمل فحسب بل أيضاً تغييرات كبيرة في العمليات التجارية (Aggestam,2010)، وهناك معضلة

أخلاقية عند إصلاح المحاسبة الحكومية فتكاليف هذا الإصلاح تتنافس مع السلع والخدمات الأساسية الاجتماعية الأخرى، مثل الغذاء للجوعى، والطب للمرضى والمزايا الاجتماعية الأخرى التي تقدمها الدول الناشئة والنامية (Monari,2015)

إن أحد العوامل الرئيسية التي تقف حاجزا أمام تبني IPSAS العام هي تكاليف تحويل النظام المالي نحو IPSAS، فالهيئات التنظيمية عادة ما تتطلب تمويلا لتدريب المحاسبين والإداريين ومجهزي البيانات المالية وكذلك تكاليف الاستشارات واحتياجات تكنولوجيا المعلومات من أجل ضمان الانتقال السلس إلى نظام المعايير الدولية في القطاع العام وهي تكاليف عالية لا ترغب معظم الدول النامية في تحملها (Salia & Atuilik,2018) وتتمثل تكاليف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الآتي:

أ- تكاليف بدء التحول: وهي تكاليف تحدث مرة واحدة أو في الأجل القصير على الأقل وتنتج من جلب متخصصين واستشاريين في تطبيق IPSAS - عقد الندوات والمؤتمرات-تكاليف الحصول على إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظير حقوق الملكية الفكرية. فعلي سبيل المثال جعل الاعتماد على الاستشاريين الدوليين في جزر فيجي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكثر تكلفة مع نفقات السفر والإقامة (Magalhães et al.,2013)

ب- تكاليف تعديل النظم: عند بدء تطبيق IPSAS يتعين على وحدات القطاع العام تعديل النظم والسياسات والإجراءات وقد يتطلب إعادة صياغة وتصميم النظم والسياسات المحاسبية قبل بدء العام المالي الأولى لتطبيق IPSAS

ت- تكاليف التعليم والتدريب: وهي تكاليف تعليم وتدريب العاملين في النظام المالي في وحدات القطاع العام وكذلك العاملين في الأجهزة الرقابية على الأنظمة المالية الحكومية.

ث- تكاليف إعادة التعاقد: وتحدث هذه التكاليف مرة واحدة عند بدء تطبيق IPSAS فهناك الكثير من العقود والقرارات الحكومية والقوائم السعرية التي تم صياغتها أو اتخاذها في الماضي بناء على قواعد النظام المحاسبي الحكومي المحلي فعل سبيل المثال القوائم المالية

لشركات المنافع العامة الحكومية مثل الكهرباء والغاز تستخدم في القرارات الحكومية التي تصدرها الهيئات الحكومية المشرفة على هذه الشركات كما تتحدد في ضوءها التسعير لهذا قد يتطلب الأمر تغيير سياسات التسعير.

ج- التكاليف الدورية: وهي التكاليف التي تتحملها الدولة بصفة دورية بعد تبني IPSAS مثل تكاليف متابعة الإصدارات والتعديلات التي يجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام-تكاليف إصدار الإرشادات والتفسيرات-تكاليف التدريب الدورية (ابوالخير، ٢٠١٤، ص ٧٨: ٨٥ مع إدخال تعديلات من قبل الباحث لتناسب القطاع العام)

وفي نفس الوقت فان المرونة الموجودة في أساس الاستحقاق المحاسبي تتيح لمعدي البيانات المالية في القطاع العام إدارة الأرقام المالية في القطاع العام من خلال اختيار وتغيير السياسات المحاسبية: تتميز السياسات المحاسبية التي يتم استخدامها في إعداد القوائم المالية والتقديرات المحاسبية (الحشاش&عبيد، ٢٠٠٩) فمحاسبة الاستحقاق تنتج قدر من التقدير والحكم الشخصي فحتى لو تميزت الإدارة بالصدق والأمانة وحسن النية فقد يكون الحكم الشخصي بعيدا عن الصواب، فما بالك لو ان نية الإدارة التلاعب كانت قائمة في ظل أسلوب يعطي قدرا لا بأس به من المرونة في التقدير(منير هندی، ٢٠١٠، ص ٦٢) ويرى الباحث إن هذه المرونة في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية تحتاج إلى خبرة ومهارة ودقه في الحكم الشخصي من قبل معدي البيانات المالية في القطاع العام مما قد يترتب عليها أخطاء عديدة في الدول التي لا تمتلك المهارات اللازمة وذلك بافتراض حسن النية، فما بالنا اذا كان معدي البيانات الحكومية سياسيون لديهم مصالحهم الخاصة والتي يمكن تحقيقها من خلال التلاعب في البيانات المالية في القطاع العام سواء على المستوى المركزي أو حتى مستوى وحدات القطاع العام الصغيرة، وبالتالي فان المعايير الدولية المبنية على أساس الاستحقاق تمثل بيئة خصبة للتلاعب في البيانات المالية في القطاع العام.

٢- منافع الشبكة (قيمة التزامن) من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
 إن الفكرة الأساسية لنظرية الشبكات أن المنتج الذي يعتمد على شبكة من المستخدمين أكثر جاذبية من المنتج ذو المستخدم الوحيد (شعبان، ٢٠١٧، ص ٨٧)، وبالتالي نتيجة الانتشار العالمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فإن تبني هذه المعايير يحقق للدولة مجموعة من المنافع تسمى منافع الشبكة (قيمة التزامن)، وقام (Samaha&Khlif,2016) بتقسيم منافع الشبكة أو التزامن إلى ثلاث أنواع، ويمكن للباحث بيانها مع توضيح كيفية تطبيقها على التوافق مع IPSAS كما يلي:

أ- التزامن الإلزامي *coercive isomorphism*: ويعنى مدي وجود أو عدم وجود جهات تلزم الحكومات بالتوافق مع IPSAS ومثال ذلك اشتراط الجهات المانحة مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم على الدول تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كشرط للحصول على المنح والقروض مثل دول غانا وسريلانكا وإندونيسيا وغيرهما، فمن المعروف أن IPSAS تعمل علي تعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي، كذلك ضغوط التكتلات الدولية كما في حالة الدول الأعضاء بالاتحاد الأوروبي.

ب- تزامن المحاكاة *mimetic isomorphism*: ويقصد به محاكاة إصلاح الأنظمة المالية في القطاع العام كما في الدول الأكثر تقدماً، وأفضل مثال علي ذلك ضغط المحاكاة في البلدان الصغيرة، فعلى سبيل المثال تم استخدام البيانات المالية في سريلانكا كنموذج أثناء تصميم البيانات المالية لحكومة نيبال، كذلك حاول الدول السوفيتية السابقة التي انضمت إلى الاتحاد الأوروبي تعديل نظم المحاسبة الحكومية الخاصة بها، وفي نفس الوقت سيتم انتشار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS للدول الاستفادة من خبرة دول أخرى

وسيسمح لها بإمكانية التعاون في مجال معالجة اى ه مسائل تواجهها الحكومات عالمياً.

ت- التزامن المعياري normative isomorphism : يشير إلى مستوى التحصيل العلمي لدولة ما، وبالتالي قد تؤثر نسبة السكان المتعلمين أيضاً على ممارسات المحاسبة وبالتالي التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأفضل مثال علي ذلك الدول التي قررت بإرادتها وبدون أي ضغوط تبني التوافق مع IPSAS كما في حالة البرازيل والأمارات وماليزيا والهند وغيرهما.

لكن على الرغم من منافع الشبكة(التزامن) إلا أن هذه المنافع يقابلها أكثر من علامة استفهام حول إمكانية نجاح الحلول المستوردة لإصلاح النظام المالي في القطاع العام والمعدة من قبل المؤسسات الدولية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ظل اختلاف المتغيرات البيئية التي أعدت على أساسها تلك المعايير عن المتغيرات البيئية المحلية. كذلك فإن تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بضغوط من المؤسسات المالية الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم من أجل الحصول على منح ومساعدات وقروض يجعل هذه الدول خاضعة لسياسات المؤسسات المالية الدولية، وعلي الرغم من العديد من المزايا التي تحصل عليها الدول عند التعامل مع المؤسسات المالية الدولية، لكن في المقابل أشار جون بيركنز مؤلف كتاب "الاغتيال الاقتصادي للأمم" إلى أن هذه المؤسسات المالية الدولية تعمل كأحد أدوات بناء إمبراطورية عالمية تسيطر من خلالها منظومة الشركات الكبرى على اقتصاديات الدول حول العالم، فهذه المؤسسات المالية الدولية تقوم بوظيفة من أخطر الوظائف في العالم، والتي تتمثل في نهب وتدمير اقتصاديات الدول الناشئة والنامية، والهدف من ذلك استمرار تبعيتها للسياسة المالية العالمية (بيركنز، ٢٠٠٤). وبالنظر إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سنجد أن المجلس يتكون من أفراد من صندوق النقد الدولي ، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والبنك الدولي، وبالتالي فإن هذه المعايير الدولية للقطاع العام تعتبر أداه من

أدوات تطبيق سياسات واستراتيجيات المؤسسات المالية الدولية، مما يستوجب على متخذي قرارات تبني IPSAS اخذ ذلك في الاعتبار.

٣- منافع المعايير والقواعد المحلية التي تحكم عمل النظام المحاسبي الحكومي

إن عملية إعداد معايير المحاسبة عملية مركبة ومنظمة تساهم فيها أطراف وجهات عديدة، فهي عملية منظمه على مستوى الدولة من أجل تحقيق المصلحة العامة، كما أنها عملية مركبة حيث تعتبر بمثابة قرار اجتماعي تساهم فيها، وتتأثر بها، جهات وأطراف عديدة بحيث تسفر عن معايير يمكن أن تحقق مصالح كافة الأطراف المعنية (زكريا الصادق، ١٩٨٩) ويمكن تبويب القيمة الذاتية للمعايير والقواعد المحلية في القطاع العام إلى فوائد اقتصادية وسياسية وتشير القيمة السياسية للمعايير والقواعد المحلية تشير إلى فوائد سياسية من وجود سلطة محلية على وضع المعايير (Ramanna&Sletten, 2009)، وتشير القيمة الاقتصادية للمعايير والقواعد المحلية بوضوح إلى قدرة المعايير المحاسبية القائمة على المحافظة على أموال الدولة ومراقبة أوجه الإنفاق، وتقديم معلومات ملائمة تفي بحاجة أجهزة الرقابة والتخطيط وغيرها من الأجهزة التنفيذية (الخاطر&قطب، ٢٠١٨). لكن في المقابل هناك تكاليف عالية تتحملها الدولة عند إعدادها معايير وقواعد محاسبية محلية للقطاع العام مع الأخذ في الاعتبار الكثير من الدول الناشئة والنامية لا تتوفر لديها الإمكانيات المادية والبشرية لبناء معايير عالية الجودة، وفي نفس الوقت فان معايير القطاع العام ستراعى الاعتبارات السياسية مثل عدم التصادم مع الفاسدين في القطاع العام في الدول التي لا تتمتع بقيادة سياسية جريئة تهدف إلى مكافحة الفساد، وفي نفس الوقت ستراعى المعايير المحلية الاتجاهات السياسية الحكومات التي تتولى زمام الأمور في البلاد، مما يضعف من دور النظام المحاسبي في القطاع العام في الوفاء بالاحتياجات والمحافظة على موارد الدولة وقياس كفاءة وفاعلية استخدام الموارد ومراقبة الإنفاق العام.

رابعاً: دور المتغيرات البيئية في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: منظور تحليلي للنظرية المؤسسية

يشير (Richard,1995) إلى أنه ، من أجل البقاء ، يجب على المنظمات أن تتوافق مع القواعد والأنظمة العقائدية السائدة في البيئة، فالنظرية المؤسسية «Institutional Theory» هي نظرية حول الجوانب الأعمق والأكثر مرونة في البنية الاجتماعية وتنظر في العمليات التي يتم بموجبها إنشاء الهياكل، بما في ذلك المخططات والقواعد والمعايير والروتين، كمبادئ توجيهية للسلوك الاجتماعي (Richard,2004)، وهذه النظرية تركز على الجوانب الرسمية (formal institution) ، وتشمل الأنظمة والمؤسسات الرسمية ومدى قدرتها وقوتها على تطبيق الأنظمة وإنجاحها، وتعني بذلك تطبيق أنظمة قوية أثبتت نجاحها في دول معينة لا يضمن نجاحها في دول أخرى، إذا كانت المؤسسات المعنية بتطبيقها ضعيفة، كما أنها تعطي بعداً أكبر للجوانب غير الرسمية (informal institution) ويعنى بذلك العوامل الاجتماعية، وتشمل الأعراف والتقاليد الاجتماعية، والعلاقات الشخصية وتجعل هذه النظرية الاتفاق التناغم مع النظم الاجتماعية، والثقافية والسياسية شرطاً أساسياً للبقاء والنجاح والاستمرار، فمعظم الدراسات والتقارير التي تعد في مؤسسات دولية تنقل إلينا كقالب جامدة دون ادراك الجوانب السياسية والاجتماعية والثقافية للمجتمع (العوفي، ٢٠١٦).

فوفقاً للنظرية المؤسسية التي تركز على كل من أولاً: الجوانب الرسمية المتمثلة في المؤسسات الرسمية ومدى قدرتها على إنجاز تطبيق IPSAS فالإصلاح المحاسبي لا يتعلق بالإجراءات المحاسبية فقط لكن يجب أن يكون هناك اهتمام شامل بالإصلاح الإداري والسياسي وحوكمة وحدات القطاع العام ، ووجدت الدراسة أن غالبية الدول النامية والناشئة يتوافر فيها هياكل تنظيمية ضعيفة لوحدات القطاع العام ومؤسسات حوكمة ضعيفة، فالمؤسسات الرقابية والإشرافية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة الرقابة الإدارية والبنك المركزي والمجالس البلدية والتشريعية وحرية الصحافة والإعلام دور رئيسي في مكافحة الفساد والمحسوبية والرشوة ودقة تطبيق اللوائح والقوانين التي تحكم النظام المحاسبي في القطاع العام، ويرى الباحث كلما كانت الأجهزة

الرقابية أكثر استقلالية كلما كان ذلك عامل حاسم في زيادة الشفافية والمساءلة في القطاع العام، ثانياً: الجوانب غير الرسمية المتمثلة في (العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتعليمية والثقافية والمتغيرات الخارجية والمتغيرات التنظيمية والهيكلية) فتبني معايير محاسبية جديدة يتوقف على العوامل النظامية والمتغيرات البيئية السائدة في الدولة المطبقة لهذه المعايير، فمجموعة المعايير الواحدة التي يتم تطبيقها في دولتين بينهما اختلاف في المتغيرات البيئية والعوامل النظامية ينتج عنه تباين في جودة مخرجات النظام المحاسبي، هنالك العديد من المتغيرات التي تؤثر على تبني معايير محاسبية، وهناك العديد من التباين للمتغيرات البيئية سوف يتم النظر إلى البيئة من منظور دولي، وبالتالي يمكن القول أن البيئة الداخلية هنا سوف تمثل بيئة الدولة التي يعمل فيها النظام المحاسبي الحكومي، أما البيئة الخارجية فسوف تمثل المتغيرات التي تؤثر على النظام المحاسبي الحكومي من خارج حدود الدولة التي يعمل بها، وبالتالي يمكن تناول هذه المجموعة من المتغيرات المؤثرة كما يلي:

المجموعة الأولى: المتغيرات البيئية من داخل الدولة

١- النظام القانوني: تعتبر المشاكل القانونية أهم عائق يعترض بعض الدول في التطبيق الكامل والفوري لمعايير المحاسبة الدولية، فمعظم الدول شرعت قوانينها المختلفة بما فيها القوانين المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية عبر تاريخ طويل، أو علي الأقل شملت هذه القوانين مواد تتعارض في نصوصها مع معايير المحاسبة الدولية (أبو الخير، ٢٠١٤، ص ٦٥) يؤثر النظام القانوني السائد على النظام المحاسبي، ففي الدول التي ينتمي نظامها القانوني إلى القانون العام Common law نجد القوانين لا تتضمن قواعد تفصيلية فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية، بعكس الدول التي تنتمي إلى القانون الروماني/الخاص Roman/code law حيث يتضمن القانون القواعد التفصيلية للممارسات المحاسبية، فعلي سبيل المثال وجدت دراسة (Brusea et al., 2013) إن من أسباب عدم فعالية تبني معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام في إسبانيا أن نظام الحكم في إسبانيا مستند إلى القالون الخاص، في نفس الوقت فإن النظام المالي في القطاع العام يعتمد على القوانين واللوائح في المقام الأول، وبالتالي يجب أن تتوافق القوانين واللوائح مع المعايير التي تحكم عمل النظام المحاسبي في القطاع العام وإذا حدث تعارض فإن ذلك يكون من أكبر العوائق أمام تطبيق IPSAS، وقد أثبت ذلك دراسات عديدة في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء منها (Salia&Atuilik,2018) و (Otrusino&pastuszkova,2013) و (Ika&Widagdo, 2013)... الخ، وفي نفس الوقت أظهرت دراسة (Teruki et al.,2019) أن تعدد القوانين التي تحكم عملية الإفصاح في البلديات أو السلطات المحلية في ماليزيا جعلت هناك انتهازية من قبل المسؤولين في الاختيار الانتهازي للقوانين واللوائح التي تطبق عند الإفصاح المالي بما يحقق مصالحهم .

٢- المتغيرات الثقافية: تمثل الحصيلة المتراكمة من المعرفة والقيم

والمعتقدات التي تميز فكر واتجاهات وسلوك أعضاء مجتمع معين عن أعضاء مجتمع آخر، إذا كانت الثقافة السائدة في مجتمع ما سوف تؤثر على كيفية فهم الظواهر المحاسبية المختلفة، ومن ثم تحدد شكل ونوع الممارسات المحاسبية في التطبيق، وفي ظل الأهمية القصوى للمعايير المحاسبية بوصفها مرشحات للتطبيق، فإن إدراك متغيرات وأبعاد ثقافة المجتمع يعد من الأمور الضرورية عند وضع معايير المحاسبة، لذلك

الأبعاد الثقافية في تشكيل السلوكيات المحاسبية للمجتمع الاقتصادي، وباعتبار أن عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل و معاملات جديدة و لما يطرأ من تغيرات في أي من الظروف البيئية و المجتمعية السائدة، وتؤثر قيم المجتمع السائدة في دوله معينه على النظام المحاسبي والممارسات المحاسبية فيه، وفي دراسة رائده Gray1988 حدد أربعة أبعاد للقيم المحاسبية في أي مجتمع يمكن

بيانها في الجدول (٦-١) أثر القيم المحاسبية على المعايير والممارسات المحاسبية في القطاع العام والممارسات المحاسبية.

أثر القيم المحاسبية على المعايير والممارسات المحاسبية في القطاع العام	القيم المحاسبية
<p>حيث تعكس المهنية السماح للمنظمات والجمعيات العلمية بالقيام بدورها بوضع الإجراءات والتنظيمات وإصدار المعايير والقواعد التي تحكم الأداء المهني في حين أن الرقابة القانونية تعبر عن تدخل السلطات في تحديد النظم والقواعد التي تحكم الممارسات المهنية (الجوهري & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات المحاسبية التي يسود فيها المهنية تكون أكثر مرونة في الممارسات المحاسبية ومن ثم يجذب أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في حين أن المجتمعات التي يسود فيها الرقابة القانونية ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد محددة للتطبيق في الواقع العملي بمعنى تفضل مدخل القواعد في بناء معايير المحاسبة.</p>	<p>المهنية مقابل الرقابة القانونية</p>
<p>يشير التوحيد إلى الالتزام بنظم وممارسات محاسبية موحده والالتزام بها من فترة لأخرى في حين أن المرونة تقوم على تفضيل التنوع في الممارسات وفقا لاختلاف الظروف المحيطة بالشركة (الجوهري & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات المحاسبية التي يسود فيها التوحيد يفرض على المحاسبين قواعد وقوانين محدده يتم الالتزام بها، في حين أن المجتمعات المحاسبية التي يسود فيها المرونة ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.</p>	<p>التوحيد مقابل المرونة</p>
<p>يشير التحفظ المحاسبي إن القياس في ظل عدم التأكد من الأحداث المستقبلية وينعكس بدوره على العرض والإفصاح في حين أن التفاؤل يعكس القابلية على تحمل المخاطر المتعلقة بعدم التأكد العمليات (الجوهري & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات المحاسبية التي يسود فيها التحفظ المحاسبي تميل أكثر إلى التقييد الدقيق بالقواعد والقوانين ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة في صورة قواعد محددة للتطبيق في الواقع العملي في حين أن المجتمعات المحاسبية التي يسود التفاؤل يكون الأفراد فيها على استعداد لتحمل المخاطر وعدم التقييد بممارسات التحفظ المحاسبي ومن ثم ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في</p>	<p>التحفظ مقابل التفاؤل</p>

<p>القطاع العام متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.</p>	
<p>تشير السرية إلى الاتجاه نحو وضع ضوابط وقيود على المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها للأطراف الخارجية بينما تشير الشفافية إلى التوسع في الإفصاح المحاسبي لكافة فئات مستخدمي القوائم المالية (الجهري & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات المحاسبية التي يسود السرية، ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد محددة للتطبيق في الواقع العملي خوفاً من المسائلة في حالة الإفصاح عن أي معلومات أكثر من اللازم، في حين أن المجتمعات المحاسبية التي يسود فيها الشفافية هي عكس السرية في مجالات السياسة وعلم الأخلاق والأعمال والإدارة والقانون والاقتصاد وعلم الاجتماع، وتعني التفسير والوضوح الكامل، ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.</p>	<p>السرية مقابل الشفافية</p>

وفي نفس الوقت تعتبر دراسة Hofsted الدراسة الرائدة حول أبعاد القيم المجتمعية وتأثيراتها، حيث تعتبر نقطة ارتكاز أطلق منها اهتمام جاد في الفكر المحاسبي لمدى تأثير تلك الأبعاد على الأنظمة والممارسات المحاسبية ولقد خلص "هوفستد" إلى تحديد أربع أبعاد للقيم المجتمعية يمكن بيانها في الجدول (١-٧) أثر القيم المجتمعية علي المعايير والممارسات المحاسبية.

<p>أثر القيم المجتمعية علي المعايير والممارسات المحاسبية في القطاع العام.</p>	<p>القيم المجتمعية</p>
<p>تمثل الفردية اهتمام الأفراد بمصالحهم الشخصية و مصالح أسرهم فقط ، أما الجماعية فينتظر فيه الأفراد من ذويهم أو الأفراد المنتمين لمجموعتهم الاهتمام بمصالحهم مقابل الولاء للامحدود (الجهري & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات التي يسود فيها الفردية تفضل استقلالية الفرد واحترام المبادرات الفردية ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي</p>	<p>الفردية مقابل الجماعية</p>

<p>أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، في حين المجتمعات التي يسود فيها الجماعية ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد محددة للتطبيق .</p>	
<p>يعبر عن مدى قبول أفراد المجتمع لعدم المساواة في توزيع السلطة في المؤسسات و المنظمات، و هو يؤثر على طريقة تكوين المؤسسات في الدول (الجوهرى & العسيلي، ٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات التي يسود فيها التفاوت الكبير في السلطة يقبل المجتمع فيها هيكلًا هرميًا للسلطة ولا يكافح فيها الأفراد من جل المساواة وبالتالي تفرض عليهم قواعد وقوانين لتنظيم شئون حياتهم ، في حين المجتمعات التي يسود فيها التفاوت الصغير في السلطة وفيها يكافح الأفراد فيها من أجل المساواة في السلطة، وفي الحقوق والواجبات ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.</p>	<p>التفاوت الكبير مقابل التفاوت الصغير في السلطة</p>
<p>يعبر عن درجة شعور الأفراد بعدم الراحة اتجاه الغموض و عدم التأكد، و يتعلق هذا البعد بالكيفية التي يتعامل بها المجتمع مع حقيقة أن المستقبل مجهول و ما إذا كان المجتمع يحاول السيطرة على المستقبل أم يتركه ليحدث على أي نحو، (الجوهرى & العسيلي، ٢٠٠٩) ويرى الباحث أن المجتمعات التي يسود فيها التجنب الضعيف لعدم التأكد تتسم أكثر بالمرونة وعدم التقيد الدقيق بالقواعد والقوانين ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات الاقتصادية بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، في حين المجتمعات التي يسود التجنب الكبير لعدم التأكد</p>	<p>التجنب القوي مقابل التجنب الضعيف لعدم التأكد</p>

تكون مقيدة بشكل كبير بالقوانين والقواعد والإجراءات ومن ثم ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد محددة للتطبيق في الواقع العملي .	
تتمثل القيم المادية في تفضيل المجتمع لتقييم الأفراد على أساس و البطولات و الإصرار و النجاح المادي، و على العكس فإن القيم المعنوية تمثل تفضيل المجتمع للاعتدال و الاهتمام بالضعفاء و مساعدة الآخرين و وضع العلاقات في مستوى أعلى من الاعتبارات المادية(الجوهري&العسيلي،٢٠٠٩)، ويرى الباحث أن المجتمعات التي يسود القيم المادية يميل الأفراد فيها إلى تحقيق النجاح وتحقيق إنجازات شخصيه سريعة ، ومن ثم يجذب المجتمع أن يتم إصدار معايير المحاسبة متضمنة مبادئ القياس والتقدير المحاسبي للعمليات بما يتفق مع مدخل المبادئ التي أعدت علي أساسه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، في حين المجتمعات التي يسود فيها القيم المعنوية ستفضل أن يتم إصدار المعايير المحاسبية في صورة قواعد محددة للتطبيق في الواقع العملي بمعنى تفضل مدخل القواعد في بناء معايير المحاسبة .	القيم المادية مقابل القيم المعنوية

إن IPSAS بنيت بالأساس على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS وقد أظهرت العديد من الدراسات أن هناك تناقض بين القيم المحاسبية والقيم المجتمعية للكثير من دول العالم (ومنها مصر) والقيم المحاسبية والقيم المجتمعية التي تم على أساسها تطوير المعايير الدولية ويمكن إظهار ذلك في الجدول التالي (١-٨)

المتغيرات البيئية المعايير الدولية	المتغيرات البيئية لغالبية الدول النامية (حالة مصر)	المتغيرات البيئية
المستوى المرتفع من الفردية. التجنب الضعيف لعدم التأكد. التفاوت الصغير في السلطة. تفضيل القيم المادية.	المستوى المرتفع من الجماعية. التجنب القوي لعدم التأكد. التفاوت الكبير في السلطة. تفضيل القيم المعنوية.	أولاً: القيم المجتمعية

المستوى المرتفع من المهنية	المستوى المرتفع من الرقابة القانونية.	ثانياً: القيم المحاسبية
المرونة المرتفعة في الممارسات المحاسبية	التوحيد القوي للممارسات المحاسبية.	
التفاؤل القوي في القياس المحاسبي	التحفظ القوي في القياس المحاسبي.	
الشفافية المرتفعة في الإفصاح المحاسبي.	السرية المرتفعة في الإفصاح المحاسبي.	

(العسيلي، ٢٠٠٨، نقلاً عن Dahawy et al;2002)

وقد أظهرت العديد من الدراسات أن من أهم عوائق تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنها بنيت على أساس مبادئ عامة لكي تكون ملائمة في كل دول العالم ولا يوجد قواعد تفصيلية عند التنفيذ مما أدى إلى عدم كفاءة وفاعلية تطبيق المعايير في العديد من دول العالم (Agasisti et al.,2015 -- Wyk,2007 Salia& Atuilik,2018) ، وفي نفس الوقت أظهرت العديد من الدراسات في مختلف دول العالم أن العوامل الثقافية تقف عائق كبير أمام التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، فقد أظهرت دراسة (Oulasvirta,2014) أن العامل الأكثر أهمية في مقاومة جهود تبني IPSAS هو التقاليد المحاسبية الطويلة والمتطورة للقطاع العام في فنلندا، واتفقت مع النتائج دراسة (Nagirikandalage& Binsardi,2015) في سريلانكا ووجيرها من الدراسات، وبالتالي فلا بد من التنبؤ المبني على المرحلي والتدريجي المدروس لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي يكون على سنوات حتى يتم تطوير التقاليد والنظم المحلية الوطنية لتناسبها.

٣-العوامل السياسية: مثل التغيرات في الاتجاهات السياسية كم هو الحال في مصر نتيجة خصخصة القطاع العام، وما يتطلبه من وجود قواعد لتقييم الشركات، وكذلك اختلاف النظم السياسية يحدد إلى حد كبير هيكل القطاع الاقتصادي بالدولة ودور الحكومة في هذا القطاع والذي يؤثر على المعايير والممارسات المحاسبية السائدة (شعبان، ٢٠١٧) فعلي سبيل المثال أثبتت العديد من الدراسات ومنها دراسة (Ika&Widagdo,2013) إن سيادة الديمقراطية تكون عامل حاسم في إصلاح النظام المالي في القطاع العام ومحاربة الفساد والمحسوبية. وفي نفس الوقت إن إدخال إصلاحات على النظام المحاسبي

في القطاع العام بهدف محاربة التزوير والاختلاس والفساد والمحسوبية و تحقيق حوكمة عالية المستوي في النظام المحاسبي في القطاع العام لا ينفصل عن الإرادة السياسية للحكومات المختلفة بدون أن تكون عنده أي ضغوط فعلي سبيل المثال قامت دولة الإمارات العربية المتحدة باتخاذ قرار عام ٢٠١٨ بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الرغم من الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة، وإنما دافع الخطوة هو تحقيق مزيد من الشفافية، وكما فعلت العديد من الدول النامية تحديد مثل دول البريكست، وفي نفس الوقت أظهرت دراسة (Lassou et al., 2019) إن المحسوبية السياسية تؤثر في اختيار المسؤولين الحكوميين في الوظائف الفنية المحاسبية تؤثر بشكل سلبي على كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في غانا وبنين، كذلك قدمت دراسة (Bakre et al., 2017) أدلة على استخدام محاسبة التكلفة التاريخية لإخفاء أسعار المساكن فعلى الرغم من أن المعيار ١٧ يتطلب محاسبة كاملة على أساس الاستحقاق واستخدام القيمة العادلة في تقييم الممتلكات، إلا أن محاسبة التكلفة التاريخية تم استخدامها على نطاق واسع لصالح السياسيين والموظفين العاملين والأفراد المتقاعدين وأسرهم. يضاف إلى ذلك عامل آخر للتدخل في أي تغيير داخل القطاع العام هو الطبيعة السياسية للعديد من الأنشطة التي تتم داخل وحدات القطاع العام، ويعني هذا من الناحية العملية أن التأثيرات السياسية ستدخل في كثير من الأحيان في المراحل المختلفة لكل من قرار تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق وعملية التنفيذ اللاحقة (Aggestam, 2010)، وبالتالي فإن التنفيذ الناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتركيز من الإدارة العليا (السياسيين) أمران أساسيان لضمان المشاركة النشطة للموظفين وتخصيص الموارد المطلوبة (Monari, 2015).

٤-العوامل التعليمية: التعليم هو ركيزة النظام المحاسبي وتعتمد الكفاءة المهنية للمحاسبين علي مستوي التعليم، وبالتالي تنعكس الخصائص التعليمية للمجتمع علي الممارسات المحاسبية السائدة (شعبان، ٢٠١٧) فقرار تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب مستوي عال من التعليم

والكفاءة والخبرة للمحاسبين المؤهلين والمدربين تدريباً جيداً على معالجة بعض العمليات المالية المعقدة فعلياً سبيل المثال أثبتت كل الدراسات السابقة التي تناولها الباحث باستثناء دراسة (sour,2017) التي تمت في USA ودراسة (Sellami & Gafsi,2017) إن أحد العوائق الرئيسية أمام تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو النقص في المهارات والخبرات البشرية لتطبيق المعايير.

٥- الوضع الاقتصادي للدولة: تعتبر الظروف الاقتصادية أحد المحددات الرئيسية لنمط الممارسات المحاسبية الحكومية في العصر الحديث، فكلما كانت الظروف الاقتصادية للدولة حرجية كان ذلك عاملاً حاسماً في إجبار الدولة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الجهات المانحة كشرط للحصول على المنح والقروض كما أظهرت دراسة (Sellami & Gafsi,2017) التي تمت على ١٠ دولة حول العالم، كما أثبتت العديد من الدراسات الأخرى نفس النتيجة ومنها (Adhikari & Mellemvik,2010) و (Ika & Widagdo,2013).

٦- دور منظمات المحاسبة: حيث تلعب مهنة المحاسبة الدور الرئيسي في صياغة المعايير المحاسبية في بعض الدول مثل أمريكا بينما تلعب دور محدود للغاية في بعض الدول حيث يكون دورها مقتصر على إصدار توصيات وتقديم المشورة عند وضع القوانين مثل اليابان، ويرتبط دور وتأثير مهنة المحاسبة بمدى عراقتها وبحجمها النسبي ومدى توافر الإمكانيات الفنية لإجراء البحوث ومدى توافر الموارد المالية الكافية لتغطية الأنشطة البحثية. ويمكن أن يؤدي الدور الذي تلعبه هذه الهيئات إلى مستويات مختلفة جداً من تطور المحاسبة في القطاع العام ففي بعض الحالات، عملوا كمحرك رئيسي للإصلاحات، بما في ذلك استخدام نموذج المحاسبة الخاصة بالقطاع العام كمعيار، لكن في حالات أخرى، يتصرفون بشكل أكثر سلبية، ويتم تضمين مستوى التطوير وطبيعة ومدى مهنة المحاسبة من خلال وجود جمعيات محاسبية مهنية IPSAS كعامل مؤثر في تبني للقطاع العام، والتي يمكن أن تكون عاملاً في تقريب النظام المحاسبي في

وقد (Magalhães et al.,2013) القطاع العام من المحاسبة في القطاع الخاص إن أحد عوائق التوافق مع معايير (Ika&Widagdo,2013) أظهرت دراسة المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عدم وجود هيئة لمعايير المحاسبة الحكومية في إندونيسيا، فالتحول إلى معايير المحاسبة الدولية لا يعنى تخلى الدولة عن أي كيان محاسبي مهمته وضع معايير محلية، ومن المطلوب الإبقاء على الكيان الوطني من أجل تقديم القواعد الإرشادية للمحاسبة عن العمليات التي لم تتناولها المعايير الدولية (أبو الخير، ٢٠١٤، ص ٧١)، وقد دور كبير في مساعدة الحكومات Big4 تقوم شركات المحاسبة الكبرى وقد قامت هذه الشركات IPSAS خاصة في الدول الناشئة والنامية في تبني وفي نفس الوقت IPSAS بالفعل بإصدار أدلة استرشادية للحكومات عند تبني قامت العديد من الحكومات بالتعاقد مع هذه الشركات فعلي سبيل المثال تعاقدت حكومة دبي مع شركة «ديلويت» العالمية للمحاسبة بهدف تمكين حكومة دبي من الشروع في المرحلة التنفيذية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المجموعة الثانية المتغيرات التنظيمية: يشارك القطاع العام في النشاط الاقتصادي للدولة، وبالتالي فإن المستويات المختلفة للإدارة العامة (المركزية، اللامركزية، الإقليمية، المحلية، خصصة إدارة الخدمات العامة) يمكن أن تؤدي إلى اتجاه مختلف في النظام المحاسبي في القطاع العام (Magalhães et al.,2013) وطبقا للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,2018) إن الطريقة التي تتبنى بها الحكومات المختلفة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق تعتمد على الظروف المحلية - وتشمل الاعتبارات النمطية للهيكل الحكومي ؛ مركزية وظائف المحاسبة ؛ قضايا جغرافية البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات؛ وتقارير الكيان/ وحدات القطاع العام entity reporting أو التقارير الحكومية الموحدة consolidated government reporting . ويرى الباحث أن حجم وحدات القطاع العام في أي مجتمع سوف يتوقف على طبيعة النظام الاقتصادي السائد في هذه الدولة، فإذا كان النظام الاقتصادي السائد

في دولة نظام اشتراكي ما فان حجم القطاع العام سوف يكون متضخم جداً ويكون النظام المحاسبي الحكومي معقد ومتشابك، في حين أن الدول التي يسود فيها الفكر الرأسمالي فان حجم القطاع العام يكون محدود وهناك دول تجمع بين النظام الرأسمالي والاشتراكي بدرجات مختلفة، وبالتالي فإن النظام المحاسبي في القطاع العام يتأثر بعدد من سمات القطاع العام في كل دولة ومنها على سبيل المثال:

١. طبيعة النشاط التي تمارسه وحدات القطاع العام فعلي سبيل المثال هناك وحدات قطاع عام تهتم بجانب المصرفيات فقط مثل وزارة الدفاع / الداخلية / الخارجية، وهناك وحدات تهتم بجانب الإيرادات والمصرفيات مثل التعليم، الصحة وهناك وحدات تهتم بجانب الإيرادات فقط مثل مصلحة الضرائب والجمارك وهيئة الزكاة.
٢. أهداف وحدات القطاع العام: وحدات تقدم خدمة بدون مقابل ووحدات قطاع عام تقدم خدمة بسعر رمزي ووحدات قطاع عام تقدم خدمات بسعر التكلفة.
٣. الشكل التنظيمي والإداري الذي تتخذه المؤسسة: مثل وزارة -هيئة عامة- حكومة فيدرالية-وحدات حكم محلي-جامعات-... الخ، ويرى الباحث إذا كانت وحدات القطاع العام متمثلة في جهات لا تتمتع بالكثير من الشفافية بحكم عملها مثل وزارة الدفاع والأمن ووكالات الاستخبارات سيكون من الصعب التأكد من مدى التزامها في التطبيق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في حين أن جزء كبير من وحدات القطاع العام يكون من السهل التأكد من مدى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المجموعة الثالثة: المتغيرات البيئية من خارج الدولة

وهي مجموعه المؤثرات الخارجية بالنسبة لدول معينه وتؤثر غالباً على النظام المحاسبي الحكومي بطريقه غير مباشره مثل الاحتلال، النفوذ الاقتصادي والسياسي، المؤسسات الدولية (العسيلي & الرفاعي، ٢٠٠٣)، ويمكن تناول هذه المجموعة بالتفصيل كما يلي:

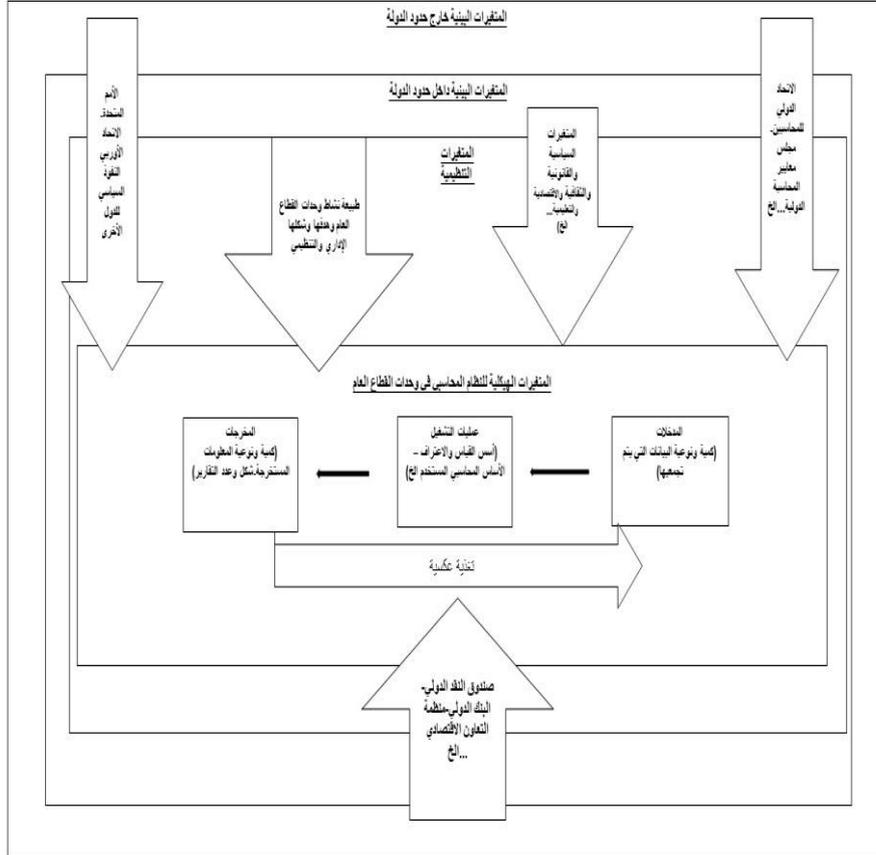
١- النفوذ السياسي: لعبت الدول الاستعمارية دوراً أساسياً في التأثير علي توجيه ونشأة النظم المحاسبية وطبيعة تطورها في الدول التي خضعت لسيطرتها العسكرية أو السياسية أو الاقتصادية، وما زال هذا النفوذ مستمراً علي تلك الدول لكن بدرجات متفاوتة (الجبر & عبدالمنعم، ١٩٩٩) فعلي سبيل المثال أظهرت دراسة (Lassou et al 2019) أنه لا تزال القوى الاستعمارية السابقة، بريطانيا وفرنسا، تؤثر علي المحاسبة الحكومية في غانا وبنين من خلال الأنظمة النقدية، والمؤسسات المالية الدولية، والمستشارين السياسيين، وجمعيات المحاسبة.

٢- الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية: تختلف طبيعة تأثير هذا النوع من المتغيرات الخارجية علي الدول وفقاً للمرحلة التي وصلت إليها الدول في تقدمها وتطورها الاقتصادي (الجبر & عبدالمنعم، ١٩٩٩)، فمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لها عدد من الرعاة الرئيسيين مثل المنظمات الدولية والإقليمية وواضعي المعايير القياسية المالية ومنظمات المحاسبة المهنية حول العالم (IFAC, 2018) وقد أظهرت العديد من الدراسات أن العامل الحاسم والأهم في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول العالم هو الدور الذي يقوم به صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم من المنظمات الدولية، كما أظهرت دراسة (Sellami & Gafsi, 2017) التي تمت علي ١٠٠ دولة حول العالم، كما أثبتت العديد من الدراسات الأخرى نفس النتيجة ومنها (Adhikari & Mellemvik, 2010) و (Ika & Widagdo, 2013) ... الخ.

٣- المعاهدات والتكتلات والاتفاقيات الإقليمية والدولية: تلعب المعاهدات الثنائية والمتعددة الأطراف بين الدول دوراً هاماً في توجيه وتنظيم متطلبات عمليتي القياس والعرض المحاسبي في مجال الأنشطة التي تغطيها تلك المعاهدات، كما تلعب التكتلات الاقتصادية والسياسية والإقليمية دوراً أساسياً في مجال التخطيط والتوافق بين الممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم (الجبر & عبدالمنعم، ١٩٩٩) فعلي سبيل المثال قد كان إعلان المفوضية الأوروبية في عام ٢٠١٥، عن التبني

الرسمي للمعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام (EPSAS) وهي المعادل الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) خطوة مهمة في القبول المتزايد علي مستوى العالم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

مما سبق فان المتغيرات البيئية والعوامل النظامية تجعلنا نضع أكثر من علامة استفهام حول إمكانية نجاح الحلول المستوردة لإصلاح النظام المالي في القطاع العام، والمعدة من قبل المؤسسات الدولية، والمتمثلة في IPSAS، وإنما يجب ادراك دور المتغيرات الدينية والثقافية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية ومستوى التعليم في كل دولة، وفي نفس الوقت مراعاة الانتقال التدريجي للنظام المحاسبي الحكومي من الوضع الحالي إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والشكل التالي (٢-١) يوضح تأثير المتغيرات البيئية على النظام المحاسبي الحكومي.



المصدر: إعداد الباحث

خامساً: خطة لإصدار معايير محاسبة للقطاع العام متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن المحاسبة هي بلا شك أداة يمكن استخدامها لتحسين الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد في السياسات الاقتصادية، ومع ذلك، فإنه، من أجل تحقيق نظام محاسبي حكومي لتحقيق مثل هذه الأغراض، يجب أن يكون هذا النظام ذا صلة بالبيئة الاجتماعية-الاقتصادية والسياسية التي يجب أن تعمل فيها وأن تدعمها مؤسسات السلطة التنفيذية الفاعلة،

ومؤسسات الحوكمة، وفي نفس الوقت خلق إطار تنظيمي قابل للتنفيذ (Bakre et al., 2017). مع العلم أن الإصلاح المحاسبي في القطاع العام لا ينطوي على تغيير في الإجراءات المحاسبية فقط، بل يجب تغيير الفلسفة العامة للمحاسبة والإفصاح، وكذلك فهم المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي في هذه الحالة، وبالتالي فإن الأمر لا يتعلق بتغيير فلسفة التفكير في المحاسبة فقط الأمر الذي أصبح مهم جدا لكن ينبغي الاهتمام بالمنهج الشامل للإدارة العامة (Otrusino&pastuszkova,2013).

ويري الباحث إن التوافق (وليس التطبيق التام) مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو الأداة المناسبة لإصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام لغالبية دول العالم، فالتوافق سيسمح لكل دولة بمراعاة المتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية والثقافية... الخ الخاصة بكل دولة، وفي نفس الوقت الاستفادة من معايير محاسبية عالمية جاهزة عالية الجودة وقليلة التكلفة، ومطبقة في كثير من دول العالم وهذا يتفق مع نتائج العديد من الدراسات مثل دراسة Christiaens et al.,2010. في دول أوروبا الشرقية، وكذلك دراسة (Cordery & Simpkins,2016). في نيوزيلندا، ودراسة (Argento et al.,2018) في استونيا، ودراسة (Adhikari&Mellemivk,2010) في دول جنوب شرق آسيا وغيرها من الدراسات، التي اتفقت على انه قد فات الأوان على تحدي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بمجموعة بديلة مختلفة من المعايير، وفي نفس الوقت من المهم بالنسبة للمنظمات الدولية وصانعي السياسات والمحاسبين المهنيين أن يراعوا ظروف كل دولة فلا يوجد مقياس واحد يناسب الجميع في الإصلاح المحاسبي، فتستطيع مختلف دول العالم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مع محاولة إدخال تعديلات عليها بما يناسب المتغيرات البيئية المحلية في هذه الدول كوسيلة لتحسن لتحسين المساءلة والشفافية، وفي نفس الوقت تعزيز صورة مختلف الدول الناشئة والنامية أمام المؤسسات المالية الدولية والمانحين وغيرهم، يضاف إلي ذلك ينبغي أي يكون تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جزءا من إصلاح أوسع للقطاع العام، فتبنى المعايير الدولية فقط لم يأتي بنتائج تذكر وإنما

يجب أن يدعم ذلك خطوات واسعة من قبل الحكومات للإصلاح المالي والإداري للقطاع العام.

إن المحاسبية القائمة على الاستحقاق والقوائم المالية القابلة للتداول أمر ضروري إذا كان على الحكومات أن تعزز الثقة والشفافية، وأن تحدد الفساد وتحاربه، وقبل كل شيء أن تحقق النتائج التي يتوقعها مواطنوها وتستحقها (IFAC,2018). وقد جاء في تقرير لوزارة المالية الإندونيسية خطوات إصلاح المحاسبة في القطاع العام وهي، الحصول على إجماع سياسي وفني حول الإجراءات والتدابير الواجب اتخاذها، وإعداد الموارد البشرية، وصياغة اللوائح والإجراءات ذات الصلة، وتبني معايير موحدة لكافة وحدات القطاع العام (Ika&Widagdo,2013). ووفقاً للاتحاد الدولي للمحاسبين يجب أن يستند تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مجموعة من الأسس والضوابط المالية القوية والعمليات المالية المفهومة جيداً وإعداد التقارير الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالتالي يكون هناك حاجة إلى إتصالات متكررة وواضحة، وبرنامج لإدارة التغيير، والتدريب المنسق وبناء القدرات ويجب ألا يشمل ذلك المحاسبين فحسب، بل أيضاً صانعي القرار ومستخدمي المعلومات الذين قد لا يكونوا محاسبين، وسيحتاجون إلى فهم بيئة الإدارة العامة، وكيفية قراءة التقارير الفصلية، وكيفية استخدام المعلومات لأغراض صنع القرار والمساءلة، ويجب أن يتم تحديد تحليل فجوات احتياجات التدريب وبناء القدرات، وقد وجد أن التغييرات التشريعية في نقطة زمنية مناسبة في العملية الانتقالية، ستكون مطلوبة بشكل عام، وستكون إدارة البرامج القوية، بما في ذلك التغذية الراجعة المنتظمة، حاسمة لنجاح المرحلة الانتقالية، وسيمكن ذلك من معالجة القضايا في مرحلة مبكرة، مما يساهم في نجاح البرنامج ككل (IFAC,2018).

ويري الباحث إن التسرع في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد يؤدي إلى فشل عملية التبني، وعلى العكس من ذلك فإن إطالة فترة الإعداد قد تؤدي إلى نتيجة مشابهة، ولذلك يفضل أن تكون هناك فترة إعداد كافية لا هي طويلة أو قصيرة، فلا بد من التبني المرحلي والتدريجي المدروس لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي

يكون على سنوات حتى يتم تطوير التقاليد والنظم المحلية الوطنية لتناسبها على أن تكون هذه المدة تتراوح من سنتين إلى خمس سنوات حتى تستطيع الدول إعداد المهارات والخبرات الكوادر البشرية اللازمة وتهيئة الرأي العام للعاملين في القطاع العام وفي نفس الوقت محاولة إدخال تعديلات على اللوائح والتشريعات التي تحكم القطاع العام.

إن التبني المرحلي لتطبيق IPSAS سيتيح توزيع تكاليف التبني على عدد أكبر من السنوات بما لا يرهق الموازنة العامة للدولة وفي نفس الوقت يتيح التبني المرحلي الفرصة لتأهيل علمي وعملي لأفراد في القطاع العام. ويرى الباحث إن الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تكون لديها ملائمة أكثر وجدارة أكبر على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فطالما أن القطاع الخاص يطبق IFRS فإن القطاع العام يكون باستطاعته تبني IPSAS من خلال تبادل الخبرات المعرفة والكفاءات والمهارات بين القطاعين العام والخاص لأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مبنية بشكل رئيسي على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فيستطيع العاملون في النظام المحاسبي في القطاع العام مقارنة بفعالية أدائهم في الاعتراف والقياس والإفصاح والعرض بأداء العاملين في القطاع الخاص مما يساعد في تحديد نقاط الضعف التي تحتاج إلى تحسين.

ويقترح الباحث الخطة التالية للتوافق Harmonization مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في البيئة المحاسبية المصرية، ولقد قام الباحث باقتراح هذه الخطة بالاعتماد على ما يلي

١. نتائج العديد من الدراسات التي تمت في العديد من دول العالم التي تتشابه إلى حد كبير مع البيئة المحاسبية في القطاع العام المصري ومنها دراسة Adhikari et al., 2013 التي كانت في نيبال وسريلانكا، ودراسة (زهير، ٢٠١٤) التي تمت في الجزائر ودراسة (Nagirikandalage & Binsardi, 2015) التي تمت في سريلانكا ودراسة (الزيادات، ٢٠١٦) في الأردن، ودراسة (Bakre et al., 2017) في نيجيريا، ودراسة (Salia & Atuilik, 2018) في ليبيريا، ودراسة (Lassou et

(al.,2019) في غانا وبنين، ودراسة (Ika&Widagdo,2013) في اندونيسيا، ودراسة (Magalhães et al.,2013) في البرازيل...الخ.

٢. الإجابات التي حصل عليها من المقابلات الشخصية مع عدد من المحاسبين في وزارة المالية المصرية ووحدات الحكم المحلي. وتهدف هذه الخطة إلى تحقيق تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة والرقابة الفعالة على وحدات القطاع العام وتقوم هذه الخطة على مجموعة من القواعد الإدارية والتنظيمية إلى جانب مجموعة من القواعد الفنية كما يلي:

أولاً: القواعد الإدارية والتنظيمية

إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن يكون جزءاً من إصلاح أوسع للقطاع العام، وينبغي التأكد من توافر بعض الشروط حتى يؤدي تبني المعايير الدولية النتائج المتوقعة في إصلاح القطاع العام، ويرى الباحث لا بد من توافر بعض الأسس والقواعد التنظيمية والإدارية ومنها ما يلي:

١. أن تكون هناك إرادة سياسية حازمة بشأن إصلاح النظام المالي في القطاع العام طبقاً لأحدث النظم المحاسبية العالمية المطبقة في القطاع العام، فإدخال إصلاحات على النظام المحاسبي في القطاع العام بهدف محاربة التزوير والاختلاس والفساد والمحسوبية لا ينفصل عن الإرادة السياسية، فتبني IPSAS في ظل وجود فساد سياسي سيزيد من المشاكل المحاسبية والفساد، فيستطيع السياسيون استغلال المرونة الموجودة في أساس الاستحقاق للإعلان عن الأرقام التي تحقق أهدافهم السياسية.

٢. أن تكون عملية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جزءاً من خطة أكبر لحوكمة وإصلاح كافة وحدات القطاع العام، وذلك من أجل أن تكون عملية الإصلاح جوهرية تتجاوز الإصلاح الشكلي.

٣. إعطاء استقلالية وصلاحيات أكبر للأجهزة الرقابية والإشرافية على القطاع العام ومختلف مؤسسات الحوكمة.

٤. تقوم الحكومة بإنشاء أو الإشراف على إنشاء هيئة متخصصة لإصدار معايير المحاسبة في القطاع العام أو على الأقل لجنة متخصصة تابعة لوزارة المالية على أن تراعى في إصدارها للمعايير أن تكون متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهذا يحقق التوافق الرسمي للمعايير.
٥. تهيئة العاملين في القطاع العام إلى للتحويل من المعايير والقواعد الحالية إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل تشكيل رايًا عامًا مؤيد للتحويل، وفي نفس الوقت تقليل مقاومة التحويل من قبل العاملين، وقد يكون التهيئة في شكل ندوات ومؤتمرات وورش عمل وإلقاء المحاضرات.
٦. وضع خطة لإعداد الموارد البشرية المختلفة في القطاع العام، على أن يكون هناك تدريب على مستوى فعال للعاملين في جمع والبيانات ومعدّي التقارير ومستخدميها.
٧. إعادة صياغة القوانين واللوائح والإجراءات التي تحكم عمل النظام المالي في القطاع العام بما يتلاءم مع المعايير الجديدة التي سوف يتم اعتمادها.

ثانياً: القواعد الفنية

- هي مجموعة القواعد المتعلقة بدراسة وإعداد وصياغة وإصدار معايير المحاسبة في القطاع العام المتوافقة مع IPSAS وتشمل ما يلي:
١. أن تقوم الهيئة/ اللجنة بدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بترجمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو دراسة مدى ملائمة التراجم العربية لها وإمكانية الاعتماد عليها وكذلك المصطلحات الواردة في المعيار ومدى وملاءمتها للبيئة المحلية وكذلك إمكانية تطبيق كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 ٢. أن تقوم الهيئة/ اللجنة بتحديد ودراسة الفروق بين القواعد والمعايير واللوائح المحلية وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٣. قيام الهيئة/ اللجنة بالتواصل مع الهيئات المحلية المكونة للبنية التحتية المحاسبية في القطاع العام من خلال تكوين فرق ومجموعات العمل ولجان متخصصة، وذلك للمساعدة في تبادل الأفكار ووجهات النظر والوصول إلى أفضل بدائل التطبيق، وقد لا يقتصر التواصل على الداخل فقط بل يمكن فتح قنوات اتصال مع كثير من الهيئات الخارجية في الدول ذات التجارب الناجحة في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكذلك التواصل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٤. يجب التدرج عند التحول إلى أساس الاستحقاق، ويرى الباحث أن يمر التدرج من الأساس النقدي إلى الأساس النقدي المعدل إلي أساس الاستحقاق المعدل إلي أساس الاستحقاق، ويجب إلا تتحول أي دولة إلي أساس الاستحقاق إلا بعد أن يكون هناك بيئة مؤسسية صالحة وعلية درجة عالية من الانضباط والحوكمة داخل وحدات القطاع العام.

٥. يتعين على الهيئة/ اللجنة تقسيم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مجموعات مترابطة من بعضها البعض قبل البدء في إصدار معايير المحاسبة المحلية وفقا لجدول زمني يمتد من سنه إلى خمس سنوات ويمكن الاستفادة من تقسيمات المعايير التي أعدها بعض الباحثين ووجهات متخصصة، فقد تم تقسيم معايير المحاسبة الدولية في الهند في إطار خطه التوافق مع معايير المحاسبة الدولية بتقسيم المعايير الدولية إلى أربع مجموعات في الجدول التالي (١-٩) كما يلي:

المجموعة الأولى	المجموعة الثانية	المجموعة الثالثة	المجموعة الرابعة
هي المعايير التي يمكن تبنيها فوراً أو في المستقبل القريب بدون أي اختلافات عن معايير المحاسبة الدولية.	المعايير التي تحتاج بعض الوقت للوصول إلى الاستعداد الفني والمهني لتطبيقها في ظل البيئة الاقتصادية والعوامل البيئية الأخرى.	المعايير التي تحتوي على مجموعه من المفاهيم التي تختلف عن البيئة الهندية	المعايير التي يتطلب تبنيها إدخال تعديلات تشريعية وقانونية قبل تطبيق المعايير

(KPMG,2008)

وعلى الرغم من أن هذه الدراسة كانت على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS إلا أن هذه التقسيمة إلى مجموعات رئيسية صالحة تماماً بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأي دولة تريد تبني المعايير، ويرى الباحث أن يتم إصدار المعايير معيار بمعيار وليس كدفعه واحده ويراعى عند إصدار المعايير التدرج التالي، أن يتم بالمعايير التي يمكن تبنيها فوراً أو في المستقبل القريب بدون أي اختلافات عن معايير المحاسبة الدولية، ثم المعايير الدولية التي لا تحتاج إلى تدريب إضافي للعاملين في المجال المحاسبي، ثم المعايير التي لا تتطلب إدخال بعض التعديلات على الإطار المفاهيمي، ثم المعايير التي لا تحتاج إلى إدخال تعديلات تشريعية ثم المعايير التي تتطلب تعديلها للتوافق مع البيئة المحاسبية لكل دولة.

١. أن يتم إصدار لوائح وتفسيرات وإرشادات تطبيقية وإجراءات تفصيلية محدده للمعيار وأن تكون ملزمة لكل من يطبق المعيار في وحدات القطاع العام.
٢. أن يتم متابعه تطبيق المعيار في الواقع العملي للتعرف على أهم المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار مما يستلزم معه إجراء تعديل على المعيار أو في تفسير وإرشادات تطبيق المعيار أو قد يصل الأمر إلى سحب المعيار بشكل نهائي.

الخلاصة والتوصيات

يتم ممارسة العمل المحاسبي الحكومي من خلال مجموعة من المعايير والقواعد المحاسبية، وقد تبنت العديد من دول العالم معايير المحاسبة الدوائية في القطاع العام، وترجع أسباب القبول المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى:

١. الضغوط التي تمارسها المؤسسات المالية الدولية المانحة مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من المؤسسات على دول العالم.
٢. تبني العديد من دول العالم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كأحد وسائل إصلاح القطاع العام بصفة عامة، حيث يمكن النظر

لهذه المعايير كأفضل مقياس مرجعي دولي International Benchmark لمعايير المحاسبة التي تحكم القطاع العام.
 ٣. الإرادة السياسية لإصلاح القطاع العام ومحاربة الفساد وسيادة روح الديمقراطية، ضغط المحاكاة في البلدان الصغيرة، والحاجة السياسية لإظهار التحسينات في مجال المساءلة في القطاع العام.

وفي نفس الوقت كانت أهم معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي التعارض بين القوانين واللوائح المطبقة مع IPSAS، عدم وجود هيئة لمعايير المحاسبة الحكومية، النقص في المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق IPSAS، تعدد وتداخل اللوائح المنظمة للنظام المالي لوحدات القطاع العام وعدم ملائمتها في بعض الأحيان، وتكلفة التطبيق العالية التي يجب أن تتحملها الحكومات للانتقال من الممارسات المحاسبية الحالية إلى IPSAS، إن بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معقدة، وعدم وجود مبادئ توجيهية واضحة ومفصلة للتطبيق، عدم وجود مؤشرات لقياس الأداء في القطاع العام، ضعف دور وحدات المراجعة الداخلية بالقطاع العام، وضعف دور أجهزة المراجعة والتدقيق على القطاع العام، والتقاليد المحاسبية الطويلة والمتأصلة في القطاع العام، والإجراءات البيروقراطية المتأصلة في القطاع العام، المشاكل المحاسبية الفنية في تقييم وقياس الأصول مثل الأثار والتحف والأعمال الفنية... الخ، مقاومة العاملين في وحدات القطاع العام لتطبيق IPSAS.

إن قرار كل دولة بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبقاً لنظرية الشبكات الاقتصادية يتوقف على:

١. المنافع الذاتية أو المباشرة الناتجة من تبني المعايير ومن أبرزها القدرة على توفير معلومات مالية أكثر شمولية وعالية الجودة تساعد في اتخاذ قرارات سليمة وتقييم الأداء مستندة إلى معلومات موثوقة، بالإضافة إلى تحسين قدرتها على إدارة الأصول والالتزامات بشكل فعال، وتعزيز الشفافية والمساءلة، وتحسين إدارة الموارد الحكومية، زيادة التناسق والقابلية للمقارنة بين

وحدات القطاع العام داخل الدولة، ولفس الوحدات من فترة لأخرى وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي.

٢. منافع الشبكة (التزامن) ناتجة من أن الدول التي تتبنى IPSAS بمثابة أعضاء شبكة كبيرة يربط بينهم روابط وعلاقات اقتصادية وسياسية تنتج من التعامل مع المؤسسات المالية الدولية، وفي نفس الوقت يمكن النظر إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كأفضل مقياس مرجعي دولي لمعايير المحاسبة التي تحكم القطاع العام في العالم، مما يسمح للدول الناشئة والنامية من الاستفادة من خبرات وتجارب الدول الأخرى وإمكانية التعاون معها في مجال معالجة أي مشاكل تواجهها.

لكن على الرغم من المنافع المترتبة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلا أن هذه المنافع يقابلها أكثر من علامة استفهام حول إمكانية نجاح الحلول المستوردة من الخارج لإصلاح النظام المالي في القطاع العام والمعدة من قبل المؤسسات الدولية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ظل اختلاف المتغيرات البيئية التي أعدت على أساسها تلك المعايير عن المتغيرات البيئية المحلية. وفقاً للنظرية المؤسسية التي تركز على كل من:

١. الجوانب الرسمية المتمثلة في المؤسسات الرسمية ومدى قدرتها على إنجاح تطبيق IPSAS فالإصلاح المحاسبي لا يتعلق بالإجراءات المحاسبية فقط لكن يجب أن يكون هناك اهتمام شامل بالإصلاح الإداري والسياسي وحوكمة وحدات القطاع العام، ووجدت الدراسة أن غالبية الدول النامية والناشئة يتوافر فيها هياكل تنظيمية ضعيفة لوحدات القطاع العام ومؤسسات حوكمة ضعيفة.

٢. الجوانب غير الرسمية المتمثلة في (العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتعليمية والثقافية والمتغيرات الخارجية والمتغيرات التنظيمية). فالنظام القانوني الذي يشكل أهم عائق أمام تبني IPSAS فهناك العديد من النصوص القانونية التي تتعارض مع IPSAS، كذلك المتغيرات الثقافية، والتي أظهرت الدراسات أن هناك تناقض بين

المتغيرات الثقافية التي أعدت علي أساسها IPSAS عن المتغيرات الثقافية السائدة في معظم الدول الناشئة والنامية، كذلك يعد العامل السياسي من العوامل المؤثرة فكما ساد النظام الديمقراطي كان ذلك دافع لإصلاح النظام المالي في القطاع العام، يضاف إلي ذلك أن الوضع الاقتصادي للدولة، فكما كانت الظروف الاقتصادية للدولة متردية كان ذلك عامل حاسم في خضوع الدولة للدول، والمؤسسات المالية المانحة والمقرضة والتي قد تشتت تطبيق IPSAS، وفي نفس الوقت هناك دور كبير لمنظمات المحاسبة ومستوي التعليم المحاسبي، يضاف إلي ذلك أن المستويات المختلفة للإدارة العامة (المركزية، اللامركزية، الإقليمية، المحلية، خصخصة إدارة الخدمات العامة... الخ) يمكن أن يؤدي إلي اتجاه مختلف في النظام المحاسبي ومستوى تعقده وتشابكه في القطاع العام.

وقد قام الباحث باقتراح خطة لإصدار معايير محاسبة للقطاع العام متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالاعتماد على مجموعتين من القواعد هما:

- القواعد الإدارية والتنظيمية والتي يجب علي الدولة القيام بها إذا أرادت تبني IPSAS، فينبغي أن يكون تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جزءاً من إصلاح أوسع للقطاع العام، فتبني المعايير الدولية فقط لم يأتي بنتائج تذكر،
- القواعد الفنية المتعلقة بطريقة ومنهجية إصدار وتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام والانتقال من المعايير والقواعد المحلية إلى المعايير المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

التوصيات

وفيما يلي التوصيات لعدد من الجهات هي:

أولاً: بالنسبة لصانعي السياسات وممارسي إدارة الشؤون المالية العامة

- ١- على الحكومة من خلال وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي إظهار التزام متزايد بتوفير فرص التدريب المستمر لموظفي المحاسبة ووضع خطط للإبقاء على موظفي المحاسبة المدربين الذين يتحملون مسؤولية توليد المعلومات المحاسبية للقطاع العام.
- ٢- إجراء اختبارات لمدى ملائمة المعيار للمتغيرات البيئية والعوامل النظامية للدولة قبل إصدار المعيار، وينتج عن ذلك عدم قبول المعيار الدولي إذا كان لا يتناسب مع المتغيرات البيئية أو تعديل المعيار بما يوافق المتغيرات البيئية.
- ٣- ينبغي على الهيئة التشريعية التي تكون مستعدة للشروع في إجراء تعديلات تشريعية لمواءمة الإطار القانوني للمعايير الجديدة داخل القطاع العام.
- ٤- ينبغي منظمات المحاسبة المهنية أن تضطلع بدور قيادي وأن تمارس دور أكبر لدعم الانتقال إلى IPSAS في ضوء الأدلة على الفوائد التي يتحها اعتماد IPSAS.
- ٥- ينبغي للجامعات وهيئات المحاسبة المهنية في البلد تصميم مناهجها التعليمية والتدريبية لتوفير مهارات تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويجب أن تسعى هذه الهيئات إلى زيادة الوعي بـ IPSAS.
- ٦- دراسة إمكانية الأخذ بخطه التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تم اقتراحها في هذا البحث مع مراعاة إشراك كافة أصحاب المصالح في عملية صناعة معايير المحاسبة في القطاع العام (أكاديميين- معدي ومستخدمي البيانات الحكومية- المراجعين بالأجهزة الرقابية- السياسيين... الخ) عند دراسة إمكانية التطبيق.

ثانياً: يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومنها:

- ١- دراسة استطلاعية لمدى قبول موظفي القطاع العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- ٢- دراسة مقارنة للتحديات التي تواجه الدول العربية عند اعتماد IPSAS .
- ٣- دراسة دولية مقارنة لأثر استخدام الأساس النقدي في محاسبة القطاع العام على أزمة الديون.
- ٤- أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تقييم أداء وحدات القطاع العام (على سبيل المثال المستشفيات-وحدات الحكم المحلي-الجامعات-المدارس...الخ)
- ٥- دور تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية على وحدات القطاع العام في الأردن قبل وبعد تبني المعايير الدولية.
- ٦- دور تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية على دولة الامارات العربية قبل وبعد تبني المعايير الدولية.
- ٧- أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مصداقية المؤشرات الاقتصادية

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية :

- أبو الخير، مدثر طه، (٢٠١٤). المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولية IFRS " مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا، بدون ناشر.
- أبو طالب، احمد محمد، (٢٠١٣). دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول النامية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة جامعة القاهرة، ٦٤، ١-٦٠.
- التكريتي، ياسر فؤاد طه، (٢٠١٨). إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات العراقية: دراسة حالة جامعات محافظات الوسط، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الأردن.
- الجبر، نبيه بن عبدالرحمن & محمد علاء الدين عبدالمنعم، (١٩٩٩). نحو إطار مقترح للعلاقة التآثرية لمعايير المحاسبة الدولية علي الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، ٣(٢).
٥. الصادق، زكريا محمد، (١٩٨٩). تطور بحوث المحاسبة في علاقتها بمناهج البحث العلمي، مجله التجارة والتمويل، كليه التجارة -جامعة طنطا، ٩(١)، ٧-١٣٩.
- العسيلي، محمد احمد، (٢٠٠٨). دراسة تحليلية مقارنة لآليات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة المالية القومية ومعايير المحاسبة الدولية في مناطق التأثير المحاسبي علي النظم المحاسبية الدولية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة) ومناطق التأثير المحاسبي بالنظم المحاسبية الدولية (جمهورية الصين الشعبية ، وجمهورية مصر العربية) ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، (٧١) .
- العوفي، محمد، (٢٠١٦) " غياب النظرية المؤسسية في الدراسات الاقتصادية" صحيفة مكة، ٨ فبراير ٢٠١٦ متاح على <https://makkahnewspaper.com/article/130465>
- الجوهري، على محمد و محمد أحمد العسيلي، (٢٠٠٩). المحاسبة الدولية، مكتبة كلية التجارة، جامعة طنطا بدون ناشر.
- الزيادات، راضي عبداللطيف، (٢٠١٦). مدي تطبيق وتوفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: دراسة ميدانية في مؤسسات القطاع العام في الأردن، رسالة ماجستير ، جامعة جرش، متاحة علي <http://search.mandumah.com>
- الرشيدي، ممدوح صادق محمد، (٢٠٠٦). الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية "مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية لتجارة- جامعة سوهاج، ٢٠(١)، ١-٥١.

- الحميد، عبدالرحمن، (٢٠١١). التطبيق أم التوافق، جريدة الاقتصادية، (٦٢٩٢).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩ "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة-الأردن.
- بيركنز، جون، (٢٠٠٤). الاغتيال الاقتصادي للأمم " (اعترافات قرصان اقتصاد)، ترجمة مصطفى الطنان & عاطف معتمد، الهيئة المصرية العامة للكتاب.
- حسانين، أحمد سعيد قطب، (٢٠٠٣). تقييم جوده المعايير المحاسبية دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، (٢)، ١٢٩-١٧٣.
- زهير، شلال، (٢٠١٤). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، رسالة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس- الجزائر، متاحة علي <http://dlibrary.univ-boumerdes.dz>:
- شعبان، محمد رمضان، (٢٠١٧). قياس مستوى التوافق معايير المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية واثرة على سوق راس المال مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة جامعة طنطا.
- مهاوة، امال و محمد زرقون، (٢٠١٧). اعتماد معايير IFRS بالدول النامية: وجهة نظر تحليلية مقارنة لتفسير نظرية الشبكات الاقتصادية والنظرية المؤسسية الجديدة" مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورفلة- الجزائر، ١٧.
- هديب، مصطفى احمد فؤاد، (٢٠٠٦). أثر تطبيق معايير التقارير المالية على زيادة الاستثمارات الأجنبية في سوق الأوراق المالية المصرية، المجلة العلمية، كلية التجارة -جامعة أسبوط، (٤٠)، ١٦٤-٢٠٥.
- هندي، منير إبراهيم، (٢٠١٠). إيضا القيمة الاقتصادية المضافة: المدخل الأحدث في التحليل المال وتقييم الأداء" دار المعرفة الجامعية- الإسكندرية، الطبعة الأولى.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Adhikari, Pawan and Mellemvik, Frode (2010), The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries, in Mathew Tsamenyi, Shahzad Uddin (ed.) Research in Accounting in Emerging Economies (Research in Accounting in Emerging Economies, 10,169 - 199
- Adhikari, Pawan and Chamara Kuruppu and Sumohon Matilal,(2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments" Accounting Forum, 37(3) , 213-230

- Agasisti, Tommaso and Giuseppe Catalano and Ferdinando Di Carlo & Angelo Erbacci, (2015). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective", *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494-508.
- Aggestam, C. (2010). A Project Management Perspective on the Adoption of -Based IPSAS. *International Journal of Government Financial management*, 10(2), 49
- Argento, Daniela and Peeter Peda and Giuseppe Grossi, (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia" First published: 15 January , Available at <https://doi.org>
- Bakre, Owolabi & Sarah George Lauwo & Sean McCartney, (2017) "Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(6), 1168-1181
- Borgatti S., and Halgin D., (2011). On Network Theory, *Organization Science*, 22(5), 1168-1181
- Brusca, I. and Condor, V. Towards, (2002). the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Accountability and Management*, 18(2), 129-162.
- Brusca, Isabel and Vicente Montesinos and Danny S. L. Chow , (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain" *Journal Public Money & Management*, 33(6).
- Chan, J.L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity*, 31- 42
- Christiaens, J. and Reyniers, B., and Rollé, C. , (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study" *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554.
- Cordery, C. J. and Simpkins, K. (2016). Financial reporting standards for the public sector: New Zealand's 21st-century experience" *Public Money & Management.*, 36(3), 209–218.
- Cohen, Sandra and Karatzimas, Sotirios (2018) The role of the Troika on the Greek central government accounting reforms: The reprioritization riddle, *International Journal of Public Sector Management*, 31(3), 316-330.
- Fonseca, Joao, 2018" IPSAS/IFRS Alignment Dashboard IPSASB Meeting (December 2018) available at: <https://www.ifac.org>
- Gomes, Patrícia S. and Maria José Fernandes and João Baptista Da Costa Carvalho, (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders, *Journal International Journal of Public Administration*, 38(4).
- Hood, C. 1995. The New Public Management" in the 1980s: Variations on the Theme, *Accounting Organizations and Society*, 20 (2 & 3): 93- 109
- IFAC, (2018). International public sector financial accountability index: status report" Available at <https://www.ifac.org>

- Ika, Siti Rochmah and Widagdo, Ari Kuncara,(2013). Transitioning from cash basis to full accrual basis of Indonesian public sector: obstacles and recent progresses, *Jurnal Bisnis dan Ekonomiefektif Jurnal Bisnis dan Ekonomi*,4(1),48-61.
- Jorge, S.M., and Carvalho, J.B.C. and Fernandes, M.J.,(2007). Governmental accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*,19(4),411-446.
- KPMG in India., " IFRS :Developing roadmap to Convergence " MARCH , (2008). Available at : <https://www.kpmg.com>
- Lassou, Philippe J. C. and Hopper, Trevor& Mathew Tsamenyi& Victor Murinde,(2019). Varieties of neo-colonialism: Government accounting reforms in Anglophone and Francophone Africa – Benin and Ghana compared Critical Perspectives on Accounting
- Liz Fisher ,(2018). Countries across the European Union are adopting accrual-based accounting practices for public sector entities. We look at progress in four developing economies, available at: <https://www.accaglobal.com>
- Magalhães, Fabio and Augusta Ferreira& Carlos Santos,(2013) NBCASP e IPSAS: Uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting" available at: <https://www.researchgate.net>
- Mautz, R. K. (1988). Financial reporting: Should government emulate business? The chairman of GASBOC recommends probing the significant differences between these entities. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 152(000002), 53.
- Monari, Nelia K.,(2015) The effect of adoption of international public sector accounting standards on financial reporting in the public sector in Kenya" Master of business administration, university of NAIROBI November ,available at <http://erepository.uonbi.ac.ke>
- Monteiro, Bento Rodrigo Pereira and Gomes, Ricardo Corrêa,(2013) International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector, *Revista Contabilidade & Finanças* · June
- National Audit Office (2008). Managing Financial Resources to deliver better. Public Services, London, NAO member.
- Nagirikandalage, Binsardi , Ben (2015), Exploring Public Sector Accounting Reforms in an Emerging Economy: A Case of Sri Lanka, in Kelum Jayasinghe , Nirmala D. Nath , Radiah Othman(ed.) *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies (Research in Accounting in Emerging Economies)*, 15.
- Otrusínová, Milana and Pastuszková, Eliška,(2013). Transformation process Of state accounting to accrual basis accounting in condition of the Czech Republic "Acta universitatis agriculturæ et Sil viculturæ mendellnae brunensis, Volume289(7).

- Oulasvirta, Lasse,(2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study, *Critical Perspectives on Accounting*,25(3),272-285.
- Ramanna, K., and Sletten, E. (2009). Why do countries adopt International Financial Reporting Standards?. Working Paper 09-102 Harvard Business School.
- Ramanna, K., and Sletten, E. (2012). Network Effects in Countries' Adoption of IFRS. Working Paper, Available at <http://ssrn.com>
- Richard, Scott, W. (2004). Institutional theory. in *Encyclopedia of Social Theory*, George Ritzer, ed. Thousand Oaks, CA: Sage. Pp. 408-14
- Richard, Scott, W. 1995. *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Samaha, K., &Khlif, H. (2016). Adopon of and compliance with IFRS in developing countries: A synthesis of theories and directions for future research. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1).
- Schneider, A. and Samkin, G.. ,(2008).Intellectual capital reporting by the New Zealand local government setor. *Journal of Intellectual Capital*, Núm,9(3),456-486.
36. Sellami, Yosra minif and GafsiYosra (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards" *Journal International Journal of Public Administration*,42(2).
- Sour, Laura,(2017). Progress in the quantity of financial information in the public sector in Mexico following the LGCG, *Contaduría y Administración*,62(2),442-460.
- Salia, Hussein and Atuilik, Williams Abayaawien,(2019) Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia, *Journal of Accounting and Taxation*,june.
- Teruki, Neilson Anak& Robert Ochoki Nyamori& Kamran Ahmed (2019) "Financial disclosure practices among Malaysian local authorities: a case study", *International Journal of Public Sector Management*,32(1),42-64.
- Watts , Duncan J. (2003). *Six Degrees: The Science of a Connected Age*. New York: W. W. Norton.
- Wyk, H.A. van (2007). Is the transformation of public sector financial reporting in South Africa's provincial governments on track?, *Meditari Accountancy Research*,15(2),65-75.

الملحق

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

IFRS المعادلة لها

يوضح الجدول التالي (١-١٠) ما يلي:

١- بيان مختلف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS المعادلة لها Equivalent.

٢- درجة خصوصية المعايير للقطاع العام Degree of Public Sector Specificity ومدى اعتمادها أو استنادها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من حيث هل المعيار متعلق بالقطاع العام فقط أم أن المعيار عبارة عن معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع إدخال بعض الارشادات ليناسب القطاع العام.

٣- بيان مدى تحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستندة/المعتمدة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية Degree updated for relevant IFRS changes

بالتعديلات التي تتم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الملائمة او ذات الصلة، بمعنى اخر هل كلما حدث تعديل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حدث تعديل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المناظرة لها أو المعتمدة عليها؟

درجة تحديث المعيار IPSAS وفقا لتعديلات IFRS ذات الصلة	درجة خصوصية المعيار IPSAS للقطاع العام	IFRS و IAS المعادلة	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
--	---	---------------------------	---

تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS1	عرض البيانات المالية IPSAS1
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 7	قوائم التدفقات النقدية IPSAS2
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار Relevant IFRS amendments not yet considered	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IPSAS3
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات طفيفة (مصطلحات القطاع العام وتعديلات طفيفة)	IAS 21	أثار التغيرات في أسعار الصرف الاجنبي IPSAS4
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 23	تكاليف الاقتراض IPSAS5

حل محل / Superseded بدل من IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات طفيفة (مصطلحات القطاع العام وتعديلات طفيفة)	IAS 18	الإيرادات من المعاملات التبادلية IPSAS9
محدث Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات طفيفة (مصطلحات القطاع العام وتعديلات طفيفة)	IAS 29	التقرير المالي في الاقتصادات عالية التضخم IPSAS10
حل محل / بدل من IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 11	عقود الانشاء IPSAS11
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 2	المخزون IPSAS12
حل محل / بدل من IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 17	الإيجارات IPSAS13
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 10	الأحداث بعد تاريخ التقرير IPSAS14

تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 40	العقارات الاستثمارية IPSAS16
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 16	العقارات والالات والمعدات IPSAS17
حل محل/ بدل من IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 14	التقرير القطاعي IPSAS18
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 37	المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة IPSAS19
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات IFRS	IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة IPSAS20
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات IFRS	IAS 36	الانخفاض في الأصول غير النقدية IPSAS21

----- --	خاصة بمعايير المحاسبة في القطاع العام Public sector specific IPSAS	----- -----	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع العام IPSAS22
----- ---	خاصة بمعايير المحاسبة في القطاع العام	----- ----- -	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) IPSAS23
----- -----	خاصة بمعايير المحاسبة في القطاع العام	----- -	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية IPSAS24
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 36	الانخفاض في الأصول النقدية IPSAS26
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 41	الزراعة IPSAS27
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 32- IFRIC2	الأدوات المالية العرض IPSAS28

تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 39-IFRIC 16	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس IPSAS29
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IFRS 7	الأدوات المالية الإفصاح IPSAS30
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 38-SIC 32	الأصول الملموسة غير IPSAS31
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات IFRS	IFRIC 12-SIC29	ترتيبات امتياز الخدمات IPSAS32
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات IFRS	IFRS 1	تبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأول مرة IPSAS33
محدث Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 27	القوائم المالية المنفصلة IPSAS34
محدث Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IFRS 10	القوائم المالية الموحدة IPSAS35
تعديلات IFRS ذات الصلة لم تأخذ في الاعتبار	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 28	الاستثمار في الشركات الشقيقة والمشاركة IPSAS36
محدث Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IFRS 11	الترتيبات المشتركة IPSAS37

Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IFRS12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى IPSAS38
Updated	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IAS 19	مزايا أو منافع الموظفين IPSAS39
IFRS	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع بعض إرشادات IFRS	IFRS 3	تجميع القطاع العام IPSAS40
IFRS	معايير المحاسبة الدولية مع إضافة إرشادات القطاع العام (مصطلحات القطاع العام وتعديلاته)	IFRS9 IFRIC16	الأدوات المالية IPSAS41

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على (Fonseca, 2018)