



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

**" إطار مقترح 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

د / محمد عبد الحافظ عبدالعال

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

أ. د / طارق عبدالعال حماد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

رئيس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

٢٠١٥ م

رسالة دكتوراه

اسم الباحث : أشرف جابر محمد رضوان

عنوان الرسالة : إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء

الحكومي المصري " دراسة تطبيقية "

الدرجة العلمية : دكتور الفلسفة في المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة :

١- الأستاذ الدكتور / طارق عبدالعال حماد " مشرفاً ورئيساً "

أستاذ المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة — جامعة عين شمس

" عضواً "

٢- الأستاذ الدكتور / محمد عبدالعزيز خليفة

أستاذ المحاسبة ، كلية التجارة — جامعة عين شمس

" عضواً "

٣- الأستاذ الدكتور / مدحت عبدالرشيد نوفل

أستاذ المحاسبة ، كلية التجارة — جامعة القاهرة

تاريخ المناقشة : / / ٢٠١٥ م

تاريخ البحث : / / ٢٠١٣ م

الدراسات العليا

ختم الإجازة :

/ / ٢٠١٥ م

أجيزت الرسالة بتاريخ :

/ / ٢٠١٥ م

موافقة مجلس الجامعة

/ / ٢٠١٥ م

موافقة مجلس الكلية

/ / ٢٠١٥ م

بسم الله الرحمن الرحيم

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

اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (٣) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ

(٤) عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ()

(:) الآيات

﴿فَضَلَّهَا سُلَيْمَانٌ وَكَأُتِينَا حُكْمًا وَعَلِمَّا وَسَخَرْنَا مَعَ

دَابَّالٍ يُسَبِّحُنَ وَالطَّيْرَ وَكُنَّا فَاعِلِينَ

() سورة الأنبياء. آية

صدق الله العظيم

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلي :

نبع الحنان..... رمز الجهاو.... روح أُمي وأبي عليهما رحمة الله

فيض العطاء بلا حساب زوجتي الحبيبة ورفيقة كفاحي

أمل البقاء والجهاو ... أولادي أمل حياتي ومستقبلي وقرة عيني

أخي وأخواتي الأعزاء وعائم حياتي وسندري في رحلتي

كل باحث مجتهد مثابر من أجل العلم

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، والصلاة والسلام علي أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلي آله

وأصحابه أجمعين وبعد .

فلله الحمد حمداً كثيراً مباركاً فيه علي ما أتم عليّ من نعمته ووفقني إلى هذا العمل البحثي

، راجياً من الله عز وجل أن يكون ذلك إسهماً طيباً في مجال المحاسبة الحكومية .

وأنه لا يسعني وأنا أتقدم بهذا العمل إلا أن أسجل خالص شكري وعظيم تقديري لأستاذي الفاضل

ومعلمي الأستاذ الدكتور / طارق عبدالعال حماد - أستاذ ورئيس قسم المحاسبة بالكلية لتفضله

بالإشراف علي البحث ، ولما وهبني من غزير علمه وكرمه عطائه ، ولما شملني من حسن رعايته وكر

الاستقبال ، كما أتقدم بخالص شكري وتقديري إلي الدكتور/ محمد عبدالحافظ عبدالعال - مدرس

المحاسبة بالكلية - لتفضله بالإشراف علي البحث ولما أفاض عليّ من توجيهات ، ولما علمني الكثير

في مجال المحاسبة والمراجعة والبحث العلمي ، وخروج هذا العمل البحثي إلي حيز الوجود ، أسأل الله

عز وجل أن يبارك لهما في علمهما وصحتهما ، ويجازيهما عني خير الجزاء .

وإنه لمن دواعي سروري أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور /

عبدالعزیز خليفه أستاذ المحاسبة والضرائب ووكيل الكلية سابقاً بخالص الشكر والتقدير لتفضله

مناقشة هذا البحث فجزاه الله عني خير الجزاء .

وإنه لمن دواعي الشرف والسرور للباحث أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ

الدكتور/مدحت عبدالرشيد نوفل أستاذ المحاسبة بكلية التجارة - جامعة القاهرة

هذا البحث رغم مشاغله المتعددة فله مني كل الشكر والتقدير .

كما أسجل شكري وتقديري إلي كل من ساهم في إتمام هذه الدراسة سواء من أعضاء هيئة

التدريس أو الإداريين بمعهد الإدارة العامة بالملكة العربية السعودية وخاصة الأستاذ الدكتور/

بندر أبا الخيل نائب المدير العام لشئون التدريب ، الأستاذ الفاضل/ يحيي بن محمد العكاسي

إدارة الموارد البشرية بالمعهد ، الدكتور/ ماجد محمد جزر ، الدكتور/ اشرف فؤاد ابوسالم ، علي كل

المساعدات التي منحوني إياها حتى تكتمل هذه الدراسة فله مني كل الشكر والتقدير وجزأهم الله

عني خير الجزاء .

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلي رؤسائي العزيزين في العمل بوزارة المالية الأستاذ

الفاضل/ احمد عبد الله ، الأستاذ الفاضل/ كمال الدين محمود سامي ، علي تشجيعهما ومساندتهما لي

خلال دراستي والي كل زملائي في العمل .

أما أسرتي ، فعذراً أسرتي وعائلتي ، فيبدو أن القلم يخذل المرء عندما تكون اشاعر أقوى من أن

تخط فلكما يا أمي و أبي عليكما رحمة الله انحنائي وتقديري لمساندتكما إياي ودعواتكما لي

طيلة حياتكما ، ولكم إخوتي وأخواتي كل الشكر لمساندتكم لي ، ولك زوجتي أسمى آيات

الشكر والعرفان علي إيثارك وتضحياتك من أجلي ، ولك عائلتي امتناني لمنحي حباً ووعماً يمثلان

دعامة حياتي .

وأخيراً فالحمد لله الذي وفقني في الوصول إلي تلك اللحظات ، ولا أدعي أنني قد بلغت الكمال ، أو

عصمت من الخطأ ، فالكمال لله وحده ، فهذا جهدي بين أيديكم فإن أصبت فالفضل لله وحده ، وإن

أخطأت فمن نفسي ، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .

والله ولي التوفيق...

(الباحث)

فهرس محتويات الرسالة

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

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 المقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري	
	مقدمة	١٤٥
١/٤	المبحث الأول: الإطار المقترح لتطوير آليات القياس المحاسبي في القطاع الحكومي المصري.	١٤٧
٢/٤	المبحث الثاني: الإطار المقترح لتطوير آليات الإفصاح المحاسبي في القطاع الحكومي المصري.	١٦١
٥	الفصل الخامس: دراسة الإطار المقترح لتطوير آليات القياس المحاسبي في القطاع الحكومي المصري (دراسة تطبيقية)	١٨١
٦	الفصل السادس : ملخص البحث والنتائج والتوصيات	٢٣٥
٧	قائمة المراجع	٢٤٩
٨	الملاحق	٢٦٧

فهرس الجداول

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

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 لمدي الاحتياج لمعلومات الموازنة العامة للدولة ونظامها المحاسبي	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)

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

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 الحالى 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 بوضعه 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 وتقييم أداء الوحدات الحكومية ترجع الي اعتماده على الاساس 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 القياس سوف يؤدي إلى تحقيق العديد من الفوائد التي من شأنها تحسين القياس والافصاح 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 والاداري	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 الافصاح المحاسبي	٥٤
٢٣٢	يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة البحث الخاصة بالبعد الخامس عشر المتعلق العوامل الرئيسية لتحسين درجة الشفافية والافصاح المحاسبي بالوحدات الادارية 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 المتعلق بالعوامل الرئيسية لتحسين القياس المحاسبي بالوحدات الادارية الحكومية	٥٦

فهرس الأشكال

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
١	قائمة الاستقصاء	٢٦٧

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.
-