



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

" إطار مقترن لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي  
لتفعيل الأداء الحكومي المصري "   
دراسة تطبيقية "

**A Proposed Framework for the Development of  
Mechanisms of Accounting Measurement and  
Disclosure to Activate the Egyptian  
Governmental Performance  
" An Empirical Study "**

رسالة مقدمة من  
أشرف جابر محمد رضوان  
الباحث بقسم المحاسبة والمراجعة  
للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إشراف  
أ. د / طارق عبدالعال حماد  
د / محمد عبد الحافظ عبدالعال  
أستاذ المحاسبة والمراجعة  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة – جامعة عين شمس  
رئيس قسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة – جامعة عين شمس

م ٢٠١٥



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة دكتوراه

اسم الباحث : أشرف جابر محمد رضوان

عنوان الرسالة : إطار مقترن لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء  
الحكومي المصري " دراسة تطبيقية "

الدرجة العلمية : دكتور الفلسفة في المحاسبة  
لجنة المناقشة والحكم على الرسالة :

١- **الأستاذ الدكتور / طارق عبدالعال حماد** .....

أستاذ المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس

٢- **الأستاذ الدكتور / محمد عبدالعزيز خليفة** .....

أستاذ المحاسبة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس

٣- **الأستاذ الدكتور / محدث عبدالرشيد نوفل** .....

أستاذ المحاسبة ، كلية التجارة – جامعة القاهرة

تاريخ البحث : / / ٢٠١٣ م ..... تاريخ المناقشة : / / ٢٠١٥ م

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ :

٢٠١٥ / / م ..... ختم الإجازة :

موافقة مجلس الكلية ..... موافقة مجلس الجامعة

٢٠١٥ / / م ..... ٢٠١٥ / / م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿اقرأ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ﴾ (١) خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ( )

اقرأ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (٢) الَّذِي عَلِمَ بِالْقَلْمَر

(٤) عَلِمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ( )

الآيات ( : )

﴿فَفَهَمْنَاهَا سُلَيْمَانَ وَكُلُّا آتَيْنَا حُكْمًا وَعِلْمًا وَسَخْرَنَا مَعَ دَابَالَ يُسَبِّحُنَ وَالطَّيرَ وَكُلُّا فَاعْلَمُينَ

سورة الأنبياء. آية ( )

صَرْقَ اللَّهِ الْعَظِيمِ

۱۵

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى :

نبع الحنان ..... رمز الجهاز ..... روح أسمى وألبي عليهما رحمة الله

**فيض العطاء بلا حساب ..... زوجتي الحبيبة ورفيقه لهاي**

أُمل البقاء والجهاز ... أَولَادِي أُمل حياتي ومستقبلني وقرة عيني

## أخي وأخواتي للأعزاء .... وعالم حياتي وسندي في رحلتي

كل باحث مجتهد مشابر من أجل العلم

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، والصلوة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين ..... وبعد .

فله الحمد حمداً كثيراً مباركاً فيه على ما أتاه على من نعمة وفقني إلى هذا العمل البحثي ، راجياً من الله عزوجل أن يكون ذلك إسهاماً طيباً في مجال المحاسبة الحكومية .  
وأنه لا يسعني وأنا أتقدم بهذا العمل إلا أن أسجل خالص شكري وعظيم تقديرني للأستاذ الأفضل ومعلمي الأستاذ الدكتور / طارق عبدالعال حماد - أستاذ ورئيس قسم المحاسبة بالكلية لتفضله بالإشراف على البحث ، ولما وهبني من غزير علمه وكرمه عطائه ، ولما شملني من حسن رعاية وكرمه الاستقبال ، كما أتقدم بخالص شكري وتقديرني إلى الدكتور / محمد عبدالحافظ عبدالعال - مدرس المحاسبة بالكلية - لتفضله بالإشراف على البحث ولما أفادني من توجيهات ، ولما علمني الكثير في مجال المحاسبة والمراجعة والبحث العلمي ، وخروج هذا العمل البحثي إلى حيث الوجود ، أسأل الله عزوجل أن يبارك لهم في علمهما وصحتهما ، ويجازيهما عندي خير الجزاء .

وأنه لمن دواعي سروري أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور / عبد العزيز خليفة أستاذ المحاسبة والضرائب ووكيل الكلية سابق بخالص الشكر والتقدير لتفضله مناقشة هذا البحث فجزاه الله عندي خير الجزاء .

وأنه لمن دواعي الشرف والسرور للباحث أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور/ مدحت عبد الرشيد نوهل أستاذ المحاسبة بكلية التجارة - جامعة القاهرة  
هذا البحث رغم مشاغله المتعددة فله مني كل الشكر والتقدير .

كما أسجل شكري وتقديرني إلى كل من ساهم في إتمام هذه الدراسة سواء من أعضاء هيئة التدريس أو الإداريين بمعهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية وخاصة الأستاذ الدكتور/ بندر أبي الغيل نائب المدير العام لشؤون التدريب ، الأستاذ الفاضل / يحيى بن محمد العكاسي إدارة الموارد البشرية بالمعهد ، الدكتور / ماجد محمد جزر ، الدكتور / أشرف فؤاد ابوسالم ، علي كل المساعدات التي منحوني إياها حتى تكتمل هذه الدراسة فله مني كل الشكر والتقدير وجزاهم الله عندي خير الجزاء .

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى رؤسائي العزيزين في العمل بوزارة المالية الأستاذ الفاضل / احمد عبدالله ، الأستاذ الفاضل / كمال الدين محمود سامي ، علي تشجيعهما ومساندتهما لي خلال دراستي وإلي كل زملائي في العمل .

أما أسرتي ، فقدراً أسرتي وعائلتي ، فيبدو أن القلم يخذل المرأة عندما تكون اشاعر أقوى من أن تخطي فلكما يا أمي وأبي عليكم رحمة الله انحنائي وتقديرني لمساندتكما إباهي ودعواتكم لي طيلة حياتكم ، ولكم إخوتي وأخواتي كل الشكر لمساندتكم لي ، ولكِ زوجتي أسمى آيات الشكر والعرفان علي إيثارك وتضحيتك من أجلني ، ولكِ عائلتي امتناني لمنحي حباً وعملاً يمثلان دعامة حياتي .

وأخيراً فالحمد لله الذي وفقني في الوصول إلى تلك اللحظات ، ولا أدعني أنني قد بلغت الكمال ، أو عصمت من الخطأ ، فالكمال لله وحده ، وهذا جهدي بين أيديكم فإن أصبحت فالفضل لله وحده ، وإن أخطأتك فمن نفسي ، وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .  
والله ولي التوفيق... .

الباحث

## فهرس محتويات الرسالة

رقم الصفحة	الموضوع	المسلسل
٢	الفصل الأول : الإطار العام للبحث	١
٤	مقدمة	١/١
٧	مشكلة البحث	٢/١
٨	أهداف البحث	٣/١
٩	أهمية البحث	٤/١
١٠	فرضيات البحث	٥/١
١١	منهج البحث	٦/١
١١	حدود البحث	٧/١
١٦	الدراسات السابقة	١/٧/١
١٦	الدراسات العربية السابقة	٢/٧/١
١٨	الدراسات الأجنبية السابقة	٣/١
٢١	خطة البحث	٤/١
٢٣	الفصل الثاني : تقييم الوضع الحالي للنظام المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري	٥
٤٨	مقدمة	٦
٦٣	المبحث الأول : تقييم دور المراقبة العامة والنظام المحاسبي في الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي المصري .	٧
٦٣	المبحث الثاني : تقييم دور نظم الرقابة الداخلية والخارجية في الرقابة على الأداء بالقطاع الحكومي المصري .	٨
٦٣	المبحث الثالث : تقييم التجربة المصرية في تحديث المراقبة العامة للدولة وأثر ذلك على القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري .	٩

## تابع فهرس محتويات الرسالة

المسلسل	الموضوع	رقم لصفحة
	الفصل الثالث : تقييم الوضع الحالي للقياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي في ضوء التجارب الدولية	
	مقدمة	٦٩
١/٣	المبحث الأول: التجارب الدولية التي تمت في مجال تطوير نظم المحاسبة والموازنة بالقطاع الحكومي.	٧٠
٢/٣	المبحث الثاني: الدراسات الدولية التي تمت في مجال تحسين القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي .	١٠٢
٣/٣	المبحث الثالث: تقييم الوضع الحالي لكفاءة وفعالية القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري .	١١٦
	الفصل الرابع: الإطار المقترن لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري	
	مقدمة	١٤٥
١/٤	المبحث الأول: الإطار المقترن لتطوير آليات القياس المحاسبي في القطاع الحكومي المصري.	١٤٧
٢/٤	المبحث الثاني: الإطار المقترن لتطوير آليات الإفصاح المحاسبي في القطاع الحكومي المصري.	١٦١
٥	الفصل الخامس: دراسة الإطار المقترن لتطوير آليات القياس المحاسبي في القطاع الحكومي المصري (دراسة تطبيقية)	١٨١
٦	الفصل السادس : ملخص البحث والنتائج والتوصيات	٢٣٥
٧	قائمة المراجع	٢٤٩
٨	الملحق	٢٦٧

## فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	قائمة العمليات بنيوزيلندا	٨٣
٢	قائمة المركز المالي بنيوزيلندا	٨٤
٣	قائمة التدفقات النقدية بنيوزيلندا	٨٦ - ٨٥
٤	قائمة القروض بنيوزيلندا	٨٧
٥	قائمة الالتزامات (الارتباطات) بنيوزيلندا	٨٨
٦	قائمة الالتزامات المحتملة بنيوزيلندا	٨٩
٧	قائمة المركز المالي بالولايات المتحدة الأمريكية	٩٥ - ٩٤
٨	قائمة العمليات والتغيرات في صافي المركز المالي بالولايات المتحدة الأمريكية	٩٦
٩	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة) بالولايات المتحدة الأمريكية	٩٨ - ٩٧
١٠	أسس القياس المحاسبي في بعض الدول	٩٩

## فهرس جداول

### (الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٨٥	يوضح التكرارات والنسب المئوية لوظيفة المستقصي	١
١٨٦	يوضح التكرارات والنسب المئوية للمستوي التعليمي	٢
١٨٦	يوضح التكرارات والنسب المئوية للمستوي الخبرة	٣
١٨٧	يوضح التكرارات والنسب المئوية لمدى الاحتياج لمعلومات الموازنة العامة للدولة ونظمها المحاسبية	٤
١٨٨	قيمة معامل ثبات مقياس	٥
١٨٩	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل بعد من ابعاد المقياس باستخدام معامل الاتساق الداخلي	٦
١٩٠	يوضح معامل الصدق الذاتي	٧
١٩٠	قائمة العمليات والتغيرات في صافي المركز المالي بالولايات المتحدة الأمريكية	٨
١٩١	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الثاني باستخدام معامل الاتساق الداخلي	٩
١٩١	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الثالث باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٠
١٩٢	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الرابع باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١١
١٩٣	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الخامس باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٢
١٩٤	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد السادس باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٣

**تابع فهرس جداول**  
**(الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)**

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١٤	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد السابع باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٤
١٥	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الثامن باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٥
١٦	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد التاسع باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٥
١٧	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد العاشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٦
١٨	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الحادي عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي.	١٩٧
١٩	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الثاني عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٧
٢٠	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الثالث عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٨
٢١	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الرابع عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٨
٢٢	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد الخامس عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	١٩٩
٢٣	يوضح درجة مصداقية النتائج المحققة من كل فقرة من فقرات البعد السادس عشر باستخدام معامل الاتساق الداخلي	٢٠٠
٢٤	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للمقياس ككل ولكل بعد من ابعاده	٢٠١

## تابع فهرس جداول

### (الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢٠٢	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الأول	٢٥
٢٠٣	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الثاني	٢٦
٢٠٤	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الثالث	٢٧
٢٠٥	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الرابع	٢٨
٢٠٦	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الخامس	٢٩
٢٠٧	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد السادس	٣٠
٢٠٨	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد السابع	٣١
٢٠٩	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الثامن	٣٢
٢١٠	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد التاسع	٣٣
٢١١	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد العاشر	٣٤
٢١٢	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الحادى عشر	٣٥
٢١٣	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الثانى عشر	٣٦
٢١٤	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الثالث عشر	٣٧
٢١٥	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الرابع عشر	٣٨
٢١٦	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد الخامس عشر	٣٩
٢١٧	يوضح نتائج الإحصائيات الوصفية للبعد السادس عشر	٤٠
٢١٨	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الاول المتعلق بأسباب قصور الموازنة العامة في الرقابة المحاسبية الفعالة على الأداء الحكومي	٤١
٢١٩	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بمعوقات التحول من النظام الحالي للموازنة العامة إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء.	٤٢

## تابع فهرس جداول

### (الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢٢٠	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الرابع المتعلق بأسباب ضعف النظام المحاسبي الحالي في الرقابة المحاسبية على الاداء الحكومي	٤٣
٢٢١	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الخامس المتعلق ببعض المتطلبات التي يجب على النظام المحاسبي الحكومي بوضعيه الحالي أن يفي بها	٤٤
٢٢٢	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد السادس	٤٥
٢٢٣	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد السادس	٤٦
٢٢٤	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بأسلوب موازنة البرامج والأداء كأحد الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة	٤٧
٢٢٥	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الثامن المتعلق بأسباب قصور النظام المحاسبي الحكومي الحالي في توفير المعلومات اللازمة لأغراض قياس وتقدير أداء الوحدات الحكومية ترجع إلى اعتماده على الأساس النقدي في القياس المحاسبي	٤٨
٢٢٦	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد التاسع المتعلق بالمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي	٤٩

**تابع فهرس جداول**  
**(الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)**

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢٢٧	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد العاشر المتعلق العوامل التي يمكن أن تعرقل عملية تطبيق أساس الاستحقاق في بيئة القطاع الحكومي المصري	٥٠
٢٢٨	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الحادي عشر المتعلق باستخدام المعلومات الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق في القیاس سوف يؤدي إلى تحقيق العديد من الفوائد التي من شأنها تحسين القياس والأفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي وتحسين أداء الوحدات الحكومية وتعظيم النتائج المحققة	٥١
٢٢٩	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الثاني عشر المتعلق بعنصر الدعم السياسي والإداري	٥٢
٢٣٠	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الثالث عشر المتعلق بالأدوار التي يمكن للمنظمات المهنية والاكاديمية ان تلعب دورا حيويا في دعم وتيسير عملية تطبيق أساس الاستحقاق	٥٣
٢٣١	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الرابع عشر المتعلق بالعوامل المؤثرة في شفافية الموازنة العامة ودرجة الأفصاح المحاسبي	٥٤
٢٣٢	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الخامس عشر المتعلق العوامل الرئيسية لتحسين درجة الشفافية والأفصاح المحاسبي بالوحدات الإدارية الحكومية	٥٥

**تابع فهرس جداول**  
**(الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية)**

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢٣٣	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد السادس عشر المتعلقة بالعوامل الرئيسية لتحسين القياس المحاسبي بالوحدات الادارية الحكومية	٥٦

**فهرس الأشكال**


رقم الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
٢٦٧	قائمة الاستقصاء	١

## الفصل الأول

### الإطار العام للبحث

سوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

- مقدمة.

- مشكلة البحث.

- هدف البحث.

- أهمية البحث.

- فروض البحث.

- منهج البحث.

- حدود الدراسة.

- الدراسات السابقة.

- خطة البحث.

---