



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: العلوم الاقتصادية
بعنوان:

متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام
IPSAS على تنفيذ وإعداد الموازنة بالجزائر

المشرف:
أ.د. غزيل محمد مولود

من إعداد الطالب:
بولمطارد فريد

نوقشت وأجيزت علناً بتاريخ: 17 فيفري 2022
أمام لجنة المناقشة المكوّنة من السّادة:

رئيساً	جامعة غرداية	أستاذ محاضر أ	مسعود بوخالفي
مشرفاً ومقرراً	جامعة غرداية	أستاذ تعليم عالي	محمد مولود غزيل
مناقشاً	جامعة غرداية	أستاذ محاضر أ	عبد القادر قطيب
مناقشاً	جامعة الأغواط	أستاذ محاضر أ	محمد سعيد سعيداني
مناقشاً	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	عمر الفاروق زرقون
مناقشاً	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	عادل سليمان

السنة الجامعية: 2021-2022

المخلص

يتزايد حجم الإنفاق العام في مختلف إقتصادات العالم، ويزداد معه الإهتمام بالقطاع العام. تعد الموازنة الوثيقة السياسية والإقتصادية والإجتماعية التي تحظى بأكثر إهتمام حول القطاع العام؛ تصدر في الجزائر من خلال قانون المالية الذي يضبط الخطة المالية السنوية ويصدر من خلال سلسلة من الإجراءات. يحكم تسيير المال العام في الجزائر المحاسبة العمومية التي تضمن تنفيذ ورقابة الموازنة، نموذج المحاسبة العمومية الجزائري مبني على أساس الخزينة المتمثل في محاسبة تقليدية تشوبها لكثير من النقائص. يمثل نموذج المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs النموذج الأفضل لمحاسبة حديثة ومبنية على أساس الإستحقاق، تضمن الكثير من الإيجابيات وموصى بها من طرف الكثير من المنظمات الإقتصادية والمحاسبية والمالية الدولية، في إطار الإدارة العامة الجديدة NPM. عملية التحول إلى محاسبة الإستحقاق معقدة وتستدعي الكثير من المتطلبات التي سوف تناقش في بحثنا.

Abstract:

Public spending is increasing across different economies, the importance of public sector is increasing too. The budget is the political, economic and social document which has the most interest in the public sector; it is issued in Algeria through the Finance Act, that regulates the annual financial plan and is issued through series of measures .The public finance management in Algeria is governed by public accounting, it guarantees the budget execution and control. The IPSASs model represents the best model for modern and accrual-based accounting, it guarantees a variety of advantages, and it is recommended by many international economic, accounting and financial organizations within the new public management NPM framework. The accrual accounting adoption process is complex and calls for many requirements that will be discussed in our work.

Résumé:

Les dépenses publiques sont en augmentation dans différentes économies, l'importance du secteur public augmente également. Le budget est le document politique, économique et social qui représente le plus le secteur public ; il est publié en Algérie par la loi de finances, qui régleme le plan financier annuel et est publié après une série de mesures. La gestion des finances publiques en Algérie est régie par la comptabilité publique, elle garantit l'exécution et le contrôle du budget. Le modèle IPSAS représente le meilleur modèle de comptabilité moderne et il est basée sur le principe de comptabilité d'exercice, il garantit une variété d'avantages et il est recommandé par de nombreuses organisations économiques, comptables et financières internationales ; principalement dans le NMP de nouveau cadre du management public. Le processus d'adoption de la comptabilité d'exercice est complexe et nécessite de nombreuses exigences qui seront abordées dans notre travail.

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

أطروحة مقدّمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

العنوان: متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS على تنفيذ
وإعداد الموازنة بالجزائر.

من إعداد الطالب: فريد بولمطار

تحت إشراف الأستاذ: أ.د. محمد مولود غزِيل

السنة: 2022

المخلص

يتزايد الإنفاق العام عبر مختلف الإقتصادات، لذلك يزداد معه الإهتمام بالقطاع العام. تعد الموازنة الوثيقة السياسية والإقتصادية والإجتماعية التي تحظى بأكثر إهتمام حول القطاع العام؛ تصدر في الجزائر من خلال قانون المالية الذي يضبط الخطة المالية السنوية ويصدر من خلال سلسلة من الإجراءات. يحكم تسيير المال العام في الجزائر المحاسبة العمومية التي تضمن تنفيذ ورقابة الموازنة، نموذج المحاسبة العمومية الجزائري مبني على أساس الخزينة المتمثل في محاسبة تقليدية مليئة بالنقائص. يمثل نموذج المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs النموذج الأفضل لمحاسبة حديثة ومبنية على أساس الإستحقاق، تسمح بتغطية النقائص وتضمن الكثير من الإيجابيات على مستوى إعداد وتنفيذ الموازنة، كما أنها موصى بها من طرف الكثير من المنظمات الإقتصادية والمحاسبية والمالية الدولية، وتدخل في إطار الإدارة العامة الجديدة NPM. عملية التحول إلى محاسبة الإستحقاق في الجزائر معقدة وتستدعي الكثير من المتطلبات التي سوف تناقش في بحثنا.

Abstract :

Public spending is increasing across the different economies, and interest in the public sector is increasing too. The budget is the political, economic and social document which garners the most interest in the public sector; it is issued in Algeria through the Finance Act, that regulates the annual financial plan and is issued through series of measures .The public finance management in Algeria is governed by public accounting, it guarantees the budget execution and control. The IPSASs model represents the best model for modern and accrual-based accounting, it covers the different shortcomings and gurantees a variety of adventages for the budget preparation and execution, it is also recommended by many international economic, accounting and financial organizations ; within the new public management NPM framework. The accrual accounting adoption process in Algeria is complex and needs many requirements that will be discussed in our thesis.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِنِّ الْحَمْدَ لِلَّهِ نَحْمَدُهُ وَنَسْتَعِينُ بِهِ وَنَسْتَغِيثُهُ، الْحَمْدَ لِلَّهِ الَّذِي وَفَّقَنَا وَأَعَانَنَا

عَلَى إِكْمَالِ هَذَا الْعَمَلِ الَّذِي نَأْمَلُ أَنْ يَنْفَعَنَا بِهِ وَجَمِيعِ عِبَادَتِهِ، وَالصَّلَاةَ

وَالسَّلَامَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدٍ وَآلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ، الَّذِي أَوْصَانَا بِالْعِلْمِ وَطَلَبِهِ.

فهرس المحتويات:

و.....	شكر وعرفان	1
ز.....	الإهداء	1
ح.....	قائمة الجداول	1
ي.....	قائمة الأشكال	1
ك.....	قائمة الإختصارات	1
ا.....	المقدمة	1
1.....	الباب الأول: واقع محاسبة القطاع العام العمومية في الجزائر وحسب معايير IPSASs	1
1.....	تمهيد:	1
1.....	الفصل الأول: القطاع العام وتسيير المال العام	1
1.....	المبحث الأول: القطاع العام	1
1.....	المطلب الأول: مفهوم القطاع العام	1
1.....	الفرع الأول: تطور القطاع العام	1
3.....	الفرع الثاني: المقصود بالقطاع العام	3
5.....	الفرع الثالث: القطاع العام والوحدات المؤسسية	5
9.....	الفرع الرابع: منشأة القطاع العام (المنشأة الحكومية)	9
14.....	المطلب الثاني: القطاع العام بالجزائر	14
14.....	الفرع الأول: تقسيم الوحدات الممولة بالمال العام	14
17.....	الفرع الثاني: التطور التاريخي للقطاع العام الربحي	17
23.....	المطلب الثالث: أهمية القطاع العام (غير الربحي)	23
23.....	الفرع الأول: تطور حجم الإنفاق العمومي على المستوى الدولي	23
26.....	الفرع الثاني: تطور الإنفاق العمومي في الجزائر	26
29.....	المبحث الثاني: تسيير أموال القطاع العام وتقريرها التقليدي	29
29.....	المطلب الأول: نظام المحاسبة للقطاع العام	29
29.....	الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة القطاع العام	29
30.....	الفرع الثاني: أسس المحاسبة القطاع العام	30
35.....	المطلب الثالث: تسيير المال العام	35
35.....	الفرع الأول: معايير تمييز المال العام	35
37.....	الفرع الثاني: المال العام والقطاع العام	37
38.....	الفرع الثالث: الفروقات بين القطاع العام والقطاع الخاص	38
40.....	المبحث الثالث: الموازنة العامة وإدارتها (أو قانون المالية)	40
41.....	المطلب الأول: الموازنة	41
41.....	الفرع الأول: مفهوم الموازنة	41
42.....	الفرع الثاني: أهداف الموازنة العامة	42
44.....	المطلب الثاني: مناهج صياغة الموازنة العامة	44
44.....	الفرع الأول: أشكال الموازنات	44
52.....	الفرع الثاني: تبويب الموازنة العامة (تصنيف مراكز الموازنة العامة)	52
57.....	المطلب الثالث: تقرير المال العام وفق دليل إحصائيات الحكومة Government GFSM Finance Statistics Manual	57

58.....	الفرع الأول: عناصر الكشوف المالية لـ GFSM
63.....	الفرع الثاني: البيانات (الكشوف) المالية وفق GFSM
66.....	الفرع الثالث: مقارنة بين دليل وأنظمة الإحصاء الأخرى
71	خلاصة الفصل الأول
71.....	الفصل الثاني: واقع محاسبة القطاع العمومي الجزائري
71	المبحث الأول: قانون المالية الجزائري
71	المطلب الأول: مدخل للموازنة بالجزائر
71.....	الفرع الأول: تاريخ وقوانين الموازنات بالجزائر
73.....	الفرع الثاني: مبادئ الموازنة الجزائرية
75	المطلب الثاني: الموازنة العامة للدولة
75.....	الفرع الأول: مفهوم الموازنة وقانون المالية
76.....	الفرع الثاني: أنواع قوانين المالية
77	المطلب الثالث: دورة الموازنة
77.....	الفرع الأول: تحضير الموازنة
79.....	الفرع الثاني: تنفيذ الموازنة وتقييد عملياتها محاسبياً
82.....	الفرع الثالث: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة
84	المطلب الثالث: الموازنة المحلية
84.....	الفرع الأول: عناصر الموازنة المحلية
86.....	الفرع الثاني: محتوى الموازنة المحلية
87	المبحث الثاني: محاسبة القطاع العام في الجزائر
87	المطلب الأول: أعوان المحاسبة العمومية الجزائرية
87.....	الفرع الأول: الأمرين بالصرف
89.....	الفرع الثاني: المحاسبون العموميون
91.....	الفرع الثالث: المراقب المالي
93	المطلب الثاني: المحاسبة في القطاع العام بالجزائر
94.....	الفرع الأول: مفهوم مصطلح المحاسبة في قوانين المال العام الجزائرية
96.....	الفرع الثاني: محاسبة المحاسبين العموميين
100	المطلب الثالث: نظام محاسبة الخزينة
100.....	الفرع الأول: عمليات محاسبة الخزينة
105.....	الفرع الثاني: الدفاتر والأدوات
106.....	الفرع الثالث: وقف الحسابات وميزان المراجعة
108	المبحث الثالث: التقرير المالي والرقابة في القطاع العام الجزائري
108	المطلب الأول: الحساب الختامي للدولة وتسوية الموازنة أو قانون ضبط الموازنة
109.....	الفرع الأول: مفهوم الحساب الختامي للدولة
109.....	الفرع الثاني: تحضير تقرير الحساب الختامي للدولة
113.....	الفرع الثالث: هيكل قانون تسوية الموازنة
117.....	الفرع الرابع: المصادقة على قانون ضبط الموازنة
118	المطلب الثاني: التقرير المالي في منشآت القطاع العام
118.....	الفرع الأول: الحساب الإداري للبلديات والمنشآت العمومية

124	الفرع الثاني: حساب التسيير Le compte de gestion
126	خلاصة الفصل الثاني
127	الفصل الثالث: النموذج المحاسبي لمعايير IPSASs
127	المبحث الأول: موقع محاسبة IPSASs بين مختلف التقارير المحاسبية الحكومية
128	المطلب الأول: مراجع التقرير الدولية لمالية القطاع العام
128	الفرع الأول: دليل إحصائيات مالية الحكومة GFSM
129	الفرع الثاني: نظام المحاسبة الوطنية System of National Accounts SNA 2008
130	الفرع الثالث: المعايير الدولية لمحاسبة منشآت القطاع العام
131	المطلب الثاني: مقارنة بين أبرز التقارير المالية
132	الفرع الأول: مقارنة بين نماذج الحسابات لتقرير القطاع العام
133	الفرع الثاني: مقارنة حول جودة التقارير المالية للقطاع العام
135	المطلب الثالث: التقارير المالية للأغراض العامة GPFS
135	الفرع الأول: التقارير المالية وفق IPSASs
136	الفرع الثاني: علاقة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs بالمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS
138	الفرع الثالث: قابلية تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs
139	المطلب الرابع: خصائص التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs
139	الفرع الأول: مستعملو التقارير المالية
140	الفرع الثاني: المعلومات المطلوبة من طرف مستعملي التقارير المالية GPFRs
141	الفرع الثالث: أهداف التقارير المالية
142	الفرع الرابع: حدود تقارير GPFRs
144	المبحث الثاني: صياغة وتطوير المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs
144	المطلب الأول: مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB
144	الفرع الأول: تاريخ وموقع مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB
145	الفرع الثاني: خصائص مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB
150	الفرع الثالث: الوثائق المتبعة في إصدار معايير IPSASs
157	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs
158	المطلب الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs
158	الفرع الأول: الإطار المفاهيمي في المحاسبة
160	الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs
181	الفرع الثالث: المنشأة أو مجموعة المنشآت صاحبة التقرير المالي
182	الفرع الرابع: عناصر البيانات المالية
198	الفرع الخامس: الإعراف والقياس
206	الفرع السادس: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRs
213	خلاصة الفصل الثالث
214	الباب الثاني: تقييم نظام المالية العامة الجزائري، ومتطلبات تطبيق معايير IPSASs
214	تمهيد:
215	الفصل الرابع: دراسة تقييمية لنظام المالية العامة الجزائري
215	المبحث الأول: تقييم المحاسبة العمومية والتقرير المالي في القطاع العام وفق الهيئات
215	المطلب الأول: منهجية التقييم

216	الفرع الأول: مراجع عملية التقييم.....
219	الفرع الثاني: دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة.....
220	الفرع الثاني: منهجية الدراسة.....
220	الفرع الثالث: الإستبيان المعياري.....
223	الفرع الرابع: فروض الدراسة.....
224	المطلب الثاني: نتائج التقييم.....
224	الفرع الأول: النتيجة الكلية.....
225	الفرع الثاني: النتائج الجزئية.....
236	الفرع الثالث: تحليل النتائج بأسلوب الأهداف.....
238	المبحث الثاني: الحلول التي تقدمها معايير IPSASS لمعالجة المشاكل وتطوير نظام المحاسبة العمومية.....
239	المطلب الأول: الموازنة.....
239	الفرع الأول: الموازنة والوثائق ذات الصلة.....
241	الفرع الثاني: المخاطر على المالية العامة.....
244	الفرع الثالث: التنبؤ وتحضير الموازنة وتنفيذها والإبلاغ عن بياناتها.....
245	المطلب الثاني: آليات المحاسبة، الرقابة، التقييم والتدقيق.....
245	الفرع الأول: آليات المحاسبة والرقابة.....
248	الفرع الثاني: مؤشرات أداء الخدمة.....
252	الفرع الثالث: أهداف أداء الخدمة.....
256	المطلب الثالث: ممارسات إيجابية أخرى لمعايير IPSASS.....
256	الفرع الأول: إستكمال الحساب الختامي للدولة.....
258	الفرع الثاني: الإعراف بكل عناصر الذمة المالية والنتيجة للدولة.....
259	الفرع الثالث: تقدير التكاليف والتحكم في التسيير في القطاع العام.....
266	خلاصة الفصل الرابع.....
	الفصل الخامس: دراسة متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASS على تنفيذ وإعداد الموازنة بالجزائر.....
267	المبحث الأول: التحول إلى معايير IPSASS.....
268	المطلب الأول: التحديات الكلية.....
268	الفرع الأول: إنتقادات معايير IPSASS.....
270	الفرع الثاني: المخاوف والتحديات الفنية.....
275	المطلب الثاني: دوافع تبني IPSASS.....
276	الفرع الأول: إيجابيات ودوافع تبني IPSASS.....
281	الفرع الثاني: موقف الدول والهيئات المالية والرقابية الدولية من معايير IPSASS.....
284	المطلب الثالث: أشكال تبني معايير IPSASS.....
285	الفرع الأول: تبني معيار الأساس النقدي.....
286	الفرع الثاني: تبني معايير IPSASS وفق أساس الاستحقاق.....
288	المبحث الثالث: مكانة معيار الأساس النقدي ومتطلباته.....
289	المطلب الأول: أشكال التحول إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.....
290	الفرع الأول: تبني نموذجاً واحداً يطبق فيه معايير القطاع العام والخاص على نحو سواء.....
290	الفرع الثاني: تطبيق معايير خاصة بالقطاع العام بتبني معايير IPSASS بشكل كلي.....

الفرع الثالث: تطوير معايير مستمدة من معايير IPSASs ومتناسقة مع الممارسات المحاسبية المحلية للقطاع العام	291
المطلب الثاني: التعريف بمعيار IPSAS وفق الأساس النقدي	292
الفرع الأول: تطور المعيار	293
الفرع الثاني: متطلبات المعيار	294
الفرع الثالث: إعتبارات عامة	300
الفرع الرابع: أهمية وحدود المعيار	302
المبحث الثالث: متطلبات التحول إلى معايير IPSASs	303
المطلب الأول: ظروف تطوير النموذج المحاسبي	303
الفرع الأول: بيئة التحول	303
الفرع الثاني: الظروف الأخرى	305
المطلب الثاني: متطلبات تطوير النموذج المحاسبي	307
الفرع الأول: المحفزات	308
الفرع الثاني: المتغيرات الهيكلية للنظام الإداري السياسي	312
الفرع الثالث: معوقات التنفيذ	313
المطلب الثالث: المتطلبات الكلية التحول إلى محاسبة القطاع العام على أساس الاستحقاق أو لمعايير IPSASs	316
الفرع الأول: المتطلبات الهيكلية	318
الفرع الثاني: المتطلبات التشريعية	327
الفرع الثالث: المتطلبات السياسية	328
الفرع الرابع: المتطلبات الفنية	330
المطلب الرابع: المتطلبات التكنولوجية	336
الفرع الأول: النظام متكامل لإدارة المعلومات المالية	337
الفرع الثاني: متطلبات نظام IFMIS	339
المطلب الخامس: متطلبات التحول لدى الهيئات والمنظمات	344
الفرع الأول: المرحلة التمهيدية والمحيط العام	345
الفرع الثاني: تحليل مفاهيم القواعد المحاسبية ونظام المعلومات	347
الفرع الثالث: التخطيط وتسيير المشروع	350
الفرع الرابع: الإنطلاق الفعلي لعملية التحول	353
خلاصة الفصل الخامس	356
الخاتمة	357
قائمة المراجع:	364
الملاحق	376
الملحق 01: التقارير المالية المفصلة وفق دليل الإحصاءات الحكومية 2014 GFMS	376
الملحق 02: مكونات ميزانية البلدية وفق التعليمات C1	395
الملحق 03: حول معايير IPSAS	397
الملحق 04: نتائج الاستبيان التقييمي لنظام المالية العام الجزائري	403

شكر وعرّفان

إن الحمد لله نحمده على ما من به الله علينا من نعم، ووفقنا إلى إستكمال هذا العمل، والصلاة والسلام على نبينا المصطفى الذي علم أمته وأحسن أدبها، وعلّمنا أن العلم نور، وأمرنا بطلبه، أما بعد...

يستحضرني القول المنسوب إلى ألبرت إنشتاين (1879-1955) لتعبيره بدقة عن
مشاعري حين قال:

"أذكر نفسي كل يوم بأن جوهر حياتي وظاهرها يقوم على أعمال الآخرين أحياءً وأمواتاً،
وأن عليّ أن أبذل قصارى جهدي لأعطي قدر ما أخذت وما زلت آخذ"

أوجه شكري الخالص بالخصوص إلى جامعة غرداية وبالتحديد كلية العلوم الإقتصادية أساتذة
إطارات وعمال، كما لا أنسى شكري الخالص لأستاذي المشرف الأستاذ محمد مولود غزّيل،
وكل من الأستاذين: مصطفى طويطي ومحمد علماوي.

الإهداء...

لك أنت...

قائمة الجداول

الجدول 1.1: تطور الإنفاق العمومي بالنسبة إلى الناتج المحلي الخام GPD لبعض الدول لـ 150 سنة.....	24
الجدول 2.1: تطور الإنفاق العام بالمقارنة مع الناتج المحلي الخام.....	26
الجدول 3.1: مقارنة بين التسيير في القطاع العام والقطاع الخاص.....	39
الجدول 4.1: بيان العمليات.....	63
الجدول 5.1: بيان التدفقات الاقتصادية الأخرى.....	64
الجدول 6.1: الميزانية العمومية.....	64
الجدول 7.1: بيان مصادر واستخدامات النقدية.....	65
الجدول 8.1: الفروق الأساسية بين إحصاءات مالية الحكومة ونظام الحسابات القومية.....	67
الجدول 1.2: الجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة حتى المصادقة عليها.....	78
الجدول 2.2: عناصر الموازنة.....	86
الجدول 3.2: عناصر موازنة التجهيز والاستثمار للبلدية.....	86
الجدول 4.2: أشكال مصلحة الرقابة المالية.....	92
الجدول 5.2: الدفاتر التي تمسكها منشآت القطاع العام بالجزائر.....	96
الجدول 6.2: أشكال تصنيف الحسابات الخزينة.....	98
الجدول 7.2: تقسيم الحسابات على مستوى الوضعية العشرية لمدونة حسابات الخزينة.....	99
الجدول 8.2: الجدول الزمني لتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الموازنة لسنة 2016.....	111
الجدول 9.2: المعايير المهنية المطبقة على تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الموازنة.....	113
الجدول 10.2: وثائق الموازنة وتقارير المالية العامة الأخرى.....	113
الجدول 11.2: عناصر قانون ضبط الميزانية لسنة 2017.....	115
الجدول 12.2: المحاسبات الفرعية للمحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف.....	119
الجدول 13.2: ملخص عناصر الحساب الإداري.....	121
الجدول 14.2: محددات الأرصد (النتائج) النهائية للدورة.....	123
الجدول 1.3: الأنواع الثلاثة لتحديد الحسابات العامة للدولة.....	132
الجدول 2.3: العجز على مستوى القطاع العام حسب طبيعة المحاسبة.....	134
الجدول 3.3: توضيح عملية التقارب بين معايير IPSASS ودليل GFSM.....	154
الجدول 4.3: ملخص عن استخدام وأهداف التقارير المالية وفق IPSASS.....	171

204	الجدول 5.3: ملخص أسس قياس الأصول
205	الجدول 6.3: ملخص أسس قياس الخصوم
217	الجدول 1.4: أهم المؤشرات الدولية لقياس أداء الموازنة العمومية
218	الجدول 2.4: أهم المؤشرات الدولية لقياس أداء الموازنة العمومية التي تهتم بإدارة المال العام
221	الجدول 3.4: إرتباط عناصر الإستبيان الكلي حول الشفافية بموضوع البحث
222	الجدول 4.4: التقسيم الأصلي لعناصر التقييم
222	الجدول 5.4: تقسيم عناصر التقييم من أجل تبسيط التحليل
237	الجدول 6.4: تكرارات النقاط ضمن المعايير
240	الجدول 7.4: المعلومات الواجب وضعها في تقارير الإفصاح المحاسبي للقطاع العام وفق IPSASS
2243	الجدول 8.4: أنواع الأنشطة شبه المالية وفق دليل شفافية المالية العامة
246	الجدول 9.4: مقارنة بين مبالغ الموازنة ومبالغ جدول التدفقات النقدية
251	الجدول 10.4: ملخص أهم مقاييس الأداء
253	الجدول 11.4: مثال عن مؤشرات الأداء وفق الدليل الموصى به 3 RPG
254	الجدول 12.4: مؤشرات الفعالية وفق الدليل الموصى به 3 RPG
255	الجدول 13.4: مؤشرات الكفاءة وفق الدليل الموصى به 3 RPG
258	الجدول 14.4: إختلاف محتويات التقرير المالي للحساب الختامي للدولة
261	الجدول 15.4: خلاصة بالأدوات الأساسية للمحاسبة التحليلية
281	جدول 1.5: عوامل مؤسسية تشرح وضعية محاسبة القطاع العام على المستوى العالمي
	الجدول 2.5: أهم الدراسات التي نشرها مجلس IPSASB أو مجلس PSC سابقاً عن التحول إلى محاسبة على
317	أساس الإستحقاق في منشآت القطاع العام
340	الجدول 3.5: بدائل تطوير واقتناء IFMIS

قائمة الأشكال

- الشكل 1.1: القطاع العام وعلاقته بالقطاعات المؤسسية الأخرى للإقتصاد 6
- الشكل 2.1: القطاع العام ومكوناته الرئيسية 7
- الشكل 3.1: قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية 13
- الشكل 4.1: تبويب إيرادات القطاع العام 54
- الشكل 5.1: هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة 61
- الشكل 6.1: هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة 62
- الشكل 1.2: عملية تركيز الحسابات 97
- الشكل 2.2: الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائرية 107
- الشكل 1.3: إحتياجات المعلومة لدى المستعملين 143
- الشكل 2.3: مخطط لصياغة معايير IPSASS على أساس معايير IAS/IFRS 152
- الشكل 3.3: إجراء إحترام دليل تقرير الإحصائيات المالية الحكومية GFS خلال تطوير معايير IPSASS 156
- الشكل 1.4: نتائج تقييم كل ميادين إستبيان دليل شفافية المالية العامة 225
- الشكل 2.4: نتائج تقييم "الموازنة والوثائق ذات الصلة" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة 6225
- الشكل 3.4: نتائج تقييم "إعداد الموازنة والموافقة عليها" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة 228
- الشكل 4.4: نتائج تقييم "تنفيذ الموازنة وتبليغ بياناتها" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة 229
- الشكل 5.4: نتائج تقييم "آليات المحاسبة والرقابة" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة 231
- الشكل 6.4: نتائج تقييم "التدقيق الخارجي" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة 234
- الشكل 1.5: هيكل إصدار المعايير في الو.م.أ 318
- الشكل 2.5: عملية صياغة المعايير مع تفعيل البحث العلمي 335
- الشكل 3.5: هيكل نظام المعلومات المحاسبية وفق مشروع محاسبة الإستحقاق ABAC للإتحاد الأوروبي 335
- الشكل 4.5: مسار إنجاز التحول إلى محاسبة الإستحقاق على مستوى المفوضية الأوروبية سنة 2005 352

ABAC	Accrual Base Accounting
ACCT	Agent Comptable Central de Trésor
BPM6	Balance of Payments and International Investment Position Manual 6th
CAF	Common Assessment Framework
<i>CGE</i>	<i>Compte Général de l'Etat</i>
<i>CNC</i>	<i>Conseil National de la Comptabilité</i>
COA	Chart of Accounts
COFOG	United Nations Classification of the Functions of Government
EC	European Commission
EIPA	European Institute of Public Administration
<i>ENCC</i>	<i>Etude Nationale des Coûts à Méthodologie Commune</i>
EPA	Entreprise Publique Administrative
<i>EPE</i>	<i>Entreprise Publique Economique</i>
<i>EPIC</i>	<i>Entreprise Publique Industrielle ou Commerciale</i>
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAO	Government Accountability Office
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GBG	Government Business Enterprise
GFSM	Government Finance Statistics Manual
GFSY	Government Finance Statistics Yearbook
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFMIS	Integrated Financial Management Information System
<i>iFRAP</i>	<i>La Fondation pour la recherche sur les administrations et les politiques publiques</i>
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund

INTERPOL	International Criminal Police Organization
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LOLF	<i>Loi Organique des Lois des Finances</i>
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NPIs	Non-Profit Institution
NPISHs	Non-Profit Institutions Serving Households
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OLAP	Online Analytical Processing
OLTP	Online transaction processing
OMB	Office of Management and Budget
ONS	Office National des Statistiques
PEFA	Public Expenditure and Financial Accountability
PPP	Public Private Partnership
RPG	Recommended Practice Guideline
<i>SCF</i>	<i>Système Comptable Financier</i>
SDDS	Special Data Dissemination Standard
SNA	System of National Accounts
<i>TC</i>	<i>Trésorier Central</i>
<i>TP</i>	<i>Trésorier Principal</i>
<i>TW</i>	<i>Trésorier de la Wilaya</i>
UN	United Nations
WB	World Bank

المقدمة

يتمثل نظام المحاسبة العمومية في مجموعة الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي. فهو يجمع إجراءات تتبعها جميع الهيئات العمومية، سواء كانت إدارة محلية أو مركزية، من الإشراف على الحسابات وإعداد الموازنة من خلال تحديد النفقات والإيرادات، وتسجيل للموجودات لدى المستودعات من السلع والأصول الطويلة الأجل في سجلات، ومراجعة دورية للوحدات الإدارية، وتقديم تقارير مالية دورية مبنية على أساس موحد تظهر الوضع المالي من أجل إحكام الرقابة. ولا شك في أن هذه العملية تخضع لشروط يجب احترامها تتلخص أساساً في مطابقة هذا النظام للنصوص التشريعية والقانونية، تنظيم الحسابات بطريق تسمح بالإفصاح بوضوح عن الأغراض التي حصلت الإيرادات وصرفت النفقات لأجلها.

أما عن وظائف النظام فهي على العموم التسجيل التاريخي للنشاطات العمومية وترميزها رقمياً، ومتابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من الضرائب والرسوم أو الديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها، فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لهذه الأموال وكشف الأخطاء والتلاعبات، من أجل توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وإظهار الفائض أو العجز.

وبالنظر إلى طبيعة، وظيفة، وأهمية نظام المحاسبة العمومية فإنه لا يفتأ يخضع إلى تعديلات وإصلاحات، وهو ما تقوم به جميع الدول بشكل مستمر من أجل زيادة فعالية وأداء أنظمة حساباتها العمومية. شهدت السنوات الأخيرة قيام غالبية الدول المتقدمة بتغييرات عديدة على مستوى أنظمة محاسبتها العمومية، والذي يندرج تحت عملية أضخم منه تتمثل في تغيير وعصرنة الإدارة العمومية أو ما يصطلح عليه الآن **New Public Management NPM**، والهدف من كل هذه الإصلاحات هو تطوير كفاءة وفعالية الخدمات العمومية المقدمة. أثبت مارك أوستنز **Marc OOSTENS**، محاسب لدى المفوضية الأوروبية، أن أهم التنظيمات الاقتصادية الدولية، من الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** والبنك العالمي **WB** ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OCDE**، قامت بدعم تحول محاسبة القطاع العام من محاسبة صندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق مع سلسلة من الإصلاحات من خلال إدراج مراقبة النتائج وتقييم الأداء.

يقوم نظام المحاسبة العمومية التقليدي، وهو النظام المُتَبَنَّى من طرف جميع الدول حتى نهاية القرن العشرين، على أساس "مبدأ محاسبة الخزينة" الذي لا يهتم إلا بتسجيل العمليات الحسابية عند التحصيل أو الدفع، أي بتسجيل التدفقات النقدية وإهمال العمليات الأخرى، وهذا النظام لا يزال ساري المفعول لدى العديد من الدول (بما فيها نظام المحاسبة العمومية الجزائري). وبالنظر إلى أوجه القصور التي ينطوي عليها نظام محاسبة الخزينة توجهت الإصلاحات الحديثة لدى العديد من الدول خاصة المتقدمة منها إلى تبني نظام محاسبة عمومية قائم على "محاسبة الدورة" بالإضافة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في محاسبة المنشآت الخاصة ذات الطابع الربحي (مبادئ المحاسبة المالية أو المحاسبة العامة)، حيث أشارت دراسة Benito 2007 إلى أن 79% من الدول الأوروبية توصلت إلى ضرورة التوجه نحو "محاسبة على أساس الدورة".

بحسب الخبير المحاسبي إيريك مانري Eric MANRY، فالمحاسبة العامة للدولة تقوم على "مبدأ تسجيل الحقوق والواجبات" الذي ينص عليه القانون العضوي الأخير لفرنسا LOLF 2001 مثلما عليه الحال في المؤسسات الربحية، وبالمقابل فالقانون العضوي الجزائري الجديد لقوانين المالية ينص في مادته 65 "... تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات... يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصه ممتلكاتها ووضعيتها المالية"، إن النظام المحاسبي الوحيد الذي بإمكانه تحقيق هاته التطلعات هو محاسبة دورية على أساس الإستحقاق.

إن تبني مبدأ الدورية يهدف إلى تطوير بشكل مجمل نظام المعلومات المالية للمنشآت العمومية، من أجل الرفع من المراقبة المالية وتدعيم تقارير الأداء بالنسبة للهيئات العمومية. لكنها أقل استعمالاً في عملية إتخاذ القرار فيما يخص إعداد الموازنة وتحضير السياسات المالية. يمتاز نظام المحاسبة على أساس الإستحقاق المبني على محاسبة مالية وفق القيد المزدوج بالعديد من الإيجابيات، أبرزها تسهيل عملية قيد الحسابات والإفصاح ومقارنة المحاسبة الكلية أو الوطنية، وتبسيط عملية توحيد Consolidation (بدلاً من تجميعها agregation). أثبتت الدراسات أن الاعتماد على تقارير مالية موحدة ومجموعة مبنية على تقارير مالية عن كل هيئة عمومية (مستشفى، إدارة، مدرسة...) تسمح بالحصول على مبالغ تراكمية ناجمة عن عملية توحيد الحسابات (كما هو الحال عليه في مجموعات الشركات الكبرى والتي تلجأ إلى عملية توحيد الحسابات من أجل تقديم صورة كلية عن حسابات المجمع) تمتاز ببساطة العملية الحسابية وبمصادقية أعلى عن تلك التي تقدمها المحاسبة الوطنية.

يمكن لأي دولة أن تقوم بتطوير نظام محاسبة عمومية محلي مبني على مبدأ الدورية، ويقوم بتحقيق جزء كبير من الأهداف المذكورة سابقاً وذلك بالتناسب مع الأهداف المرجوة من النظام. إلا أنه هناك هيئة دولية تقوم بتطوير معايير دولية تعنى بأنظمة المحاسبة العمومية في إطارها المعاصر، المبني على مبدأي الدورية ومحاسبة الالتزام (عكس مبدأ الخزينة المبني على أساس الإيرادات والنفقات فقط)، تتمثل هذه الهيئة في مجلس المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board والذي يقوم بسنّ المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSASs International Public Sector Accounting Standards، ولتبسيط المفهوم فإن هذه الهيئة IPSASB تمثل ما يقابلها في المحاسبة المالية (محاسبة المؤسسات ذات الطابع الربحي) مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB International Accounting Standards Board الذي يقوم بصياغة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وهما هيئتان وإن كانتا تختلفان في المعايير التي تسعيان لتطويرهما وفي مجال تدخلهما إلا أنهما تتقاربان بشكل كبير في المنهج، المنشأ والتسيير، بصفتها تابعتين إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. مع توفر معايير دولية للمحاسبة العمومية IPSASs، قائمة على النمط المعاصر لها، صار من الممكن تطوير نظام محاسبة عمومية مُستمد من هذه المعايير أو حتى تبني هذه المعايير بشكل كلي.

إن سياسة الإدارة العمومية الجديدة NPM تقوم في الأساس على إسقاط النماذج المستخدمة في القطاع الخاص على القطاع العام، لأنه بصفة عامة هناك ظاهرة ملاحظة هي "سمو معايير القطاع الخاص على معايير القطاع العام"، من هاته النقطة كانت الإنطلاقة عبر معايير التقارير المالية التي يرى فيها الكثير، حسب بيرغمان Andreas Bergman، العنصر الأساسي للإدارة المالية الحديثة، فلم يختلف الأمر كثيراً في معايير المحاسبة التي وفق مبدأ مجلس IPSASB (لجنة القطاع العام PSC سابقاً) في صياغة معايير IPSASs القائم على أن المعيار عند صدوره يتم صياغته بل حتى نسخه من المعيار المماثل لمعايير IAS/IFRS.

إن نمط تسيير مجلس IPSASB وصياغته لإصداراته المختلفة جعله محل تخوف لدى الكثير، إذ أن أنصار الدولة كمنشأة كلي يسعون في الحفاظ على حجمه وقدرته على التحكم في الكثير من القضايا الاقتصادية ويبدون تخوفهم الدائم من تراجع دور الدولة في الإقتصاد، وبالتحديد من التخوف من تضيق حجم القطاع العام وتعويضه بالقطاع الخاص، ولا نتكلم على النظم الإشتراكية فحسب بل إن الكثيرين يعتقدون أنه لا يجب تصغير حجم الدولة إلى حد جعلها كمنشأة بسيطة تقوم بتأدية مهام تتناقض شيئاً فشيئاً حتى تتلاشى. ومن بين الأفكار التي تسعى لتضييق دور القطاع العام، نجد أفكار اللوبي الأمريكي بقيادة

جروفر نوركويسـت Grover Norquist الذي يؤمن بفكرة تجويع الوحش *starving the beast*، والمقصود به القطاع الحكومي. والأمر ليس محصوراً في الولايات المتحدة الأمريكية بل هناك الكثير من المؤيدين لفكرة تجويع الوحش بحيث يسعون إلى تكوين مجتمع متخلص من هيمنة وسلطة الدولة إلى مجتمع يسير بشكل ذاتي من خلال منظومة قانونية برعاية الأفراد، كما يسميه الفقيه القانوني آلان سيبو Alain Supiot بـ "تراجع التبعية *Le recule de l'hétéronomie*" من خلال إنسحاب التحكم الذي تفرضه الحكومة وبداية وجود بدائل حكم جديدة، قد تكون المعايير المحاسبية الجديدة للقطاع العام ومختلف ممارسات NPM جزءاً منها.

هناك مخوفات أخرى من معايير IPSASs وانتقادات لمجلس IPSASB، بالنظر إلى مشكل الشفافية وتوضيح النوايا الذي يشوب هذه المعايير وهو أمر منطقي لحدثة هذه المعايير التي تجعل منها غير معروفة عند الكثير، كما تسيطر توجهات معينة على عملية صياغة المعايير (هيمنة أصحاب المهن الحرة في ميدان المحاسبة مع تغييب للفاعلين في القطاع العمومي في تطوير هذه المعايير، من جهة أخرى سيطرة المناطق الأنجلوساكسونية)؛ إلى جانب ذلك فعلمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتبني التوجه الحديث لها يتطلب جهداً ووقتاً، فتحول نظام المحاسبة العمومي البريطاني تطلب 7 سنوات من تاريخ تبني إصلاح النظام سنة 1995 إلى إصدار أول التقارير المالية وفقاً لمحاسبة الملكية سنة 2002. أما بالنسبة لفرنسا فالمعايير الفرنسية للقطاع العام تطلبت حوالي 15 سنة لكي ترى النور منذ صياغة القانون العضوي لقوانين المالية 2001.LOLF.

في الجزائر، وغير بعيد عما هو قائم في العديد من الدول، تقوم المؤسسات والهيئات العمومية بتطبيق محاسبة الموازنة من أجل التحكم في المعلومات المالية، من أجل حماية الأموال العمومية وترشيد عملية تحصيل الموارد وإنفاقها، وضمان إحترام ترخيصات الموازنات. أي أن المحاسبة العمومية الجزائرية لا تزال تميل إلى العمل بالنظام التقليدي القائم على محاسبة الخزينة، وعلى الرغم من رغبة السلطات في التوجه نحو مقارنة قائمة على النتائج في تسيير الأموال العمومية من خلال العديد من الإصلاحات المنتهجة، إلا أن هناك تأخر كبير في الإتجاه إلى النموذج الحديث القائم على محاسبة الدورة أو الملكية؛ لكن هذا التأخر لا يعني النظام الجزائري فحسب، بل أن العديد من الدول لم تستكمل بل حتى أنها لم تشرع في العملية، فعلى سبيل المثال: يشير تقرير صادر عن اللجنة الأوروبية سنة 2013 عن دراسة لمدى تطبيق أو تقارب دول الإتحاد الأوروبي في تطبيق معايير المحاسبة العمومية الحديثة أن 44% من الدول أنظمتها للمحاسبة العمومية لا علاقة تجمعها بمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، في حين أن 33% من دول الإتحاد الأوروبي فقط تستند معاييرها للمحاسبة العمومية من معايير IPSASs.

إن المختصين في المالية العامة يتناولون غالباً موضوع الموازنة والمال العام من الناحية القانونية، وذلك شيء صحيح بالنظر إلى مفهوم الموازنة كمفهوم قائم على مبدأ الترخيص الذي تمنحه الجهة التشريعية، بصفتها الممثلة للشعب، للهيئة التنفيذية بالقيام بعملها المالي المتمثل في تنفيذ الموازنة، من خلال توضيح الإيرادات والنفقات. لكن غالباً ما لا يتم الاهتمام بالجانب المحاسبي للعملية، والذي نراه أساسياً في بحثنا، فهو الوسيلة التي سوف تقوم بضبط الكثير من النقاط حول إعداد وتنفيذ الموازنة. إن المحاسبة القطاع العام في الجزائر لا تتطوي على نموذج واحد، بل هي متعددة ومختلفة الأساليب والطرق، لكنها على العموم تقوم على مبدأ الخزينة الذي يبقى متخلفاً بالنظر إلى التوجه الحديث نحو محاسبة على أساس الاستحقاق.

نرى في بحثنا أن الكثير من الدول قامت أو تقوم بالتحول إلى محاسبة أساسها الدورية والاستحقاق ومستمدة من معايير IPSASs، لذلك تمثل هاته المعايير المرجع الأساسي لإصلاح محاسبة القطاع العام المحلية. لا نريد الحديث بشكل عام عن محاسبة القطاع العام الجزائرية، لكننا نريد التركيز على ما هو أساسي فيها أي "الموازنة"، كأداة التسيير المالي الأساسية في القطاع العام. إن معايير IPSASs لم تأت من أجل التخلي نهائياً عن الأساليب التقليدية لتسيير المال العام، بل لتطوير الكثير من جوانبه، وتعزيز الأدوات المتعارف عليها. تقوم المحاسبة العمومية الجزائرية على قواعد قانونية غالباً ما تدرس في المالية العامة حيث تهتم بالترخيص المالي وتنفيذ العمليات الموازنااتية لمنشآت القطاع العام، من خلال مجموعة من القوانين والمراسيم؛ وقواعد فنية تتمثل في تتبع العمليات المالية وفق نموذج من نماذج محاسبة القطاع العام المحلية، تهدف إلى وصف العمليات المالية وعرض الحسابات المتعلقة بمنشأة القطاع العام، وتكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

أشارت العديد من الدراسات والتقارير على الضرورة الملحة والمستعجلة لترقية وبناء نظام معلومات مالي واقتصادي مبني على أساس الفعالية والكفاءة على مستوى الهيئات العمومية، حيث تشير توصيات تقرير أعده البروفيسور بن ذيب وآخرون سنة 2002، يتعلق بإصلاح تسيير المستشفيات بالجزائر، على ضرورة تبني نظام محاسبة مالية وأخرى تحليلية على مستوى المستشفيات لأنه يسمح بتسيير أحسن وأنجع لهذه المؤسسات العمومية؛ إضافة إلى دوره في تحسين جودة المعلومة المالية المقدمة من طرف نظام المحاسبة المالية. نظراً لإعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى. الوضع الحالي لمحاسبة القطاع العام بالجزائر عاجز

عن توفير الكثير من الأدوات المهمة لتسيير القطاع العام مثل المحاسبة التحليلية التي تسمح بتقدير التكاليف، وتقييم تنفيذ الموازنة من خلال الاهتمام بمؤشرات الأداء.

لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى مبدأ الإستحقاق، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للحصول أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها. نقلت ديانا هيلير Diana Hillier عن مسؤولي مجلس محاسبة وتدقيق القطاع العام¹ PSAAB الكندي أن أكبر عيوب محاسبة القطاع العام القائمة على أساس الصندوق يتمثل في عجزها عن توفير معلومات للحكومات عن كل ما يمتلكون وحقوقهم، فالتقارير المالية المعدة على أساس النقد توفر معلومات مالية ناقصة، بل إن الحكومات قد تظهر صورة غير تلك الحقيقية عن الوضعية المالية، ويرجع ذلك إلى كون التقرير المالي وفق الأساس النقدي يوفر أدوات تسمح بتقديم تقارير مالية تختلف عن الواقع الحقيقي، ويكون ذلك على الأرجح من خلال (1) عدم فهم للالتزامات أو الخصوم، (2) إحصاء زائد للأصول و (3) بيانات مالية غير موحدة محاسبياً².

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الإستقلال إلى غاية وقتنا الحالي، حيث شهد العديد من الإصلاحات في الأونة الأخيرة، يتمثل محور مشروع تحديث نظام الموازنة الأخير أساسا في الإنقلاب في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية، خاصة بعد صدور القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية. ويشمل عدة محاور منها إطار الموازنة المتعدد السنوات، موازنة البرامج القائمة على أساس "النتائج ومؤشرات الأداء"، تجديد تقديم الموازنة القائمة ووثائقها، تجديد دورة الموازنة وغيرها.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، الذي تم الإنطلاق فيه سنة 2006، إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية الذي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية المحضرة على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة. وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال

¹ Public Sector Accounting and Auditing Board

² Diana R. Hillier : « [From cash to accrual : The canadian experience](#) » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 12-16.

معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم كل الهيئات العمومية وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل إتخاذ القرارات الإقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء.

2- أسباب إختيار الموضوع:

يمكننا جمع الدوافع التي قادتنا إلى معالجة هذا الموضوع في النقاط التالية:

- حداثة الموضوع حيث لا نرى موضوعاً في المحاسبة ينال اهتماماً أكبر من هذا الموضوع، كما أنه يلاحظ الإهتمام المتزايد عليه في الآونة الأخيرة، بالإضافة إلى تجدد مواضيعه وتوسعها؛
- تعتبر المحاسبة بجميع تخصصاتها أداة فاعلة لتوجيه وترشيد قرارات المسيرين والمسؤولين (خاص، عمومي أو وطني) كما تمكن من متابعة ومراقبة تسيير الأموال، وعليه يكون بناء نموذج لمحاسبة مالية للدولة أداة جد فاعلة في ذلك؛
- النقائص العديدة المسجلة والمحسوبة على المحاسبة العمومية من جهة، وتشعب الطرق والأنظمة المحاسبية العمومية من دولة إلى أخرى سواء كان على المستوى المركزي أو المحلي، مما يدعو إلى التفكير في المقاربة بين هذه الأنظمة؛
- إن الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية تعاني نقصاً كبيراً بالمقارنة بالمحاسبة المالية للقطاع الربحي، حيث يجب بذل مجهود أكبر في تنظير ووضع معايير لهذه المحاسبة، كما يجب الاستفادة من تجربة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS التي عرفت تطورات كبيرة وبالتالي يمكن اعتبار تجربة تطوير هذه المعايير الأخيرة أنموذجاً يمكن الإعتماد عليه.
- إذا كانت عملية تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية تطلبت عدة عقود فإن عملية تطوير وتطبيق المعايير الدولية لمحاسبة المنشآت العمومية ستتطلب هي الأخرى فترة زمنية طويلة بالنظر إلى العوائق الواردة في هذه العملية، لذلك يجب الإسراع والإسهام في هذه العملية من قبل مختلف الأطراف و في مقدمتها الجامعات و مراكز البحث؛
- النقص الفادح في التكوين في مجال المحاسبة العمومية، حيث يلاحظ ندرة المتخصصين في هذا الميدان، وتجدر الإشارة إلى أن وزارة المالية كانت قد راسلت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي من أجل فتح تخصصات تعنى بالمحاسبة العمومية و محاسبة الموازنات؛
- يعتبر تحديد الإطار المفاهيمي *le cadre conceptuel* ومبادئ المحاسبة العمومية الشغل الشاغل للعديد من الهيئات المنظرة للمحاسبة العمومية سواء على مستوى الدولي أو على مستوى مجلس

المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB، مما يبرز أن هذا الميدان لا يزال خصباً للبحث والتطوير؛

- تجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSAS ستنتج أكثر نحو تبني طرق وأساليب وحتى تقارير المحاسبة المالية وبالتحديد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وهي المعايير التي بُني على أساسها المخطط المحاسبي الجديد لمحاسبة المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي): النظام المحاسبي المالي *Le Système Comptable Financier SCF*، لذلك فإن هناك تجربة محلية سمحت بمقاربة نظام محاسبة المنشآت الخاصة الجزائري بذلك المطبق على المستوى الدولي، فهناك أيضا خبرة و دراية محلية غير مباشرة بالمعايير الدولية؛
- هناك رغبة من طرف الحكومة الجزائرية وبالتحديد وزارة المالية في تبني مقاربة لمحاسبة للقطاع العام قائمة على النتيجة أو الأداء، بالإضافة إلى الرغبة في إضفاء الشفافية اللازمة في هذه المحاسبة من خلال القانون العضوي الجديد لقوانين المالية 15-18، حيث يلاحظ أن نموذج المعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSAS يوفر عدة أدوات تسمح بذلك؛
- إن عملية التحول التي تشهدها المحاسبة العمومية ستشوبها العديد من المعوقات و ذلك راجع إلى التعقيد الكبير الذي يحيط بهذا النشاط الحساس، بالإضافة إلى التداخل الكبير الحاصل و الذي سيزيد مع تقارب المحاسبة العمومية من محاسبة المنشآت الخاصة، إلا أنه سيعقد من مهمة صياغة المعايير المحاسبية، وهو ما أشارت إليه الأمانة العامة لمجلس صياغة معايير الحسابات العمومية الفرنسي ماري بيار كالميل Marie-Pierre CALMEL من جهة، و الذي أشار إليه سابقا بينيتو برنادينو و أرجعه إلى: النظام القانوني، تنظيم القطاع العمومي، الأهداف الخصوصية للمعلومة المالية العمومية، المستعملين الأساسيين للتقارير المالية، ممولي الموارد المالية...
3- التساؤل الأساسي :

من خلال العرض السابق يتجلى لنا بلورة إشكالية البحث في السؤال التالي:

ما هي متطلبات تبني مبادئ المعايير الدولية لمحاسبة المنشآت العمومية IPSAS على مستوى الإعداد والتنفيذ والإفصاح بميزانيات المنشآت القطاع العام بالجزائر؟

4- التساؤلات الفرعية:

لا يمكن الإجابة عن السؤال أعلاه بطريقة مباشرة، يتطلب الأمر تجزئة هذه الإشكالية إلى التساؤلات

الفرعية التالية:

- ما الذي نقصده بالقطاع العام دولياً ومحلياً؟
- ما هو واقع الموازنة ومحاسبة القطاع العام بالجزائر؟
- ما هو النموذج الدولي لمحاسبة القطاع العام؟
- هل هناك نقائص في نظام مالية القطاع العام بالجزائر وفق معايير الشفافية الدولية؟
- ما هي متطلبات التحول إلى محاسبة لقطاع العام وفق معايير IPSASS تسمح بتجاوز مختلف النقائص؟

5- الفرضيات:

- أما الفرضيات التي اعتمدت للإجابة على هاته التساؤلات فكانت مبدئياً كالتالي :
- إن القطاع العام جزء أساسي من إقتصاد الدول يهتم بالمال العام والموازنة.
 - هناك نموذج محاسبي جزائري لمحاسبة القطاع العام ومتابعة الموازنة والمال العام.
 - هناك نموذج دولي لمحاسبة القطاع العام يتمثل في معايير IPSASS له فلسفته الخاصة.
 - نموذج محاسبة القطاع العام الجزائري به نقائص كثيرة ولايلي مختلف متطلبات معايير الشفافية العالمية.
 - هناك متطلبات أساسية من أجل تطوير محاسبة للقطاع العام الجزائري وفق منظور معايير IPSASS، من أجل تحسين تنفيذ وإعداد الموازنة.

6- المنهجية:

بناءً على الأسئلة والفروض الموضوعة أعلاه، وحتى نتمكن من التحكم في موضوع الدراسة سنلجأ لإستخدام أدوات المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، أين سنركز على الأسلوب الوصفي خاصة عند بداية كل فصل، فمثلاً الفصل المخصص لمعايير IPSASS سوف يكون الجزء المتعلق بالتعريف بالمعايير من مختلف جوانبها عبارة عن توصيف لها مع التقليل من التحليل، من أجل تقديم عرض تعريفي مستوفى يكون مرجعاً للمهتمين بالموضوع خاصة مع قلة المراجع، وكثرة التحولات التي أصابت الموضوع (تحولات كثيرة حصلت في مجلس IPSASB بين 2014 و2016). في حين تم إستعمال أدوات المنهج التحليلي فيما يخص الشق النقدي والتفسيري للمعلومات المقدمة، بالإضافة إلى الجانب الفني للدراسة والذي يولي الإهتمام بآليات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية لإثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي. كما سنلجأ

إلى المنهج المقارن فيما يخص عملية المفاضلة بين مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومي الجزائري الحالي ومبادئ المعايير الدولية لمحاسبة المنشآت العمومية IPSAS، من أجل تقديم تقييم لهذه الإصلاحات ومدى تجسيدها لأهم الأهداف المرجوة منها. كما سنلجأ في النهاية إلى تخصيص دراسة إحصائية لعينة من مختصي المحاسبة العمومية للنظام الجزائري من أجل تقديم تقييم موضوعي للإصلاحات الأخيرة، ومعرفة حدود ونقائص هذه الإصلاحات.

فيما يتعلق بترجمة المصطلحات، والذي سنولي له اهتماماً بالغاً بالنظر إلى طبيعة المراجع المعتمدة والتي ستكون بالأساس باللغة الأجنبية (انجليزية وفرنسية)، فإننا سوف نقوم بذكر المصطلح المترجم بجانب الترجمة العربية وذلك من أجل تقادي سوء الفهم بالنظر إلى تعدد الترجمات المتداولة، أين سنفضل ذكر المصطلح الأجنبي باللغة الانجليزية، وفي بعض الأحيان سنعتمد المصطلح باللغة الفرنسية بالنظر إلى المرجعية الفرنسية الغالبة في المصادر الجزائرية، خاصة القانونية منها من جهة والجانب الفني الذي يطبعه استعمال اللغة الفرنسية، غير أننا إذا ذكرنا مصطلحاً أجنبياً بغير اللغة الانجليزية سوف نكتبه بإمالة الخط الإيطالي (italicized). أما بالنسبة للترجمة باللغة الانجليزية فسوف نحاول أن نقدم الترجمة الأقرب لفهم المتلقي بالنظر إلى منطقتنا واضعين كأولوية المصطلحات المتداولة عندنا، أما إذا لم يكن أي إشكال فإننا سنميل إلى اعتماد الترجمة المستعملة أصلاً في الترجمات الرسمية الواردة لدى الهيئات والمنظمات الناشئة¹. اعتمدنا في الكثير من ترجماتنا على موقع قاموس المعاني² الذي يوفر ترجمات جيدة مهياً وفقاً لموضوعنا وهو المحاسبة والمالية.

نقطة أخرى يجب نبرازها حيث قمنا بتحضير هذا العمل في فترة زمنية معينة، وحاولنا قدر المستطاع تقديم أحدث معلومة متوفرة مع التنبيه إلى المعلومة السابقة إن أمكن، لذلك فعلى القارئ أن يتنبه جيداً إلى تاريخ إصدار أي وثيقة (كتاب، تقرير، مقال، ...)، فموضوعنا في الحقيقة يتطور بشكل سريع جداً، ومتابعة جميع عناصر الموضوع في الحقيقة يتطلب عملاً جماعياً في شكل مخبر للبحث العلمي أو على الأقل فريق من الباحثين، وذلك ما نأمل أن نجده في المستقبل.

7- حصيلة ببليوغرافية:

¹ من بين أبرز اشكالات البحث الجاري هو الترجمة من لغة المصدر، فالترجمات في الغالب نادرة وإن وجدت فهي للاصدارات القديمة، التي إما تعرضت فيما بعد للتفتيح أو الاستبدال. نقصد في الأساس الترجمات التي تخص معايير IPSAS، حيث تتوفر ترجمة أساسية وحيدة للمعايير صادرة سنة 2009، والتي نرجع إليها في الأساس لترجمة أهم المصطلحات الواردة في المعايير.

² www.almaany.com

إن عملية توحيد المعايير المحاسبية العمومية على المستوى العالمي لم تحظ بما نالته مثيلتها على مستوى محاسبة المنشآت الخاصة، و نقصد بذلك المعايير المحاسبية الدولية في IAS/IFRS وذلك راجع إلى العديد من الأسباب أبرزها القيود و الشروط التي تفرضها مختلف الأسواق المالية، حيث يغيب غالباً هذا الجزء بالنسبة للمحاسبات العمومية و التي على العكس من ذلك، تراها الحكومات على أنها نظام معلومات يخضع لسيادة البلد المنظم لها، لذلك غابت الدراسات عن هذا المجال، غير أن هناك محاولات انصبت في هذا المجرى خاصة بالنسبة للدراسات المقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الوطنية و مدى اقترابها/بعدها عن معايير محسبة الهيئات العمومية الدولية، يمكن أن نقسم هذه الدراسات إلى (1) دراسات اهتمت بمقارنة الأنظمة الدولية، (2) دراسات عنت بالمحاسبة العمومية بالجزائر.

1) دراسات للمعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية على المستوى الدولي:

حتى على هذا المستوى فإن الدراسات كانت محدودة جدا و يرجعه لوودر KLAUS LUDER 2001 إلى عدم إهتمام الباحثين بميدان محاسبة و التقارير المالية و الموازنات و مراجعة حسابات المنشآت العمومية و الحكومية، حتى أنهم لا يعتبرونه ميدان بحث فعلي، كما أن موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية العمومية عرف حديثاً في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، إلا أنه يمكن جمع أبرز الدراسات على المستوى الدولي في (الترتيب بحسب الأهمية):

1. الورقة البحثية 3 لمجلس IPSASB (PSC سابقاً) 1996: صدرت الكثير من الأوراق البحثية لغرض توفير المعلومات التي تساهم في إصدار المعايير التقارير المالية والمحاسبة ومعرفة المراجعة. تهدف إلى تقديم معلومات ورؤى في قضايا القطاع العام وعادة ما تنتج عن الأنشطة البحثية مثل: البحث في الأدبيات، والتجارب والخبرات، ومسوحات الاستبيان، المقابلات ودراسات الحالة والتحليل. يعتقد مجلس IPSASB أن إصدار مثل هاته الدراسات سيساهم في تطوير القطاع المالي العام الإدارة والمساءلة في جميع أنحاء العالم. الورقة العرضية الثالثة ضمت مجموعة من وجهات النظر حول المحاسبة على أساس الاستحقاق من خلال إسهامات وآراء أفضل المختصين والممارسين لمحاسبة القطاع العام عالمياً، من أجل السعي إلى تنفيذ الإصلاح المحاسبي المرغوب.

2. الدراسة 14¹ الصادرة عن مجلس IPSASB (PSC سابقاً): تحت عنوان الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، تمثلت في إرشادات للحكومات والهيئات الحكومية، تهدف الدراسة إلى مساعدة الحكومات

¹ سوف نتكلم عنها بشكل أكثر تفصيلاً خلال الفصل الخامس.

والجهات الحكومية الراغبة في الانتقال إلى أساس الإستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs). ويساعد أيضاً الحكومات والهيئات الحكومية التي تمتثل لمتطلبات إعداد التقارير المالية الخاصة بإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفقاً للأساس النقدي في إطار الأساس النقدي للمحاسبة فيما يتعلق بإجراء عمليات الإفصاح الإضافية المشجعة.

3. دراسة فريق بينينو برنادينو BENITO Bernardino et al. 2007 عن مواءمة الأنظمة الحكومية للمعلومة المالية - دور معايير محاسبة الهيئات العمومية IPSAS: تعتبر هذه الدراسة أحسن المراجع التي يشير إليها الباحثين، باعتبارها جمعت بين دراسة مقارنة بين العديد من أنظمة محاسبة القطاع العمومي بالنسبة للكثير من الدول المتقدمة على المستويين: المركزي (خصت بها 21 دولة) و المحلي (خصت بها 23 دولة)، حيث لوحظ تفاوت في مستويات الأنظمة المحاسبية العمومية لهذه الدول فيما بينها و عدم توافقتها بصفة مجملة مع المعايير الدولية IPSAS (متوسط مستوى التوافق لا يتعدى 60% بالنسبة للمستويين المحلي و المركزي)، و الذي أرجعه الباحث إلى الحداثة التي تمتاز بها هذه المعايير. كما لوحظ أن الدول الأكثر اقتراباً من تطبيق هذه المعايير وموافقة انظمتها لها هي في الغالب الدول الأنجلوساكسونية وعلى الأخص: نيوزيلندا، أستراليا والمملكة المتحدة. بالإضافة إلى ذلك أثبتت الدراسة أن الاختلاف والتفاوت لوحظ حتى بين الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي. مما يستوجب بذل مجهودات أكبر للمقاربة بين أنظمة محاسبة الهيئات العمومية، إلا أن هذه العملية ستأخذ وقتاً، كما أن مراجعة المعايير الوطنية هي الأخرى عملية بطيئة.

2) دراسة بيريز ولوبيز هيرنانديز Hernández AntonioM. Lopez & Carmen Caba Pérez 2010: دراسة شفافية المالية العمومية في دول الميركوزير MERCOSUR في تقاريرهم العمومية في نهاية السنة و مقارنتها بتوصيات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في إطار المعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSAS، من أجل تحديد ما إذا قامت هذه الإجراءات التي خصت نظام المعلومات المالي العمومي على مستوى المنطقة من ترقية مستوى شفافيته، توافقه و قابلية مقارنة تقاريره المالية عبر السنوات بين مختلف حكومات الميركوزير. حيث سمحت هذه الدراسة بالنسبة للباحثين بالوصول إلى النتائج التالية:

✓ من أجل مواكبة النماذج المحاسبية العمومية لدول المنظمة مع النموذج الموصى عليه في معايير IPSASs تفرض تغييرات كبيرة لا تتعلق بشكل تقارير وميزانيات الإفصاح بل حتى مضمونها.

✓ أما فيما يخص الميزانية Balance Sheet المعروضة الكل متفق نسبياً على ضرورة تحضير وثيقة تحدد الأصول والخصوم، و لو مع وجود تباينات معتبرة فيما يخص ما إذا كان عرض هذه المعلومات يكون في الجزء الرئيسي من التقرير أو في الملاحظات الملحقة.

✓ لم يتم الإفصاح كلياً عن أي تقرير مالي موصى به من طرف المعايير الدولية IPSAS ضمن التقارير المالية العمومية السنوية المنشورة من طرف الميركوزيرز

كل هذا ما قاد الباحثين إلى أن النتائج المحصلة تدفع إلى التفكير في أن نوعية التقارير المالية السنوية الصادرة عن دول الميركوزير و التي تمت دراستها ليست متوافقة مع المعايير الدولية IPSAS، و هو ما يستدعي تغيّوات كبيرة لا تتعلق بشكل التقارير المنشورة فحسب و إنما أيضا بمضمونها.

(2) دراسات عنت بالمحاسبة العمومية بالجزائر: إذا كانت الدراسات على المستوى الدولي فيما يخص موضوع المحاسبة العمومية قد عرفت نقصاً كبيراً، فإنها كذلك على المستوى الوطني، ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى دراسات اهتمت بالجانب القانوني وهي الغالبة، ودراسات اهتمت بالجانب الفني (وهو ما يعنينا بالدرجة الأولى) وهي نادرة، وأهم دراستين مررت بهما على المستوى المحلي:

1- دراسة شلال زهير نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و آفاق إصلاحه (مذكرة ماجستير 2002 ودكتوراه 2014): أشارت هذه الدراسة إلى بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الخزينة" إلى "مبدأ الإستحقاق" وذلك في إطار الإصلاحات الجديدة التي تمس هذا القطاع، حيث قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتقريب نظامها إلى نظام المحاسبة المالية أو العامة، ضمن مخطط محاسبي جديد لتسجيل العمليات المالية للدولة، لكن هناك نقائص أشار إليها أهمها:

1. الإصلاحات عنت بشكل رئيسي بالجانب الفني أو التقني لنظام محاسبة الدولة، أي غياب تنظيري وقانوني مرجعي.

2. الإصلاحات تتعلق أساساً بالمستوى المركزي (محاسبة الدولة).

بالنسبة للنقطة الأولى والتي تعتبر إشكالاً كبيراً لأن غياب إجراءات تنظيرية وتقنية للمراحل الإدارية والميدانية المتعلقة بتنفيذ العمليات يجعل من الضروري توسيع نطاق الإصلاح على مستويك الإطار القانوني والتنظيمي والإجرائي من جهة وعلى مستوى تعميم العملية إلى المستويات المحلية من جهة أخرى.

فإن مفهوم المحاسبة العمومية أو محاسبة الدولة الحديث لا يميز بين نظامين: محاسبة الدولة ومحاسبة الجماعات المحلية والمرافق العمومية، لأن محاسبة الدولة في الحقيقة تمثل تجميع وتوحيد لمختلف فروعها والتمثلة في المحلية والمرافق العمومية، وهناك بالتأكيد طرق فنية محاسبية

تسمح بالقيام بهذه العملية بشكل مضبوط على غرار عملية توحيد الحسابات la consolidation des comptes بالنسبة للمحاسبة المالية أو العامة.

2- دراسة قاوي زهير 2005 " النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989 (رسالة ماجستير): هي دراسة قانونية بحتة عن الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، حيث أشار فيها الباحث إلى أن المحاسبة العمومية عرفت تطورا في تنظيم إجراءاتها القانونية انطلاقا من سنة 1989، لكن مع ذلك تبقى محفوفة بنقاط النقص و القصور، و أبرزها أن كل ما يهتم في عملية مراقبة الإجراءات هو: مراقبة مدى العمل في إطار قانوني من عدمه، دون المحاسبة على أساس النتائج النهائية المحققة لتطبيق الموازنة و مدى نجاعة التسيير او تحقيق الأهداف المطلوبة. وبمجرد توفر شرعية العملية المالية تسقط كل الرقابات الأخرى، الأمر الذي يستدعي توسيع نطاق الإصلاح في محاسبة الهيئات العمومية، ليشمل أيضا نجاعة التسيير بالإضافة إلى مراعاة عنصر الوقت في تنفيذ العمليات المالية.

و تجدر الإشارة إلى أن مجلس المعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSASB حاليا في طور تطوير معيار بخصوص تقييم فعالية و كفاءة المنشآت العمومية الذي من شأنه تطوير النظرة المبسطة عن المحاسبة العمومية إلى عملية تقييم فعلي أيضا للتسيير و تحقيق الأهداف. تناولت دراسات أخرى الموضوع بطريقة مختلفة، فقد ناقشت إما النموذج الدولي أي معايير IPSASs من أجل تحول سليم وتطوير النظام المحاسبي العمومي، مثل دراسة مزياي نور الدين من جامعة سكيكدة (مقال سنة 2019)، أو تلك التي تناولت المتطلبات والتي كانت تمتاز بكونها كلية وليست مفصلة مثل دراسة كل من خلف الله بن يوسف و معاش قويدر من خلال مقال لهما (نشر سنة 2016)، وقد وضحا الباحثين كيفية التحول من خلال المحافظة على نفس الشكل التنظيمي ولقد ناقشا في الأساس نظرة المستخدمين في المحاسبة العمومية لطموحات الإصلاح وليست المتطلبات بالتحديد. دراسة المتطلبات طانت كذلك في مقال لمالك لعلايبي، الذي حاول توضيح النقاط الأساسية لمتطلبات التحول إلى نظام محاسبي للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛ ولقد ميز في مقاله (نشر سنة 2016) بين متطلبات كل عنصر من عناصر النظام المحاسبي العمومي، كما قام بدراسة عبر مختلف المستخدمين من أجل توضيح مدى توافق النموذج المحاسبي المبني على معايير IPSASs مع آراء وطموحات العاملين في ميدان المحاسبة العمومية. في الحقيقة لا نرى أن البحث قد استكمل من خلال الدراسات السابقة، كما نلاحظ الحديث المسهب عن الكليات وإهمال الجانب الفني. لذلك نريد في بحثنا تقديم تحليل أكثر تفصيلاً عن القطاع العام ومحاسبته.

8- أهداف البحث :

سنحاول من خلال هذا البحث الوصول إلى النتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي يسمح بتتبع ورقابة المال العام، وتقديره وتقديم معلومات ملائمة وجيدة في الوقت المناسب للمستخدمين الأساسيين، كما يساعد المسيرين والإدارة المركزية على القيام بعملها. يتمثل الطموح الأعلى في تحسين الحساب الختامي للدولة من خلال توفير تقرير عن القطاع العام يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي ميزانية الدولة، يتم عن طريقها عرض حجم الإستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ الموازنة على شكل قائمة للمنجزات الفعلية للإيرادات والنفقات، مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

تهدف هذه الدراسة كذلك إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتقديم الإقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي. وسنحاول من خلال هذا البحث الوصول إلى الأهداف الآتية:

- التعريف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها: القانوني، الإجرائي والفني والتقرييري، لإبراز مقوماتها وأهدافها؛
- الإسهام في تقديم لمحة عن التوجهات الدولية الإصلاحية بخصوص هذا الشق من المحاسبة، وإبراز مدى توجهها نحو تطبيق معايير أقرب لمحاسبة المنشآت الربحية وإبراز الأسباب الأهداف المرجوة من ذلك؛
- التعريف بالمعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSAS وكيفية صياغتها، ومدى رواج إستعمالها على المستوى الدولي، وكيف يمكن إستغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية؛
- بالنظر إلى النقص الكبير في التخصص في هذا الميدان على مستوى الجامعات وإهمال الجانب البحثي فيه، وهي ملاحظة بالنسبة لجميع الدول أشار إليها العديد من الباحثين، سنساهم في تقديم مرجع للذين يرغبون بالتخصص في هذا الميدان؛
- محاولة تجنب التأخر في عملية الإصلاح في المحاسبة العمومية، ومسايرة الدول الأخرى بهذا الشأن، و ذلك لتجنب التأخر في مقارنة نظام المحاسبة العمومية الجزائري بالأنظمة الدولية و تحديداً بالمعايير الدولية لمحاسبة الهيئات العمومية IPSAS، وتجنب إعادة التأخر الذي لوحظ في مقارنة محاسبة المنشآت الربحية (ذات الطابع الخاص) مع معايير المحاسبة المالية الدولية IAS/IFRS.

نرى بأن هذه المرحلة تعتبر مفصلية بالنسبة لمستقبل محاسبة المنشآت العمومية على المستوى الدولي، وقرىبا على المستوى المحلي، وعليه فإنه من الأهمية بمكان الولوج إلى هذه المرحلة والإسهام فيها.

9- خطة البحث:

وللإجابة على هذه الأسئلة الواردة أعلاه، اقتضت هذه الدراسة تناول الموضوع في مقدمة عامة وخمسة (05) فصول مقسمة على بابين، الباب الأول يمثل الفصول التوضيحية والتحليلية للواقع الحالي للقطاع العام وتسيير المال العام والموازنات على العالمي والمحلي وكذلك معايير IPSASs، بينما يحتوي الباب الثاني الجزء التطبيقي الذي سعينا من خلاله للإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث؛ ليطوى مجال البحث بخاتمة عامة.

الفصل الأول: يتناول الفصل الأول توضيحاً للتقسيم الإقتصادي ومكانة القطاع العام في الإقتصادية، مع توضيح مختلف المفاهيم التي يقوم عليها الموضوع، كما سنبرز دور الإنفاق العام في الإقتصاديات، ويتم ذلك من خلال الموازنة، التي تمثل الخطة السنوية للحكومة. هناك نماذج مختلفة لصياغة الموازنة والتخطيط لها، حيث شهدت الموازنة تطوراً كبيراً في الصياغة. نركز كذلك على التقرير المالي لإحصائيات مالية الحكومات، ومستوى التقارب بين مختلف التقارير الإقتصادية من أجل وضع نموذج إحصائي للقطاع العام متناغم مع بقية النماذج الإحصائية الأخرى.

الفصل الثاني يعرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية، عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها والخصائص المميزة لنشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح على المستوى الوطني، إضافة إلى عرض الأسس العلمية لنظريات المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة العمومية وتطبيقاتها على المحاسبة في وحدات القطاع العام الجزائري، موضحين التطور التاريخي والتغيرات الجذرية عاشتها أنظمة المحاسبة العمومية الجزائرية، مع التركيز على الموازنة، ونموذج التقرير المالي للقطاع العام الجزائري.

الفصل الثالث خصص لمعايير IPSASs، الصادرة عن مجلس IPSASB، حيث سنبرز سياسة إصدار معايير IPSASs وبالنسبة لمجلس IPSASB؛ وكامل الإنتقادات التي وجهت لنموذج مجلس IPSASB الأول، وكل الإصلاحات التي قام بها المجلس لمواجهة كل الإنتقادات؛ نوضح كذلك علاقة المعايير ببقية النماذج الإحصائية لمالية القطاع العام. نوضح بالأخص علاقة معايير IPSASs بمعايير IAS/IFRS ومجلس IASB، حيث نؤمن بعدم إمكانية فهم كل ذلك إلا من خلال توضيح الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs، ومقارنته ببقية الأطر المفاهيمية من أجل توضيح فلسفة مجلس IPSASB في إصداراتها.

الفصل الرابع : الجزء الأول من الباب الثاني سيخصص للجزء التطبيقي للإجابة عن السؤال الأساسي لموضوعنا، يتم فيه تقييم نظام المالية العامة الجزائري وفق معايير الشفافية، من أجل توضيح نقائص النظام، بعدها نتطرق إلى ما يمكن لمعايير IPSASS وإصدارات مجلس IPSASB بشكل عام تقديمه من حلول وأساليب فنية تسمح بتغطية النقائص وتجاوزها، وتطوير نظام المالية العامة الجزائري، من أجل مستوى أرقى من الشفافية والوضوح من خلال تقارير مالية عالية الجودة.

الفصل الخامس: في الجزء الثاني من الباب الثاني، نحاول من خلال ما لاحظناه في الفصل الرابع تقديم المتطلبات التي تبنى عليها محاسبة للقطاع العام تسمح بتجاوز النقائص الملاحظة في النظام الحالي، وتحقيق الكثير من تطلعات القانون العضوي 18-15 المتعلق بالقوانين المالية. سنعرض أهم الخبرات والتجارب التي مرت على الدول التي أحرزت تقدماً كبيراً في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق في ميدان المحاسبة العمومية، كما سنعرض المتطلبات الأساسية للعملية سواء من الناحية الكلية التي تعنى بالتشريعات والتنظيمات، أو من الناحية الجزئية المتعلقة بوضع نظام محاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى منشآت القطاع العام.

لينتهي بحثنا بخاتمة نضع فيها أهم النتائج التي وصلنا إليها في بحثنا، كما نبرز التوصيات والنصائح الواجب تتبعها. نحاول كذلك أن نبين آفاق البحث المستقبلية التي نأمل أن نستكملها أو أن نر غيرنا من الباحثين يسعون إلى استكمالها، لأنه مهما يكن العمل الذي سنقوم به، سيبقى ينطوي على نقائص وعيوب.

الباب الأول: واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر وحسب معايير IPSASs

تمهيد:

إن الإنفاق العام يشكل جزءاً كبيراً من الإقتصاديات الحديثة، ولا نرى إمكانية الخوض في الحديث عن متطلبات التعامل مع المال العام بصفة شاملة والموازنة بصفة خاصة دون توضيح المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها الموضوع، ونقصد بالبدء بالقطاع العام ومنشآته، والمال العام والموازنة؛ إن الموضوع مليء بالمفاهيم المختلطة والتي تتطلب الكثير من التعمق والتفصيل من أجل توضيح التفاصيل التي بنيت عليها أفكار الفصول الثلاثة الأولى.

حاولنا أن نجعل المفاهيم الأساسية للموضوع ضمن الباب الأول الذي سوف نقوم بالتطرق إلى (1) القطاع العام والمال العام بصفة مجملية، ثم (2) نتناول المحاسبة الممارسة في القطاع العام بشكل شامل، والتقارير التي ترتبط بها، مركزين على الموازنة بصفقتها العنصر الأساسي في تسيير المال العام، لننتهي إلى الحديث عن (3) المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs، محاولين توضيح مختلف النقاط الأساسية المشكلة لهاته المعايير الحديثة، مركزين على النقاط التي سوف نخدمنا في بقية بحثنا.

إن تخصص المال العام يلقي تداخلاً، حيث يركز على الحديث عنه وتناوله القانونيون والمشرعون من خلال موضوع "المالية العامة"، ويلاحظ إهتمام أقل بالمحاسبة العمومية بالنسبة للدراسات والكتابات والبحوث على المستوى الدولي ليس فقط المحلي. هذا النقص أدى إلى الكثير من التداخلات والتضاربات في التعامل مع المال العام والموازنة. إن تناولنا لموضوع محاسبة وتقرير المال العام سيمنحنا النظرة الكلية عن التعامل مع المال العام محلياً.

إلى جانب المالية العامة الجزائرية وقوانينها وتشريعاتها، نركز في هذا الباب على أفضل الممارسات الدولية فيما يتعلق بالمال العام وتقريره، أين سنرى تقارير دليل الإحصاءات المالية الحكومية GFSM الصادر عن صندوق النقد الدولي، والذي يتوافق في كثير من النقاط مع دليل نظام الحسابات القومية SNA الصادر عن الأمم المتحدة، الذان حتى بالنسبة لمعايير IPSASs، فهما يشكلان مرجعان أساسيان في صياغة معايير IPSASs.

الفصل الأول: القطاع العام وتسيير المال العام

إن النموذج الإقتصادي الحديث الموسوم بالتوجه الرأسمالي، قد يضيف فكرة التخلي عن القطاع عام، إلا أن الملاحظ هو العكس تماماً، فالإقتصادات الحديثة مبنية على توليفات من القطاع العام والقطاع الخاص من أجل ضمان التنمية الإقتصادية المرجوة. عندما نتناول موضوع القطاع العام أو القطاع الحكومي يتوجب علينا توضيح تقسيماته وطبيعة نشاطه، كما يتطلب منا توضيح تعامل الدول مع المال العام، من خلال تسييره وتقديره. سنحاول توضيح العلاقة بين تسيير المال العام والوظيفة المحاسبية التقريرية لذلك لضرورة فهم أن المال العام يمثل مصدراً أساسياً للتنمية الإقتصادية وعلى القائمين عليه أن يمتثلوا لقول توماس باين¹ Thomas PAIN: "يجب أن يتم لمس المال العام بأدق وعي بالشرف، لأن المال العام ليس نتاج الأغنياء فقط، بل هو نتاج المكاسب الصعبة من العمل والفقير. إنه مستمد حتى من مرارة العوز والبؤس؛ لا يمر متسول، أو يموت في الشوارع، وليس ترابه على تلك الكتلة من المال"².

المبحث الأول: القطاع العام

سوف نحاول في البداية توضيح مفهوم القطاع العام ومختلف المفاهيم المرافقة له، خاصة تلك التي تربطه بها علاقة مباشرة، من أجل توضيح المصطلحات الأساسية لتي سنستخدمها في بحثنا.

المطلب الأول: مفهوم القطاع العام

يجب توضيح بعض المفاهيم الأساسية لتوضيح الكثير من المفاهيم وتجنب التداخل في التسميات، كما سنوضح التسميات التي رأينا أنه من الأفضل إستخدامها، فمفهوم القطاع العام الذي يمثل الجزء المعني بالمحاسبة العمومية، عكس القطاع الخاص المعني بمحاسبة المؤسسات الإقتصادية ذات الهدف الربحي، لكن قبل ذلك سنوضح التطور التاريخي للقطاع العام.

الفرع الأول: تطور القطاع العام

يقاس حجم القطاع العام بحجم الإنفاق العام لكل سنة، الذي يتم تحديده في الموازنة العامة للدولة، ولا شك أن حجم هذا الإنفاق تحدده أساساً المهام المنوطة بالدولة. لذلك سوف نعرض أهم المحطات التاريخية للإنفاق العام ثم نحاول حصر مهام الدولة الإقتصادية الحديثة المتعلقة بالإنفاق العام. عرفت فكرة

¹ توماس باين (1737 - 1809): ثوري وناشط ومنظر سياسي ومفكر أمريكي من أبرز فلاسفة عصر التنوير في الولايات المتحدة ومن الآباء المؤسسين للولايات المتحدة.

² مقالة مشهورة للكاتب توماس باين نصها بالانجليزية كالآتي:

« Public money ought to be touched with the most scrupulous consciousness of honour. It is not the produce of riches only, but of the hard earnings of labour and poverty. It is drawn even from the bitterness of want and misery. Not a beggar passes, or perishes in the streets, whose mite is not in that mass. »

تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي عدة مراحل، حيث إنطلقت من الدولة الحارسة ثم تحولت إلى الدولة المتدخلة في النشاط الإقتصادي من خلال الموازنة.

1- الدولة الحارسة (1850-1914):

كان دور الدولة محدود ويتسم بدرجة عالية من الحياد تجاه النشاط الإقتصادي، وذلك راجع إلى الأفكار الإقتصادية الكلاسيكية (آدم سميث ودافيد ريكاردو) التي تؤمن بفاعلية إقتصادية أكبر بانحصار دور الدولة في وظائف توفير الأمن، الحماية، العدالة والدفاع. وهو ما يعرف بالدولة الحارسة للنشاط الإقتصادي، مع القيام ببعض المشاريع العامة. يقوم الأفراد بجل الوظائف الإقتصادية بينما تنحصر أعمال الدولة في الخدمات العامة وبعض المشاريع الكبرى، فنفقات الدولة لم تكن تهدف إلى تحقيق أهداف إقتصادية.

التوازن في الموازنة العامة كان يمثل القاعدة الذهبية، فلا العجز فيها مقبولاً على إعتبار أنه اقتراض ولا الفائض مقبولاً كذلك بإعتباره إقتطاع غير مبرر. الضرائب كانت تهدف إلى تغطية النفقات العامة العادية (نفقات التسيير)، فلم تكن توظف من أجل إعادة توزيع الثروة أو التأثير على الطبقات الإجتماعية.

2- المالية العامة المعاصرة أوالدولة المتدخلة (بعد 1929):

أبدت الفكرة الكلاسيكية السابقة قصوراً كبيراً من الناحية الإقتصادية، خاصة مع أزمة الكساد العظيم The great depression 1929، حيث أصبح من اللزام إدخال الدولة في المعادلة الإقتصادية من خلال نموذج كينز في إطار نظريته العامة. بينما كان المذهب الإشتراكي أصلاً يطالب باحتكار أكبر للدولة في النشاط الإقتصادي. حيث يمكن ابراز التوجهين من خلال:

أ- **الدول الرأسمالية:** قادت أفكار الإقتصادي كينز J.M. Keynes إلى إحداث ثورة في دور الإنفاق العمومي في النشاط الإقتصادي ومستوى تدخل الدولة في الإقتصاد. حيث لم يعد دور الضريبة محصوراً في تمويل الخزينة العمومية، فهو في نفس الوقت أداة لإعادة توزيع الثروة. كما تم إدخال التمويل من خلال الإقتراض كمصدر تمويل للخزينة العمومية (في حالة العجز) خاصة إذا ما تمّ من أجل تمويل مشاريع إنتاجية.

ب- **الدولة الإشتراكية:** لا ينحصر دور الدولة في القيام بالنفقات العامة، بل تمول موازنتها أيضاً الأنشطة الإقتصادية المختلفة بالإعتماد على التخطيط المالي. فالمالية العامة في التخطيط الإشتراكي تهدف إلى توفير الموارد المالية وتوزيعها بحسب الأولويات العامة للمخطط الإقتصادي. أثبت هذا النموذج عجزه وسرعانما تحولت أغلبية الدول التي كانت تتبناه إلى النموذج الرأسمالي المذكور أعلاه، لكن بدرجات متفاوتة.

ت- **الدول النامية:** تواجه هذه الدول تحديات كبيرة فيما يتعلق بتمويل النفقات العامة والرأسمالية. فهي تعاني بشكل مستمر في ايجاد مصادر تمويل نفقات التسيير الذي يرجع أساساً إلى ضعف الجباية (راجع

إلى ضعف وقلة الأنشطة الاقتصادية وفق الأفراد وعجزهم عن دفع الضرائب)، كما أنها بحاجة ماسة لتخصيص جزء كبير من دخلها الوطني للاستثمار من أجل الخروج من ضعف التنمية. وفي كثير من الأحيان تلجأ لفرض سياسات تقشف من أجل التخفيض، وبأساليب مختلفة، في الاستهلاك. كما أن مستوى الإدخار هو الآخر ضعيف ويرجع ذلك أساساً إلى ضعف الدخل المحلي.

على العموم تطور مفهوم تدخل الدولة بشكل مستمر، كانت الدولة في السابق توفر الوظائف من خلال الخدمة المدنية ومنتجة للسلع والخدمات من خلال المؤسسات العامة، وتحدد الدولة في شكلها الحديث قواعد اللعبة وتتدخل للتخفيف من إخفاقات السوق وليس لاستبدالها¹. وبالنظر إلى التطورات التاريخية السابقة الذكر حول دور الدولة، وبمختلف أشكالها، يمكن تمثيل دور الدولة من الناحية الاقتصادية في هته النقاط الأربعة²:

- 1- إنتاج السلع والخدمات غير السوقية والسوقية؛
- 2- التنظيم، تقديم الإعانات وفرض ضرائب على الإنتاج الخاص؛
- 3- اشتراء واستهلاك السلع والخدمات (والتي قد تكون مشتريات بسيطة، دفع أدور، أو مشاريع كبرى...؛) و
- 4- إعادة توزيع الدخل مثل المنح والتعويضات التي تمنح للمحتاجين.

هذه الأنواع الأربعة من نشاطات الدولة تترجم في تقارير المال العام التي تصدرها، وأبرزها التقارير المتعلقة بموازنتها العامة، غير أنه يمكن أن نجد بعض التداخلات في بعض النقاط (مثلاً إعانة بعض الفلاحين والأنشطة الزراعية الصغيرة يمكن وضعها في خانة الإعانات كما يمكن إدراجها مع التحويلات). لكن بصفة مجملّة تمس الموازنة العمومية هته النقاط الأربعة.

الفرع الثاني: المقصود بالقطاع العام

لا نريد التعمق في شرح القطاع العام بقدر ما نريد تحديد القطاع العام المعني بمسك محاسبة عمومية، وما هو ملاحظ أن المصطلح نفسه يستعمل في التعبير عن القطاع الاقتصادي العمومي، الذي يتمثل في المؤسسات والشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي الربحي والتي يقابلها القطاع الخاص الذي يتمثل في الشركات الخاصة (المملوكة من طرف أفراد) حيث يشترك القطاعان في الهدف الربحي؛ فكلاهما معني بمسك محاسبة مالية كما ينص عليه القانون التجاري الجزائري ووفقاً للنظام المالي المحاسبي SCF *Système Comptable Financier* على غرار ما هو ممارس في أغلب دول العالم.

هناك عدة مصطلحات مستعملة في التعبير عن القطاع العام الذي يتميز بهدفه غير الربحي، فالإتجاه الأنجلوساكسوني يميل إلى استعمال مصطلح القطاع الحكومي *government sector* الذي يرجع في

¹ Jean Tirole : « Economie du bien commun », Presses Universitaires de France, Paris, 2016, P235.

² J.E. Stiglitz, J.D. Lafay et J.K. Rosengard : « économie du secteur public », 4^e édition traduit par François Nougues, Nouveaux Horizons (De Boeck), Pays-Bas, 2018, P5.

الأساس إلى استخدام مصطلح "الحكومة" كإسم جماعي لمجموعات مختلفة من المنشآت في بلد معني بوظائف الحكومة، أو يشار إلى الحكومات الفردية المختلفة للدولة. على سبيل المثال، قد يكون للبلاد حكومة مركزية واحدة العديد من حكومات الولايات أو المقاطعات أو الأقاليم؛ والعديد من الحكومات المحلية. هناك بعض الكتاب القليلون يستعملون مصطلح قطاع الدولة State Sector لكن هذه التسمية مستعملة بشكل أكبر لدى الإقتصاديين الذين يطلون دور الدولة داخل الإقتصاد من خلال شقّي التدخل الأساسيين "الضرائب" و"الإنفاق العمومي".

يقوم تعريف القطاعات المؤسسية¹ institutional sectors المستخدمة من قبل مكتب الإحصاء الوطني في إعداد الحسابات الوطنية (القومية) في الجزائر بما يتوافق مع معايير نظام الحسابات القومية (أو الوطنية) لعام 2008 SNA System of National Accounts، حيث تتكون الإدارة العامة من الإدارة المركزية المكونة من الخدمات المركزية للوزارات وإداراتها غير المركزية² Déconcentrée والمنتشرة على كامل التراب الوطني، وهيئات الدولة مثل البرلمان والمجالس المختلفة، والمؤسسات الإدارية العامة الوطنية (الجامعات والمستشفيات...)، وصناديق الضمان الإجتماعي والإدرات المحلية على جميع المستويات³. كما تقوم بعض الأجهزة الإدارية العامة على بعض النشاطات الإنتاجية (نخص بالذكر في الجزائر مختلف الدواوين التي تُعنى أساساً بالقطاع الفلاحي والثروة الحيوانية والصيد البحري). وتحصل بعض الأجهزة على رسوم معينة مقابل الخدمات المقدمة للمواطنين، حيث لا تعادل هذه الرسوم بالضرورة قيمة الخدمة المقدمة. إذ أنها لا تهدف أصلاً لتحقيق أرباح للدولة أو لأجهزتها الإدارية.

سوف نوضح في هذا الجزء من بحثنا التقسيم الوارد في دليل إحصاءات مالية الحكومة 2014 GFSM Government Finance Statistics Manual، والصادر من طرف صندوق النقد الدولي سنة 1986 والمعدل سنة 2001 ثم 2014، والذي يستوحي الكثير من مفاهيمه عن نظام الحسابات القومية لسنة 2008 SNA الصادر عن منظمة الأمم المتحدة United Nations UN، وتتوافق كذلك مع التقسيم الذي تبناه وعمل على أساسه مجلس IPSASB من خلال المعيار IPSAS22 "الإفصاح عن المعلومات

¹ يستخدم مصطلح القطاع المؤسسي في تقسيم القطاعات بالنسبة للمحاسبة الوطنية أو القومية، ويعرف بأنه مجموعة من الوحدات المؤسسية ذات السلوك الاقتصادي المتشابه التي تتميز بوظيفتها الرئيسية وطبيعة نشاطها. ويعرف نظام الحسابات القومية 2008 SNA لوحدة المؤسسية هي كيان اقتصادي قادر، في حد ذاته، على امتلاك الأصول وتحمل الالتزامات والمشاركة في الأنشطة الاقتصادية والمعاملات مع الكيانات الأخرى.

² الإدارات غير المركزية تتكون من إنشاء سلطات إدارية تمثل الدولة في المناطق الإدارية المحلية، هذه السلطات خالية من الإستقلالية والشخصية الاعتبارية. فيكون للإدرات غير المركزية هامش قرارات فيما يتعلق بمواضيع بسيطة، لكن القرارات الأكثر أهمية وحساسية تبقى من صلاحيات الإدارة المركزية.

³ Direction Générale de la Prévision et la Planification / Ministère des finances Algérien : « [Tableau A. cadre de référence - finances publiques : cadre principal : Opérations de l'administration centrale](#) », rapport publié sur le site de <http://www.dgpp-mf.gov.dz/>, 2009, P3.

المتعلقة بالقطاع الحكومي العام" الذي ينص في الفقرتين 15 و18¹، حيث حاول التوافق مع مفاهيم SNA، بصفته التقسيم المتداول بشكل واسع والمرجع الأقدم والأكثر تطبيقاً بين الدول، بما فيها التقسيم في الاقتصاد الجزائري.

الفرع الثالث: القطاع العام والوحدات المؤسسية

لا تتناول العديد من المراجع المحاسبية التحليل المتعلق بمستويات تطبيق المحاسبة العمومية، مما يُحدث الكثير من الخلط في فهم البيئة التي تتم فيها تطبيق محاسبة القطاع العام، لذلك رأينا ضرورة التمييز بين مختلف القطاعات من أجل توضيح مفهوم وحدود ومكانة القطاع العام بالمقارنة بالقطاعات الأخرى.

1- القطاعات وفق نظام الحسابات القومية لعام 2008 SNA

يحاول دليل GFSM تغطية جميع المؤثرين جوهرياً على السياسات المالية، عادة يتم تنفيذ السياسات المالية من قبل الحكومات من خلال العمليات السياسية المخصصة بالكامل للوظائف الاقتصادية للحكومة، مثل الوزارات الحكومية أو المجالس البلدية. كما يمكن أن تكون هناك مؤسسات غير ربحية تخضع لسيطرة الحكومة. بالإضافة إلى تلك المنشآت، قد تكون المؤسسات والهيئات المملوكة للحكومة أو الخاضعة للرقابة التي تشارك في بعض الأنشطة التجارية. قد تكون المؤسسات المملوكة للحكومة، مثل البنك المركزي أو مكاتب البريد أو السكك الحديدية، والتي يشار إليها غالباً باسم الشركات العامة أو الشركات المملوكة للدولة أو شبه الحكومية بالمعنى القانوني، على اعتبارها تمثل جزءاً من الحكومة العامة أو القطاع العام، وينبغي تجميع الإحصاءات لهم جميعاً، كما هو موضح في الشكل (1.1).

وفق نظام الحسابات القومية لعام 2008 System of National Accounts SNA، يمكن تقسيم مجموع إقتصاد أي بلد إلى قطاعات يتألف كل قطاع منها من عدد من الوحدات المؤسسية² مقيمة بالدولة أو الإقليم المعني بدراسة إقتصاده. وهي خمسة قطاعات أساسية:

- قطاع الشركات غير المالية: الذي يتألف من منشآت أنشئت بغرض إنتاج سلع وخدمات غير مالية إنتاجاً سوقياً؛
- قطاع الشركات المالية: يتألف من منشآت أنشئت تقوم بتوفير خدمات مالية سوقياً؛
- قطاع الحكومة العامة: يتألف من منشآت أو هيئات تقوم بوظائف الحكومة (المذكورة أعلاه) كنشاط أساسي لها؛

¹ IFAC: "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements - 2018", New York: IFAC, 2018, P704-705.

² نرجع إلى خصائص المنشأة العمومية لاحقاً أين سنوضح مفهوم الوحدة المؤسسية.

- قطاع الأسر: الذي يتكون من جميع الأسر المقيمة، يجب أن ينتمي جميع الأشخاص الطبيعيين في الإقتصاد إلى أسرة واحدة أي يشتركون في السكن ويجمعون بعض أو كل دخلهم ويستهلكونه بصفة جماعية. تقوم الأسر بتوريد العمالة، والإستهلاك النهائي، وكونهم مقاولون، ينتجون سلعاً سوقية وخدمات غير مالية (وربما مالية)؛
- المؤسسات غير الربحية التي تخدم قطاع الأسر Non-profit Institutions NPISHs Serving Households: وتتكون من المؤسسات غير الربحية المقيمة Non-profit NPIs Institution غير الخاضعة لسيطرة الحكومة والتي توفر السلع والخدمات غير سوقية للأسر (مجاًناً أو بأسعار رمزية).

الشكل 1.1: القطاع العام وعلاقته بالقطاعات المؤسسة الأخرى للإقتصاد

قطاع المؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر	قطاع الأسر	قطاع الشركات المالية	قطاع الشركات غير المالية	قطاع الحكومة العامة
خاص	خاص	الشركات العمومية	الشركات العمومية	الحكومة المركزية
		الشركات الخاصة	الشركات الخاصة	الحكومة الولائية الحكومة المحلية
				القطاع العام

المصدر: International Monetary Fund : “Government finance statistics manual 2014”, IMF Publication Services, Washington D.C., 2014, P17.

يتكون القطاع العام من جميع الوحدات المؤسسة المقيمة¹ التي تسيطر عليها بشكل مباشر أو غير مباشر الوحدات الحكومية المقيمة، أي جميع وحدات القطاع الحكومي العام والمؤسسات العامة المقيمة. يوضح الشكل (1.1) المكونات الرئيسية للقطاع العام. وفق دليل GFMS، عند دراسة القطاع العام يجب تجميع الإحصائيات لكل من الحكومة العامة والقطاع العام، وكذلك لجميع القطاعات الفرعية للحكومة العامة والقطاع الفرعي للشركات العامة من أجل الحصول على إحصائيات القطاع العام. ويتوافق هذا التقسيم مع التقسيم المعمول به في الجزائر في إعداد الحسابات الوطنية والقومية، بما في ذلك تعريف ومفهوم القطاع العام أو الإدارات العامة² *Les administrations Publiques*. وكما يوضحه الشكل (2.1)، فالقطاع العام مقسم إلى قسمين هما:

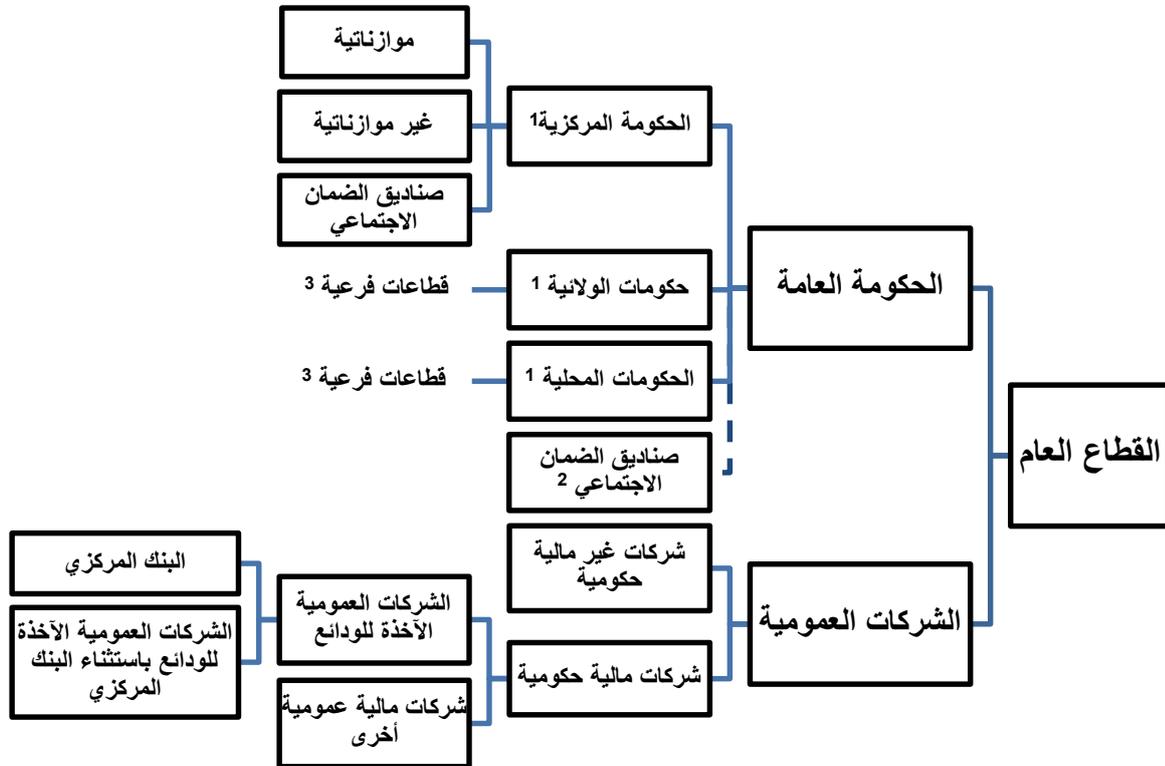
¹ وفق نظام الحسابات القومية 2008 SNA إن إقامة كل وحدة مؤسسية هي المنطقة الاقتصادية التي ترتبط بها بقوة، أي تمثل مركز اهتمامها الاقتصادي السائد.

² Kada AKACEM : « Comptabilité Nationale », OPU, Alger, 1990, P58-59.

أ- **القطاع الحكومي العام**: الذي يتكون من جميع الوحدات الحكومية¹ وجميع مؤسسات القطاع العام غير الربحية أوالتي تنتج سلع أوخدمات غير سوقية المقيمة بإقليم الإقتصاد المعني، والتي تسيطر عليها الوحدات الحكومية. تشمل الحكومة العامة أيضًا المؤسسات العامة التي تم تشكيلها بشكل قانوني كشركات، ولكنها لا تقي بالمعايير الإحصائية لمعاملتها كشركات لأنها ليست منتجة للسوق؛ المؤسسات غير الربحية الأخرى هي شركات قانونية تنتج للسوق ولكن لا يُسمح لها أن تكون مصدر مكسب مالي لأصحابها.

المحاسبة العمومية أو محاسبة القطاع العام موجهة لهذا الجزء من القطاع العام، أي القطاع الحكومي العام الذي لا يهدف إلى تحقيق أرباح، لذلك سوف يفصله بشكل أكبر في العنصر القادم.

الشكل 2.1: القطاع العام ومكوناته الرئيسية



1 : يشمل صناديق الضمان الإجتماعي.

2: بدلاً من ذلك، يمكن دمج صناديق الضمان الإجتماعي في قطاع فرعي منفصل، كما هو موضح في المربع بخطوط متقطعة.

3: قد توجد أيضًا وحدات في الموازنة ووحدات خارجة عن الموازنة وصناديق الضمان الإجتماعي في حكومات الولايات والحكومات المحلية.

¹ سوف نتناول تعريف الوحدات الحكومية أو المنشآت العمومية لاحقاً عند تعريفها وتحديد خصائصها.

المصدر: "Government finance statistics manual 2014", International Monetary Fund

IMF Publication Services, Washington D.C., 2014, P20.

ب- القطاع الفرعي للشركات العامة: الذي يتألف من جميع الشركات التي تسيطر عليها الوحدات الحكومية أو الشركات العمومية الأخرى ويطلق عليها مجلس IPSASB تسمية "منشآت الأعمال الحكومية Government Business Enterprise GBG". فهذا القطاع يتكون من جميع الشركات المقيمة التي تسيطر عليها وحدات حكومية أو شركات عمومية أخرى، أي أنها ممولة جزئياً أو كلياً من المال العام، ويمكن اعتبار بعض المنشآت ذات الألقاب القانونية المختلفة، مثل الشراكات أو شركات مساهمة. ومن الممكن أيضاً ألا يتم تصنيف بعض المؤسسات التي تم تكوينها بشكل قانوني كشركات على أنها شركات لأغراض إحصائية إذا لم تفرض أسعاراً مهمة إقتصادياً. لكن نظام الحسابات القومية SNA 2008 ينص على وجوب معاملة أي منشأة حكومية أو مجموعة منشآت حكومية تعمل في نفس النوع من الإنتاج تحت إدارة مشتركة، على أنها شركة إذا كانت المعايير الثلاثة التالية تنطبق عليها:¹

- (1) تتقاضى المؤسسة مقابل مخرجاتها أسعاراً ذات أهمية إقتصادية²؛ (2) يتم تشغيل المنشأة وإدارتها بنفس الأسلوب التي تدار بها الشركات؛ و(3) أن يكون للوحدة مجموعة كاملة من الحسابات تمكنها من تحديد وقياس الفائض التشغيلي والمدخرات والأصول والخصوم بشكل منفصل. بينما تختصها معايير IPSASs بالخصائص التالية:³ (1) منشأة لها سلطة التعاقد باسمها؛ (2) تم تكليف السلطة المالية والتشغيلية بمزاولة نشاط تجاري؛ (3) تباع السلع والخدمات، في سياق عملها العادي، إلى منشآت أخرى بأرباح أو استرداد التكلفة الكاملة؛ (4) لا يعتمد على استمرار التمويل الحكومي ليكون مصدر استمراريتها (بخلاف المشتريات المخرجات على أساس تجاري)؛ و(5) يخضع لسيطرة منشأة من القطاع العام.

يمكن أن تشارك الشركات العمومية أيضاً في عمليات شبه مالية، وتكون الشركات العمومية أحياناً بمثابة أداة للسياسة العامة أو المالية للحكومة أين يمكن أن تشارك المؤسسة العمومية في معاملات محددة لتنفيذ سياسة أو عمليات حكومية، مثل الإقراض لأطراف معينة بسعر فائدة أقل من السوق أو بيع منتجاتها، مثل الطاقة الكهربائية لعملاء محددین بأسعار منخفضة، مثل سياسة أسعار الشركة الحكومية سونلغاز بالجزائر، أو من خلال توظيف عدد أكبر من الموظفين أكثر مما هو مطلوب، أو إشتراء مدخلات إضافية، أو دفع أسعار أعلى من السوق للمدخلات.

¹ United Nations: "System of National Accounts 2008", New York, 2009, P79.

² لا يوجد حد واضح للمقابل الأقل الواجب اعتباره كسعر للمخرجات، في فرنسا تعتبر المنشأة كمنشأة أعمال حكومية إذا كان سعر بيع منتجاتها يفوق نصف كلفتها، ويترتب على ذلك أنه عليها مسك محاسبة مالية كتلك المستعملة في القطاعات الربحية، أما إذا كان السعر أقل من نصف التكلفة فهي منشأة تابعة للقطاع الحكومي أو العام وتخضع لمحاسبة القطاع العام.

³ IFAC: "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements - 2018", New York: IFAC, 2018, P204.

قطاع الشركات العمومية قطاع ربحي في الأساس، وكغيره من الشركات الربحية الخاصة يقوم بمسك محاسبة مالية على الأساس الربحي، في الجزائر تخضع شركات هذا القطاع للمخطط المحاسبي المالي *Systeme Comptable Financier SCF*، والمعايير الدولية التي تعنى بهذا القطاع هي معايير IAS/IFRS الصادرة عن مجلس IASB.

الفرع الرابع: منشأة القطاع العام (المنشأة الحكومية)

المنشأة العمومية هي المنشأة التي تنتمي إلى القطاع الحكومي العام الذي أبرزناه في النقطة الأخيرة، وكما ذكرنا سابقاً أنه من الصعب وضع مفهوماً واحداً للقطاع العام ومنشأته، كما أن التشريعات والتعريفات المحلية لكل دولة تزيد من صعوبة وضع مفهوماً شاملاً للمنشأة العمومية.

1- تعريف منشأة القطاع العام:

ومن أجل تبسيط ذلك، سوف نقوم بتوضيح التعاريف الأكثر تداولاً على المستوى العالمي مع التحديث الحالي دون اللجوء إلى الحديث عن تطور المفهوم، وعلى العموم التعريفات الأكثر أهمية لارتباطها ببحثنا هي:

أ- تعريف نظام الحسابات القومية **System of National Accounts SNA 2008**: نظام

الحسابات القومية يعنى بالمحاسبة الكلية للاقتصاد حيث يعتبر القطاع الحكومي العام أحد القطاعات التي يتناولها في عملياته الإحصائية والقياسية، يصنف الحكومات ضمن الوحدات المؤسسية كما "يعتبر الوحدات الحكومية نوعاً منفرداً من المنشآت القانونية التي تم تأسيسها بموجب العمليات السياسية التي تمتلك السلطة التشريعية والقضائية والتنفيذية عن الوحدات المؤسسية الأخرى، فإن المهمة الأساسية للحكومة هو أن تتولى المسؤولية لتأمين الخدمة العمومية الأساسية للمجتمع وللأسر المعيشية وتمول توفيرها من الضرائب أو أي نوع من الإيرادات الأخرى لإعادة توزيع الدخل والثروة بأي وسيلة من وسائل التحويل، ومن أجل المشاركة في الإنتاج غير السوقي.¹

ب- دليل إحصائيات المالية الحكومية **GFS Manual 2014** : يستقي هذا الدليل الكثير

من مفاهيمه من نظام الحسابات القومية **SNA 2008**، لكنه يتخصص بشكل أكبر بكل ما يتعلق بالقطاع العام، لذلك فإنه يتناول القطاع العام بشكل أكثر تفصيلاً وتحليلاً، محاولاً التناغم مع نظام الحسابات القومية **SNA 2008** بتوضيح أكبر، ويعرف الوحدات الحكومية بأنها: "وحدات مؤسسية تقوم بوظائف الحكومة كمنشآت أساسية لها، ويعني هذا أن لها سلطات تشريعية أو قضائية أو تنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى في منطقة معينة، وأنها تتولى مسؤولية توفير السلع والخدمات للمجتمع بأسره

¹ United Nations : "System of National Accounts 2008", New York, 2009, para 4-117, P78.

أولفرادى الأسر على أساس غير سوقي، وتؤدي مدفوعات تحويلات من أجل إعادة توزيع الدخل والثروة، وتمول أنشطتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة وذلك أساساً من الضرائب وغيرها من التحويلات الإجبارية من وحدات في قطاعات أخرى، وتعد جميع الوحدات الحكومية أعضاء في قطاع الحكومة العامة¹.

ت- **تعريف الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB 2014**: حيث يعتبر هذا المجلس أن معاييره التي يقوم بإصدارها IPSASs هي موجهة بشكل أساسي لتطبيق على منشآت القطاع العام التي لا يقدم تعريفاً لها، لكنه يحصرها في المنشآت التي تتوفر فيها الخواص التالية: " (أ) مسؤولة عن تقديم الخدمات (2) لصالح العوامة (الجمهور) و/أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛ (ب) تمويل أنشطتها بشكل رئيسي، بشكل مباشر أو غير مباشر، عن طريق الضرائب و/أو التحويلات من مستويات أخرى من الحكومة، أو المساهمات الاجتماعية، أو الديون أو الرسوم، وليس لديها مقدمي رأس مال يسعون للحصول على عائد على استثماراتهم أو مقابل استثمارهم؛ و (ج) ليس لديها هدف أساسي لتحقيق أرباح.² وهذا التعريف نجده في إصدارات مجلس IPSASB التي سبقت إصدار الإطار المفاهيمي أي قبل 2014، لأن المجلس يدرس إمكانية تعميم تطبيق معاييره على جميع المنشآت الحكومية سواء كانت غير ربحية الواردة في التعريف أو حتى تلك التي تصنف ضمن الشركات العمومية الربحية والتي تشبه شركات القطاع الخاص.

من خلال مختلف التعاريف والمفاهيم يتضح لنا صعوبة تحديد مفهوم واضح لمنشآت القطاع العام، لكن كل هيئة دولية أو وطنية سعت إلى تقديم جرد لمختلف منشآت القطاع العام دون الحديث عن تعاريف واضحة تفصل في ماهية منشآت القطاع العام. لذلك نستخدم في بحثنا مصطلح المنشأة والهيئة للتعبير عن المنشآت التابعة للقطاع العام، بينما نرى أن لفظ المؤسسة يعبر على المنشآت العمومية ذات الهدف الربحي.

2- خصائص منشآت القطاع العام:

ليس من السهل التمييز بين المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة بشكل واضح وبسيط، الإشكال بالتحديد يكمن لما تقوم الدولة بإنشاء شركة أو مؤسسة عمومية (كما يعرف في الجزائر بالمؤسسات الاقتصادية العمومية EPE³)، فهي مؤسسات تخضع للقانون التجاري بحكم هدفها التجاري لكنها في الوقت نفسه ممولة من الدولة والأمر يزداد صعوبة لما تحصل هذه المؤسسات على إعانات من الدولة، أضف إلى ذلك احتمال ألا تكون الدولة المساهم الوحيد في الشركة. وعلى العموم فالمنشآت الحكومية التي تنتمي إلى القطاع

¹ International Monetary Fund : "Government finance statistics manual 2014", IMF Publication Services, Washington D.C., 2014, Para 2.20, P11.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نيويورك، 2009، ص33.

³ EPE : *Entreprise Publique Economique*

الحكومي تتميز بالخصائص التي أغلبها وارد في التعريفات المذكورة أعلاه، واستخدمنا المراجع نفسها لتحديد مختلف خصائصها:

- وحدة مؤسسية: أي لها كيائها القانوني أو المعنوي، حيث يعرف نظام الحسابات القومية SNA 2008 الوحدة المؤسسية بأنها: "كيان إقتصادي قادر، في حد ذاته، على امتلاك الأصول وتحمل الخصوم والمشاركة في الأنشطة الاقتصادية وفي المعاملات مع الكيانات الأخرى". ويمكن ابراز بعض السمات الهامة للوحدات المؤسسية كقدرتها على امتلاك السلع أو الأصول في حد ذاتها وقدرتها أيضاً على تبادل ملكية السلع أو الأصول في المعاملات مع الوحدات المؤسسية الأخرى؛ كما لها القدرة على إتخاذ القرارات الاقتصادية والمشاركة في الأنشطة الاقتصادية وتعتبر نفسها مسؤولة مباشرة ومحاسبة بموجب القانون؛ الوحدة المؤسسية قادرة على إنشاء التزامات لتحمل الالتزامات، وإبرام عقود؛ كما يكون لها ذمة مالية إما مجموعة كاملة من الحسابات، بما في ذلك الميزانية العمومية للأصول والخصوم وصافي القيمة.
- مستوى إستقلالية منشآت القطاع العام قد يختلف حيث يمكن أن تكون هناك منشآت تتمتع بشخصية قانونية منفصلة بشكل أكبر، وبالتالي تتمتع بقدر أكبر من الإستقلالية، فلها أن تقدر حجم ونوعية إنفاقها بناءً على قدرتها في تحقيق إيراداتها من خلال الضرائب التي تفرضها مثلاً. وتنشأ هته المنشآت في الغالب من أجل وظائف عمومية محددة كالتعليم والصحة والبنائات التحتية على أساس إنتاج سلع وخدمات غير سوقية. ويجب معاملة هته المنشآت كوحدات منفصلة إذا كانت لها خاصية المنشأة الاقتصادية من خلال امتلاكها لمجموعة كاملة من الحسابات وتمتلك أصولاً، وتمارس أنشطة غير ربحية تكون مسؤولة عنها أمام القانون، ولها القدرة على إنشاء التزامات وإبرام عقود.
- إذا كانت الحكومة تضم وحدتين مؤسسيين أو أكثر، فعادة ما تسيطر وحدة ما على بقية الوحدات، فيكون للوحدة الحكومية المسيطرة تعيين مدير وتحديد اللوائح التي توفر لها التمويل، لكنها لا تصدر أوراق حقوق الملكية (أو ما يسمى بالقانون الأساسي بالنسبة للقانون التجاري كما هو عليه الحال بالنسبة للشركات).
- نشاطها غير ربحي أو توفر سلع وخدمات غير سوقية¹، حيث تسيطر المنشأة العمومية على المؤسسات غير الهادفة للربح التي تقوم بإنتاج سلع وخدمات غير سوقية، ونقصد غير سوقية أي توفر تلك السلع والخدمات بصفة مجانية أو بأسعار ليست ذات دلالة اقتصادية²، أي بأسعار لا تكون

¹ يعرف دليل احصائيات المالية الحكومية 2014 GFS Manual المنتج غير السوقي بأنه "الوحدة التي تقوم أساساً بعرض سلع أو خدمات للأسر المعيشية أو المجتمع بأسره مجاناً أو بأسعار غير ذات دلالة اقتصادية". فهو يقدم مخرجات غير سوقية تتألف من سلع وخدمات تقدم مجاناً أو بأسعار غير ذات دلالة اقتصادية.

² نفس الدليل السابق يعرف الأسعار ذات الدلالة الاقتصادية بأنها: "الأسعار التي تؤثر بقدر كبير على الكميات التي يرغب المنتجون في عرضها بالسوق وعلى الكميات التي يرغب المشترون بشرائها".

تؤثر من الناحية الكمية من منظور العرض أو الطلب، ومن المرجح أن تكون هته الأسعار من أجل الحصول على بعض الإيرادات أو تحقيق قدر من الخفض من الطلب الزائد الذي قد يحدث إذا ما تم تقديم هته السلع والخدمات بالمجان. عكس الشركات العمومية التي تمثل مصادر محتملة للكسب المالي بالنسبة للوحدات الحكومية التي تمتلكها أو تسيطر عليها، فالأصل بالنسبة لهاته الشركات إنتاج سلع وخدمات سوقية وبأسعار ذات دلالة إقتصادية، يرى التشريع الفرنسي أنه ليس من الضرورة أن تحقق هته الشركات أرباحاً حتى نستثنيها من قطاع المؤسسات العمومية الربحية، بل إنه لا يستثني من هذا القطاع إلا الشركات التي توفر سلع وخدمات بأسعار تقل عن نصف تكلفة الإنتاج، فالشركات التي توفر سلعاً وخدمات بأسعار أقل من نصف تكلفة الإنتاج (فتعتبر أسعار غير ذات دلالة إقتصادية) تعتبر منشآت عمومية تنتمي إلى القطاع الحكومي العام غير الربحي.

- وفقاً لنظام الحسابات القومية SNA 2008 فإن الوحدات الحكومية تضع ثلاث مجموعات من الإنفاق هي: المجموعة الأولى: تضم المصاريف الفعلية أو المحتسبة على توفير خدمات جماعية في شكل خدمات عامة للمجتمع من دون مقابل¹ مثل الصحة والدفاع، المجموعة الثانية: تتعلق بالنفقات الخاصة بتوفير السلع والخدمات والتي تسمى بالسلع العامة مجاناً أو بأسعار من دون دلالة إقتصادية إلى قطاع الأسر المعيشية، وفقاً للأهداف السياسية والاجتماعية للحكومة، والمجموعة الثالثة: تتعلق بالتحويلات التي تقوم بدفعها لوحدات مؤسسية أخرى تتمثل أساساً في قطاع الأسر المعيشية من أجل إعادة توزيع الثروة والدخل.

- من أجل تمويل كل نفقاتها، تقوم المنشآت الحكومية بالحصول على الأموال من خلال جمع الضرائب أو الحصول على تحويلات من وحدات حكومية أخرى من تمويل صناديقها، ويكون لها السلطة في استعمال أو إعادة توزيع هته الصناديق وفقاً للأهداف السياسية وباحترام التشريعات السارية، كما تكون لها المقدرة على الاقتراض من أجل تمويل أي عجز لديها،

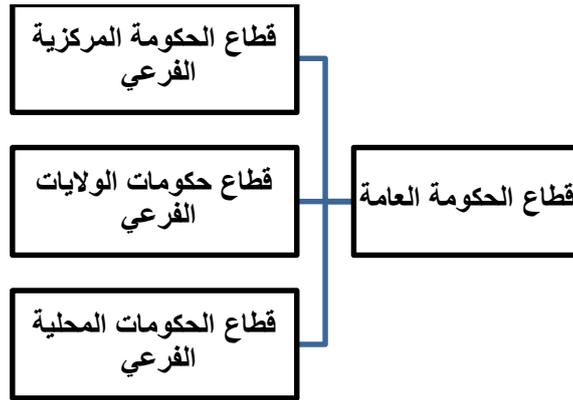
- المنشأة العمومية ليست بالضرورة محدودة في مكانها الجغرافي، فيمكن أن تكون وزارات ومنشآت حكومية معينة موزعة جغرافياً عن قصد حول الإقليم الجغرافي للبلد أو إقليم الولاية، ولكنها تظل أجزاء من وحدة مؤسسية واحدة هي الحكومة؛

- يقسم القطاع العام، كما يوضحه الشكل (3.1)، حسب مستويات الإدارة إلى: (1) قطاع الحكومة المركزي يتألف القطاع الفرعي للحكومة المركزية من الوحدة المؤسسية للحكومة المركزية بالإضافة إلى تلك المؤسسات غير الربحية التي تسيطر عليها الحكومة المركزية. تمتد السلطة للحكومة المركزية على كامل أراضي الدولة. وتتمتع الحكومة المركزية بسلطة فرض الضرائب داخل البلد؛

¹ يستخدم مجلس المحاسبة في دلائله المنهجية للرقابة مصطلح "خدمات من دون مقابل مباشر" للتعبير عن العمليات دون مقابل المذكورة هنا.

(2) إمكانية وجود حكومات على مستوى الولايات وهي تتكون من وحدات مؤسسية تمارس جزء من وظائف الحكومة على مستوى أقل من مستوى الحكومة المركزية وأعلى من الوحدات المؤسسية الحكومية الموجودة على المستوى المحلي. (3) وحدات الحكومة المحلية هي وحدات مؤسسية تمتد سلطاتها (التشريعية والقضائية والتنفيذية) على أدنى مستوى للمناطق الجغرافية. يتألف القطاع الفرعي للحكومة على المستوى المحلي من وحدات مؤسسية منفصلة، وقد يحق فرض ضرائب في مناطقها، تعتمد غالباً بشكل كبير على المنح (التحويلات) من المستويات العليا للحكومة.

الشكل 3.1: قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية



المصدر: International Monetary Fund : “Government finance statistics manual 2001”, IMF Publication Services, Washington D.C., 2001, P12.

- صناديق الضمان الإجتماعي: هي منشآت عمومية تقوم بتغطية تأمين أفراد المجتمع ككل أو شريحة كبيرة منه، من خلال إجبارية الضمان الإجتماعي من طرف الحكومات وكذلك تسيطر على صناديقه. تقوم هته الصناديق بتجميع الإشتراكات من طرف المؤمنين من أجل ضمان تغطية صحية لهم كما تؤمن لهم مزايا إجتماعية في مرحلة التقاعد، وتوفر كذلك بعض التغطيات في حالات المرض أو حوادث عمل أو حتى تغطية حالة البطالة في بعض البلدان، وبالرجوع إلى الشكل أعلاه يمكن أن نعرف موضع هته الصناديق حيث تصنف ضمن منشآت القطاع العام، كما أن الملاحظة المدونة أدنى الشكل (2.1) تشير إلى وجود نوعين من طرق تسيير هته الصناديق، النوع الأول كما هو في الشكل (2.1) أي تخضع الصناديق لتسيير مركزي كجزء من الحكومة العامة (كما هو عليه الحال في الجزائر)، أما الطريقة الثانية فهو تبعية الصندوق إلى إحدى الحكومات الولائية أو المحلية كما هو عليه الحال في الأنظمة الفدرالية.

أردنا خلال هذا القسم توضيح أبرز النقاط التي تميز القطاع العمومي، وكذا مدى إهتمام الهيئات الدولية بوضع تصنيفات أساسية يجب أن تتناغم مع المفاهيم المحاسبية، التي سوف نتطرق إليها لاحقاً،

وتجدر الإشارة إلى حرص كل الهيئات الدولية على الوصول إلى نموذج متناغم يضمن مفاهيم موحدة توصلنا في النهاية إلى نظام إعلامي وإحصائي سليم ومتناغم.

المطلب الثاني: القطاع العام بالجزائر

يستخدم على القطاع موضع البحث "القطاع العمومي" وأحياناً "القطاع العام"، لكن يستعمل مصطلح "القطاع العام" للتعبير عن المؤسسات الاقتصادية الربحية التابعة للدولة لتقابل "القطاع الخاص"، الذي يمثل مؤسسات اقتصادية ربحية لكن ممولها وملاكها من الخواص. في بحثنا "القطاع العام" يمثل القطاع العمومي غير الربحي.

الفرع الأول: تقسيم الوحدات الممولة بالمال العام

تتشارك الوحدات التابعة للدولة في كونها ممولة بشكل أساسي من المال العام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، غير أننا نميز بين:

- 1- المنشآت (الهيئات/ المؤسسات) العمومية (ذات الطابع الإداري أو غير الربحي)، و
- 2- المؤسسات العمومية (الاقتصادية) *Entreprise Publique Economique*.

يرجع جوهر الاختلاف بين هذين الصنفين من المؤسسات إلى الشكل القانوني والهدف الاقتصادي. سوف نحاول تحديد مفهوم كل وحدة، بالنظر إلى نظرة المشرع الجزائري. وهناك خلط في الكثير من الأحيان بين الشكليات وذلك راجع في الأساس إلى ترجمة المصطلح الفرنسي حيث يستعمل مصطلح *Etablissement public* للتعبير عن الهيئات العمومية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أي ذات النشاط غير الربحي، حيث ترجم القانون 88-01 مصطلح *Etablissement public* بمصطلح "المؤسسة العمومية". يستعمل نفس المصطلح "المؤسسة العمومية" لترجمة مصطلح *Entreprise publique*، كما تستخدم طريقة أخرى لتمييز المؤسسة العمومية الربحية بإضافة "الاقتصادية"، يكون المصطلح عندها هو المؤسسة العمومية الاقتصادية *EPE Entreprise Publique Economique* للتعبير عن النوع الثاني من وحدات القطاع العام والمتمثلة في المؤسسات العمومية الاقتصادية (المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري)، غير أنه في الكثير من الأحيان يتعمل مصطلح "المؤسسة العمومية" للتعبير عن أحد هتين الوحدتين أو كلاهما، لذلك يجب الانتباه إلى السياق المستعمل في التعبير عن كل منشأة. بالنسبة لبحثنا إختارنا مصطلح "منشأة القطاع العام" للتعبير عن النوع الأول، و"مؤسسة عمومية اقتصادية" للتعبير عن النوع الثاني¹.

¹ بوزيد غلابي: "مفهوم المؤسسة العمومية"، مذكرة ماجستير غير مطبوعة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أم البواقي، 2011، ص4.

1- منشأة القطاع العام :

إخترنا في بحثنا استخدام مصطلح "منشآت القطاع العام" بدل أي مصطلح آخر، وذلك للتعبير عن جميع المنشآت العمومية التي لا تهدف للربح والخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية باعتبارها تتلقى تمويلها من موازنة الدولة. ترتبط أيضاً هته المنشآت بإدارة المرفق العام أو بتقديم خدمات للعامه غير سوقية (مجانية أو بمبلغ لا يعبر عن تكلفة الخدمة المقدمة)، فنشاطها يدخل في النشاط العام وبالتالي يخضع للقانون الإداري، وتتنوع طبيعة المرفق العام الذي يأخذ في الغالب الصبغة الإدارية ويتعداها أحياناً إلى مرافق اقتصادية وحتى استثمارية. كما تتنوع أهداف أنشطتها إلى التعليمية والأمنية والصحية وغيرها من النشاطات العمومية.

يطلق على منشأة القطاع العام في الجزائر تسمية المؤسسة العمومية، وهي التسمية التي قد تضعنا في خلط بين المنشآت العمومية للقطاع الحكومي والمؤسسات العمومية الربحية. بالنسبة لمنشآت القطاع العام التي تخضع لقواعد التسيير العمومي والتي لا تهدف لتحقيق الأرباح وفق المشرع الجزائري فلم يقدم تعريفاً لها، حيث تمتاز منشآت القطاع العام بأنها دائماً تابعة لشخصية معنوية إدارية عامة، وتمثل الوصاية عنها. وقدم مواصفات تميز منشآت القطاع العام، وهي:¹

- الشخصية المعنوية لمنشأة القطاع العام مستمدة من الكيان التنظيمي وله عضويات خاصة بها (مجلس الإدارة كما هو عليه الحال في الجامعات، مجلس التوجيه، ...)، يتمتع الكيان التنظيمي بالسلطات الضرورية للتشاور حول موازنة المنشأة، وللتقرير واتخاذ القرارات المتعلقة بمزاولة النشاطات، له ذمة مالية خاصة كما له حقوق والتزامات؛
- منح الإستقلالية المالية بالسحب من الموازنة العامة للدولة لتمويل موازنة المنشأة ولها سلطة خاصة في تسيير موازنتها؛
- تخضع هذه المنشآت للقواعد التي تميز المحاسبة العمومية (محاسبة القطاع العام).

لم يذكر المشرع خصائص اقتصادية معينة تميز منشآت القطاع العمومي غير الربحي المقدم للخدمات العمومية، وقد صُنفت منشآت القطاع العام إلى أربعة فئات كبرى من منشآت القطاع العام، بحكم طريقة التسيير التي تميزها، حيث لكل صنف أسلوب تسيير مختلف عن البقية:

- أ- منشآت القطاع العام ذات الطابع الإداري غير المسيرة بالأحكام القانونية المشتركة؛
- ب- منشآت القطاع العام ذات الطابع الإداري المسيرة بالأحكام القانونية المشتركة؛
- ت- منشآت القطاع العام ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني؛

¹ وزارة المالية: "وجيز مراقبة النفقات الإلزامية"، الجزائر، 2007، ص 97.

ث- منشآت الصحة العمومية.

بالنسبة للديوان الوطني للإحصاءات الجزائري *Office National des Statistiques ONS* فالإدارات العمومية تمثل هيئات عامة لها ميزانية منفصلة بالإضافة إلى خدمات خارجية، ويتم التمييز على وجه الخصوص بين الهيئات الناتجة عن تقسيم إدارة الدولة والهيئات العمومية وهيئات الجماعات المحلية.¹ تخضع منشآت القطاع العام من أجهزة الدولة وجماعات محلية ومؤسسات عمومية ذات طابع إداري إلى محاسبة عمومية وفقاً للقانون 17-84 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية والقانون 90-21 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون. سوف نتناول لاحقاً موضوع المحاسبة العمومية التي تخضع لها هته المنشآت.

من نص المادة 44 من القانون 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، فإن الأصل في وحدات القطاع العام أنها منشآت قطاع عام غير ربحية حتى يثبت عكس ذلك، إذ تنص المادة على أنه "عندما تتمكن مؤسسة عمومية من تمويل أعبائها الاستغلالية جزئياً أو كلياً عن طريق عائد بيع إنتاج تجاري ينجز طبقاً لتعريفه معدة مسبقاً ولدفتر الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتقييدات التي تعود على عاتق الهيئة والحقوق والصلاحيات المرتبطة بها وكذا عند الاقتضاء حقوق وواجبات المستعملين فإنها تأخذ تسمية هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري". فمنشآت القطاع العام ليست مؤسسات عمومية ربحية كما لا تستطيع تمويل أعبائها الاستغلالية كلياً، وتتحول إلى مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بمجرد قدرتها على تغطية تلك الأعباء عن طريق سعر بيع أو تعريفه.

2- المؤسسة العمومية الاقتصادية:

المؤسسات العمومية الاقتصادية (أو ذات الطابع الاقتصادي) والمؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام على أغلبية رأس المال الاجتماعي بشكل مباشر أو غير مباشر وهي تخضع للقانون العام². فالمؤسسة العمومية الاقتصادية هي مؤسسة تقوم بإنتاج سلع وخدمات سوقية (ليست مجانية) كما ذكرناه أعلاه من خلال المادة 44 من القانون 01-88، نشاطاتها تمس كل النشاطات الاقتصادية صناعية أو فلاحية أو تجارية أو خدمية، حيث يكون الأصل في نشاطها تحقيق أرباح أو على الأقل تغطية جزء كبير من تكاليف إنتاجها لمنتجاتها، تأتي في شكل "شركة تجارية" لذلك تخضع في تسييرها للقانون التجاري مثل مؤسسات القطاع

¹ ONS : « Les administrations et services déconcentrés de l'Etat », <https://www.ons.dz/spip.php?rubrique81> , (20/05/2020).

² عبد الله قادية: "الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعنوان اقتصادي"، مجلة جامع الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 16، العدد 1، يونيو 2019، ص 606-631.

الخاص، بينما يحكمها القانون العام باعتباره أن مصدر تمويلها الأساسي (رأسمالها) من المال العام أي خزينة الدولة بشكل مباشر أو غير مباشر. لذلك يصطلح على تسميتها بأحد التسميات التالية:¹ المؤسسة العمومية الاقتصادية، الشركة الوطنية، شركة الدولة، الشركة العمومية أو المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري.

إن الشكل القانوني لهته المؤسسات والمتمثل في "الشركات التجارية" بالإضافة إلى طبيعة نشاطها الربحي، يستدعي خضوعها للقانون التجاري، فهته الشركات تأخذ صفة التاجر وهي مطالبة إجبارياً بمسك محاسبة عامة (أو مالية) وفق النظام المحاسبي المعمول به (المخطط المحاسبي الوطني سابقاً والنظام المحاسبي المالي حالياً)، وذلك عملاً بالمادة 09 من القانون التجاري، والمادة 04 من القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. لذلك هي لا تعيننا في بحثنا هذا، مع أنه يفترض أن تكون هناك ارتباطات وتداخلات في الموضوع، نتصور أن يستدرکه المشرع الجزائري والنظام المحاسبي الذي يؤمل أن يتم إنشاؤه لاحقاً ليتمكن من تحقيق الصورة الكلية لنشاط القطاع العام بشقيه الربحي وغير الربحي.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للقطاع العام الربحي

لا يمكن أن نفهم الواقع الاقتصادي للنظام المؤسسي الحالي من دون معرفة أهم المراحل التاريخية التي مر عليها القطاع العام، وعلى العموم مر تقسيم القطاع العام بعدة مراحل:

1- المرحلة الأولى (1962-1971):

بعد الإستقلال قامت السلطة العامة بالمضي في السيطرة وتأميم كل ما هو عمومي، حيث إستولت الدولة على أنشطة ومؤسسات معينة، على وجه الخصوص، في أعقاب موجات التأميمات التي حدثت بعد الحرب العالمية الثانية، في مسائل الطاقة (الغاز، الكهرباء، المعادن...) والنقل والمصارف والتأمين وغيرها الشركة.

كانت التأميمات عديدة في الجزائر بعد الاستقلال ومست جميع القطاعات. يمكن تصنيف إجراءات التأميم المختلفة إلى أربع فئات وفقاً للنصوص التي تشكل أساسها القانوني. (1) التأميم الناتج عن المرسوم 63-388، المؤرخ في الفاتح من أكتوبر لعام 1963 المتضمن إدراج الإستغلالات الفلاحية التابعة لبعض الأشخاص الطبيعية أو المعنوية الأجنبية، الذي يؤثر على الحيازات الزراعية المملوكة للأجانب ويتعلق بحوالي 130.000 هكتار والتأميم الناتج عن المرسوم الصادر في 8 نوفمبر 1971 بشأن الثورة الزراعية التي تتعلق بالمزارع التابعة للمواطنين والتي لم يتم استكمال الميزانية العمومية الخاصة بها. (2) تأميم

¹ هناك إختلافات بسيطة بين مختلف الأنواع المذكورة لكن بالنسبة لبحثنا فكلها تتشابه من ناحية هدفها الربحي وتسييرها وفق الشركات الربحية وخضوعها للقانون التجاري، مع أنها ممولّة من المال العام.

الممتلكات غير المشروعة والمحتجزة من قبل الإدارة الإستعمارية بموجب القانون 63-276¹ بتاريخ 26 يوليو 1963 الذي يعلن إمتلاك الدولة لجميع الممتلكات المنقولة أو غير المنقولة المنهوبة أو المحجوزة أو المصادرة لصالح لإتباع النظام الفرنسي من قياد *Caidis* وأغاوات وباشاغات وجميع أتباع ووكلاء من الإستعمار. (3) التأميم المنصوص عليه في المرسوم أمر رقم 64-258 الصادر في 27 أوت 1964، الذي ينص بالمصادرة الجزئية أو الكلية لممتلكات الأشخاص المذنبين بحق أمن الدولة وإستقلال الأمة وأهداف الثورة الاشتراكية. (4) التأميمات المتباينة والمتداخلة التي مست في أغلبها القطاعات الإقتصادية والمؤسسات، إنطلاقاً بالتبغ والكبريت سنة 1963 وصولاً إلى مختلف المؤسسات الصناعية سنة 1968، مروراً بتأميم المحروقات سنة 1967.

أما عن تسيير المنشآت الإقتصادية فقد كان في البداية يمتاز بأسلوب التسيير الذاتي من خلال المرسوم 63-95 المؤرخ في 18 ديسمبر 1963 والمتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات المسيرة ذاتياً، حيث يعتبر أول إطار تنظيمي لتسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية في الجزائر؛ أخذ أسلوب التسيير الذاتي بالتراجع بصدور المرسوم 64-75 الذي جاء بأسلوب تجميع المؤسسات المسيرة ذاتياً في شكل إتحادات إقتصادية حسب القطاعات².

صارت الكثير من الممتلكات والأصول تابعة للدولة، بل حتى الكثير من النشاطات صارت حكراً للدولة أو نشاطات محصورة للسلطة العمومية على أساس التوجه الإشتراكي. في كثير من الأحيان لا يتعلق الأمر بالخدمات العامة التي من المحتمل أن يكون تسييرها وفقاً للإجراءات الكلاسيكية في شكل مؤسسة عمومية إدارية *EPA Entreprise Publique Administrative*. ومن هنا يأتي اللجوء إلى الإجراءات التي تبدو أكثر ملاءمة بالنسبة للنشاطات الإقتصادية حيث نجد: المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري *Entreprise Publique Industrielle ou Commerciale E.P.I.C* والشركات الوطنية³ *Entreprises Nationales*، الشركات الإقتصادية المختلطة، والمؤسسة ذاتية التسيير.

1. المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري EPA: تأخذ شكل الشخص المعنوي ويحكمها القانون العام، تتمتع بإستقلال إداري ومالي معين من أجل أداء مهمة ذات مصلحة عامة غير صناعية وتجارية، محددة بدقة، تخضع لرقابة وسيطرة الدولة أو سلطة محلية. فهي تتميز على المؤسسات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 53 الصادرة بتاريخ 2 أوت 1963.

² Ahmed MAHIOU : « Cours d'institutions administratives », 3^e édition, OPU, Alger, PP300-320.

³ قديماً وحتى نهاية القرن العشرين، كانت التسمية "الشركة الوطنية" هي الرنانة والتي تستخدم بشكل كبير للتعبير عن المؤسسات أو الشركات العمومية الإقتصادية، لكن حالياً تعني المؤسسة الوطنية أنها مؤسسة ذات رأسمال جزائري سواء من المال العام أو الخاص، فكل الشركات المملوكة من طرف الجزائريين هي شركات وطنية. ونصطلح على الشركات والمؤسسات التي لها رأسمال عمومي بالمؤسسات العمومية الإقتصادية EPE.

الصناعية والتجارية العامة E.P.I.C بكونها خاضعة للقانون العام، مصدر تمويلها هو موازنة الدولة، وتخضع لمحاسبة عمومية.

2. المؤسسات الصناعية والتجارية العامة EPIC: ولدت هذه المؤسسات لتمييز عن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري EPA. حيث تتميز بكونها هيئة عامة تقوم بأنشطة ذات طبيعة خاصة وتدار كمؤسسة خاصة. إلا أنها في تلك الحقبة تميزت بالشبه إلى المؤسسة الإدارية العامة في جوانب معينة مثل تسيير الخدمات، تأسيسها وتنظيمها يتم من خلال نص قانوني، تمثل شخص معنوي يخضع للقانون العام، وتتمتع بصلاحيات السلطة العمومية. بينما تتميز عنها بكون مؤسسات EPIC في طريقة تسييرها المرنة التي تتماشى مع نشاطها الإقتصادي، كما تخضع للقانون التجاري وبالتالي إلى محاسبة مالية مثل النشاطات الربحية. من أمثلة المؤسسات الصناعية والتجارية العامة EPIC في تلك المرحلة نصحي مختلف الدواوين: الديوان الوطني الجزائري للسياحة ONAT، الديوان الوطني للحليب ONALAIT، الديوان الوطني للمتفجرات ONEX...؛ البنك المركزي؛ مختلف البنوك العمومية.

3. الشركة الوطنية: وأشركات الدولة هي شركة أموال يحكمها القانون التجاري بالكامل، ورأس مال الشركة مملوك بالكامل للدولة. لذلك يمكن القول أن الشركة الوطنية هي نمط إدارة ينقل ملكية الشركة إلى الدولة مع الحفاظ عليها بشكل الشركة الخاضعة للقانون الخاص. ونتيجة لذلك، إذا كانت تمارس نشاطها تخضع للقانون الخاص بالكامل، تظهر بعض عناصر القانون العام في تنظيمها ورقابتها، الشركات الوطنية كثيرة جداً وتهتم بجميع قطاعات النشاط.

2- المرحلة الثانية 1972-1980:

تبنّت الجزائر النظام الإشتراكي وقامت بصياغة ميثاق التنظيم الإشتراكي للمؤسسات والأمر 71-74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتعلق بالإدارة الإشتراكية للمؤسسات الذي وحد هياكل الشركات والدواوين والمؤسسات مهما كان نشاطها الإقتصادي. حددت المبادئ الأساسية التي يجب أن تحكم جميع الشركات في الميثاق المليء بالمفاهيم الإشتراكية. قام النص القانوني الأخير باستبعاد التصنيفات التقليدية للمؤسسة العمومية وتوحيد هياكلها العضوية والوظيفية أيضاً كانت طبيعتها وبصرف النظر عن مجال نشاطها، تم إستكمال الأمر 71-74 بالأمر 73-177 بتاريخ 25 أكتوبر 1973 المتعلق بالوحدة الإقتصادية، كي يحدد تعريف الوحدة الإقتصادية ومعاييرها. وتقوم الوحدة الإقتصادية الإشتراكية على المبادئ التالية:¹

¹ يهلول سمية: " النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري"، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، 2013، ص12-17.

- مبدأ شمولية التطبيق: نقصد به أن قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات يطبق على كافة المؤسسات الاشتراكية بمختلف نشاطاتها إقتصادية أو إجتماعية أو ثقافية وفق المادة الأولى من الأمر 71-74، مع إستثناء القطاع الفلاحي الذي يخضع للتسيير الذاتي أوفي شكل تعاونيات.
- مبدأ المنتج المسير: منح الأمر 74-71 العامل صفتي المنتج والمسير في الوقت نفسه، بالإضافة إلى كون العامل منتجاً، يمارس كذلك صلاحية التسيير من خلال مجلس العمال، ويتولى مجلس العمال إختصاصات الرقابة والتسيير وإصدار الآراء والتوصيات وغيرها من المهام الإدارية.

كان الهدف من المبدئين توحيد القاعدة القانونية للمؤسسات العمومية وإخضاعها للتوجهات الاشتراكية، إلا أن هذه المقاربة أثبتت الكثير من أوجه القصور لدى مفهوم المؤسسة الاشتراكية مقابلة بطموحها في الدور الإقتصادي المنوط بها. وسعى المشرع من جديد لإستدراك الخلل في خصوصية نشاط المؤسسات الاشتراكية الإقتصادية من خلال الأمر 75-23 المتعلق بالنظام الأساسي النموذجي للمؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الإقتصادي إلا أنه خلق إشكالا آخر، بحيث أخضعها لقواعد القانون الخاص، ويجبرها على التخلي عن مبادئ التسيير الاشتراكي بخضوعها إلى قواعد الخاصة التي هي في الغالب مشتقة من قواعد تنظيم الشركات التجارية، وزاد من مشاكلها القانونية صدور القانون المدني والذي منح المؤسسة الاشتراكية الشخصية المعنوية، مع ما يترتب عنه من آثار قانونية أهمها التمتع بذمة مالية مستقلة، في حين أكد من جهة أخرى على أن تراثها¹ يتكون من الأموال العامة، وهو ما يفرض خضوعه لقواعد حماية المال العام.

لم يكن الإشكال المفاهيمي والقانوني الوحيد الذي جعل المؤسسة الاشتراكية تتخبط في الكثير من المشاكل فقط، بل كان أداؤها الضعيف ومواطن العجز في نشاطها ومردودها واضحاً وقد ثبت ذلك في تقرير لجنة حزب جبهة التحرير الوطني عن الوضعية الإقتصادية والإجتماعية للدولة الجزائرية للفترة الممتدة من 1967 إلى 1978. حيث أكد التقرير على وجود خلل هيكلي في الإقتصاد الوطني من أهمه ضخامة حجم المؤسسات الاشتراكية، والمهام الكثيرة التي أثقلت بها بما فيها الإجتماعية والسياسية، بالإضافة إلى المردودية والنتائج السيئة التي حققتها، الأمر الذي إستدعي ضرورة إعادة هيكلتها.

3- مرحلة إعادة الهيكلة:

كانت من أولويات المخطط الخماسي الأول إعادة تنظيم الإقتصاد من خلال إعادة الهيكلة للمؤسسات الاشتراكية، المرسوم رقم 80-242 المتعلق بإعادة الهيكلة، حيث عرف العملية بـ: "إجراء يهدف إلى تلبية إحتياجات الإقتصاد والسكان المتزايدة بواسطة تحسين شروط سير الإقتصاد والتحكم الأمثل في الجهاز

¹ تراثها: لم يستخدم الأمر 71-74 مصطلح رأسمال الشركة ولكنه إستخدم مصطلح "تراث"، والمقصود به هو الأموال الخاصة أو رأسمال الشركة، قد يرجع ذلك في الرغبة العميقة في تبني مبادئ الاشتراكية والبعد عن الرأسمالية.

الإنتاجي، وخلق تجانس بين نتائج المؤسسة والأهداف المسندة إليها وفقاً للمخطط الوطني للتنمية، ولا يتأتى ذلك إلا بالتخفيف من الضغط الإداري على المؤسسات وتحريك إدارة المسيرين عند إعداد البرامج والمخطط الإستثمارية". ويمكن تقسيم إعادة الهيكلة إلى نقطتين: (1) إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسات العمومية، و(2) إعادة الهيكلة المالية.

1. إعادة الهيكلة العضوية: تتمثل في جملة من المبادئ المنهجية والإجراءات المتعلقة بتقسيم وتسيير المؤسسات العمومية، من خلال تقسيم المؤسسات الكبيرة وإعادة ترتيب الجهاز الاقتصادي بتجزئتها إلى وحدات صغيرة يسهل تسييرها، إعادة تنظيم المؤسسات الوطنية العمومية وتجنّبها الانحرافات التي تميزت بها مرحلة التسيير الشراكي، تبسيط وتحديد دقيق لمهام كل المؤسسة الإشتراكية وتكييف نشاطها مع الأهداف المرسومة لها؛ سعياً لتلبية إحتياجات الإقتصاد والسكان المتزايدة وتحسين مناخ عمل الإقتصاد والتحكم بشكل أكبر في جهاز الإنتاج.

2. إعادة الهيكلة المالية: ظهرت مع قانون المالية لسنة 1982، من خلال التأكيد على ضرورة الفصل بين الذمة المالية للمؤسسة العمومية الإقتصادية والذمة المالية للدولة، إضافة إلى ضبط الدعم المالي للمؤسسات من قبل الدولة، وتزامنت مع إصلاح النظام المالي والمصرفي، وكانت تهدف إلى التخلي عن المفاهيم القديمة وفتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، بالإضافة إلى القانون 84-16 الذي كان يهدف لتصحيح مفاهيم الملكية العمومية، وبالخصوص الملكية العمومية الإقتصادية والمجزأة إلى وطنية، ولأثنية وبلدية.

على الرغم من جميع عمليات الإصلاح التي تبنتها الدولة من خلال مختلف التشريعات التي وضحت مختلف عناصر القطاع العام والملكية العمومية، إلا أن أزمة تراجع أسعار النفط ومختلف الأزمات الإجتماعية والسياسية أدت إلى تدهور أكبر للوضع الإقتصادية بشكل عام ووضعية المؤسسات العمومية بشكل خاص، الأمر الذي تطلب التحول السريع نحو إقتصاد السوق من خلال إصلاحات شاملة وعميقة.

4- مرحلة إقتصاد السوق:

عرفت نهاية سنوات الثمانينات الكثير من الأزمات نتيجة تراجع أسعار البترول، ليجد أصحاب القرار أنفسهم مجبرين على التخلي عن الكثير من المبادئ التي كانت تميز التوجه الإشتراكي، من أجل إنقاذ الإقتصاد الوطني ومختلف المؤسسات العمومية. عرفت المرحلة العديد من التوجهات الإصلاحية التي كانت في البداية إصلاحات محلية لكن سرعانما تدخل صندوق النقد الدولي من أجل توجيه الإصلاحات، حيث نهتم بالأساس بالإصلاحات التي مست القطاع العام. على العموم عرفت الإصلاحات التحول من النظام

الإشترافي إلى النظام الرأسمالي، حيث تم منح إستقلالية أكبر للمؤسسات العمومية، ثم تم إعادة تنظيم الصناعات في القطاع العام، وبعدها تم سن قوانين تسمح بخصخصة جزء من مؤسسات القطاع العام.

1. إستقلالية المؤسسات العمومية: يتضمن "إنشاء نظام لتنظيم وتسيير الإقتصاد الوطني يستجيب للمخاوف الأساسية التي يجب أن تلتقي حولها عناصر تحديد درجة إستقلالية المؤسسات: تطبيق قواعد التسيير التجاري على مستوى المؤسسات وإدراج أنشطتها في إطار التخطيط الوطني، من خلال خطط المؤسسات على المدى المتوسطة"¹. ويفسر ذلك من خلال طرح البحث عن الكفاءة وتعزيز المبادرات والإجراءات على جميع المستويات، وعلى المستوى التشغيلي قبل كل شيء. كما لا ينبغي فهم إستقلالية الشركات على أنها عملية لإعفاء الإدارات المركزية أو الإشرافية أو الوظيفية، التي أصبحت تمتاز ببيروقراطية عالية. وتحول تعريف المؤسسة العمومية الإقتصادية إلى " شخص معنوي، لها رأسمال وتتمتع بالإستقلالية المالية وتحكمها المتاجرة"². يمكن القول أن التنظيم الجديدة للمؤسسات العمومية من خلال وضع شكل قانوني جديد لمؤسسات القطاع العام الربحية وإخضاعها للقانون التجاري، مع خلق الشركات القابضة أو ما سمي بصناديق مساهمات الدولة الذي أسهم في تحول عميق من ناحية النظرة الإقتصادية لمؤسسات القطاع العام، وأضفى عليها محاسبة متقدمة مثلما تسيير عليه مختلف الدول، محاسبة مالية تسمح بتقييم الوضعية المالية للمؤسسات بالإضافة إلى جدول حساب النتائج الذي يسمح بتقييم أداء المؤسسات. وأسهمت الهندسة المالية آنذاك في إتباع نموذج شركات الأسهم التي تتفاوت درجة السيطرة Contrôle فيما بينها، الأمر الذي أدخل توحيد الحسابات Consolidation في الممارسات المحاسبية المحلية.

2. إعادة تنظيم الصناعات: مع زيادة تدهور وضع الإقتصاد الجزائري وعجز الإصلاحات السابقة من تحقيق أهدافها، ومع أن العملية جاءت في إطار الوفاء بالإلتزامات الناتجة عن الإتفاق الذي تم مع صندوق النقد الدولي سنة 1994، تم الإعتماد على إصلاحات جديدة من بينها إعادة الهيكلة الصناعية، والمتمثلة في "مجموع الإجراءات المتعلقة بإعادة تنظيم أدوات الإنتاج وتوزيعها، وتحديثها، قصد رفع فعاليتها وقدرتها التنافسية، ودمجها في التقسيم الدولي للعمل"³. ويرجع ذلك في الأساس إلى بروز اختلالات في التوازنات الهيكلية الداخلية والخارجية، والضعف الكبير المسجل في جهاز الإنتاج، وزيادة

¹ Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ-NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome1 : Rapport sur l'autonomie des entreprises, Système de planification, Statut général du travailleur », ENAG, Alger, 1990, P10.

² Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ-NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome1 : Rapport sur l'autonomie des entreprises, Système de planification, Statut général du travailleur », ENAG, Alger, 1990, P39.

³ الداوي الشيخ، «الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر وإشكالية البحث عن كفاءة المؤسسات العمومية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد الخامس والعشرون (25)، العدد الثاني، دمشق، 2009، ص ص 261-264.

تكاليف الإنتاج وتبذير الموارد، بالإضافة إلى العجز في التنظيم والتسيير. ترجع إعادة الهيكلة الصناعية إلى تبني خيار اقتصاد السوق، حتى تتمكن من التكيف مع قواعد المنافسة، بالإضافة إلى بداية إنسحاب الدولة كمتعامل إقتصادي وفتح المجال أمام القطاع الخاص.

3. الخصوصية: إنطلقت عملية التخلي عن الدور الإنتاجي للدولة وتعويضه باستثمارات في القطاع الخاص، حيث صدرت مجموعة من القوانين المنظمة لعملية خصخصة المؤسسات العمومية، الأمر 95-22 المتعلق بخصخصة المؤسسة العمومية الاقتصادية، وكذلك صدور الأمر 01-04 الذي يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصصتها. حيث وضحت التشريعات مفهوم الخصوصية. الخصوصية تعني القيام بمعاملة أو معاملات تجارية تتجسد في (1) تحويل ملكية الأصول المادية أو المعنوية كلها في مؤسسة عامة، أو في جزء منها أو رأس مالها كله، أو جزء منه لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص، أو (2) تحويل تسيير مؤسسات عامة إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص، وذلك بواسطة صيغ تعاقدية يجب أن تُحدد كفاءات تحويل التسيير، وممارسته وشروطه. بالنسبة لبحثنا فالخصوصية تعني الخروج نهائياً من الملكية العامة والتحول إلى الملكية الخاصة، وبالتالي فبمجرد خصخصة مؤسسة عمومية تخرج من الملكية العمومية أو المال العام.

من خلال التطور التاريخي لمؤسسات القطاع العام الاقتصادية توضح لنا أهم المحطات التاريخية التي مرت عليها، وكيف تم التعامل مع كل محطة ومشاكلها وطموحاتها، صحيح أن القطاع العام الاقتصادي لا يرتبط كثيراً بالقطاع العام غير الربحي لكننا من خلال هذا العرض أردنا توضيح النظرة غير المتكافئة للقطاع العام غير الربحي بالمقارنة بالقطاع العام الربحي.

المطلب الثالث: أهمية القطاع العام (غير الربحي)

أردنا في النقطة السابقة توضيح نظرة المختصين خاصة المحليين منهم تجاه القطاع العام الربحي أو الإقتصادي، وسنحاول الآن توضيح حال القطاع العام غير الربحي.

الفرع الأول: تطور حجم الإنفاق العمومي على المستوى الدولي

من الصعب تحديد حجم الإنفاق العمومي بالمقارنة بالإقتصاد الخاص، لكن على العموم هناك مؤشر يجده الإقتصاديون مقياساً عملياً يتمثل في نسبة الإنفاق العمومي إلى الناتج المحلي الخام (PIB).

1- تطور الإنفاق العمومي على المستوى العالمي:

يشهد الإنفاق العمومي على المستوى العالمي توجهاً متزايداً، حيث تضاعفت نسبة الإنفاق العام إلى الناتج المحلي الخام بالولايات المتحدة الأمريكية حوالي أربع مرات من 07% في القرن 19 إلى حوالي 20% نهاية العشرية الرابعة من القرن الماضي، لتصل إلى أكثر من 37% سنة 2017. بينما تطورت

النسبة في فرنسا من 30% سنة 1920 إلى 56% سنة 2017. والملاحظ أن هذه النسبة لدى الو.م.أ. تبقى ضعيفة بالمقارنة بأغلب الدول الأوروبية، كما يوضحه الجدول (1.1).

جدول 10..1: تطور الإنفاق العمومي بالنسبة إلى الناتج المحلي الخام GPD لبعض الدول لـ 150 سنة 0

نسبة الإنفاق العمومي إلى الناتج المحلي الخام GPD بالـ % لسنة								البلد
2017	2000	1980	1960	حوالي 1937	حوالي 1920	حوالي 1913	حوالي 1870	
%49,1	%51,0	%50,0	%35,7	%20,6	%14,7	%17,0	%10,5	النمسا
%56,5	%51,4	%46,3	%34,6	%29,0	%27,6	%17,0	%12,6	فرنسا
%43,9	%44,7	%46,9	%32,9	%34,1	%25,0	%14,8	%10,0	ألمانيا
%48,9	%46,6	%40,6	%30,1	%31,1	%30,1	%17,1	%13,7	إيطاليا
%42,6	%41,8	%55,2	%33,7	%19,0	%13,5	%9,0	%9,1	هولندا
%34,7	%33,8	%32,8	%17,2	%24,1	%17,0	%14,0	%16,5	سويسرا
%41,1	%41,4	%41,6	%28,6	%25,0	%16,7	-	-	كندا
%37,8	%33,7	%34,9	%27,0	%19,7	%12,1	%7,5	%7,3	الو م أ
%39,2	%38,0	%32,0	%17,5	%25,4	%14,8	%8,3	%8,8	اليابان
%36,4	%36,4	%33,6	%22,2	%14,8	%19,3	%16,5	%18,3	أستراليا

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقال:

Ludger Schuknecht: « Public Spending and the Role of the State: History, Performance, Risk and Remedies », Cambridge University Press, 2020, P20-21.

يرجع هذا التطور في الإنفاق إلى نمو وتطور حجم الدولة ومؤسساتها. على العموم يمثل التقاعد، الخدمات الاجتماعية، العناية الصحية وخدمات القروض أهم النقاط المسؤولة عن زيادة الإنفاق العمومي في الدول المتقدمة منذ نهاية الحرب العالمية الثانية.

إن إقتصاديات أغلب الدول المتقدمة هي حالياً إقتصاديات مختلطة¹ *économie mixte* أين نجد الجزء المهم من الإنتاج الإقتصادي تقوم به المنشآت الخاصة، مع ذلك تبقى المكانة الإقتصادية لنشاط الدولة مهمة لكن مع اختلافات معتبرة من دولة إلى أخرى. بالإضافة إلى دور الدولة في الإنتاج والإنفاق، تقوم الدولة أيضاً بتأثير قوي على سلوك القطاع الخاص بفضل مجموعة من التقنيات، الضرائب المفروضة والإعانات المقدمة للقطاع الخاص. لطالما كانت الإقتصاديات المختلطة في الدول المتقدمة في بحث

¹ J.E. Stiglitz, J.D. Lafay et J.K. Rosengard : Opt. Cit, P5.

مستمر عن حل لمشكل تعريف الحدود بين القطاعين الخاص والعام وبالتحديد دور الدولة في النشاط الإقتصادي، هذا ما يفسر التغيرات الكثيرة التي لطالما حدثت في إقتصاد الدولة.

إن ارتفاع الإنفاق العام يعد ظاهرة إقتصادية طبيعية، حيث يعد العالم الإقتصادي الألماني فاجنر¹ أول من أشار إلى ظاهرة زيادة النفقات العامة من خلال تحليل تطور الإنفاق المالي لعدة دول أوروبية خلال القرن التاسع عشر²، حيث أسماه بقانون التزايد المستمر للنشاط الحكومي الذي أثبت من خلاله أن الإنفاق العام يزداد بمعدل أكبر من الزيادة في النمو الإقتصادي ومن معدل الزيادة في السكان، يرجع ذلك أساساً إلى توسع قاعدة التزامات الدولة وخدماتها المقدمة للمجتمع مع تطور ونمو الدول، وهو ما يؤكد نتائج الجدول (1.1) أعلاه. وعلى العموم يرجع فاغنر ذلك إلى ثلاث عوامل تزيد من دور الحكومة في النشاط الإقتصادي:

1. يرتبط التوسع في الإنفاق العام بتطور المهام الإدارية للدولة بالإضافة إلى زيادة الكثافة السكانية وتوسع العمران ما يزيد من تدخل الدولة في عملها التنظيمي والأمني؛
 2. زيادة النفقات العامة المتعلقة بالتعليم والصحة³، نتيجة ارتفاع مستوى معيشة الفرد، حيث تكون مرونة الطلب على هته الاحتياجات أكبر من الواحد؛ و
 3. التطور التكنولوجي والاستثمارات العمومية المطلوبة في العديد من الأنشطة يزيد من نفقات الدولة.
- مع ذلك يرى فاغنر أنه لا يمكن أن تتجاوز نسبة الزيادة في الإنفاق العام إلى الزيادة في الدخل المحلي لا يجب أن يحدث بشكل دائم، كما يجب تحديد سقف معين لنسبة النفقات العامة للدخل المحلي إلا أن كل التجارب السابقة في وضع حد أعلى للإنفاق العام كانت فاشلة.

قدم كينز حلاً لأزمة عام 1929 من خلال كتابه الشهير "النظرية العامة للتوظيف والفائدة والنقود". أين أثبت أنه يمكن أن يكون الإنفاق العام أداة لدعم وإنعاش النمو الإقتصادي. والسبب هو أن الزيادة في الإنفاق العام (خاصة الإستثماري) تؤدي إلى زيادة الدخل من خلال تأثير مضاعف كينز الضريبي سيعزز النمو الإقتصادي. فالإنفاق العام يمثل أداة دفع إقتصادي كبيرة تحقق دعامة للنشاط الإقتصادي والنمو بشكل عام، لذلك تبنت الو.م.أ مشروع العهد الجديد New Deal كبرنامج إنفاقي ضخم يهدف إلى إنجاز

¹ أدولف فاغنر Adolph Wagner خبير اقتصادي وسياسي ألماني من القرن التاسع عشر. وهو متخصص في دراسة المؤسسات المالية في عصره. كان مؤيداً للسياسة الاجتماعية ودافع عن شرعية التحويلات الاجتماعية، يعتقد أنه لا ينبغي أن ندع الفردية تحكم الاقتصاد. كما يؤمن بأن الدولة لا ينبغي أن يكون لها دور شرطي فحسب، بل يجب أن توفر أيضاً سلعاً وخدمات جماعية.

²: ما يزيد من أهمية هته الدراسة أنها تمت خلال مرحلة عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث أثبتت السلوك التصاعدي للإنفاق العام مع عدم وجود نزعة إنفاقية للدول، أما بعد الحرب العالمية الأولى وتنامي التوجه الكينزي، كما ذكرناه سلفاً، فإن حجم الإنفاق عرف توسعاً كبيراً.

³ تشير آخر الإحصائيات إلى أن نفقات الاعانات الاجتماعية Assistance publique، وفي مقدمتها النفقات الصحية، هي المحرك الأساسي لزيادة الإنفاق العمومي خلال العشرين سنة الأخيرة ويتوقع أن تكون كذلك في العشرين سنة القادمة. حيث انتقل حجم نفقات الاعانات الاجتماعية في الو.م.أ من 6.3% سنة 1963 إلى 14.6% سنة 2009.

مشاريع تحتية ضخمة تحرك عجلة الإقتصاد من خلال دعم الإستهلاك العمومي خلال الثلاثينات من القرن الماضي، ولقد حققت نتائج ممتازة كما مكنت الو.م.أ من تجاوز تداعيات أزمة 1929.

الفرع الثاني: تطور الإنفاق العمومي في الجزائر

غير بعيد عما يحصل في دول العالم، تميزت السياسة الإنفاقية العمومية بالجزائر ومنذ الإستقلال بتصاعد مستمر في معدل نمو النفقات العامة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول 01. 20.: تطور الإنفاق العام بالمقارنة مع الناتج المحلي الخام

السنة	نفقات التسيير	نفقات التجهيز	مجموع النفقات	الدخل المحلي الخام GPD	نسبة الإنفاق العام إلى GPD
1965	2 757	732	3 489	15 240	23%
1970	4 253	1 623	5 876	21 210	28%
1975	13 656	5 412	19 068	61 574	31%
1980	26 789	17 227	44 016	162 507	27%
1985	54 660	45 181	99 841	291 597	34%
1990	88 800	47 700	136 500	554 388	25%
1995	473 694	285 923	759 617	2 004 995	38%
2000	856 193	321 929	1 178 122	4 123 514	29%
2005	1 245 132	806 905	2 052 037	7 561 984	27%
2010	2 659 078	1 807 862	4 466 940	11 991 564	37%
2015	4 617 056	3 039 357	7 656 413	16 712 675	46%
2018	4 488 310	3 953 288	8 441 598	20 259 044	42%

الوحدة: مليون دينار جزائري.

المصدر: من إعداد الباحث من خلال منشورات الديوان الوطني للإحصاء ONS، وتقارير مجلس المحاسبة. كما هو واضح في الجدول فإن النفقات العامة الجزائرية عرفت نمواً مستمراً لكنه كان مضطرباً، وذلك يرجع أساساً إلى الظروف الإقتصادية والإجتماعية العامة التي كانت تعيشها البلاد. حيث كان الإنفاق العام لا يتعدى حجم 25% من حجم الناتج المحلي الخام، ليرتفع خلال خمسين سنة ليتجاوز سقف 40%. هذه النسبة التي عرفت تذبذباً كبيراً على مر السنين، لكنها على العموم تسجل نمواً كبيراً، كما أنها تمثل حالياً نسبة معتبرة إلى الناتج المحلي الخام. لكن على الرغم من كون الظاهرة طبيعية، فيجب معرفة الأسباب الحقيقية التي أدت إلى زيادة حجم النفقات، ويجب تحديد مدى فعالية الإنفاق العام.

أ- أسباب تزايد الإنفاق العام: يرجع ارتفاع النفقات العمومية المحلية إلى أسباب: (1) سياسية وإدارية، (2) إجتماعية، و(3) إقتصادية ومالية. بالنسبة للأسباب السياسية والإدارية فبعد الإستقلال كان لزاماً بناء دولة بمؤسسات متكاملة من أجل تحسين ظروف معيشة المواطن الجزائري، بالإضافة إلى الرفع من الإنفاق التعليمي والتكويني والصحي وغيرها. كما أن التوجه السياسي الاشتراكي المتبع في البداية زاد من تدخل هيئات الدولة في الإقتصاد الوطني، مما أدى إلى زيادة عددها ووظائفها وبالتالي نفقاتها. أما الوضع الأمني، الداخلي أو على مستوى الحدود، الذي مرت به منذ الإستقلال فأدى كذلك إلى رفع الإنفاق العسكري والأمني. العوامل الإجتماعية تعزى إلى النمو السكاني الذي أدى إلى زيادة عدد السكان المتسارعة، مما يرفع من متطلباتهم المعيشية بشكل كلي، بالإضافة إلى ارتفاع الوعي الإجتماعي وبالتالي نوعية المعيشة التي صار يتطلبها المواطن الجزائري، حيث قامت الدولة ببذل مجهودات ضخمة للرفعي بالمستوى المعيشي للأفراد، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة والمعوزة. بالنسبة للعوامل الإقتصادية والمالية، فنجد أن التوجه الاشتراكي الإنتاجي وضخامة المشاريع خلال سياسة المؤسسات العمومية كأداة لتنفيذ السياسة التنموية وتغطية احتياجات الإقتصاد الأساسية مع ضعف مردودية المؤسسات العمومية، بالإضافة إلى محدودية إمكانيات القطاع الخاص من جهة أخرى، بسبب إشكالية مدى نسبة انتاجية هذه الإستثمارات وفعاليتها. الدعم العام في الجزائر إمتاز بإعتمادات مفتوحة ومخصصة لدعم المواد الغذائية، إن نظام الدعم كان ذو صبغة عامة فقد إنحرف عن أهدافه المرجوة حيث عجز عن التوجه إلى الأفراد المراد دعمهم ومساعدتهم، مما خلق تشوهات إجتماعية¹.

ب- ترشيد الإنفاق العام: بالنظر إلى تزايد الإنفاق العام وهشاشة الإقتصاد الوطني وإعتماده الكبير على مداخل البترول، لم تتوقف التنبيهات من الخبراء المحليين والخارجيين (من الهيئات الإقتصادية الدولية وفي مقدمتها صندوق النقد الدولي) إلى ضرورة ترشيد الإنفاق العام²، خاصة في ظل مناخ الأزمات التي مست الإقتصاد العالمي. على العموم لم نلاحظ قوانين أو مواثيق قامت بها الحكومات الأخيرة من أجل ترشيد أكبر للإنفاق العام سوى إجراءات بسيطة، كما أن الكثير من الدراسات قدمت العديد من التوصيات التي تبقى عبارة عن تنظيرات لم تلق الإقبال اللازم من طرف الجهاز التنفيذي. على العموم يمكن أن نختصر بعض الإجراءات التي تهدف إلى ترشيد الإنفاق العام، حيث تمت صياغة قوانين سنة 1992 لإعادة توجيه نفقات الشبكات الإجتماعية من أجل ضمان أن المنح تخصص لمن يستحقها فعلاً، كما تم التخفيض من

¹ براق عيسى، بركان نفيسة: "ظاهرة تزايد النفاق العام في الجزائر: تطورها، أسبابها، ومتطلبات ترشيدها"، مجلة الإبداع، الإصدار 7، العدد 8، 2017. ص 112-124.

² Ait Mokhtar Omar : « L'Algérie en quete d'une rationalisation des depenses publiques. », Revue Nouvelle Economie, N° 08, Mai 2013, PP17-26.

دعم الأسعار¹. تم البدء في محاربة الفساد من خلال تفعيل الأجهزة الرقابية وفي مقدمتها مجلس المحاسبة الذي تم دسترته في الدستورين الأخيرين للبلد، بالإضافة إلى تفعيل أكبر للرقابة المالية بالنسبة للإنفاق العام، حيث صار للمراقب المالي دور كبير في متابعة الإنفاق وبالتالي محاربة سوء تسيير المال العام².

بينما نرى أنه تم إهمال النظام المحاسبي كأداة أساسية لحماية المال العام، وترشيد النفقات بالإضافة إلى توفير مناخ لتقييم البرامج والمشاريع العامة. إن ضعف النموذج المحاسبي وتخلفه لن يمكن لا مسيري القطاع العام ولا المنتخبين من معرفة الوضعية المالية الحقيقية لمنشآت القطاع العام ولا معرفة أداء هته المنشآت، سوف نرى في الفصول القادمة كيف يمكن للنظام المحاسبي من تفعيل الكثير من أدوات التسيير المالي الجيد للقطاع العام.

إنه لمن الغريبة أن نرى أن القطاع العام الإنتاجي أو الربحي لقي أهمية معتبرة عبر مختلف السنوات والمراحل التي مر بها الإقتصاد الوطني، بينما نجد أن القطاع العام غير الربحي والمتمثل بالدرجة الكبرى في منشآت القطاع العام موضوع بحثنا، لم يلق أهمية مماثلة، بل يمكن القول أنه كان عبارة عن إنفاق روتيني لا يجب المساس به أو الحديث عن إحداث إصلاحات عليه. عندما بدأت عملية إعادة الهيكلة المالية وتعريف المؤسسات العمومية كشركات مساهمة (أغلب أسهمها ممولة من المال العام)، حيث تمت إعادة تنظيم المؤسسات العمومية في شكل مجموعات أو صناديق، كل صندوق يمثل شركة قابضة³ تعنى بتخصص إقتصادي معين، كلها تحت مؤسسة قابضة شاملة لكل صناديق الشركات العمومية وتسمى بشركة تسيير مساهمات الدولة *Société de Gestion des Participations de l'Etat SGP*، حيث قدر سنة 1986 أول تقييم للأموال الخاصة لجميع (أو لما توافرت عليه المعلومات) المؤسسات العمومية بقيمة حوالي 49 مليار دينار جزائري⁴؛ بينما نجد أن الإنفاق العام للسنة نفسها أي 1986 بحوالي 102 مليار دينار⁵، أي أن الإنفاق العام لسنة مرجعية واحدة مثل ضعف تراكم إستثمارات الدولة في مؤسسات القطاع العام الإقتصادية منذ الإستقلال إلى السنة المعنية، وعلى الرغم من ذلك شهد القطاع العام الإقتصادي أهمية أكبر في مختلف محطات الإقتصاد الوطني. نلاحظ كذلك أن أغلب الإصلاحات التي مست الجانب

¹ بن عزة محمد: "ترشيد سياسة الإنفاق العام باتباع منهج الانضباط بالأهداف، دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1990-2009، ص 138-140.

² عباد زينة: "مكافحة الفساد من أجل ترشيد الإنفاق العام في الجزائر"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، سبتمبر 2018، ص 275-290.

³ تم الإنطلاق بثمانية صناديق هي: الصناعات الغذائية، المناجم، التجهيز، الطاقة والبيتركيماوي، البناء، الإلكترونيك والاتصالات، الصناعات المتعددة، والخدمات.

⁴ Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ-NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome 4: Institutions financières, Fonds de participation, Ingénierie financière », ENAG, Alger, 1990, P112.

⁵ ONS - La Direction Technique Chargée de la Comptabilité Nationale- : « Retrospective des comptes économiques de 1963 à 2014 », collections statistiques de l'ONS N° 197/2016, Série E statistiques économiques N° 85, 2016.

التسييري والمحاسبي هي الأخرى كانت على مستوى مؤسسات القطاع العام الاقتصادية، بينما بقي نظام محاسبة القطاع العام يشهد جموداً كبيراً.

المبحث الثاني: تسيير أموال القطاع العام وتقريرها التقليدي

من أبرز خصوصيات القطاع العام (غير الربحي) في شكله التقليدي هو خضوعه لنمط تسيير ومحاسبة مختلفة، تقوم في الأساس على إتباع القوانين والإجراءات الواجب إتباعها لتسيير المال العام، بينما يخضع لمحاسبة موازناتية تختلف جذرياً عن المحاسبة المالية للقطاع الربحي.

المطلب الأول: نظام المحاسبة للقطاع العام

قبل الخوض في هذا الجزء، التسمية المتداولة محلياً هي المحاسبة العمومية وذلك راجع إلى التسمية الفرنسية *Comptabilité Publique*، بينما في المشرق فتسمى بالمحاسبة الحكومية قياساً على التسمية بالانجليزية *Government Accounting*، وهناك تسمية أشمل وهي محاسبة القطاع العام *Public Sector Accounting* والتي ترجع في الأساس إلى معايير *IPSASs* حيث يعني به القطاع العام غير الربحي أي قطاع الحكومة العامة الموضح في الشكل (2.1) و(3.1) أعلاه، مع وجود مقاربات حديثة تسمح بإمتداد إستعمال معايير *IPSASs* على القطاع الحكومي الربحي الذي رمزنا له أعلاه بالشركات العمومية.

الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة القطاع العام

يُعرف نظام المحاسبة للقطاع العام بأنه "عبارة عن مجموعة من المستندات والسجلات والآلات الحاسبة والأجهزة المكننة المستخدمة في وحدات القطاع العام، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية"¹. التعريف التقليدي لمحاسبة القطاع العام يرى أنها "تتمثل في مجموعة من المبادئ العلمية والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وكذلك على سلطات الصرف المفوضة إلى الموظفين التنفيذيين وذلك عن طريق إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي أو النشاط العام"². هذا التعريف يركز على الموارد المالية للقطاع الحكومي ويربط محاسبة القطاع العام مباشرة بتتبع هته الموارد بل التأكيد من مصروفات القطاع من أجل إعلام الجهات الوصية بكل المعلومات المالية عن هته العملية.

¹ حسام أبو علي: "المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 59.
² خالد المهابني: "الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة"، الملتقى العربي الرابع للأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، بيروت، 2008.

إذن فالمحاسبة العمومية تمثل إحدى فروع المحاسبة لها نظامها المحاسبي الخاص الذي يعتبر جزءاً من النظام المحاسبي في الدولة من جهة، والذي يستخدم أنواع أخرى من المحاسبة وتقنياتها. وقد أشار مجلس المحاسبة في دليله العام لمراجعة الحسابات العمومية، أن المشرع الجزائري قام بوضع قواعد قانونية تحكم المحاسبة العمومية المحلية تتمثل أساساً في القوانين الرئيسية التي تنظر للمال العام وأبرزها القانون¹ 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مكملة بقواعد إجرائية وفنية محددة بموجب المناشير والمذكرات والتعليمات التي تعدها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية، حيث يكون التسجيل المحاسبي للعمليات مسبقاً بمجموعة معقدة من الإجراءات القانونية تسمى "الوقائع القانونية"، حيث يقوم النظام المحاسبي بترجمة الوقائع القانونية إلى وقائع محاسبية².

محاسبة القطاع العام كانت وسيلة للقيام بالتسجيلات ومسك ومتابعة حسابات القطاع وتهتم أساساً بتنفيذ الموازنة، الإهتمام الأكبر بالموازنة يرجع في الأساس للقرارات المالية السياسية ويكون ذلك في الغالب عند صياغة مسودتها ومناقشتها وإقرارها، بينما لا يلقى إهتماماً كبيراً الجزء المتعلق بتنفيذ الموازنة وبالتالي بمحاسبة القطاع العام، مسك المحاسبة يتم على الأساس النقدي كما كان عليه الحال في الكثير من الدول³. بينما حالياً نشهد تطوراً ملحوظاً في نوعية التقارير المالية للقطاع العام والذي يتعدى متابعة الموازنة إلى أنواع أخرى من التقارير والتي تقترب إلى التقارير المالية للمنشآت الربحية التي تهتم في الأساس القطاع الخاص، ويتطلب ذلك التحول إلى مبدأ الاستحقاق كوسيلة لمسك الحسابات، لأنه يسمح بتقديم تقارير مالية متنوعة وعالية الجودة. لذلك نجد أن التعاريف القديمة تركز على المحاسبة على أساس الخزينة وبالتالي تهتم أساساً بالموازنة، بينما التعاريف الحديثة تقدم تعريفاً شاملاً للمحاسبة على أساس الاستحقاق التي تسمح بتقديم كم معتبر من المعلومات عبر مختلف التقارير المالية التي تنتجها.

الفرع الثاني: أسس المحاسبة القطاع العام⁴

يتم إعداد التقارير المالية للقطاع العام بناءً على أسس محاسبية مختلفة، ويعرف الإتحاد الدولي للمحاسبين الأساس بأنه: "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب إثبات آثار المعاملات أو الوقائع المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي"⁵. نميز بين أساسين للمحاسبة هما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، ويتفرع عنهما أساسين مشتقين هما الأساس شبه النقدي وأساس شبه الاستحقاق.

¹ تم حديثاً المصادقة على القانون 18-15 المتمثل في القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، لكنه لم يبلغ القانون 84-17.

² مجلس المحاسبة: "الدليل العام لمراجعة الحسابات"، الجزائر، 2019، ص 46.

³ Andreas Bergman : "Public sector financial management", Peason education, London, 2009, P9.

⁴ يجب التنبيه إلى ضرورة عدم الخلط بين الأساس المحاسبي Accounting Basis والسياسة المحاسبية Accounting pollicy التي يعرفها المعيار المحاسبي IAS8 بأنها المبادئ والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

⁵ صندوق النقد الدولي: "دليل شفافية المالية العامة 2007"، منشورات صندوق النقد الدولي، 2009، ص165.

1- الأساس النقدي:

يقوم الأساس النقدي على تسجيل الحساب الختامي لأية سنة مالية للنفقات التي صرفت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلاً خلالها أيضاً، ولا يهم إذا كانت تلك الإيرادات والنفقات تعني تلك السنة التي صرفت فيها أو لا. يعود تفوق الأساس النقدي التاريخي في استعماله مقارنة بالأسس الأخرى إلى الدور السياسي للموازنة والذي يرجع إلى حاجة المنتخبين لمراقبة تخصيص إيرادات الدولة المتمثلة أساساً في الضرائب والنفق العام لتلك الإيرادات لكل سنة. التقارير المالية التي ينتجها الأساس النقدي تقارير بسيطة ولا تقدم الكثير من المعلومات، فيتم إعداد تقرير مالي وحيد يبين المركز المالي للمنشأة والمتمثل في رصيد النقدية، حيث يظهر رصيد النقدية عند تاريخ التقرير بالإضافة إلى تفاصيل النقد المستلم كإيرادات والمبالغ المصروفة كنفقات، بالنسبة للحكومة أو المنشأة المكونة من عدة وحدات حكومية فيقدم التقرير المجمع عن جميع الوحدات التابعة لها أو المكونة لها.

- مزايا الأساس النقدي: هناك مزايا عديدة للأساس النقدي أبرزها أنه يتميز بالوضوح وسهولة الفهم، فيحتاج معدي تقارير أقل تكويناً، فتكون تكلفة إنتاج المعلومة أقل مقارنة بالأسس الأخرى، كما أن التقارير تكون بسيطة وسهلة الفهم من طرف مختلف المستعملين لها خاصة السياسيين والمنتخبين؛ حينما تمتاز التدفقات النقدية بالانتظام فتكون للمعلومات المقدمة من خلال التقارير المعدة على هذا الأساس تمتاز بمستوى عالي من الصحة وقابلية المقارنة؛ بالإضافة إلى سهولته النسبية لجمع المعلومات فهي تقصر الوقت اللازم لتقديم التقارير في وقت مناسب أفضل من بقية الأسس، كما أن التقارير لا تحتاج اجتهادات وتقديرات لمعدي التقارير من أجل تحضير التقرير المالي.

- انتقادات الأساس النقدي: بالرغم من شيوع استخدامه لزمان طويل، إلا أن الأساس النقدي ينطوي على عدد من الانتقادات أبرزها أن تقاريره المالية المعدة لا توفر الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة، فالتسجيل يقتصر على النفقات والإيرادات فقط أي أن التدفقات المسجلة تقتصر على التدفقات النقدية ولا تسجل أي تدفقات مادية كزيادة في أصول المنشأة، كما لا توفر معلومات عن أصول وخصوم المنشأة، وإن حصل فقد يكون بطرق غير ناجعة سوف نتناولها لاحقاً في مناقشة نظام المحاسبة العمومية المحلي؛ لا يمكن لهذا النظام توفير محاسبة تكاليف تسمح بتقييم أداء منشآت القطاع العام، خاصة أن هته المعلومة ضرورية لصناع القرار أو ممثلي المنتخبين، وهذا القصور لا يشمل المعلومات التاريخية السابقة بل يتعداه إلى عدم تمكين أصحاب القرار من تكوين رؤية مستقبلية واضحة سواء لمواصلة الخدمة المقدمة أو إحداث تغييرات فيها أو استبدالها؛ محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي على الأساس النقدي نتيجة بساطة النظام واختزاله في جزء بسيط من العمليات التي تقوم بها المنشأة، لذلك تعجز المعلومة التي يقدمها هذا الأساس عن تقديم صورة

سليمة وواضحة للوضعية المالية للمنشأة وكذلك للأداء المالي؛ في كثير من البلدان النامية التي تتبع الأساس النقدي لا يتم تسجيل المساعدات غير النقدية بالكامل إلا نادراً. مما يؤدي إلى قصور حسابات القطاع العام في إظهار المستوى الحقيقي للموارد المستخدمة أو توزيعها حسب القطاع أو المناطق. الأساس النقدي لا يقوم بتسجيل الأصول المملوكة عن طريق الإعانات والمساعدات، فلا يتم تناولها عند تحديد العمليات طويلة الأجل واحتياجاتها للصيانة. إن تحويل هذه الأصول إلى القطاع الحكومي عند إتمام العملية من الجهة المانحة قد يرفع الضغط على الموازنة بشكل غير متوقع¹. تضعف التقارير المالية المعدة على الأساس النقدي مساءلة المسؤولين، فالتقرير يوضح فقط الإيرادات المجمعة وكيفية استخدامها، لكنه لا يظهر الموجودات وطريقة تسييرها.

يمكن القول أن التقرير المالي المقدم على أساس التدفقات النقدية لا يتعدى أن يكون عملية تلخيص للعمليات المسجلة في دفتر الصندوق، من خلال تجميعها وفق وجهة النفقة أو مصدر الإيراد، ليكون الفرق في النهاية هو رصيد النقدية الذي يمثل الوضع النقدي عند تاريخ التقرير.

2- أساس الاستحقاق

هو الأساس الذي يتم الاعتراف² بموجبه بالمعاملات والأحداث المالية عند وقوعها وليس بالضرورة عند حدوث التدفق النقدي، التسجيل على أساس الاستحقاق يقوم بتسجيل كل العمليات التي يسجلها الأساس النقدي وإضافة إلى ذلك يقوم بتسجيل العمليات التي ينتج عنها أصل أو خصم أو منتج أو عبء، فيمكنه تقديم تقارير مالية مختلفة كما يختلف عن الأساس النقدي بمقدرته على التمييز بين الإيرادات أو النفقات المتعلقة بكل سنة وفصلها عن بعضها، وذلك من خلال مقدرة هذا الأساس على تقديم تقارير مالية تظهر الإيرادات المقبوضة وغير المقبوضة خلال الدورة حيث تسجل الإيرادات غير المقبوضة كحقوق، كما تظهر المصاريف التي تم إنفاقها وتلك التي لم يتم اطفائها من خلال إظهارها كمطلوبات ضمن حسابات الخصوم، وهو ما يعبر عنه بسهولة إظهار متأخرات السداد وفق أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي، ويعتبر ذلك مهماً جداً بالنظر إلى الفترة التي تأخذها عملية التحقق من الالتزام إلى إصدار أداة الدفع التي تأخذ في المتوسط حوالي 60 يوماً في الإقتصادات المتقدمة³. يمكن القول أن هذا الأساس يسمح بتصنيف محاسبي للحقوق والالتزامات، فإذا كان مبدأ التدفق النقدي يقوم على تسجيل الحركة النقدية للأموال فقط، فمبدأ الاستحقاق يهتم بأصل التدفق النقدي، لأن التدفق النقدي في

¹ صندوق النقد الدولي: " دليل شفافية المالية العامة (2007)", نيويورك، 2007، ص91.

² نقصد بالاعتراف عملية تسجيل بند يلبي تعريف أحد عناصر البيانات المالية لإدراجه في التقارير المالية، أي المعيار الذي يسمح لنا بتقرير ما إذا كان علينا تسجيل العملية أو لا.

³ صندوق النقد الدولي: المرجع الأخير، ص90.

النهاية يمثل نتاج قرار معين، هذا القرار قد يكون قرار فردي أو أحادي مثل تقديم إعانات، أو قرار ثنائي أو عقد أو اتفاق مثل البيع والإستراء أو التداين، أين تتجم عن ذلك التزامات وحقوق يجب أن تترجم إلى عمليات محاسبية قبل القيام بأي تدفق نقدي، وتسمى بذلك "محاسبة الإلتزام" أو "محاسبة الحقوق المثبتة" *Comptabilité de droits constatés* أو محاسبة الدورة، والمقصود بمحاسبة الدورة هو تسجيل الحق أو الإلتزام في سنة منشئه وليس سنة تسديده أو إطفائه¹. يتطلب ذلك تسجيل الأصول الأخرى والمتمثلة في التثبيات والمخزونات أو أي عنصر يتفق مع التعريف المحاسبي للأصل كموجودات تسمح للمنشأة من الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية. المحاسبة على أساس الإستحقاق ممارسة بشكل كبير في محاسبة المنشآت ذات الطابع الربحي، وذلك من أجل تغطية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية التي تنتجها على أساس الإستحقاق.

- مزايا أساس الإستحقاق: من بين مزايا أساس الإستحقاق نجد تسجيل جميع العمليات التي تؤثر على الوضعية المالية أو الأداء المالي للمنشأة، مما يسمح بتوفير معلومة متكاملة عن المنشأة، كما يُمكن من تطبيق مبدأ إستقلالية الدورات فيمكن من التقدير الصحيح والدقيق لصافي الفائض أو العجز المحقق عند نهاية الدورة أو عند أي تاريخ محدد. إمكانية قياس التكاليف الحقيقية لكل نشاطات المنشأة، من خلال تسجيل تكاليف الدورة سواء تم تسديدها أم لا، عكس الأساس النقدي الذي لا يمكن من هته العملية، مما يفيد في تقييم الأداء الحكومي من طرف الجهاز الحكومي أو من ممثلي المنتخبين من خلال تقييم تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها. يسمح المبدأ بتوفير معلومات تسهل بالمقارنة التي تقتضيها عملية تقييم المنشأة وأدائها من دورة أو مرحلة زمنية إلى أخرى، مما يسمح بتوفير معلومات أكثر دقة وتسمح بإعداد إحصائيات مختلفة. يعتبر أساس الإستحقاق الأفضل لمتابعة المساعدات والإعانات غير النقدية والأصول الناجمة عنها، لقدرته على توضيح أثرها على أصول المنشآت الحكومية وقدرتها على الرفع من الموارد، كما تُمكن من متابعة قيمة وتطور إحتياجاتها على المدى الطويل². تعزز كل العناصر السابقة من المقدرة على المساءلة وإتخاذ القرار وهما العنصران الأساسيان الذان يعمل لأجلهما التقرير المالي للمنشأة.

- عيوب أساس الإستحقاق: رغم أن أساس الإستحقاق يمثل الأساس الأكثر مصداقية، إلا أنه تشوبه بعض العيوب والعوائق، أبرزها أن التقليد في المالية العامة وتسيير المال العام هو الموازنة بإعتبارها أداة القرار السياسي لتسيير المال العام، وأساس الإستحقاق لا يظهر أدوات للتعامل مع الموازنات،

¹ Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », *Revue française d'administration publique*, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078.

² صندوق النقد الدولي: المرجع السابق، ص 91.

فالأساس النقدي يوفر الأدوات الأساسية لمتابعة الموازنة. السلطات التشريعية تبدي مقاومة من استعمال الإحتقاق كأساس بسبب تعقيد التعامل مع أوامر الصرف. صعوبة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإحتقاق، لأن التصور الأولي لأساس الإحتقاق قائم على ممارسات القطاع الخاص، بينما خصوصيات القطاع العام تتطلب مجهودات أكثر ومناهج أكثر تطوراً عما هو ممارس في القطاع الخاص. كما أن أساس الإحتقاق موجه في الأساس إلى القطاع الخاص لوضوح الأهداف التي تقوم في الأساس على تعظيم قيمة المنشأة أو ثروة الملاك، بينما نشاط القطاع العام يقوم على برامج متنوعة وتشمل عدد كبير من الأنشطة لتحقيق أهداف مختلفة يصعب في الكثير من الأحيان قياس أدائها، بالإضافة إلى تشعب النشاط الحكومي وتوسعه. أساس الإحتقاق يقوم على نظام محاسبي معقد ومتشعب يصعب على السياسيين فهمه أو إعتبره جدير بالإهتمام، لذلك يغلب على السياسيين والتشريعيين التخوف من التحول إلى أساس الإحتقاق، كما أن المعلومات التي يوفرها أساس الإحتقاق من خلال البيانات المالية التي ينتجها توفر معلومات تكون في الغالب أداة للمعارضة على الجهة الحاكمة. يتطلب التحول إلى أساس الإحتقاق تكويناً جيداً ومفصل للمحاسبين والمعددين للبيانات المالية، كما يتطلب موارد بشرية معتبرة وبكفاءة عالية على جميع مستويات القطاع العام، بالإضافة إلى صياغة نظام محاسبي مفصل ومتطور فنياً وتجهيزياً، فضلاً عن العوائق المتعلقة بإعداد جرد الأصول من تفتيشات ومخزونات من تطلبها لإمكانيات ووقت من أجل تقديم التقارير المالية، كل هذا يوضح التكلفة العالية لإنتاج التقارير المالية على أساس الإحتقاق.

2- الأساس النقدي المعدل:

يقوم التسجيل المحاسبي على الأساس النقدي على تسجيل كل العمليات التي يعترف بها الأساس النقدي بالإضافة إلى العمليات التي ستسفر عنها مقبوضات أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة التالية مباشرة، وعليه فالتقارير المالية المعدة على الأساس النقدي المعدل على التدفقات النقدية المحققة خلال الفترة المعنية وبعض المستحقات النقدية المدينة والدائنة، كما سوف تبرز الموارد المالية الحالية أو القصيرة الأجل وبعض التغيرات فيها.

ومن أشكال الأساس النقدي المعدل "أساس الإلتزام" وهو الذي يسجل فيه مختلف العمليات الملتزم بها خلال السنة المالية أو الفترة المعنية حتى وإن لم تتحقق هذه التدفقات النقدية. التسجيل وفق أساس الإلتزام يعطي صورة أوضح عما هو في الأساس النقدي لأنه يتعدى التقرير بما تحقق إلى ما تم الإلتزام به خلال الفترة بإثباتها وتخفيضها من التخصيصات المعتمدة، مما يجنب إمكانية حدوث تجاوزات في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة، كما أن الإلتزامات الفترة المعنية غير المدفوعة عند نهاية الفترة تعتبر الإلتزامات

تعني الفترة ذاتها ويجب دفعها من تخصيصات الفترة ذاتها. يجنب أساس الالتزام الكثير من المشاكل التي قد تحصل نتيجة استعمال الأساس النقدي، أبرزها مشكلة قيام المنشآت الحكومية بالإففاق بشكل معتبر قبل إقفال السنة (أي عند نهاية السنة) من أجل صرف مستحقات الفترة وتفاذي قاعدة إلغاء التخصيصات التي لم تصرف خلال السنة المالية، وبشكل عام تفادي مشكل القيود الزمنية للتخصيصات، حيث يتم إستلام الإعتمادات المالية غالباً في تواريخ متأخرة. يعتبر استعمال الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام خطوة نحو الوصول إلى أساس الإستحقاق الذي يبقى الأساس الأكثر مصداقية كما يمثل الأساس الجديد الذي تقوم عليه محاسبة القطاع العام.

3- أساس الإستحقاق المعدل

يتم من خلال هذا الأساس الاعتراف بالمعاملات عند حدوثها مع تحديدات معينة بشكل معين لتعكس توجه قياس التدفقات الحالية. التعديلات تنص على أن الإففاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتم استخدام الموارد النقدية، أما الإيرادات فلا يتم الاعتراف بها وتسجيلها حتى تكون متاحة لدفع الإلتزامات، ولا يتم الاعتراف بالمستحقات والديون طويلة الأجل حتى يتم طلبها.

ما يميز أساس الإستحقاق المعدل عن أساس الإستحقاق هو عدم الاعتراف بالموجودات المادية من مخزونات وتثبيتات ومختلف الأصول غير النقدية، فالتقارير المالية سوف تظهر المطلوبات مع النفقات، في مقابلة الإيرادات والموجودات النقدية التي ستخصص لإطفاء المطلوبات. ويمكن أن تميز التقارير المالية بين النفقات التي صُرفت من أجل إقتناء سلع وخدمات لتغطية إحتياجات السنة وتلك التي تم إقتناؤها لتغطية إحتياجات مستقبلية.

يعتبر هذا الأساس الأكثر قرباً إلى أساس الإستحقاق، وإستعماله يكون من أجل تفادي بعض المشاكل التي قد تواجه استعمال أساس الإستحقاق قبل التحول إليه نهائياً، منها مشاكل جرد الموجودات وتقييم مختلف الأصول بالإضافة إلى تسجيل اهتلاكاتها ومختلف العمليات التي تصحح قيمتها.

المطلب الثالث: تسيير المال العام

لا يمكن البدء في الحديث عن المحاسبة العمومية من دون توضيح الموازنة وموقعها من نظام المالية العامة، قانون الموازنة أو قانون المالية هو القانون الذي يرسم حجم الإففاق العام والإقتطاعات الضريبية الإلزامية لسنة ما.

الفرع الأول: معايير تمييز المال العام

كانت الدولة الرومانية أول من ناقش فكرة الأموال العامة، حيث قامت بتقسيم الممتلكات العامة إلى أملاك داخلية في التعامل وأملاك خارجة عن دائرة التعامل، ومنها ما هو مخصص للمنفعة العامة لكل

الأفراد، ومنها ما هو مخصص للجماعات العامة. في العصر الحديث كانت فرنسا أول من نادى إلى تنظيم قانوني للمال العام، صدر القانون المدني الفرنسي سنة 1804 الذي أطلق مصطلح الدومين العام لأول مرة على أموال الدولة دون أن يميز بين الأموال العامة والأموال الخاصة، واستمر الوضع كذلك حتى بدأ الفقه بالمناداة بالتفريق بين المال العام والمال الخاص، وكان من بين أوائل نادوا بهذه التفرقة الفقيه الفرنسي برودون Proudhon. حيث ميز بين الدومين العام (أو الأملاك العمومية) وهو المال العام المخصص للمنفعة العامة الذي يمثل ملكية جماعية بحيازة الدولة، والدومين الخاص أو دومين الملكية وهو مملوك من طرف الدولة ملكية خاصة ولها أن تتصرف فيه. كما يعرفه أحد الفقهاء بأن المال العام مجموعة ممتلكات مخصصة للمصلحة العامة ويتم تهيئتها لغرض هذا التخصيص. إختلف الفقهاء في المعايير التي على أساسها يتم التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة، ويمكن التمييز بينها بإستعمال أحد المعايير التالية:¹

1- معيار طبيعة المال: يمثل أول معيار للتقسيم، فالأموال العامة هي بطبيعتها كذلك حيث لا يعد مالا عاماً إلا ما كان بطبيعته غير قابل للملكية الخاصة كالمرافق العامة مثلاً، فصفة العمومية موجودة في المال قبل أن تعترف الإدارة بها.

2- معيار التوجه التخصيصي: يرى أصحابه أن تميز المال العام يكمن في التخصيص، فأموال الدومين العام هي الأموال المخصصة لخدمة المرفق العام أو التخصيص للمنفعة العمومية، لذلك يتطلب نظاماً خاصاً لحمايته.

3- معيار الخروج عن التخصيص: بعكس مبدأ المعيار السابق، يرى أصحاب هذا المعيار أن معيار التمييز يكمن في تدخل الإدارة ومباشرتها لسلطتها عليه، فلا تعد الأموال عامة إلا التي تمارس عليها الإدارة سلطاتها، إلا أنه هناك من يرى صعوبة ذلك وبالتالي يقترح الرجوع إلى إرادة المشرع من أجل التعرف على طبيعة المال.

4- المعيار السائد في القوانين الحالية: ناشئ عن رأي القضاء الفرنسي عام 1947 بالتوجه نحو التعريف الذي وضعت له لجنة تنقيح القانون المدني الفرنسي، حيث رأت أنه يندرج ضمن المال العام مجموع أموال الجماعات العامة والمنشآت العامة التي يستعملها الجمهور مباشرة أو المخصصة لمرفق عام.

يرى المشرع الجزائري أن مشتملات الأملاك الوطنية العامة حسب نص المادة 12 من القانون رقم 90-30 مؤرخ في أول ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون الأملاك الوطنية: "تتكون الأملاك الوطنية

¹ عبد الحفيظ فارة: "تسيير وإدارة الأملاك المحلية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة منتوري - قسنطينة، 2008، ص11-17.

العمومية من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع والموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام، شريطة أن تكيف في هذه الحالة، بحكم طبيعتها أو تهيئتها الخاصة تكييفاً مطلقاً أو أساسياً مع الهدف الخاص بهذا المرفق وكذا الأملاك التي تعتبر من قبيل الملكية العمومية. كما لا يمكن أن تكون الأملاك الوطنية العمومية موضوع تملك خاص أو موضوع حقوق تمليلية". بينما تحدد المادة 17 من القانون 90-30 الأملاك الوطنية الخاصة بأنها تشمل على العقارات والمنقولات المختلفة الأنواع غير المصنفة في الأملاك الوطنية العمومية التي تملكها، كذلك الحقوق والقيم المنقولة التي اقتنتها أو حققتها الدولة والجماعات المحلية في إطار القانون، والأملاك والحقوق الناجمة عن تجزئة حق الملكية التي توول إلى الدولة الولاية والبلدية وإلى جميع مصالحها ومؤسساتها ذات الطابع الإداري، الأملاك التي ألغى تخصيصها أو تصنيفها في الأملاك الوطنية العمومية التي تعود إليها، إضافة إلى الأملاك المحولة بصفة غير شرعية من الأملاك الوطنية التابعة للدولة والولاية والبلدية والتي استولى عليها أو شغلت دون حق ومن غير سند واستردتها بالطرق القانونية.

إن محاسبة القطاع العام الحديثة ترى أن مختلف أنواع الملكيات التابعة للدولة، سواء العمومية أو الخاصة، تعتبر من أصول الدولة وممتلكاتها، ويجب أن تدرج ضمن الذمة المالية لمنشآت القطاع العام بشكل عام والدولة بشكل خاص.

الفرع الثاني: المال العام والقطاع العام

يجب أن نميز كذلك المال العام المتمثل في الموارد المالية ومختلف الممتلكات التي تحصل عليها الإدارات العامة على جميع المستويات، وما يقابلها من نفقات عامة لتلك الإدارات. فالمال العام المدروس في منشآت القطاع العام يمول النشاطات التي تقوم بها الإدارات والمؤسسات العمومية وجميع ما يتبعها من منشآت وشركات ومرافق ومصالح وغيرها، المملوكة من قبل الدولة كلياً أو جزئياً، من أجل الحصول على الإيرادات العامة، لغرض إعادة صرفها كنفقات عامة لصالح المجتمع. بينما نقصد بالقطاع العام الجهاز الإداري الحكومي، على جميع مستوياته وفي جميع أنحاء البلاد، بما فيها الإدارات والمصالح المركزية والأجهزة التابعة لها في البلديات والوحدات الإدارية الصغرى، والمعيار الأساسي لهذا القطاع هو أنه يقوم بتقديم خدمات عامة بالدرجة الأولى (الدفاع، الأمن، التعليم، الصحة، العدل، المرافق العمومية...) من دون أي غرض ربحي. ويقوم تسيير المال العام على أساس تسيير النفقات العامة والإيرادات العامة، من خلال الموازنة العامة.

كنا عرضنا سلفاً نظرة المشرع الجزائري للمال العام والملكية العمومية عبر التاريخ، ويتعرض المال العام بصفة عامة إلى مجموعة من العمليات هي:¹

- الاكتساب أو الاقتناء *L'Acquisition*: تعني إمتلاك الشخص العام للمال ودخوله في ذمته.
- الإلحاق أو الإدماج *L'incorporation*: التصرف الذي بموجبه يدرج الأصل ويدخل ضمن المال العام لمنشأة القطاع العام.
- التخصيص *L'affectation*: التصرف الذي بموجبه يوجه المال العام إلى خدمة هدف محدد.
- التصنيف *Le classement*: وضع المال العام ضمن نوع معين.

مع التزايد المستمر للإهتمام بالمال العام والموازنة ظهر التوجه الجديد نحو معايير محاسبية دولية تحكم التخصص، وظهرت معه نظرية محاسبة القطاع العام أو المحاسبة الحكومية. وتقوم على محاسبة الإعتمادات المخصصة، التي تنص على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي خصصت لأجله.

الفرع الثالث: الفروقات بين القطاع العام والقطاع الخاص

قد يتساءل البعض عن مدى إمكانية التعامل مع المال العام مثلما يتم في مشاريع القطاع الخاص، لكن النظرة مختلفة تماماً كما أن أساليب التسيير التي تميز القطاع العام قد لا نجدها تماثل ما يتم العمل به في القطاع الخاص، غير أن فعالية وكفاءة القطاع الخاص أدى إلى السعي إلى النظر إلى بعض أنماط تسيير القطاع الخاص تمثل نموذجاً جيداً لمعالجة الكثير من المشاكل في القطاع العام، وبالخصوص على الجانب المحاسبي الذي سنتناوله في الفصول القادمة بتفصيل أكبر، لذلك لطالما كان الحديث عن ضرورة القيام بمقارنة مرجعية *Benchmarking* لمحاسبة القطاع العام بمحاسبة القطاع الخاص، بالنظر إلى سمو معايير محاسبة القطاع العام عن أساليب وطرق محاسبة القطاع العام. لكن قبل ذلك سنحاول توضيح خصوصية تسيير المال العام، حيث نرى أنه لا يمكن إستيعاب الكثير من أساليب تسيير المال العام من دون توضيح مميزاته بالمقارنة بالقطاع الخاص.

يمتاز القطاع الخاص ببعض الخصوصيات، حيث يتمثل هدفه الأول في تعظيم الأرباح، أما فيما يتعلق بالأداء والوضع المالي بالنسبة للقطاع الخاص فالإهتمام ينصب على النتيجة المالية "ربح أو خسارة"، المخاطر المالية، القدرة على دفع الديون، والقدرة على التأقلم مع تغيرات المحيط. تحصل المنشآت الخاصة

¹ بن شعبان علي: "الأماك الوطنية - تسيير الأموال العامة للدولة"، الوطن اليوم، سطيف، 2020، ص 50-51.

على رؤوس أموالها من المستثمرين لتمويل إقتناء الأصول وتغطية إحتياجاتها المالية. كما تمتلك المنشأة السلع والأصول التي تستعملها من أجل إنتاج وتوريد السلع المنتجة.

يتضمن القطاع العام ذلك الجزء من الإقتصاد الوطني الذي نشاطاته، بما فيها الإقتصادية وغير الإقتصادية، متحكم فيها من طرف الحكومة. بالإضافة إلى أن القطاع العام ينتج سلع وخدمات من أجل تعظيم رفاهية المواطنين. الكتابات تميز ثلاث خصائص غالبية في التمييز بين القطاعين العام والخاص: الملكية، مصادر التمويل، ونموذج التحكم الإجتماعي (التعددية مقابل السوق). وعلى العموم يمكن تلخيص أبرز الإختلافات المدرجة في مختلف الكتابات عن أوجه الإختلاف بين القطاعين في الجدول (3.1).

جدول 300.1: مقارنة بين التسيير في القطاع العام والقطاع الخاص

القطاع العام	القطاع الخاص	المتغير موضوع المقارنة
تعظيم رفاهية المجتمع، أخذين بعين الاعتبار منافع المجتمع	تعظيم الأرباح، الاعتبار الوحيد هو منافع المنشأة.	الواجب
في الغالب واسع ويصعب أن يلبي إحتياجات مختلف الشركاء.	في الغالب واضح	الهدف
تكلفة المجتمع	تكاليف المنشأة من خلال اتخاذ القرار	التكاليف
محددة من طرف السياسة المنتهجة	محددة من طرف السوق	الأسعار
أيضاً من خلال بعض الاحتكارات الطبيعية	عن طريق المبيعات	العائد
للحكومة دور نقدي كلي، لذلك التدفقات النقدية لا تمثل عائداً عملياً	التدفقات النقدية ضرورية للبقاء	التحكم المالي
مفروض من طرف الحكومة	يحدد من طرف المؤسسة	اختيار المنتج
الشركاء الإجتماعيين أنفسهم، لكن وزن المجتمعات يكون أكبر بكثير	منشآت مملوكة جزئياً	الملكية
الوزارات، البرلمان، مديرو الوكالات الحكومية	المديرون والمسيريون	المسيريون

المصدر: من إعداد الباحث.

بالنسبة للنظرة المستقبلية لمنظمات القطاع العام، فإن الأفق الزمني يميل إلى أن يكون نسبياً قصير الأجل ويرجع ذلك في الأساس إلى الرزنامة السياسية وإحتياجات السياسة. بينما تمتاز مؤسسات القطاع الخاص بنظرة زمنية طويلة الأجل فتسعى إلى اكتساب إستثمارات جديدة، تطوير سوقها، وتحقيق تقدماً تكنولوجياً. من السهل تقييم الأداء في المنشآت الخاصة بإعتبار الهدف الرئيسي هو تحقيق الأرباح. أكثر من ذلك، فإنه في القطاع الخاص هناك عدة أساليب وطرق لتقييم الأداء، ويرجع ذلك في الأساس إلى العلاقة السببية المتينة بين الأعباء والمنتجات، وكذلك بين الأصول والخصوم، والعلاقة بين الجميع:

أعباء/منتجات/أصول/خصوم. بينما لا يمكن لمنشآت العام الحديث عن الأرباح، لأن هدفها الأول يتمثل في إنتاج سلع وخدمات من أجل تغطية إحتياجات إجتماعية. كما أن إختبارات قياس الأداء أقل بكثير منها في المنشآت القطاع الخاص. ودور الإعلام والصحافة لمنشآت القطاع العام يكون مهماً جداً عكس منشآت القطاع الخاص.

هناك أيضاً إختلافات على مستوى أسلوب القيادة، في الهيئات العمومية، أسلوب القيادة يتجه للتغيير، فالأسلوب يمتاز بخطط نحو المستقبل، أساليب مختلفة للقيام بالأمر، أفكار جديدة، ومشاريع مرتبطة بالتغيير الآني للمسؤول أو المسير. أما في المنشآت الخاصة فإن لها علاقة بأسلوب القيادة، بيدي المسيرين إهتمامهم بزملائهم وعملية إتخاذهم للقرارات يتم بمشاركة الجميع.

أسلوب التحفيز أيضاً مختلف بين القطاع العام والقطاع الخاص. أسلوب التحفيز المستعمل في القطاع العام هو حجم الإنجازات، محفز المسؤول أو المسير في القطاع العام يتمثل في القيام بأشياء متميزة، تختلف أو تفوق المعايير، وتحقق نتائج أفضل من أي شخص آخر. المسيرين في القطاع الخاص يستعملون قوة التحفيز، يرغبون دوماً بالقيام بأعمال مؤثرة من أجل التأثير في الآخرين.

إن الملاحظ هو وجود إتفاق على سمو محاسبة القطاع الخاص من ناحية الممارسات والفنيات أما محاسبة القطاع العام، ويرجع ذلك إلى التقدم الكبير في مجال البحث والتطوير في مختلف المعايير والأساليب المستخدمة فيها، توفر محاسبة القطاع الخاص النموذج الذي على القطاع العام إتباعه، لذلك يترجم مفهوم الإدارة العامة الجديدة New Public Management NPM في الإعتماد على نماذج القطاع الخاص لتطبيقها على القطاع العام، تحت فرض سمو ممارسات القطاع الخاص على ممارسات القطاع العام، خاصة في ميدان المالية والمحاسبة.

من الناحية المحاسبية وفيما يتعلق بمحاسبة القطاع العام، المتخصصون يعتبرون العجز في الموازنة خلال سنة مالية يمثل أهم مؤشر للفعالية الجبائية للإدارة، بينما تنفيذ الموازنة يعبر عن الأداء المالي لمنشأة القطاع العام. لذلك يقوم تسيير المال العام على الموازنة، ولا يمكن النظر إلى القطاع العام دون الحديث عن الموازنة، بينما في القطاع الخاص تمثل الموازنات معلومات سرية لا يجب عرضها للعلن لما تنطوي عليه من مخططات مستقبلية للمؤسسات الربحية.

المبحث الثالث: الموازنة العامة وإدارتها (أو قانون المالية)

من بين النقاط التي إختص بها القطاع العام هو التركيز على الموازنة عكس القطاع الخاص الذي تمثل له الموازنة وثيقة داخلية وتقريباً سرية. يبنني تسيير المال العام على وثيقة الموازنة كخطة سنوية تعمل عليها الحكومة، نريد خلال هذا القسم تحديد الدور التسييري للموازنة العامة.

المطلب الأول: الموازنة

لعل القارئ لاحظ أننا نستخدم مصطلح الموازنة Budget بدل مصطلح الميزانية، مع أن المصطلح المستخدم محلياً حتى في القوانين هو مصطلح الميزانية، لكن بدخول المعايير الجديدة لمحاسبة القطاع العام، سوف يتم استخدام مصطلح الميزانية¹ Balance sheet للتعبير عن قائمة المركز المالي (التي توضح الأصول والخصوم).

الفرع الأول: مفهوم الموازنة

قدم مجلس IPSASB مفهوماً للموازنة المعتمدة أو المصادق عليها من خلال المعيار IPSAS 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" بقوله: "تعكس الموازنة المعتمدة على النحو المحدد في هذا المعيار الإيرادات أو المتحصلات المتوقع ظهورها في فترة الموازنة السنوية أو متعددة السنوات بناءً على الخطط الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الموازنة تلك، والمصروفات أو النفقات المعتمدة من قبل هيئة تشريعية، كونها السلطة التشريعية أو أي سلطة أخرى ذات صلة"². ولقد عرف المشرع الجزائري في المادة 3 من القانون 90-21 بأنها: "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها". فالموازنة العامة عبارة عن خطة مالية تحدد إيرادات ونفقات السنة القادمة، تصدر في شكل قانون يتم المصادقة عليه من طرف الهيئة التشريعية المخولة، ليقدم للجهاز التنفيذي الترخيص أو التفويض الضروري لعمله.

تختلف الموازنة المعتمدة عن المعلومات المالية المستقبلية التي قد تكون في شكل توقع أو تتنبؤ. إن قانون الموازنة هو في الحقيقة ليس كمثله من القوانين بصفته يرتبط بشكل مباشر بمالية الدولة، لذلك يحتوي على الكثير من الإجراءات والقواعد التي تعنى بالمال العام وتحظى بخصوصية كبيرة بالمقارنة ببقية القوانين. فقانون الموازنة يتناسب تماماً مع مبدأ الشرعية، لذلك يطلق على قانون الموازنة اسم "التفويض المالي" أو "الترخيص المالي"³، حيث يصوت البرلمان على قانون الموازنة ليحدد بذلك البرنامج المالي السنوي الذي على الحكومة تنفيذه واحترامه. يقوم الإجراء الموازني على تقاسم متناغم للمهام بين مؤسسات الدولة، يكون للحكومة المبادرة وتنفيذ الموازنة، بينما على البرلمان التصويت والرقابة عليها. المالية العامة هي أساس

¹ بالفرنسية Le Bilan.

² IFAC : « [IPSAS 24 : Presentation Of Budget Information In Financial Statements](#) », 2006, Para 8.

³ استخدم المشرع الجزائري تسمية "الترخيص المالي" في تعريف الموازنة البلدية في المادة 176 من قانون البلدية لسنة 2011 «ميرانية البلدية هي جدول التقديرات الإيرادات والنفقات السنوية وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتسيير».

جوهر السلطات السياسية وتشكل أداة مميزة لتحليل وإنشاء هيئات الدولة، وقد لعبت دورًا في عملية تكون الدول وتحولها، وبالتالي فهي في أصل الديمقراطية¹.

تطور مفهوم الموازنة العامة بحيث صارت وثيقة رسمية أساسية تحظى بإهتمام مختلف شرائح المجتمع وتخصصاتهم، فلا يمكن الحديث عن قانون موازنة لا يستجيب إلى إحتياجات إجتماعية أو إقتصادية. إن زيادة نفقات الدولة وتوسع نطاق تدخلها في الإقتصاد زاد من أهمية الموازنة، كما أدى إلى ظهور أساليب جديدة للتعامل معها، لذلك ظهرت الحاجة إلى تطوير إجراءات الموازنة من تنبؤ وتنظيم ومتابعة وتنفيذ ورقابة، كما زاد من تلبية إحتياجات الحكومة للبيانات المالية الضرورية للمساءلة واتخاذ القرار، ورسم السياسات الإقتصادية والمالية، وتقييم الأداء.

الفرع الثاني: أهداف الموازنة العامة

أوردنا سلفاً أن التجارب المالية في مختلف دول العالم وبالأخص منذ ثلاثينات القرن الماضي عن تطوّر وظائف الموازنة العامة، مما جعلها تحظى بأهمية متزايدة ذات أبعاد إقتصادية وإجتماعية وسياسية في جميع الدول. حيث ناقشنا مفهومها وهدفها القانوني من خلال التعريف، وعلى العموم يمكن تلخيص أهداف الموازنة العامة في:

1- الأهداف السياسية

لم تعد الموازنة العامة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها، بل أصبحت لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية حيث يشترط لتنفيذ بنود الموازنة العامة أن يعتمد مشروعها من طرف البرلمان، وهذا الإعتقاد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة. وعلى سياساتها المالية والإقتصادية بصفة عامة والموازنة تكون المرآة العاكسة لها. فهي تمارس تأثيراً حقيقياً على طبيعة النظام السياسي، وكذلك على إستقراره فتوجد علاقة وثيقة بين الموازنة والبرلمان، فقد ظهرت الموازنة العامة أحياناً كعامل لدعم البرلمان وأحياناً أخرى عاملاً لاندثاره. إن الموازنة العامة تعتبر إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثرة على أموال المجتمع من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، كما تترجم الموازنة أيضاً السلطة السياسية التي إختارها المجتمع لتحكمه.

2- الأهداف الإقتصادية:

لقد أصبحت الموازنة العامة في المالية الحديثة أهم وثيقة إقتصادية تملكها الدولة لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد على مستوى التوظيف والنمو الإقتصادي وتوزيع الموارد

¹ Mohamed Tahar BOUARA : « Les finances Publiques », Pages Bleues, Alger, 2007, P 17.

داخل الإقتصاد وتحقيق الإستقرار المالي والنقدي، والتأثير على معدلات الإيدار والإستثمار والمستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى تحفيز الإستثمار في القطاعات المراد تنميتها، وتنشيط الإقتصاد المحلي والخفض من مستويات البطالة. تستخدم الموازنة العامة لتحقيق أهداف أخرى، كتوزيع موارد الدولة حول الأنشطة والخدمات العامة حسب الأولويات والسياسات المنتهجة، كما تحدد التوزيع الجغرافي، وتمكن الموازنة العامة أيضاً الجهات الرقابية المختلفة من الرقابة على المال العام من تحصيله في شكل إيرادات إلى إنفاقه وفق التخصيصات المعتمدة والمساءلة عن أي إنحراف في التنفيذ.

3- الأهداف الإجتماعية:

تستخدم الموازنة العامة كأداة لتحقيق أغراض إجتماعية، فهي أداة لمعالجة مشكل البطالة والفقر من خلال السياسات التنموية التي تحتويها الموازنة، كما تسهم في الرفع في الخدمات العمومية التي يغلب عليها الطابع الإجتماعي من تكوين وصحة وإسكان وغيرها من الأهداف الإجتماعية التي تسعى إلى تحقيقها، من أجل خدمة المجتمع والمواطن. إن الموازنة من خلال الإقتطاعات المفروضة والنفقات المنفذة تقوم بإعادة توزيع الدخل أو الثروة على أفراد المجتمع، محاولة بذلك تحقيق عدالة إجتماعية من خلال الإقتطاعات المفروضة على أصحاب الثروة والنشاط الإقتصادي الكبير وإنفاقها على شريحة واسعة من المجتمع تمس في الغالب الطبقات صاحبة الدخل المحدود. كما أنها تسعى من خلال السياسات الضريبية والإنفاقية من تحفيز النشاطات الحسنة مثل الإستثمار والتنمية والتشغيل كما تسعى لمحاربة الأزمات وتقوم بمحاربة النشاطات السيئة مثل التلوث والتدخين.

4- الأهداف الإدارية للموازنة:

تمر الموازنة بعدة مراحل أهمها مرحلة الإعداد والتنفيذ، مع الإعتماد في ذلك على النظم والأساليب المحاسبية وإحترام الإجراءات المالية. إنّ أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية تبدو واضحة فيما يتعلق بضبط أنواع حسابات الإيرادات والنفقات التي ينبغي على المصالح الحكومية إمساكها لتنظيم معاملاتها المالية، وتمكن من تحليل الإيرادات المحققة والنفقات المنجزة بمقارنتها بالتنبؤات الواردة في الموازنة، ودراسات الموازنات السابقة وإنجازاتها تمكن من تحسين عملية التخطيط والتنبؤ، أي من التحكم أكثر في المال العام وإدارته، كما يقال: "التسيير هو التنبؤ". إذ يمكّن لكل نوع من الإيرادات والنفقات حساب خاص وفقاً لطريقة ومدة اعتماد الموازنة، كما يمكن عن طريق النظام المحاسبي استخراج الحساب الختامي للموازنة العامة، والذي يتضمن الإيرادات والمصروفات الفعلية التي حصلت أو صرفت خلال السنة المالية، وهكذا تظهر أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية والإدارية في مراحلها المتعددة لا سيما أنها تساعد في إظهار ودراسة

نتائج تنفيذ الموازنة. لذلك وحتى تحقق الموازنة الأهداف المطلوبة منها يجب رفع مستوى المهارة مع تحسين الأنظمة الإدارية والمحاسبية.

المطلب الثاني: مناهج صياغة الموازنة العامة

يتم صياغة الموازنة التقديرية من خلال عدة طرق وأساليب، حيث تطورت الطرق من موازنة البنود والرقابة وهي الموازنة التقليدية، إلى أن وصلت إلى مختلف الموازنات التي سنراها من خلال طرق وأساليب مختلفة، ولقد تطورت بالموازاة معها أنماط التوزيع المتعلقة بالموازنات. والطرق التي مرت بها الموازنة في تطورها هي:

الفرع الأول: أشكال الموازنات

1- موازنة البنود والرقابة (الموازنة التقليدية) Traditional Budget

تمثل موازنة البنود أقدم شكل للموازنات حيث تتميز بكونها موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وبتصنيف إقتصادي للتمييز بين نفقات التسيير (الجارية) والتجهيز (الرأسمالية)، تمتاز بالسهولة والبساطة سواء في الإعداد أو التنفيذ ثم الرقابة، كما بسط لغير ذوي الاختصاص الفهم والتعامل معها. وفق هذا الأسلوب يتم تصنيف النفقات والإيرادات وفقاً لنوعيتها وليس تبعاً للغرض منها، في مجموعات وأبواب وأنواع التخصيص حتى يمكن التعرف على مصادر الإيرادات وطبيعة المصروفات. فيتم تصنيف النفقات في مجموعات متجانسة. يتم تقسيم النفقات إلى فئات رئيسية تسمى (أبواب) تقسم هي الأخرى إلى بنود فرعية، لذلك تسمى أيضاً بموازنة البنود. تركز موازنة البنود على تمويل السلع والخدمات التي تتطلبها منشآت القطاع العام حتى تتمكن من القيام بنشاطها، ولا يمكن لها تجاوز الإعتمادات المالية المرصودة لها. فهي تمتاز بالسهولة في الإعداد من خلال تقدير الاحتياجات، ووجود تعليمات ونماذج تساعد على جمع البيانات وفرض الرقابة عند استخدام المال العام كما تسهل القيام بالدراسات والمقارنات بين مختلف عناصر الموازنة عبر مختلف السنوات.

وما يعاب على موازنة البنود هو التركيز على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة، وعجزها عن توفير بيانات ومعلومات كافية لتدعيم الإدارات الحكومية في أداء وظيفتها في التخطيط واتخاذ القرار، كما أنه لا يمكن متابعة البرامج الحكومية وتقييمها نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات الحكومية التي تمتاز بالعدد الكبير والامتداد الجغرافي، وبالتالي تعجز عن تقديم تشخيصاً للمشكلات يساهم في رسم الحلول. كما أنها غير قادرة على الربط بين المصروفات والمخرجات والأهداف التي سطرتها الحكومة، مما يؤدي إلى ضبابية في الأهداف التي ترصد لها الإعتمادات. كما يؤدي إلى صعوبة تحديد مدى كفاءة

إستخدام الموارد والإعتمادات. كما أنها محدودة المرونة عند التنفيذ، فلا يمكنها التكيف مع الظروف التي تمتاز بعدم الإستقرار، لأن الإعتمادات مرصودة لبنود محددة مسبقاً.

2- موازنة البرامج والأداء¹ : Programs and Performance Budget

إن تراكم أوجه القصور في الشكل السابق من الموازنة أدى إلى الإحتياج إلى نموذج أفضل خاصة بعد أزمة الكساد العظيم لسنة 1929، ودخول السياسات المالية الكينزية التي تنص على تدخل الدولة في ترشيد الموارد وضبط الأسواق من أجل تقادي الأزمات، الأمر الذي ساق إلى تطوير الموازنة حسب الأداء، حيث لا يوجد تعريف واضح لهته الطريقة لأنها تركز على العموم على الوظائف والأنشطة التي تقوم بها منشآت القطاع العام وليس على وسائل التنفيذ، ويعبر عن هذا الأسلوب كذلك بمصطلح موازنة النتائج Result Budgeting، أو الموازنة على أساس الأداء Performance Based Budgeting، أو التمويل بحسب الأداء Performance Funding². ويقوم نظام موازنة البرامج والأداء على تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية هي الوحدات، وقياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج، بالإضافة إلى إتباع الإدارة العلمية في كيفية إستهلاك الموارد المتاحة وإستغلالها بالشكل الأمثل. يمكن أن يلبي توفير المعلومات حول أداء القطاع العام حاجة الجمهور إلى المعلومة، ويمكن أن يكون أيضاً أداة مفيدة للحكومات لتقييم أدائها. ارتبط إدخال موازنة الأداء بجهود أوسع نطاقاً لتحسين مراقبة الإنفاق وكذلك كفاءة القطاع العام وأدائه. حيث صار من الممكن دمج موازنة الأداء مع زيادة المرونة للمديرين مقابل مساءلة أقوى عن النتائج، وذلك لتمكينهم من تقرير أفضل طريقة لتقديم الخدمات العامة. حددت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية OCDE موازنة الأداء على أنها موازنة تربط الأموال المخصصة بنتائج قابلة للقياس، وقسمتها إلى ثلاثة أنواع واسعة:³

أ- موازنة الأداء المعروضة Presentational Performance Budgeting: تقدم معلومات الأداء في وثائق الموازنة أو وثائق حكومية أخرى، يمكن أن تشير المعلومات المدرجة ضمن الموازنة إلى الأهداف و/أو النتائج، ويتم تضمينها كمعلومات أساسية للمساءلة والحوار مع المشرعين والمواطنين حول قضايا السياسة العامة، وهذا النوع يغلب على البرامج الجديدة التي تفتقر إلى معلومات تاريخية سابقة.

ب- الموازنة المعلومة للأداء Performance-Informed Budgeting: ترتبط الموارد بشكل غير مباشر بالأداء المستقبلي المقترح أو بالأداء السابق، تعتبر معلومات الأداء مهمة في عملية إتخاذ

¹ قد ينظر لموازنة البرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، كما قد يرمز إلى مرحلتين منفصلتين حيث يقصد بموازنة الأداء بأنها موازنة أصغر وحدة حكومية، بينما موازنة البرامج تتكون من إجمالي موازنات وحدات الأداء.

² OECD : « [Performance Budgeting: A Users' Guide](#) », OECD Policy Brief, March 2008, P2.

³ Ibid, P21.

القرار بشأن الموازنة، ولكنها لا تحدد مقدار الموارد المخصصة وليس لها وزن محدد مسبقاً في القرارات. يتم استعمال هذا الأسلوب في عمليات التفاوض بين مختلف الوزارات ووزارة المالية من أجل الحصول على التمويلات المختلفة.

ت- موازنة الأداء المباشرة Direct performance budgeting: تتضمن تخصيص الموارد بناءً على النتائج المحققة. يستخدم هذا الشكل من موازنة الأداء فقط في قطاعات محددة في عدد محدود من الدول مثل قطاعات التعليم والصحة، على سبيل المثال سيحدد عدد الطلاب الذين يتخرجون بدرجة الدكتوراه تمويل العام التالي للجامعة التي تدير البرنامج التكويني للطور.

من الواضح أن لهذا الشكل من الموازنات مزايا كثيرة أبرزها زيادة فاعلية التخطيط، من خلال ضبط وتحديد الأهداف من كل البرامج، وتترجم ذلك في الوحدات الحكومية المعنية. كما تسمح بتقدير تكاليف البرامج والأنشطة وتحدد الإعتمادات الواجب توفيرها لذلك، كل ما سبق يؤدي إلى ترشيد تنفيذ البرامج والأنشطة من الناحية التنفيذية، كما يمكن من عملية التقييم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية، من خلال قدرته على قياس الانحرافات وتقديرها وتفسيرها، حتى من الناحية السلوكية فهو يمكن من إدماج عدد كبير من الموظفين في عملية تقدير وتطبيق الموازنة مما يجعلهم يندمجون أكثر في إدارة المال العام، وأخذهم بالمبادرة وعملهم على تقدير جيد لتصرفاتهم من أجل تحقيق نتائج أفضل.

على الرغم من المزايا الكثيرة لهذا النظام إلى أن تطبيقه يواجه الكثير من المشاكل والتحديات لعل أبرزها صعوبة قياس الأداء وتحديد الوحدات الإدارية وتقييمها، وهذا المشكل يميز القطاع الحكومي بشكل شامل، فقطاع الخدمات مثل الأمن والعدالة يصعب تحديد وحدات الأداء ضمنها وقياسه ومن ثم تقييمها. كما أن هذا النظام يتطلب تمكن العمال من النظام وأهدافه حيث أن ضعف العاملين فيه سوف يرهن نتائجه، بل إنه يلقي أحياناً مقاومة في التطبيق من طرف العمال. إن هذا النظام مكلف بالمقارنة بالنظام السابق كما أنه يتطلب مجهودات كثيرة من أجل الإلمام بجميع نواحيه، كما أن القصور في جانب التخطيط الكلي سيجعل الموازنة من خلال الأداء تركز على البرامج والنشاطات كغايات في حد ذاتها بدل من النظر عليها كوحدات من الهيكل الكلي الحكومي والقومي، كما أن تداخل إختصاصات وتشابه الوحدات الحكومية بالنظر إلى أنشطتها المتشعبة والمتشابهة وغير المتجانسة قد يؤدي إلى صعوبات في التقييم ومشاكل في رسم الصورة الكلية للبرامج الحكومية، حتى أن الأنظمة المحاسبية ونظم المعلومات لديها قصور في الوفاء بمتطلبات موازنة البرامج والأداء، ونجد هذا من بين أساسات صياغة معايير دولية لمحاسبة القطاع العام.¹

¹ محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012، ص 44-46.

3- موازنة تخطيط البرمجة :Planning Programming Budgeting

يمثل نظام موازنة تخطيط البرمجة نظام تسيير مدمج يهدف إلى تزويد الإدارة بخلفية تحليلية أفضل لإتخاذ قرار البرنامج، ولتنفيذ هذه القرارات من خلال تكامل وظائف التخطيط والبرمجة والموازنة. وقد كانت وزارة الدفاع الأمريكية أول من طبق هذا النظام سنة 1961، وسنة 1965 أوصى الرئيس الأمريكي جونسن Lyndon B. Johnson بتعميم استعمال هذا النظام¹، غير أن الملاحظ هو أن الكثير من البحوث تتكلم عن استعمال هذا النظام بشكل واسع في وزارات الدفاع، وتعرف موازنة تخطيط البرمجة بأنها "منهج علمي لإتخاذ القرارات يُمكن من قياس التكلفة والعائد للإستخدامات البديلة للموارد الإقتصادية وتشجيع إستخدام تلك المعلومات في صياغة السياسات وإتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة"². تعد عملية إتخاذ قرار البرنامج وظيفية أساسية للإدارة، فهي تتضمن إتخاذ خيارات أساسية فيما يتعلق بتوجيه جهد المنظمة وتخصيص الموارد وفقاً له. تتكون هذه الوظيفة أولاً من تحديد أهداف المنظمة، ثم إتخاذ قرار بشأن الإجراءات التي يجب إتخاذها في السعي لتحقيق تلك النتائج، وأخيراً وضع مسارات العمل المختارة موضع التنفيذ. يهتم PPBS بشكل أساسي بإتخاذ القرارات الرئيسية ينصب تركيزه على الوظائف الثانوية التي تسبق العمليات الحالية. يمكن النظر إلى التسيير على أنه يقوم بحمل وظائفه من خلال خمس مراحل أساسية ومرتالية: (1) التخطيط، (2) البرمجة، (3) تحليل العمليات، (4) الموازنة، و (5) التقييم. كما يشير إسمها نظام الموازنة بالتخطيط المبرمج معنية بالمرحلة الثلاثة الأولى من هذه المراحل. تتكون كل مرحلة من مراحل إعادة من وظيفة متميزة ولكنها ذات صلة في الإدارة العامة لشؤون المنظمة:³

أ- **التخطيط:** هو نشاط تحليلي يتم إجراؤه للمساعدة في تحديد أهداف الإدارة، ومن ثم دراسة مسارات العمل التي يمكن إتخاذها في إطار السعي لتحقيق الهدف. يهدف إلى تحديد برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها، وليس لسنة واحدة كما تفعل أشكال أخرى من الموازنات التي لا توضح غالباً الخطط طويلة الأجل. التخطيط يطرح السؤال حول ما إذا كان جزء معين من التنظيم أو النشاط يمكن أن يساهم في العمل في تحقيق هدف المنظمة أكثر مما قد يحققه أي بديل آخر لهذا الجزء.

ب- **البرمجة:** تمثل الوظيفة التي تحول الخطة إلى جدول عمل محدد للمنشأة الحكومية، وتتكون من تطوير متطلبات الموارد التفصيلية والإجراءات اللازمة لتنفيذ الخطط، من خلال تحديد البرامج الرئيسية

¹ Jack F. Hooper : « Planning, Programming, Budgeting System », Journal of Range Management, Vol. 21, No. 3, May 1968, pp. 123-125.

² محمد خالد المهاني: المرجع السابق، ص 47.

³ P A Don Vito : « [The essential of a planning programming budgeting system](#) », Research Paper, The Rand Corporation, California, 1969.

لكل وزارة أو مصلحة ومن ثم تقسيم البرامج الرئيسية إلى برامج فرعية والبرامج الفرعية إلى نشاطات، ثم يتم تقدير الإعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية والنشاطات ضمن الموازنة العامة. **ت- تحليل العمليات ووضع البدائل:** تعبر العمليات على القيام بأعمال برنامج الوحدة الحكومية الذي يتم تنفيذه الآن، بينما التحضير للعمليات هو هدف جميع المراحل الأخرى. من القواعد الأساسية التي تركز عليها موازنة البرامج والأداء هو تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية، بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها والمزايا والعيوب المرتبطة بكل منها وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم إتخاذ القرار حول العمليات.

ث- إعداد الموازنة: هو النشاط المعني بخصوصية وتبرير الموازنة السنوية للوحدة الحكومية، حيث يسهل تبرير كل جزء من النفقات وفق العمليات التي تم تبنيها من خلال تحليل البدائل، ويكون الهدف من إعداد الموازنة ضمان توفير الأموال الكافية لتشغيل البرنامج. تقوم عملية تحضير الموازنة على ثلاث خطوات هي: (1) إعداد المذكرة التفسيرية للبرنامج التي تبين أهداف الوحدة الحكومية والخطة التي ستسير عليها لتحقيق تلك الأهداف، ثم (2) وضع الخطة التمويلية للبرنامج في شكل جداول تتضمن ملخصاً لبرامج المنظمة كما تتضمن تقديرات التكاليف والعوائد لبرامج المنظمة، وبعدها تقوم بتحضير (3) الدراسات التحليلية الخاصة التي تحضر بواسطة خبراء موازنة البرامج في الجهة الحكومية وتتضمن الدراسات التحليلية التي تم على ضوءها إختيار البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية.

ج- التقييم: هو الوظيفة التي تقيم درجة تنفيذ البرنامج. من خلال عملية القياس يمكن التعرف على البرامج الأكثر نجاعة في تحقيق الأهداف، بالتالي التي تستحق التبني، من خلال الكشف عن المشاكل التي تواجه التنفيذ وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع وعن التغييرات التي يلزم إدخالها على تلك البرامج والمشاريع لكي تسهل عملية التنفيذ والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها، وتستخدم نتائج التقييمات لإحداث التغييرات اللازمة في العمليات قيد الإنجاز، أو في التخطيط للبرامج المستقبلية، من أجل التحسين المستمر في الأداء.

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الموازنة تخطيط البرمجة في استعمال طرق علمية أكثر تطوراً من العمل المحاسبي والمالي البسيط المبني فقط عن المعطيات البسيطة عن المدخلات وكيفية حسابها، تقدير الإنفاق أصبح يتجاوز هذه النقطة إلى توفير إدارات إحصائية وعملياتية من أجل الربط بين النتائج أو الأهداف والمتطلبات. كل هذا من أجل الحصول على أعلى كفاءة إقتصادية لتكون تشبه نظيرتها في المؤسسات الربحية، كما أنها تمكن من تقدير التطور المرغوب الحصول عليه في النتائج، خاصة إذا توفرت بيانات ومعلومات سابقة، أما إذا لم تتوفر كل المعلومات وجب إدماج عدد كبير من المختصين من أجل تقدير

الموازنة المثالية للبرنامج المرغوب فيه وفق النتائج المرجوة¹. لذلك نجد من مزايا هذا النظام هو ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الوحدة الحكومية مما يرفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء في المنشآت الشيء الذي يساعد على التخطيط الإستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات، ما يقوي مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي، كما يساعد على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالنتائج التي تسعى إليها الجهة الحكومية من خلال توفير البيانات اللازمة، فهذا النظام يركز على المخرجات أكثر من تركيزه على المدخلات، كل هذا يؤدي إلى تعزيز المساءلة وتحديد المسؤوليات.

حتى هذا النظام به عيوب أبرزها صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً، كما يصعب تحديد عوائد بعض البرامج والمشاريع بشكل مادي ولملموس، بالإضافة إلى تطلب هذا النموذج لكم هائل من البيانات والمعلومات التي يجب إرسالها إلى مكتب الموازنة عن كل البرامج، حيث تتطلب عملية تحضير البيانات تدخل عدد هائل من الفنيين من إحصائيين ومهندسين، وهو ما يجعل من الصعب القيام بالعملية بشكل كامل وفي التوقيت المناسب.

4- الموازنة الصفريّة: المبدأ الأساسي لهذا النموذج يقوم على أن تقدير موازنة كل عام يتم كما لو كانت السنة الأولى للمنشأة، حيث يتوجب على كل قسم تبرير مقدار الأموال التي سينفقها على كل نشاط أو برنامج دون الاعتماد على معطيات السنوات السابقة وإنما بالاعتماد على الإحتياجات التقديرية للسنة المعنية، فكل عام يبدأ من الصفر والقرارات والموازنات السابقة لا تعمل كأساس لحساب تقديرات الإنفاق الحالي. بالتأكيد فإنه من الصعب تحليل جميع بنود الإنفاق من الصفر، مما يجعلها تتصف بالتعقيد، فهي قابلة للتطبيق فقط على جوانب معينة من نشاط المنشآت أو برامج تتطلب مراقبة خاصة. بدأ تطبيق تقنية إعداد الموازنة هذه في الشركات الخاصة في الستينيات وتم تبنيها في الإدارات العمومية الأمريكية في بداية السبعينات. أدت التكلفة العالية للتنفيذ والبيروقراطية المطلوبة، إلى جانب بيئة النمو الإقتصادي العالمي، إلى تخلي الكثيرين عن هذه التقنية. مع الأزمات المالية في السنوات الأخيرة، إزداد الإهتمام بتقنية الموازنة هذه، لأنه يمكن أن تساعد في السيطرة على العجز العام بشكل أفضل.

يذكر ويشادل Weischadle أنه يمكن أن تكون أكبر فائدة للاعتماد على القاعدة الصفريّة هي عملية التخطيط الخاصة التي تتصف بالتجديد، حيث لم تعد المنشأة العمومية ملزمة في تفكيرها بما قامت به تاريخياً، ويمكنها أن تجدد نفسها من نقطة الصفر، بحثاً عن مستقبلها حقاً. ومن محاسن الموازنة الصفريّة أنها تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة تمكن من التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا أثناء القيام بالقرارات وبالتالي هناك إمكانية أكبر على إنجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر، كما يمثل طريقة

¹ Jack F. Hooper : Opt. Cit.

لإعادة توزيع الموارد المالية على الإستخدامات المختلفة من أجل الحصول على الإستخدام الأمثل للموارد، كل ذلك يساهم في ترشيد تسيير الموازنة وإنفاق المال العام، كما يساهم في تعزيز الرقابة والمساءلة، بالإضافة إلى كونه مبني على منهج علمي قائم على السببية والدراسة والتحليل لجميع مراكز العمل مما يسهل عملية إتخاذ القرار فيما يتعلق بما يتم قبوله أو التخلي عنه. ومن المساوئ كون الموازنة الصفرية هو صعوبة الإنطلاق من الصفر، مع وجود مخاطر عدم التعاون بين الأقسام والوحدات، كما أنه يزيد من حجم العمل الإداري ويعقده. كما أنه لا يهتم بما إذا كان المشروع سينتهي أم لا في نهاية المطاف فهو يقوم بفتح اعتماد له ولكن يترك أمر المتابعة للجهات الإدارية المختلفة، لذلك يعيب عليها البعض تركيزها على التخطيط قصير المدى وإهماله على المدى الطويل.

5- الموازنة التعاقدية

كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996، حيث تعتبر هذه الأخيرة فكرة التعاقد بأنها مركزية في نظام إدارة القطاع العام، فيجب تحديد النواتج التي سيقدمها الرؤساء التنفيذيون بوضوح مع وصف السلع والخدمات التي سيتم إنتاجها بما في ذلك المعلومات حول الجودة والكمية والتكلفة ووقت ومكان التسليم. . . تحدد إتفاقيات الإشتراء بين الوزارات والإدارات المخرجات الفردية بشروط وأحكام مماثلة لعقود القطاع الخاص¹. من خلال محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين الحكومة وأطراف منها مع جهة منفذة، أي تهدف الموازنة التعاقدية إلى تحويل العلاقة بين الحكومة ووكالاتها التنفيذية المعتمدة في الموازنة من علاقة تمويل إلى علاقة إشتراء، حيث تضمن عملية "التعاقد" مع تلك الوكالات إشتراء تلك النواتج بسعر متفق عليه. وستخصص الموازنة بعد ذلك المبالغ المستحقة للوكالات بموجب تلك العقود. في هذا السياق، يشير الناتج إلى السلعة أو الخدمة التي تقدمها الحكومة إلى المجتمع، وقد يتناقض مع النتيجة، والتي تشير إلى الفوائد الإجتماعية الناتجة عن توفير الناتج، فعلى سبيل المثال، فإن تطعيمات الرضع هي المخرجات Out-put، في حين أن الإنخفاض الناتج في معدل وفيات الرضع والاعتلال هو النتيجة Out-come². من خلال محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين الحكومة وأطراف منها وجهة منفذة، أي تهدف الموازنة التعاقدية إلى تحويل العلاقة بين الحكومة ووكالاتها التنفيذية المعتمدة في الموازنة من علاقة تمويل إلى علاقة إشتراء، حيث تضمن عملية "التعاقد" مع تلك الوكالات إشتراء تلك النواتج بسعر متفق عليه. وستخصص الموازنة بعد ذلك المبالغ المستحقة للوكالات بموجب تلك العقود. في هذا السياق، يشير الناتج

¹ Marc ROBINSON : « CONTRACT BUDGETING », Public Administration, Volume 78, Issue 1, Blackwell Publishers, Malden, USA, 2000, PP 75-90.

² Marc ROBINSON : Ibid.

إلى السلعة أو الخدمة التي تقدمها الحكومة إلى المجتمع، وقد يتناقض مع النتيجة، والتي تشير إلى الفوائد الاجتماعية الناتجة عن توفير الناتج، فعلى سبيل المثال، فإن تطعيمات الرضع هي المخرجات Out-put، في حين أن الانخفاض الناتج في معدل وفيات الرضع والاعتلال هو النتيجة Out-come¹. وقد عُرفت الموازنة التعاقدية على أنها "مجموعة من الأسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ورقابة تنفيذها، فما هي إلا خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدة الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي لتكوين برامج ومشروعات متضمنة أربعة أبعاد هي: العمل أو المواصفات، التكلفة التخمينية، الوقت اللازم للإنجاز، والتمويل. يجري تحديد تخصيصات الموازنة العامة وإيراداتها لتنفيذ ورقابة ومتابعة الموازنة العامة بما يحقق الكفاية في الأداء، لأنها ترتبط بين الإعتمادات المرصدة والأهداف المنشودة"².

يرجع اعتماد أسلوب الموازنة التعاقدية في الأساس إلى الإحتياج إلى العقود التشاركية مع القطاع الخاص نظراً لصعوبة تأمين الموارد للقيام بالمشاريع الاقتصادية والتنموية من قبل الحكومة، كما أن القطاع العام يعجز في بعض الأحيان على مواكبة التطور الحاصل في تقديم الخدمات لذا لابد من مشاركة القطاع الخاص بتقديم تلك الخدمات من خلال عملية التعاقدات. تساهم الموازنة التعاقدية في خفض عجز الموازنة العامة للدولة، لذلك من الضروري إعداد الموازنة العامة وفقاً لآليات الموازنة التعاقدية عن طريق إبرام عقود الخدمات، والشراكة مع القطاع الخاص من أجل محاربة هدر المال العام خصوصاً في عمليات التشغيل والاستثمار³. فالحكومة تقوم بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص وعام) بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب مع تحقيق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها.

من بين ميزات الموازنة التعاقدية هي قدرتها على تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات الحكومية، ونظراً لاتساع وكثافة أعمال الحكومات يصعب عليها الوصول إلى أهدافها بالاعتماد على هياكلها فقط، كما تساهم في ربط الموازنة العامة بالخطط التنموية طويلة الأجل، الخماسية مثلاً، حيث تولى الخطة طويلة الأجل إلى برامج جزئية تسهل التطبيق والمتابعة، كما يساهم في عملية التخطيط سواءً الشامل الذي يقصد به الأهداف العليا المحددة على المستوى القومي، أو التخطيط الذي يهدف إلى التنسيق بين القرارات الآنية والأهداف طويلة الأمد من أجل ضمان حسن التنفيذ والمتابعة. كما يمكن هذا النظام من تنفيذ العديد من المشاريع الحكومية بكفاءة وفعالية بفضل إشراك القطاع الخاص في

¹ Marc ROBINSON : Ibid.

² ياسر حامد عباس جدوع: "مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، الأردن، ص27.

³ أيام ياسين: "إمكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية - دراسة ميدانية في مجلس مدينة اللدقية"، مجلة جامعة حماة، المجلد الأول، الخامس العدد، 2018، ص35-52.

العديد من البرامج والمشاريع، مثل عملية الشراكة بين القطاع الخاص والعام Public Private Partnership PPP، أو مشاريع البناء والتشغيل والتحويل، كل ذلك يضمن ترشيد الإنفاق الحكومي وضبطه كما يغير العلاقة ما بين الحكومة وأجهزتها التنفيذية من علاقة تمويل إلى علاقة تجارية حيث يمكن للحكومة التخلي بسهولة عن المشاريع والبرامج الخاسرة وغير المجدية، كما تمكنها من التطور والامتداد في المشاريع الحكومية عند الإحتياج بالإعتماد على تمويلات حكومية أو غير حكومية. بينما تتمثل معوقات تطبيق هذا النظام في عدم تطور الإدارات المالية الحكومية سواء من الناحية الفنية أو من ناحية التجهيزات، وارتفاع تكاليف تطبيقها في بعض الأجهزة الحكومية خاصة في الدول النامية، كما تحتاج إلى بيانات ومعلومات ودراسات ضخمة من أجل ضبط البرامج وبشكل سنوي على الأقل، بالإضافة إلى التكوين العالي لدى الإطارات والموارد البشرية من أجل التحكم في هذا النظام ومتطلباته.¹

تعتبر الأنظمة الموازناتية المذكورة أعلاه الأكثر شهرة ورواجاً، ولا يجب النظر إليها على أنها أسلوب واحد تتبناه الإدارة والحكومات، بل يمكن التكيف مع متطلبات القطاع والسياسة المنتهجة فيه، فنجد أن الدول تميل إلى استعمال منهجية معينة في قطاع بينما تتخلى عنها في قطاعات أخرى. كما يجب التنبيه إلى أن هناك أساليب أخرى في تحضير الموازنة لكنها لم تلق الرواج الذي لفته الأنظمة السابقة مثل موازنة المهمة Mission Based Budgeting التي تقوم على مبدأ الإدارة القائمة على المهام Mission Based Management، الذي يمكّن مسؤولي الإدارات من تمويل أولويات الإدارات ومكافأة المساهمين المهمين، ويتم تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجامعية والبحثية والمعاهد والكليات والمستشفيات بشكل واسع.² والموازنة المتزايدة Incremental-Based Budgeting حيث يعتمد إعداد الموازنة في هذه التقنية للسنة التالية على الموازنة المعتمدة للسنة الحالية بالإضافة إلى الزيادات المحتملة من أجل تحديد مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لمختلف الهيئات أو الإدارات العامة على أنماط الفترات السابقة، بما في ذلك الإضافات الهامشية. يتضمن ذلك استخدام عوامل معروفة مثل المتطلبات التشريعية الجديدة وتطورات الخدمة وتضخم الأسعار المتوقع.³

الفرع الثاني: تبويب الموازنة العامة (تصنيف مراكز الموازنة العامة)

بعدما تطرقنا إلى مناهج تحضير الموازنة، ننتاول الآن تبويب الموازنة العامة حيث تعتبر الدقة والوضوح من المبادئ الأساسية للموازنة العامة، إلا أن مبدأ الوضوح يرتبط ارتباطاً وثيقاً بشرط آخر هو

¹ ياسر حامد عباس جدوع: المرجع السابق، ص 27.

² M. Chris Decker, Daniel J. DeBehnke : « Mission-based Budgeting Hours Model: An Accurate Way to Understand Physician Costs », Academic Emergency Medicine, Volume 9, Issue 3, USA, 2002, PP 252-254.

³ De Campos C.M.P., Rodrigues L.L. (2018) Budgeting Techniques: Incremental Based, Performance Based, Activity Based, Zero Based, and Priority Based. In: Farazmand A. (eds) Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance. Springer, Cham, 2018, PP 501-509.

أن تظهر الموازنة في صورة تسهل معها عملية التحليل الإقتصادي الكلي. والمقصود من التبويب هو تصنيف أو ترتيب أو تقسيم البيانات المالية بناءً على أسس معينة بحيث يُمكن من إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها، كما يسمح بقراءتها وتحليلها تحليلاً صحيحاً، سواءً من طرف الممولين أو الإقتصاديين أو الإحصائيين، كما أن التبويب السليم للموازنة العامة يساعد على ربط الموازنة العامة بالسياسة الإقتصادية، يجب أن يوفر التصنيف الجيد معلومات واضحة في جميع مراحل دورة الموازنة (صياغة الموازنة وتنفيذها ورصدها وتقييمها)، عن طريق تصنيف عمليات الموازنة حسب طبيعتها أو حسب معايير تتطلبها إدارة الموازنة أو تحليلها. ويتم ذلك من خلال وضع الحسابات المتجانسة أو المتشابهة في مجموعات تحمل نفس الصفات. وتلخص أهمية تصنيف النفقات والإيرادات بشكل صحيح من أجل: ¹ صياغة السياسات وتحليل الأداء، تخصيص الموارد بكفاءة بين القطاعات، ضمان الإمتثال لموارد الموازنة المعتمدة من قبل السلطة التشريعية، والإدارة اليومية للموازنة. يتم تبويب إيرادات ومصروفات الموازنة عبر طرق مختلفة هي:

1- تبويب الإيرادات:

غالباً ما يتم التركيز على المصروفات من ناحية التبويب، وهذا شيء طبيعي بالنظر إلى تشعبها من جهة والرغبة في التحكم فيها وتجنب التبذير وضعف مردودية النفقات وكذلك محاربة الفساد. كما يقول ميلتون فريدمان: " أنا أؤيد خفض الضرائب تحت أي ظرف من الظروف ولأي عذر ولأي سبب وكلما كان ذلك ممكناً ... لأنني أعتقد أن المشكلة الكبرى ليست الضرائب، المشكلة الكبرى هي الإنفاق"، لأن أكبر المشاكل تكمن في الإنفاق أكثر منها في الإيراد. بالنسبة لتصنيف الإيرادات فهي تقسم حسب المصدر، حيث صنفها Government Finance Statistics Manual GFSM 2001 إلى:

1-1- الإيرادات:

يعرف كل من GFSM 2014 و SNA 2008 الإيراد بأنه زيادة في صافي حقوق الملكية ناتجة عن معاملة. حيث ينشأ عن معاملات الإيرادات مدخلات مقابلة لها تؤدي إلى زيادة الأصول أو انخفاض في المطلوبات وبالتالي زيادة صافي حقوق الملكية². تشمل الإيرادات جميع المبالغ المالية التي تتلقاها الحكومة من مصادر خارجية أي تلك الناشئة خارج الحكومة خلال سنتها المالية، بعد خصم المبالغ المستردة وغيرها من المعاملات التصحيحية، بخلاف إصدار الديون وبيع الإستثمارات والوكالة أو معاملات الثقة الخاصة، وتستبعد الإيرادات المبالغ المحولة من الصناديق أو الوكالات الأخرى التابعة للحكومة نفسها وتلك

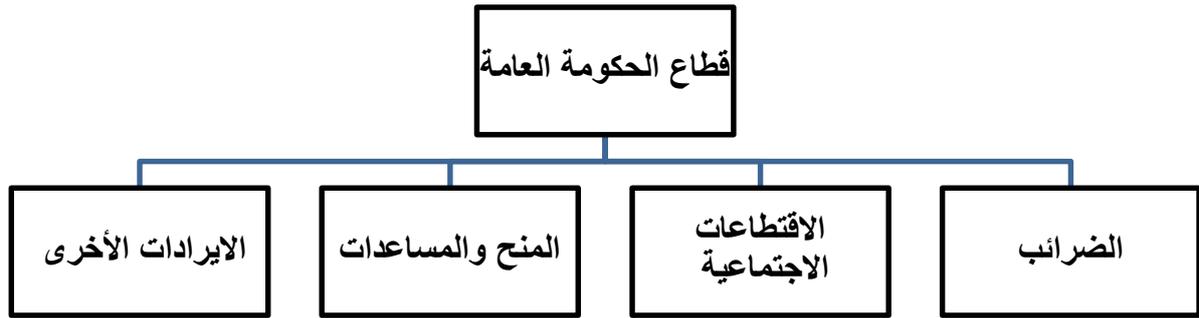
¹ Davina Jacobs, Jean-Luc Héris and Dominique Bouley: « [Technical Notes and Manuals: Budget Classification](#) », International Monetary Fund, 2009, P1.

² United Nations : "System of National Accounts 2008", New York, 2009, para 22-65, P78.

² International Monetary Fund : "Government finance statistics manual 2014", IMF Publication Services, Washington D.C., 2014, Para 2.20, P84.

المحصلة من القروض. ويعتبر التبويب النوعي هو التبويب الشائع للإيرادات ويكون ذلك وفقاً لمصادرها الرئيسي لأغراض المتابعة واتخاذ القرارات سواء كانت تخطيطية ورقابية. وتقسم الإيرادات الحكومية كما يوضحه الشكل (4.1)، حيث يبرز لنا أن الإيرادات الحكومية تشمل في الأساس الإيرادات العادية¹، وتستثني الإيرادات غير العادية أو الإستثنائية التي تحدث أحياناً وهي التي لا تتكرر سنوياً كالقروض والإصدارات النقدية الجديدة، فهي لا توفر للحكومة إيرادات إلا من وقت لآخر ولا تظهر في الموازنة بصفة دورية. وتقسم الإيرادات بشكل عام إلى:

الشكل 4.1: تبويب إيرادات القطاع العام



المصدر: من إعداد الباحث

أ- **الضرائب:** ويعبر عنها كذلك بالإيرادات الجبائية، وتعرف الضريبة بأنها: "اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة"² حيث تمثل المورد الأساسي للدول، كما أن لها أهداف أخرى تتجاوز تمويل الموازنة العامة، فهي تقوم بالتأثير على سلوكيات الأفراد من خلال الضرائب المفروضة على الإنتاج والاستهلاك، كما تلعب دوراً في التنمية على المستوى الجغرافي والمحلي من خلال تقديم امتيازات أو تحفيزات للمناطق التي تعاني من ضعف في التنمية. وتقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير المباشرة. وتصنف الضرائب في دليل إحصائيات مالية الحكومة 2001 حسب وعاء الضريبة بينما يقسمها دليل الحسابات القومية SNA حسب الاحتياجات للتحليل الإقتصادي إلى: (1) الضرائب على الإنتاج والواردات، (2) الضرائب الجارية على الدخل والثروة و(3) الضرائب الرأسمالية³.

ب- **الإقتطاعات الإجتماعية:** هي ما يتم دفعه من مبالغ للضمان الإجتماعي من قبل الموظفين وأرباب العمل والأفراد العاملين لحسابهم الخاص والمدفوعات الفعلية أو المحسوبة لخطط التأمين

¹ الإيرادات العادية: تمثل الإيرادات تتكرر سنوياً ويدخل فيها الضرائب والرسوم والدومين.

² محمد الصغير بعلي وبيسري أبو العلا: "المالية العامة"، دار العلوم، عنابة، 2003، ص 57.

³ صندوق النقد الدولي: "دليل إحصاء مالية الحكومة"، إصدارات صندوق النقد الدولي، الطبعة الثانية، 2001، فقرة 5-17، ص 49.

الاجتماعي لتوفير مؤونات أو مخصصات التأمين الاجتماعي التي يتعين دفعها للمشاركين لاحقاً. تسمى كذلك بالإشتراكات أو المساهمات الاجتماعية، وتشارك هذه الإقتطاعات مع الضرائب في كونها في الغالب إجبارية ومحددة في القوانين والتشريعات المحلية، وتختلف عليها بكونها تهتم بالأساس بضمان التغطية الاجتماعية للمشارك من ناحية مخاطر كثيرة أبرزها المخاطر الصحية¹. وتصنف الإقتطاعات الاجتماعية إلى مساهمات العاملين ومساهمات أرباب العمل وإقتطاعات اجتماعية أخرى.

ت- المنح والمساعدات: المنح تمثل تحويلات جارية أو رأسمالية غير إجبارية تتلقاها الوحدة الحكومية إما من وحدة حكومية أخرى أو من منظمة دولية²، ولا تقتصر على المساعدات الإغاثية والإنسانية المقدمة في حال الكوارث أو التدفقات النقدية المجانية أو غير المستردة، بل أن مفهوم المساعدات الخارجية أوسع من ذلك حيث يشمل كل نقل بهدف المشاركة في التنمية وتوزيع الدخل أو إعادة توزيعه³. وتقسم إلى منح من حكومات أجنبية ومنح من منظمات دولية ومنح من وحدات أخرى للقطاع الحكومي.

ث- الإيرادات الأخرى: تدخل ضمن هذا العنصر بقية الإيرادات التي لا تدخل ضمن الإيرادات السابقة، وهي (1) إيرادات دخل الملكية التي تمثل عائدات الأملاك الوطنية العامة أو ما يسمى محلياً بالدومين العام، بالإضافة إلى (2) إيرادات مبيعات السلع والخدمات أي الإيرادات الناجمة عن الخدمات والسلع السوقية التي تنتجها مؤسسات القطاع العام والتي تخضع للقانون الخاص وما يصطلح عليه محلياً بالدومين الخاص الذي يتمثل في المؤسسات العمومية التي تنشط في القطاع العقاري والصناعي والمالي والتجاري. بالإضافة إلى (3) إيرادات الغرامات والجزاءات والمصادرات، والتي لا تدخل ضمن الضرائب والرسوم، وهي التحويلات الجارية الإجبارية التي تفرضها الأحكام القضائية على الوحدات نتيجة انتهاك القوانين والقواعد الإدارية ويضاف إليها كذلك التسويات التي تتم خارج المحاكم وأجهزة القضاء.

كما هو ملاحظ فالإيرادات هي مختلفة وغير متجانسة، ويمكن أن يصنف كل نوع منها إلى تصنيف مختلف عن الآخر، فالضرائب مثلاً تُصنف إلى طريقة الإقتطاع فهي إما مباشرة أو غير مباشرة، كما تصنف أيضاً حسب الوعاء الضريبي فهناك ضرائب على الدخل أو على الأرباح أو على الإستهلاك، بينما تقسم

¹ قرومي حميد وضحاك نجية: "الضمان الاجتماعي في الجزائر - حالة CASNOS لولاية البويرة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 2015/13، 2015، ص 79-98.

² صندوق النقد الدولي: المرجع السابق، ص 57.

³ حسن عطا الرضيع: "المنح والمساعدات الخارجية ودورها في النمو الاقتصادي في الأراضي الفلسطينية"، الحوار المتمدن-العدد: 5036، منشور بتاريخ 14:23 - 6 / 1 / 2016، على الرابط: <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=499679>

المنح بحسب مصدر المنحة الذي استمدت منه الإيراد، ويصنف دخل الملكية أوالدومين بحسب نوع الدخل مثل الفوائد وأرباح حقوق الملكية والريوع وغيرها¹.

2- تبويب النفقات:

تعرف النفقة بالنسبة لكل من SNA و GFSM على أنها المعاملات التي تخفض من حقوق الملكية أو القيمة الصافية للوحدة، في الغالب يتم مناقشة تبويب النفقات أكثر من الحديث عن تبويب الإيرادات، وذلك لتشعب النفقات وكثرتها، وتُذكر دائماً أن التبويب يتم حسب الإحتياجات التي يتطلع إليها المستعملون للبيانات المالية الحكومية، ويمكن تبويب النفقات بشكل عام إلى (1) تبويب وظيفي، (2) تبويب إداري، (3) تبويب إقتصادي، (4) التبويب حسب العملية أو البرنامج، وهو ما يتوافق مع التصنيف الجديد للنفقات في الجزائر وفق المادة 28 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

أ- **التبويب الوظيفي:** يقصد بهذا النوع أن يتم تبويب عمليات الدولة حسب النشاط أو الخدمة التي تؤديها الدولة إنطلاقاً من وظائفها كالصحة والتعليم والأمن... الخ، ويستعمل نظام الحسابات القومية السؤال "لماذا تم هذا الإنفاق؟"²، فالتبويب الوظيفي يوضح الهدف أو الغاية من الإنفاق، وذلك بغض النظر عن التبعية الإدارية للنشاط (الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق)، فمثلاً قد يكون مستشفى تابع للقطاع العسكري، ولكن عملياته يجب أن تظهر في جانب الإنفاق على الصحة. من أجل تسهيل دراسة مختلف أنواع النشاط الحكومي وأهميتها النسبية في الإنفاق الإجمالي.

ب- **التبويب الإداري:** يقصد به تصنيف النفقات والإيرادات العامة وفقاً للوحدات الحكومية في الدولة (الوزارة، المصالح، والهيئات، ... الخ)، من خلال الإجابة عن السؤال "من قام بالإنفاق؟" فهو بذلك يعكس هيكل التنظيم الإداري للسلطات العامة. حسب هذا التقسيم فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المقبلة، كما أنه يمكن للسلطة التشريعية من مناقشة وإعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة.

ت- **التبويب الإقتصادي:** يقوم هذا النوع على أساس عمليات الدولة حسب طبيعتها الإقتصادية، وعرضها في شكل تظهر به وكأنها جزء من نظام أوسع يشمل عمليات كل القطاعات الإقتصادية، وهو التقسيم الذي يميز في الأساس SNA عن GFSM وبالتالي يتم هذا التبويب حسب طبيعة العملية وحسب من يقوم بهذه العمليات أي يتم حسب العملية وحسب القطاع. (1) التبويب حسب العملية يتم تبويب حسب الطبيعة الإقتصادية للعملية وحيث عموماً تقسم العمليات إلى: عمليات جارية وعمليات رأسمالية، (2)

¹ صندوق النقد الدولي: المرجع السابق، ص48.

² Eurostat : « Essential SNA: Building the basics », Eurostat Methodologies and Working Papers, 2010 Edition, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2011, P48.

التقسيم حسب القطاع بحكم أن الإقتصاد الوطني يتكون من قطاع الحكومة، قطاع الأعمال من أفراد ومؤسسات لا تستهدف الربح، وقطاع العالم الخارجي (غير المقيمين)، كما أن تبويب موازنة الدولة ليس هدفاً في حد ذاته لكنه وسيلة لتنفيذ السياسة المالية والسياسة الإقتصادية العامة، وبالتالي يقتضي متطلبات الباحث الإقتصادي تبويب الموازنة كجزء من الإقتصاد الوطني.

ث- **التبويب على أساس البرامج:** يهتم هذا التبويب بتوضيح البرامج والمشاريع التي تقوم بتنفيذها الحكومة بصرف النظر عن الجهة التي تقوم بها. ويكون هذا النوع من التبويب في شكل خطط متوسطة المدى تظهر البرامج والمشاريع في وثيقة الموازنة السنوية لها وتقسم البرامج إلى مشاريع أو برامج فرعية ترصد لها الإعتمادات اللازمة لتنفيذها في الموازنة العامة. ويمكن أن تقسم البرامج إلى أنشطة¹ حيث يسمح هذا التبويب من توضيح النشاطات التي تقوم بها كل دائرة وزارية وتكاليفها.

يمثل دليل إحصائيات الحكومة المرجع الأكثر تداولاً في تبويب وترميز الموازنة وكذلك التقارير المالية البعدية، ويقر الدليل تقسيماً لأهم عناصر الموازنة أو محاسبة القطاع العام من أجل تحديد التقارير الكلية المترتبة عنها، ولقد وضعنا في الملحق (1) التقسيم الذي تبناه الدليل مع كيفية عرض عناصر الحسابات ضمن التقارير المالية التي ينص عليها.

عرضنا أهم التصنيفات المطبقة على نفقات الموازنة، ويمكن إضافة تصنيفاً فرعية أخرى مثل التصنيف الجغرافي الذي يسمح بتحديد وجهة النفقات جغرافياً، وتصنيف الأداء أو تصنيف البرامج والأنشطة الذي يهتم بما تقوم به الحكومة بدل الإهتمام بما تنفقه. إن التسيير المالي يقوم على تقديرات الموازنة، التي تسبق عملية تنفيذ الموازنة من خلال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وخلال تنفيذ العمليات أثناء الفترة المعنية، تتم العمليات المحاسبية المتمثلة في النظام المحاسبي، والذي يختلف من دولة إلى أخرى، لكن يبقى الهدف النهائي هو التقارير المالية للقطاع العام، التي تضم البيانات المالية الناتجة عن الإنجازات والتي تسمى بالأرقام الحقيقية أو المنجزة.

المطلب الثالث: تقرير المال العام وفق دليل إحصائيات الحكومة² Government GFSM

Finance Statistics Manual

إتباع تقرير المال العام لدليل إحصائيات الحكومة GFSM (الأخير هو نسخة 2014) يعتبر خطوة جيدة نحو مواءمة الإحصائيات المالية المحلية لتلك الدولية، حيث تسمح العملية بإعداد البيانات المالية وفق

¹ يعرف النشاط بأنه تجميع لأعمال متجانسة التي تقوم بها الوحدات التنفيذية للمساهمة في إنجاز برنامج رئيسي أو فرعي.
² صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014.

معايير دولية، والإشتراك في معايير نشر البيانات المالية¹ Special Data Dissemination Standard (SDDS)، والمشاركة في الكتاب السنوي لإحصائيات الحكومة GFSY Government Finance Statistics Yearbook، والإمتثال لتوصيات مبادرات نشر بيانات الدين العام في قاعدة بيانات الدين بصندوق النقد الدولي والبنك الدولي. وحتى تتمكن من توضيح الكشوف أو البيانات التي على الدول تحضيرها وفق دليل GFSM يتوجب أولاً توضيح العناصر المكونة للبيانات أو الكشوفات. يوضح الشكل (5.1) مختصر الهيكل التحليلي لدليل إحصائيات الحكومة، حيث يتناول مختلف العناصر التي يهتم بها الدليل، وكيف يقسمها ويرتبها ويميز بينها، وضعنا بالملحق (1) تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة GFSM، المأخوذ من دليل GFSM 2014 الملحق الثامن.

الفرع الأول: عناصر الكشوف المالية لـ GFSM

يقوم نظام تقرير المال العام وفق GFSM 2001 على تقارير مالية لعناصر معينة، حيث يعترف النظام بأغلب عناصر المحاسبة المالية، لكنه لا ينظر لها بمنظور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (سواء تلك المتعلقة بالقطاع العام أو القطاع الخاص)، بل يتناول في الأساس المعاملات وحركة الأموال، حيث تقيد التدفقات الاقتصادية وفق آخر تحديث على أساس الإستحقاق، لكن هذا لا يعني أنه لا يشمل أساس النقد. بينما النسخ التي سبقت نظام GFSM 2014 كانت تعتمد في الأساس على الأساس النقدي. لا يجب أن نتصور أن طريقة إعداد البيانات أو الكشوفات المالية الحكومية تقوم على طريقة المحاسبة المالية، بل هي فقط عملية تجميعات للأموال ثم تقدير الأرصدة في نهاية السنة المالية من أجل تحديد القيم. والعناصر التي نتحدث عنها ما هي إلى حاصل تلك المعاملات وتدفقاتها الاقتصادية، أو عملية إستدراك لما هو موجود من خلال عمليات الجرد المختلفة عند نهاية السنة، فأساس الإعتراف مختلف تماماً عما هو عليه في الإطار المفاهيمي لمحاسبة القطاع العام. لذلك يلتقي نظام GFSM مع معايير IPSASs في كثير من النقاط لكن هناك إختلافات كثيرة، ومن خلال دراسة نظام GFSM يتضح لنا أنه يركز على التدفقات الاقتصادية² الناشئة عن المعاملات، أو عن أحداث أخرى، ويقسمها الدليل إلى ما يلي:

1- المعاملات: يعرف الدليل المعاملة بأنها تدفق إقتصادي يمثل تفاعلاً بين وحدتين مؤسستين بموجب إتفاق بين طرفين أو بحكم القوانين النافذة، أو إجراء داخل وحدة مؤسسية يكون من المفيد من الوجهة التحليلية معالجته بوصفه معاملة، مما يرجع غالباً إلى عمل الوحدة بصفتين مختلفتين. يوضح الشكل

¹ يقرر صندوق النقد الدولي المعيار الخاص لنشر البيانات (SDDS) معياراً يتطلب من البلدان المشاركة في الأسواق المالية الدولية أن تزود صندوق النقد الدولي طواعية ببيانات حول متغيرات الاقتصاد الكلي الأساسية بالإضافة إلى وضعها النقدي والمالي. الهدف من المعيار الخاص لنشر البيانات هو تسهيل مراقبة المستثمرين الدوليين وترشيد تشكيل توقعاتهم.

² التدفقات الاقتصادية: هي نتيجة إنشاء قيمة اقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو إطفائها، وتؤدي إلى تغيرات في حجم أو تكوين أو قيمة أصول وخصوم الوحدة وصافي قيمتها.

(5.1) أن المعاملات تحدد العناصر الموضحة في الإطارات (1)-(2)-(3)-(7) و(8)، ويقسم الدليل المعاملات إلى:

1-1- المعاملات النقدية: هي معاملة تؤدي فيها وحدة مؤسسية مدفوعات أو تقبض مدفوعات أو تتحمل خصوماً أو تحصل على أصول إزاء/من وحدة مؤسسية أخرى وتكون قيمتها محددة بوحدات العملة. وفي إطار إحصاءات مالية الحكومة، تُقيد جميع التدفقات بقيمة نقدية. وتتكون المعاملات النقدية من عدة أصناف هي: (1) التحويل هو معاملة تقوم بموجبها وحدة مؤسسية بتقديم سلعة أو خدمة أو أصل ما إلى وحدة أخرى دون الحصول في المقابل على أي سلعة أو خدمة أو أصل من تلك الوحدة الأخرى كنظير مباشر؛ (2) التحويلات الرأسمالية هي التحويلات التي تنتقل فيها ملكية أصل (عدا النقدية أو المخزونات) من طرف إلى آخر، أو التي تُلزم أحد الطرفين أو كليهما بإقتناء أصل (عدا النقدية أو المخزونات) أو التصرف فيه، أو التي يتنازل فيها الدائن عن خصم مستحق له؛ و(3) التحويلات الجارية من كافة التحويلات التي لا تعد تحويلات رأسمالية، وهي تؤثر مباشرة على مستوى الدخل المتاح وبالتالي على استهلاك السلع والخدمات. أي أنها تؤدي إلى تقليل الدخل وحجم الاستهلاك المحتمل في الإقتصاد المانع.

1-2- المعاملات غير النقدية: هي معاملات غير محددة أصلاً بالوحدات النقدية. تشمل جميع المعاملات التي لا تتطوي على أي تدفقات نقدية، مثل المقايضة، والمعاملات العينية، وبعض المعاملات الداخلية. المعاملات غير النقدية تأخذ الأشكال التالية: (1) المقايضة وتحدث عندما تتبادل وحدتان سلعا أو خدمات أو أصول غير النقد ذات قيمة متساوية؛ (2) أداء الأجر العيني عندما يتم تعويض موظف بسلع أو خدمات أو أصول غير النقد؛ (3) أداء المدفوعات العينية عدا الأجر العيني الذي يحدث عند أداء طائفة واسعة من المدفوعات في شكل سلع وخدمات وليس نقد؛ و(4) التحويلات العينية يمكن استخدامها لزيادة الكفاءة أو لضمان استهلاك السلع والخدمات المقصودة. مثل أن يتم توصيل المعونة المقدمة بعد كارثة طبيعية بشكل أسرع وقد تكون أكثر فعالية إذا قُدمت في شكل دواء أوغذاء بدلاً من النقد.

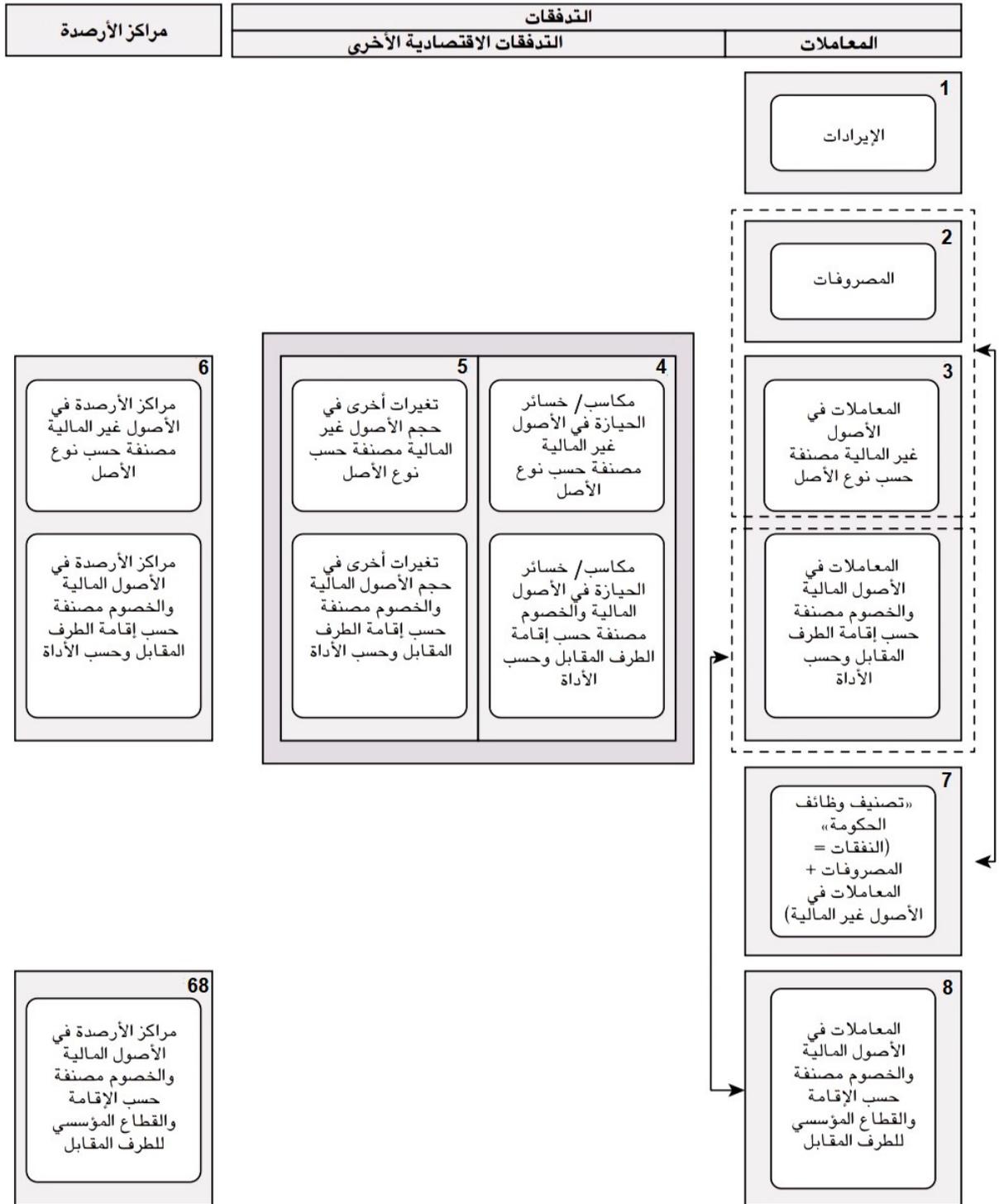
1-3- المعاملات الداخلية: عندما تقوم وحدة واحدة بإجراء ما بصفتين مختلفتين لها، ويكون من المفيد تحليلياً قيد هذا الإجراء كمعاملة. ويعد اختيار ما يعمل من الإجراءات الداخلية كمعاملات اختياراً قائماً على التقدير الشخصي للغرض من قيد هذه الإجراءات.

2- التدفقات الاقتصادية الأخرى: هي التغيرات في حجم الأصول أو الخصوم أو في قيمتها ولم تنتج عن معاملات، لأنها لا تقي بوحدة أو أكثر من خصائص المعاملات. مثل حالة الاستيلاء على أصول بدون تعويض، أو التغيرات الناتجة عن أحداث طبيعية كالزلازل أو الفيضانات.

2-1- مكسب أو خسارة الحيازة هو تغير في القيمة النقدية للأصل أو الخصم نتيجة تغيرات في مستوى الأسعار وهيكلها، مع استبعاد أي تغيرات نوعية أو كمية عليها. مثل التغيرات الناشئة عن حركات أسعار الصرف.

2-2- التغيرات الأخرى في حجم الأصول هي التغيرات في قيمة أحد الأصول أو الخصوم والتي لا تنشأ نتيجة معاملة أو مكاسب/خسائر الحيازة. وتشمل عدداً كبيراً ومتنوعاً من الأحداث. وتنقسم تلك الأحداث إلى ثلاث فئات: (1) أحداث تنطوي على ظهور أو اختفاء أصول إقتصادية لأسباب أخرى عدا المعاملات؛ (2) أحداث خارجية - إستثنائية وغير متوقعة - على منافع إقتصادية يمكن الحصول عليها من أصول وما يقابلها من خصوم؛ و(3) الأخيرة ناتجة عن التغيرات في التصنيفات.

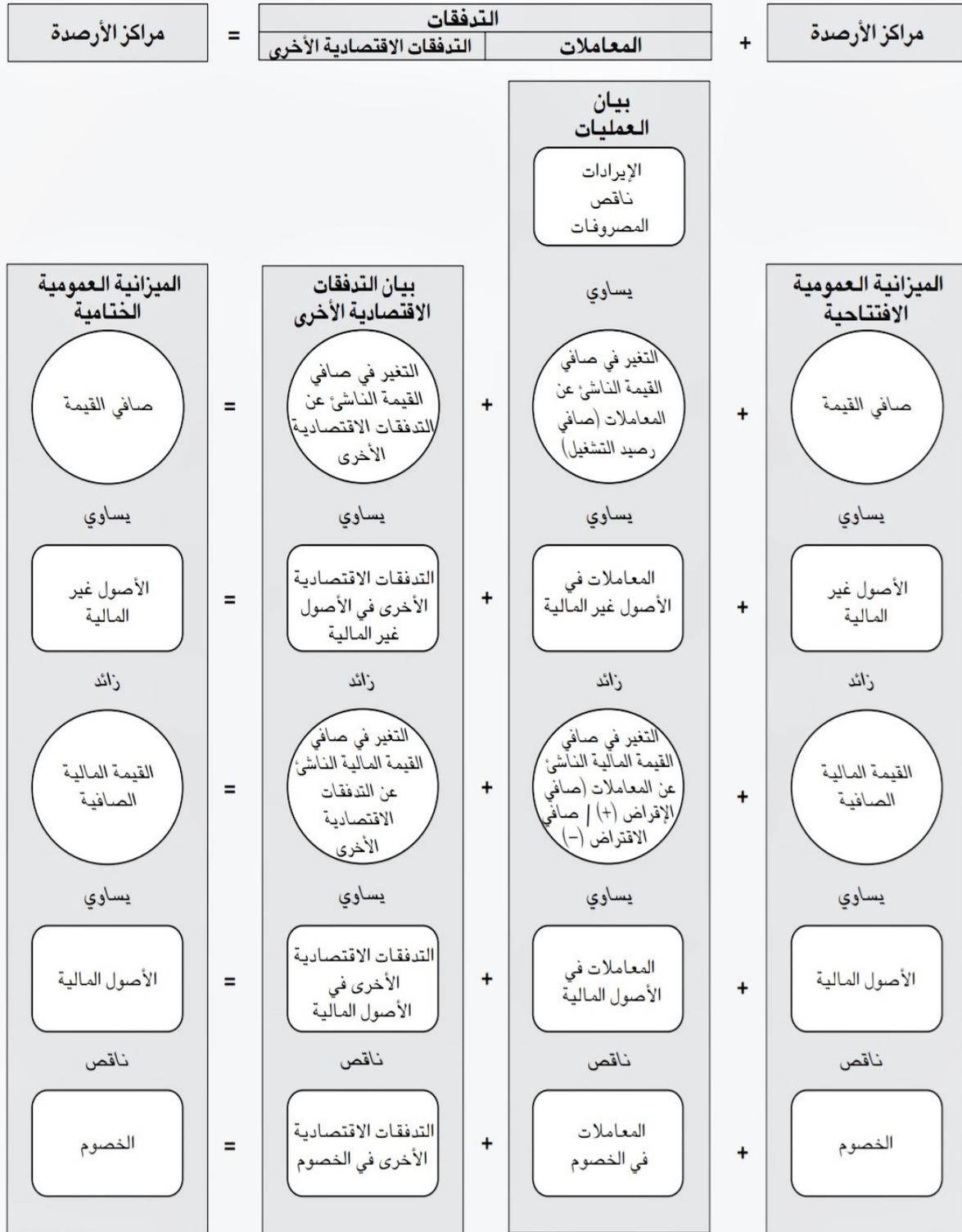
الشكل 5.1: هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة



المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص386.

3- مراكز الأرصدة: هو مجموع حيازات الأصول و/أو الخصوم في نقطة زمنية، وتُقيّد مراكز الأرصدة في الموازنة العمومية في إطار إحصاءات مالية الحكومة ويبين الإطار المتكامل لإحصاءات مالية الحكومة مراكز الأرصدة في بداية ونهاية فترة الإبلاغ.

الشكل 6.1: هيكل الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة



المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص 68.

يوضح الشكل (6.1) مراكز الأرصدة من خلال الإطارين (6) و(68) تحت العمود الثالث، حيث يوضح الشكل أن الأرصدة المعنية هي (1) مراكز الأرصدة في الأصول غير المالية، (2) مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم، و(3) مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم وفق تصنيف آخر؛ ويتم

الجدول 40.1: بيان العمليات

المعاملات التي تؤثر على صافي القيمة:	
الإيرادات	١
ضرائب	١-١
مساهمات اجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-١
منح	٣-١
إيرادات أخرى	٤-١
المصروفات	٢
تعويضات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٢
استخدام سلع وخدمات	٢-٢
استهلاك رأس المال الثابت [إحصاءات مالية الحكومة]	٣-٢
الفائدة [إحصاءات مالية الحكومة]	٤-٢
الإعانات	٥-٢
المنح	٦-٢
المنافع الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]	٧-٢
مصروفات أخرى	٨-٢
صافي إجمالي رصيد التشغيل (١-٢)	NOB/GOB
المعاملات في الأصول غير المالية:	
صافي/إجمالي الاستثمار في الأصول غير المالية ^٢	١-٣
الأصول الثابتة	١-١-٣
المخزونات	٢-١-٣
النفائس	٣-١-٣
أصول غير منتجة	٤-١-٣
النفقات (٢+٣)	2M
صافي الإفراض (+) / صافي الاقتراض (-) [إحصاءات مالية الحكومة]	NLB
(1-2-31 = 1-2M = 32-33)	
المعاملات في الأصول المالية والخصوم (تمويل):	
صافي اقتناء الأصول المالية	٢-٣
محلية ^٢	١-٢-٣
أجنبية ^٢	٢-٢-٣
صافي تحمل الخصوم	٣-٣
محلية ^٢	١-٣-٣
أجنبية ^٢	٢-٣-٣

^١ صافي رصيد التشغيل يساوي الإيرادات ناقص المصروفات. وإجمالي رصيد التشغيل يساوي الإيرادات ناقص المصروفات عدا استهلاك رأس المال الثابت.

^٢ صافي الاستثمار في الأصول غير المالية يساوي اقتناء الأصول غير المالية ناقص التصرف فيها ناقص استهلاك رأس المال الثابت. وإجمالي الاستثمار في الأصول غير المالية يساوي اقتناء الأصول غير المالية ناقص التصرف فيها.

^٣ مصنفة حسب الأداة و/أو قطاع الطرف المقابل

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات

الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص70.

حساب الأرصدة ومختلف البنود وفق الشكل (6.1)، من خلال الانتقال من الرصيد عند بداية المرحلة وصولاً إلى الرصيد عند نهاية المرحلة بالمرور على قيم المعاملات والتدفقات الاقتصادية المدرجة ضمن بيان العمليات وبيان التدفقات الاقتصادية الأخرى على التوالي.

الفرع الثاني: البيانات (الكشوف)

المالية وفق GFSM

إن الهدف من نظام GFSM بالتأكيد هو تقديم بيانات مالية تفصل أهم المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع العام خلال فترة معينة، ويحصى نظام GFSM البيانات التالية:

1-2- بيان العمليات: يمثل البيان الأول وهو موجز معاملات القطاع أو القطاع الفرعي المعني خلال فترة إبالغ معينة. وتمثل المعاملات في جوهرها، التغيرات في مراكز الأرصدة التي تنشأ عن معاملات متفق عليها بين الوحدات المؤسسية، مثل قيام إحدى الوحدات ببيع سلعة أو خدمة وقيام وحدة أخرى بإشترائها. يعرض البيان تفاصيل المعاملات في الإيرادات والمصروفات، وصافي الاستثمار في الأصول غير المالية، وصافي اقتناء الأصول المالية، وصافي تحمل الخصوم. يحدد البيان: (1) صافي رصيد التشغيل من خلال الفرق بين الإيرادات والمصروفات، الذي

يعكس مجموع التغير في صافي القيمة بسبب المعاملات. وينتج عن طرح صافي الاستثمار في الأصول

الجدول 0500.1: بيان التدفقات الاقتصادية

٩	التغير في صافي القيمة الناشئ عن التدفقات الاقتصادية الأخرى (٥+٤)
٤	التغير في صافي القيمة الناشئ عن مكاسب وخسائر الحيازة
١-٤	الأصول غير المالية
١-١-٤	الأصول الثابتة
٢-١-٤	المخزونات
٣-١-٤	النفائس
٤-١-٤	الأصول غير المنتجة
٢-٤	الأصول المالية ^١
٣-٤	الخصوم ^١
٥	التغير في صافي القيمة الناشئ عن التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم
١-٥	الأصول غير المالية
١-١-٥	الأصول الثابتة
٢-١-٥	المخزونات
٣-١-٥	النفائس
٤-١-٥	الأصول غير المنتجة
٢-٥	الأصول المالية ^١
٣-٥	الخصوم ^١

^١ مصنفة حسب الإقامة و/أو الأداة و/أو قطاع الطرف المقابل

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص74.

الجدول 06.1: الميزانية العمومية

الميزانية العمومية الختامية	الميزانية العمومية الافتتاحية		
		صافي القيمة (٦-١-٦)	٦
		(٣-٦-٢)	
		الأصول غير المالية	١-٦
		الأصول الثابتة	١-١-٦
		المخزونات	٢-١-٦
		النفائس	٣-١-٦
		الأصول غير المنتجة	٤-١-٦
		الأصول المالية	٢-٦
		محلية ^١	١-٢-٦
		أجنبية ^١	٢-٢-٦
		الخصوم	٣-٦
		محلية ^١	١-٣-٦
		أجنبية ^١	٢-٣-٦
		بنود التذكرة ^١	
		...	

^١ مصنفة حسب الأداة و/أو قطاع الطرف المقابل

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص75.

غير المالية بعد ذلك (2) صافي الإقراض/الإقتراض الذي يجب أن يوظف أو يقترض ويوضح من خلال صافي نتيجة المعاملات في الأصول المالية والخصوم^١.

2-2- بيان التدفقات الاقتصادية الأخرى: يعرض بيانات التغيرات في مراكز أرصدة الأصول والخصوم وصافي القيمة، والناشئة من مصادر أخرى عدا المعاملات (كما عرفناها سلفاً)، على هيئة جداول كما هو موضح في الجدول (5.1). تمثل مكاسب وخسائر الحيازة التغيرات في مراكز الأرصدة والتي تنشأ عن تغيرات غير معاملاتية، بما في ذلك حركات سعر الصرف، أما التغيرات الأخرى في حجم الأصول فتتعلق بالتغيرات في مراكز الأرصدة، والناشئة عن أحداث كإكتشاف أصول/خصوم جديدة، أو نفاذ أصول أو تدميرها، أو إعادة تبويب أصول/خصوم.

2-3- الميزانية العمومية: تسجل عليها مراكز أرصدة أصول وخصوم وصافي قيمة القطاع أو القطاع الفرعي المعني في نهاية كل فترة إبلاغ، كما يوضحه الجدول (6.1) يفصل الأصول غير المالية والمالية ثم يوضح الخصوم، الفرق بين الأصول والخصوم يعطينا صافي القيمة، الذي يعبر عن رصيد ثروة الحكومة.

2-4- بيان مصادر واستخدامات النقدية: كما هو موضح في الجدول (7.1) يسجل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة باستخدام تصنيف مماثل للتصنيف

^١ صافي الإقراض/الإقتراض: مقياس موجز يشير إلى مدى قيام الحكومة إما الخارج، أو استخدام الحكومة للموارد المالية التي حققها القطاعات الأخرى للتأثير المالي لنشاط الحكومة على بقية الاقتصاد وعلى بقية العالم.

المستخدم في بيان العمليات، ولكن مع التركيز على صافي التغيير في التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات خلال فترة الإبلاغ، من خلال إهمال الإيرادات والنفقات التي تعني المرحلة ولم تتجز بعد خلال المرحلة، كما يتم إدراج التدفقات النقدية التي حصلت خلال المرحلة مع أنها لا تعني المرحلة. يمكن البيان من حساب (1) صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل من خلال الفرق بين تدفقات الإيرادات النقدية وتدفقات المصروفات النقدية، (2) الفائض/العجز النقدي من خلال حساب الفرق بين صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل وصافي تدفقات النقد الخارجة من الإستثمار في الأصول غير المالية، (3) صافي تدفقات النقد الداخلة من أنشطة تمويلية الذي يساوي الفرق بين صافي تحمل الخصوم وصافي إقتناء الأصول المالية عدا النقدية، و (4) صافي التغيير في رصيد النقدية المساوي لمجموع الفائض/العجز النقدي و صافي تدفقات النقد الداخلة من أنشطة تمويلية.

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:	
C1	تدفقات الإيرادات النقدية
C11	الضرائب
C12	المساهمات الاجتماعية
C13	المنح
C14	إيرادات أخرى
C2	تدفقات المصروفات النقدية
C21	تعويضات العاملين
C22	مشتريات سلع وخدمات
C24	الفائدة
C25	الإعانات
C26	المنح
C27	المنافع الاجتماعية
C28	مدفوعات أخرى
C10	صافي تدفقات النقد الداخلة من أنشطة التشغيل (C1 - C2)
التدفقات النقدية من المعاملات في الأصول غير المالية:	
C31	صافي تدفقات النقد الخارجة من الإستثمار في الأصول غير المالية ¹
C311	الأصول الثابتة
C312	المخزونات ²
C313	النفائس
C314	أصول غير منتجة
C2M	تدفقات النفقات النقدية (C2 + C31)
CSD	الفائض النقدي (+) / العجز النقدي (-) (C1-C2-C31 = C1-C2M = C32-C33)
التدفقات النقدية من المعاملات في الأصول المالية والخصوم (تمويل):	
C32x	صافي اقتناء الأصول المالية عدا النقدية
C321x	محلية ³
C322x	أجنبية ³
C33	صافي تحمل الخصوم
C331	محلية ³
C332	أجنبية ³
NFB	صافي تدفقات النقد الداخلة من أنشطة تمويلية (C33-C32x)
NCB	صافي التغيير في رصيد النقدية (CSD+NFB = C3202 = C3212+C3222)

¹ صافي تدفقات النقد الخارجة من الإستثمار في الأصول غير المالية يساوي المشتريات ناقص المبيعات.

² على أساس نقدي، تقتصر فئة المخزونات(C312) على التغييرات في الأرصدة الاستراتيجية، وتعتبر المخزونات الأخرى، حسب تعريف نظام القيد على أساس نقدي، مصروفات لدى اقتنائها.

³ مصنفة حسب الأداة و/أو قطاع الطرف المقابل

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة

2014"، واشنطن، 2014، ص73.

بيان جموع التغييرات في صافي القيمة: يضم في بيان واحد معاملات الإيرادات والمصروفات من بيان العمليات وبيان التدفقات الاقتصادية الأخرى. وفي صيغته المختصرة، يُستخدم هذا البيان التكميلي لإبراز جموع التغييرات في صافي القيمة للحكومة.

البيان الموجز للإلتزامات الاحتمالية الصريحة وصافي الإلتزامات الضمنية لمنافع الضمان الإجتماعي المستقبلية: ويلخص الضمانات الصريحة والضمنية القائمة. وتُثنى الإلتزامات الاحتمالية

مخاطر مالية عامة وقد تنجم عن سياسات عامة متعمدة أو عن أحداث غير متوقعة. وتُفيد مراكز أرصدة الإلتزامات الإحتمالية الصريحة وبعض الإلتزامات الإحتمالية الضمنية كبنود تذكر في الميزانية العمومية لإحصاءات مالية الحكومة.

لمزيد من التفصيل عن أهم التقارير المالية التي ينص عليها دليل إحصائيات الحكومة، وضعنا الملحق (1) التصنيفات التي يقوم عليها الدليل مع كيفية عرضها في التقارير المالية بطريقة مفصلة بشكل أكبر.

الفرع الثالث: مقارنة بين دليل وأنظمة الإحصاء الأخرى

إن دليل GFSM مرتبط بشكل مباشر بالحسابات القومية، لكن تشابك أدوار الإحصاءات وإحتياجات المهتمين والمختصين بها يتطلب بيانات أخرى، تتقاطع في الكثير من النقاط ببيانات دليل GFSM. ونؤمن في بحثنا بأن المعرفة العلمية تقوم على دراسة العلاقات، لذلك سوف نحاول توضيح العلاقة بين دليل GFSM وبقية المراجع المعدة للإحصاءات الإقتصادية الأخرى، بهدف توضيح مدى تشابك وتقاطع عملية التقرير والإعلام بالنسبة للإقتصادات، يُمكن الفهم والإدراك الجيد لهته العلاقات من مساعدة صائغي المعايير والأساليب الإحصائية من المواءمة بينها، كما يسهل على الباحث في الأرقام الإحصائية لهته الإقتصادات من فهم واستيعاب المفاهيم وبشكل خاص الفروقات إن وجدت.

تنبه دليل GFSM إلى ضرورة المقاربة بين مفاهيمه وتلك الواردة في نظام SNA بالنسبة لنسخة 2001، وتم تقديم ذلك في الملحق الثالث لدليل GFSM 2001، بينما التحديث الأخير لدليل GFSM لسنة 2014 قام بإبراز مختلف العلاقات بمختلف الدلائل والمعايير من خلال الملحق رقم 7، حاولنا تلخيص مختلف الارتباطات والفروقات في نقطتين أساسيتين هما: (1) العلاقة بين دليل GFSM ونظام الحسابات القومية، ثم (2) العلاقة بين دليل GFSM والأنظمة الإحصائية الأخرى.

1- العلاقة بين دليل GFSM ونظام الحسابات القومية:

في الحقيقة دليل الحسابات القومية ليس له علاقة مباشرة بالتقرير المالي للقطاع العام، لأن هدفه تكوين الحسابات القومية التي تضم مختلف القطاعات المؤسسية بما فيها القطاع العام، حيث لا يوجد بيان مخصص للقطاع العام كي نقوم بدراسته بشكل منفرد، لكن مع ذلك هناك روابط كثيرة بين النظامين، أردنا خلال هذا الجزء من البحث توضيحها. وتختلف التنظيمات في إعداد وإنتاج الإحصاءات الإقتصادية الكلية من بلد لآخر، لكن على العموم تقوم الحكومة أو وزارة المالية بالتحديد بتحضير الإحصاءات المتعلقة بمالية القطاع العام، بينما تتولى عملية إعداد الحسابات الكلية الإقتصادية أو المحاسبة الوطنية وكالة الإحصاء

لذلك البلد، وهو النموذج المعمول به في الجزائر، حيث تتولى وزارة المالية بإعداد بيانات المالية العامة بينما يتولى الديوان الوطني للإحصاء ONS مهمة إعداد بيانات الحسابات الإقتصادية الكلي.

إن الملاحظ بشكل عام هو أن معدي دليل GFSM ودليل SNA قد عملوا بشكل كبير من أجل أكبر تناسق بين البيانات التي يتم إعدادها، وكذلك نرى أنه يتوجب على الدول في ميدان المحاسبة بشكل عام أو محاسبة القطاع العام تحديداً العمل هذا السياق، سواءاً من خلال المقاربة بين النظامين، أو تبني نظامين قريبين لكل من GFSM ودليل SNA الذان ينطويان على تناسق كبير.

على العموم تم تصميم بيانات نظام الإحصاءات الحكومية GFSM وجداول نظام الحسابات القومية باتساق هيكلية، لكن لإختلاف في بعض الأهداف، يلاحظ إختلاف في طريقة قيد وعرض عدد قليل من المعاملات والتدفقات الإقتصادية الأخرى. ويمكن تلخيص الإختلافات في الجدول (8.1) الذي يبين أبرز الإختلافات على المستويات المختلفة التي تعني النظامين.

0 الجدول 8.1 : الفروق الأساسية بين إحصاءات مالية الحكومة ونظام الحسابات القومية

المؤشر	تحديد الفروق
الإطار التحليلي	تُعرض إحصاءات مالية الحكومة أساساً في أربعة كشوف، بما في ذلك بيان التدفقات النقدية. وفي نظام الحسابات القومية، تعرض المعاملات في مجموعة من سبعة حسابات، وتعرض التدفقات الاقتصادية الأخرى في حسابين، بينما يتم عرض مراكز الأرصدة في الميزانية العمومية. ولا يشمل نظام الحسابات القومية حساباً مكافئاً لبيان التدفقات النقدية في إحصاءات مالية الحكومة.
نطاق التركيز	ينصب تركيز إحصاءات مالية الحكومة على تأثير الأحداث الاقتصادية على موارد الحكومة المالية. وينصب تركيز نظام الحسابات القومية على قياس العمليات الاقتصادية وتأثيرها على قطاعات الاقتصاد المختلفة.
التوحيد	من حيث المبدأ، تقتضي إحصاءات مالية الحكومة حذف كل التدفقات ومراكز الأرصدة بين القطاعات وفيما بينها إذا كانت بين وحدات نفس القطاع أو القطاعات الفرعية. لا يستخدم التوحيد في نظام الحسابات القومية، من حيث المبدأ، رغم الإقرار بأن التوحيد قد يكون مفيداً لقطاع الحكومة العامة.
صناديق معاشات التقاعد غير الممولة المرتبطة بالعمل	تقتضي إحصاءات مالية الحكومة إقرار خصم لكل التزامات معاشات التقاعد غير الممولة المرتبطة بالعمل. يسمح نظام الحسابات القومية باستبعاد بعض التزامات معاشات التقاعد من الحسابات الرئيسية وقيدتها في الجداول التكميلية. ويقر نظام الحسابات القومية بجميع إيرادات ومصروفات المساهمات الاجتماعية، ويقيد بنداً موازناً للتغيرات في الخصوم، بينما يقر إطار إحصاءات مالية الحكومة بالمساهمات والمنافع الاجتماعية إما كإيرادات ومصروفات أو معاملات في الخصوم.
خدمات الوساطة المالية المقيسة بصورة غير مباشرة وخدمات التأمين والرسوم المرتبطة بالضمانات الموحدة	في إحصاءات مالية الحكومة، لا يتم تحديد رسوم الخدمات المرتبطة بالفائدة، وأقساط التأمين على غير الحياة، ورسوم الضمانات الموحدة بصفة مستقلة لأنه لا يمكن تقديرها إلا بصورة غير مباشرة مع مراعاة البيانات من كل قطاعات الاقتصاد، كما في الحسابات القومية. في نظام الحسابات القومية، يتم اشتقاق قيم خدمات الوساطة المالية المقيسة بصورة غير مباشرة وخدمات التأمين ونظم الضمانات الموحدة عن طريق تجزئة معاملات الفائدة وأقساط التأمين على غير الحياة ورسوم الضمانات الموحدة.
التحويلات العينية - السلع والخدمات التي تنتجها الحكومة	في إحصاءات مالية الحكومة، السلع والخدمات التي تنتجها الحكومة وتحولها في صورة عينية لا تقيد كمبيعات محتسبة إلا عند تقديمها للعاملين كأجور عينية. وفي جميع الحالات الأخرى، لا تقيد سوى تكلفة إنتاج هذه السلع والخدمات في فئات المصروفات ذات الصلة. وفي نظام الحسابات القومية، كل السلع والخدمات التي تنتجها الحكومة وتحولها في صورة عينية تقيد كتحويلات وكمبيعات محتسبة لسلع وخدمات.
المعاملات الداخلية المتعلقة بتكوين رأس المال للحساب الذاتي	في إحصاءات مالية الحكومة، تستبعد من المصروفات بنود تعويضات العاملين، واستخدام السلع والخدمات، واستهلاك رأس المال الثابت المتعلقة بتكوين رأس المال للحساب الذاتي وتقيد كعناصر تكلفة اقتناء أصل غير مالي. وفي نظام الحسابات القومية، تقيد كامل تكاليف تعويضات العاملين، واستخدام السلع والخدمات، واستهلاك رأس المال الثابت بالإضافة إلى اقتناء الأصل غير المالي.

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، واشنطن، 2014، ص354.

2- العلاقة بين دليل GFSM ونماذج إحصائية أخرى:

عمل الخبراء الواضعون لدليل GFSM وبقية الدلائل الإحصائية المرجعية الدولية ومعاييرها على المقاربة بين المفاهيم المشتركة فينا بينها، من أجل قابلية أكثر على الاتساق في التعريفات والتغطية والمفاهيم وقواعد المحاسبة. ليكون منتج المعلومات قادراً على مشاركة بيانات المصدر، والتوفيق بين هذه التقديرات مع كل التداخلات الحاصلة بينها، تنمو درجة الاتساق وتتطور مع تقدم النسخ والطبعات المتعلقة بكل الدلائل والمعايير الإحصائية بما فيها GFSM ومعايير IPSASs، حيث صارت الدلائل تصدر ملاحق لتوضيح أبرز المقارنات بينها. يتوجب علينا خلال بحثنا توضيح الدلائل والمعايير التي ترتبط ببيانات وتقارير القطاع العام أو القطاع الحكومي، حيث نجده ترتبط بـ:

2-أ- العلاقة بين دليل GFSM ودليل ميزان المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي:

يمثل دليل المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي (الطبعة السادسة) Balance of BPM6 Payments and International Investment Position Manual 6th Edition الذي يستند إليه في إعداد إحصاءات المعاملات والمراكز بين اقتصاد ما والعالم الخارجي¹. فميزان المدفوعات يمثل بيان يسجل قيمة الحقوق والديون الناشئة بين دولة معينة والعالم الخارجي، نتيجة قيام جميع أنواع المبادلات الاقتصادية التي تنشأ بين المقيمين في هذه الدولة والمقيمين في الخارج خلال فترة معينة متفق على تحديدها بسنة. وبطبيعة الحال لا يمكن تصور قطاع عام ليست له ارتباطات بالعالم الخارجي، ونظراً لاتساق دليل ميزان المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي ونظام الحسابات القومية SNA 2008، فهناك إتساق كبير كذلك لدليل GFSM لسنة 2014 ودليل ميزان المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي، بينما الإختلافات الملاحظة هي في الحقيقة لا تخرج عن ما هو موضح في الجدول (8.1).

2-ب- العلاقة بين دليل GFSM والإحصاءات المالية والنقدية:

صمم صندوق النقد الدولي في عام 2000 مرجع -Manual- الإحصاءات النقدية والمالية Monetary and Financial Statistics Manual الذي يحدد الإطار الكلي لجمع وتركيب وعرض الإحصاءات النقدية والمالية، وقد نشر بعدها دليل الإحصاءات المالية والنقدية مكمل الذي هو عبارة عن مجلد طويل يحتوي على تغطية أكثر تفصيلاً للتصنيف والقطاع الاقتصادي والتقييم والتسجيل لمختلف فئات

¹ صندوق النقد الدولي: "دليل ميزان المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي -الطبعة السادسة-"، قسم خدمات الوسائط المتعددة بصندوق النقد الدولي، واشنطن، 2009، ص1.

الأصول والخصوم المالية في الإقتصاد. ولقد تمت موازنة المفاهيم والمبادئ المحاسبية والعناصر المنهجية الأخرى للمرجع والدليل مع تلك الموجودة في نظام الحسابات القومية.

تتكون الإحصاءات النقدية من مجموعة شاملة من بيانات الأسهم والتدفقات حول الأصول والالتزامات المالية وغير المالية لقطاع الشركات المالية للإقتصاد. حيث يتبع تنظيم وعرض الإحصاءات النقدية نهجاً هرمياً يعتمد على إطارين عامين للبيانات العمومية general data القطاعية والمسوحات Survey. يتم تجميع بيانات وضع المخزون التي تبلغ عنها الوحدات المؤسسية الفردية في الميزانيات العمومية القطاعية، والتي تحتوي على بيانات شاملة للقطاعات الفرعية للشركات المالية. بعدها يتم دمج البيانات الواردة في الميزانيات العمومية القطاعية في مسوحات.

تتكون الإحصاءات المالية من مجموعة شاملة من التدفقات وبيانات مركز المخزون حول الأصول والخصوم المالية لجميع قطاعات الإقتصاد، حيث يتم تنظيم هذه البيانات وتقديمها في تنسيقات مصممة لإظهار التدفقات المالية بين قطاعات الإقتصاد وما يقابلها من وضع للأصول والخصوم المالية. وتضم الإحصائيات المالية والنقدية أيضاً بيانات تدفق الأموال المقدمة في شكل مصفوفة، تعرض بشكل مفصل تدفق الأموال عبر التصنيفات المالية للأصول المالية التي حصل عليها كل قطاع، وتوضيح الأداة المالية المستعملة مع القطاع المدين المقابل. كما يصنف أيضاً الالتزامات التي يتكبدها كل قطاع حسب الأدوات المالية والقطاع الدائن المقابل. لذلك توضح هذه المصفوفة المعاملات المالية بين جميع القطاعات الفرعية للإقتصاد وبقية العالم، مثل هذا العرض مفيد بشكل خاص لتحليل تخصيص الموارد المالية والمستخدمين في الإقتصاد.

تنشأ الروابط بين إحصاءات مالية الحكومة والإحصاءات النقدية والمالية من العلاقات المالية بين الحكومة والمؤسسات المالية، حيث تحتفظ الحكومات بأصول الودائع لدى الشركات المالية والمطلوبات التعاقدية عن طريق الإقتراض من سندات الدين وبيعها للشركات. غالباً ما تكون الحكومات هي المالك الوحيد للشركات المالية العامة أو تمتلك أسهماً في شركات مالية أخرى، وينتج عن هذه العلاقات المالية إما مطالبة صافية للحكومة على الشركات المالية أو مطالبة صافية لهذه الشركات على الحكومة. يجب أن يكون وضع صافي الأصول/الخصوم بين قطاع الحكومة وقطاع الشركات المالية متسقاً وقابلاً للتسوية في مجموعتي البيانات. مدى تشابه هذه البيانات يعد مؤشراً جيداً على الإتساق في إحصاءات الإقتصاد الكلي في بلد ما.

يبقى التقرير المالي للقطاع العام يشهد تطوراً متجدداً من أجل ضفاء تنام واتساق كبيرين بين مختلف الدلائل الإحصائية ومعايير التقرير التي تقوم عليها، لا يمكن تتبع كل نقاط التقارير لكن لا يجب تناسي كل هذا التنوع في التقارير وفلسفتها وأهدافها.

خلاصة الفصل الأول

الإقتصادات الحديثة مبنية على تفعيل دور الدولة في الإقتصاد من خلال الإنفاق العمومي، الذي شهد زيادات معتبرة وصلت إلى نسب تفوق الأربعين من المئة من الناتج المحلي الخام، وهو ما نكره الإقتصادي الألماني فاغنر وأثبته كينز في نظريته العامة؛ وعلى غرار مختلف دول العالم، لوحظ تطوراً كبيراً كذلك في الإنفاق العام في الجزائر. الإنفاق العام يعني في الأساس القطاع العام أو الحكومي غير الربحي والمتمثل أساساً في المنشآت العمومية ذات الطابع الإداري التي تتميز عن المؤسسات العمومية الإقتصادية التي تخضع للقانون التجاري، كما تأخذ أحد أشكال الشركات التجارية المحددة في ذلك القانون.

كان التوجه الإقتصادي الجزائري منذ الإستقلال حتى نهاية الثمانينات يمتاز بالتوجه الإشتراكي الذي عجز عن تحقيق التنمية الإقتصادية المرغوبة، بل فشلت عديد المحاولات الإصلاحية في النهوض به، لتأتي الإصلاحات التي أعادت تنظيم القطاع العام بشكل كلي، وتفصل بين منشآت القطاع العام غير الربحية وتلك الربحية والتي نصطلح عليها محلياً بالمؤسسات العمومية الإقتصادية. هذا التقسيم يتماشى مع ما هو متداول في مختلف المراجع الدولية للقطاع العام ونعني بالأساس نظام الحسابات القومية SNA ودليل GFSM.

إن كبر حجم الإنفاق العمومي وتعاضم دوره في إقتصادات الدول يحتم على الحكومات والمسيرين تطوير أساليب تسييرهم للمال العام، وتبقى الوثيقة الأساسية لإدارة المال العام تتمثل في الموازنة، التي تمثل الخطة السنوية التي ستعمل عليها الإدارة للتعامل مع النفقات وتحصيل إيراداتها؛ حيث كانت عملية صياغة الموازنة تتم بشكل بسيط يتمثل في موازنة البنود والرقابة (التقليدية)، ثم تطورت طرق أخرى لرسم الموازنات أكثر تطوراً ودقة، من بينها نجد موازنة البرامج التي تسعى الحكومة الجزائرية لتطبيقها في السنوات القادمة. إذا كانت الموازنة تمثل تقديرات لمبالغ الإيرادات والنفقات، فعلى الحكومات تقديم تقارير بعدية لعملية تنفيذ الموازنة من خلال إظهار المبالغ الحقيقية أو المنجزة خلال الفترة.

تختلف الدول في طريقة مسكها للحسابات الحكومية، ويرجع أصل الاختلاف في الأساس المطبق في محاسبة القطاع العام، وتختلف كذلك التقارير المالية للقطاع العام بين الدول، لكن يبقى نموذج الصندوق النقد الدولي المتمثل في دليل إحصاءات مالية الحكومة GFSM أحد أبرز المراجع المتبعة بين الدول في تقرير بياناتها المالية، حيث وضعنا مختلف نماذج البيانات المالية التي يقوم عليها تقرير الحسابات الحكومية وفق دليل GFSM. وأوضحنا في الأخير الترابط الموجود بين إحصاءات مالية الحكومة وإحصاءات أخرى تربطها علاقة بها، حيث عمل الخبراء على إحداث تقارب بينها من أجل إتساق أكبر بين مخرجات كل نظام إحصائي من بيانات وتقارير، وهو ما صارت الدلائل تنبئ إليه في طبعاتها الحديثة.

الفصل الثاني: واقع محاسبة القطاع العمومي الجزائري

مع أن محاسبة القطاع العام تعتبر مهمة وتعني كل أفراد المجتمع إلا أنها تبقى بعيدة عن إهتمام الكثير بما فيهم من هم مطالبون بمعرفة أهم عناصرها من باحثين وممثلين للشعب على مستوى المجالس المنتخبة وغيرهم، وقد عبر عن ذلك أحد أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة *Conseil National CNC de la Comptabilité* الفرنسي بقوله: "المحاسبة العمومية تعني 65 مليون فرنسي، وهي تسخر عشرات الآلاف من الموظفين العموميين، وتشكل إهتمام العشرات من الجامعيين ومحتمل عدداً أقل من البرلمانيين"¹. سنحاول أن نقدم عرضاً عن محاسبة القطاع العام أوالمحاسبة العمومية، حيث سنتطرق أولاً إلى تعريف القطاع العام الذي يمثل مجال تطبيق المحاسبة العمومية، ثم سنتناول أبرز العناصر التي تمثل مجال إهتمام المحاسبة العمومية على المستوى المحلي.

المبحث الأول: قانون المالية الجزائري

يرتبط المال العام بالموازنة المخصصة للقطاع العام، في الغالب يتم التركيز على الموازنة العامة للدولة عكس الموازونات على مستوى منشآت القطاع العام. إن موضوع محاسبة القطاع العام يهتم في الأساس بالمستوى الجزئي للقطاع العام أي بمتابعة المال العام على مستوى المنشآت العمومية في الأساس، لذلك سنحاول الإهتمام بالموازنة على كل المستويات المركزية والمحلية.

المطلب الأول: مدخل للموازنة² بالجزائر

إن تاريخ الجزائر المالي والإقتصادي يمتاز بالحدثة والقصر، حيث لا يمكن أن يقارن بإقتصاديات عمرت لقرون، مع ذلك شهدت العديد من المحطات التي أوصلتنا إلى الواقع الحالي، حيث يتوجب عرض مختلف محطات الموازنة قبل الوصول إلى الوضع الحالي للموازنة في الجزائر.

الفرع الأول: تاريخ وقوانين الموازونات بالجزائر

يرتبط تسيير المال العام بالنظام السياسي الحاكم، وقد عرف تسيير الموازنة العامة بالجزائر عدة مراحل قبل الوصول إلى الوضع الحالي الذي على العموم لم يتسم بالاستقرار الطويل الأجل الذي يسمح

¹ Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », *Revue française d'administration publique*, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078.

² يتم استعمال مصطلح الميزانية للتعبير عن الموازنة Budget كما يستعمل نفس المصطلح ميزانية للتعبير عن ميزانية Bilan المؤسسات التي تتضمن أصولها وخصومه، لذلك اخترنا استخدام مصطلح الموازنة الذي نراه أفضل للتعبير على وثيقة الإيرادات والنفقات، بينما بصطلح محلياً عليها بميزانية، ونجد أنفسنا مجبرين على استخدام ذلك المصطلح عند ذكر عناوين القوانين والتشريعات، بينما يجب أن يفهم أن النقص هو دائماً الموازنة.

بناء نظام متكامل لتسيير المال العام وتطويره بشكل مستمر. يمكن تقسيم مراحل التشريع المالي الجزائري إلى المراحل التالية:¹

1- المرحلة الأولى 1963-1964: هناك من لا يذكر هته المرحلة أصلاً وذلك راجع إلى الإستقلال الحديث للدولة، حيث كانت قوانين المالية تصدر من خلال إمتداد للتقنين المالي الفرنسي، كانت الجمعية الوطنية التأسيسية أول هيئة تشريعية منتخبة بتاريخ 20 ديسمبر 1962، فكانت من مهامها المصادقة على قانون المالية لسنة 1963، في إنتظار صياغة الدستور وإنتخاب المجالس التشريعية. وقد صادقت الجمعية التشريعية المنتخبة في سنة 1963 على قانون المالية لسنة 1964 ومختلف التشريعات المالية سنة 1965.

2- المرحلة الثانية 1965-1977: عقب الانقلاب أو التصحيح الثوري لسنة 1965 تم حل البرلمان وتسلم مجلس الثورة لجزء من التشريع، كان المجلس يصدر أغلب القوانين والتشريعات في شكل أوامر يصادق عليها، بما في ذلك قوانين المالية التي كانت تعدها الحكومة قبل أن يصادق عليها مجلس الثورة.

3- المرحلة الثالثة 1978-1991: صدر الدستور الجزائري الثاني سنة 1976 الذي أنتج الجهاز التشريعي الجديد المتمثل في المجلس الشعبي الوطني، وقد تم الإنتخاب على أول مجلس تشريعي سنة 1976، والذي من بين أبرز مهامه التصويت على قوانين المالية أو قوانين الموازنة.

4- المرحلة الرابعة 1992-1996: نتيجة إختفاء المجلس الشعبي الوطني خلال أزمة التسعينات الناتجة عن مشاكل سياسية، تم إنشاء المجلس الأعلى للدولة المدعوم بمجلس إستشاري، حيث كان يتم إصدار قوانين المالية في شكل مراسيم تشريعية وفقدت بذلك خاصية الترخيص التي كانت تضمنها المجالس المنتخبة.

5- المرحلة الخامسة بعد سنة 1996: بعد الإنتخاب على دستور 1996، حيث تمت إعادة المجلس الشعبي الوطني بوصفه بالغرفة الأولى للبرلمان وتعزيزه بغرفة ثانية تتمثل في مجلس الأمة، يجب على كل قانون بما في ذلك قانون المالية المرور على كلا المجلسين للتصويت عليه، قبل أن يقوم رئيس الجمهورية بالمصادقة عليه ليتم نشره في الجريدة الرسمية. حتى مع الدستور الحالي لسنة 2020، حافظت الجزائر على نفس النموذج التشريعي.

من خلال المراحل المختلفة للتشريعات والقوانين المعمول بها لصياغة قانونين المالية، يبدو أن التشريع الجزائري قد استقر نهائياً على نموذج البرلمان بغرفتيه كإطار تشريعي للمالية العامة بالبلد، وهناك القوانين العضوية التي تحكم تفاصيل عرض ومناقشة قوانين المالية قبل تفعيلها وتطبيقها. إن التوجه العام لتسيير

¹ بلس شاوش بشير: "المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص137.

المال العام يرتبط في شقه الفلسفي بديمقراطية المال العام، حيث يتلخص في أن سلطة تحديد الموازنة وتوجيه المال العام يتوقف في الأساس على السلطة التشريعية المنتخبة من خلال التصويت على مشروع الموازنة، وهي كذلك من تشرف على متابعة ومساءلة الحكومة على تنفيذ الموازنة ومدى إحترام السلطة التنفيذية لما تم التصويت عليه في المشروع، من الملاحظ أن هناك نقائص كثيرة فيما يتعلق بهذا الجانب على مدى جميع المراحل التي عاشتها قوانين المال العام المحلية، لكنها تتوجه شيئاً فشيئاً نحو تطبيق المنحى الدولي العام المتمثل في ديمقراطية المال العام.

الفرع الثاني: مبادئ الموازنة الجزائرية

تقوم الموازنة في الجزائر على مبادئ يجب إحترامها ومراعاتها، ويمكن تعريف المبدأ بصفة عامة على أنه دليل يسمح بتوجيه أي عملية، بينما المبدأ في الموازنة يمثل قاعدة عامة يجب إحترامها ومراعاتها ولا يمكن أن يتم كسر هذا المبدأ إلا في حالات استثنائية يوضحها القانون أو الممارسات. والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها الموازنة هي:

1- الرخصة المسبقة: يشير إلى أن قانون الموازنة يجب أن يتبنى من طرف البرلمان بغرفتيه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة قبل بداية السنة المعنية، فهي تصدر لتنفيذ بقوة القانون لذلك في الجزائر تسمى بقانون المالية وفي بعض الدول بقانون الموازنة، لأنه لا يمكن البدء في التنفيذ من خلال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات قبل هته الرخصة.

2- التوازن: يمثل مبدءاً فنياً في الموازنة، إذ لا بد من تساوي الموارد مع النفقات المقدرة في الموازنة، فالأصل ألا يكون هناك لا عجز أو باقي دون إنجاز وهو المنهج الذي كان متبعاً كلاسيكياً، لكن عقب الأزمة العالمية لسنة 1929، صارت أغلب الدول خاصة المتقدمة منها تعمل بموازنة بعجز مالي محدد، أي أنه يمكن أن يحدث هناك مكشوف الموازنة الذي يمثل الفائض المحتمل في النفقات بالنسبة إلى مجموع الموارد، تتم تغطيته بواسطة الخزينة العمومية إما عن طريق اقتراضات عمومية أو سندات الخزينة وإما عن طريق إجراءات نقدية بالقيام بإصدارات نقدية مثلاً.

3- السنوية: المبدأ يقوم على أن رخص صرف النفقات وتحصيل الإيرادات لا تكون سارية إلا على سنة مدنية واحدة من الفاتح جانفي حتى آخر يوم من ديسمبر. بعد نهاية السنة لا يمكن الإلتزام بأية نفقة أو تحصيل أي إيراد إلا برخصة جديدة.

4- وحدة الموازنة: يعني هذا المبدأ أن جميع الإيرادات والنفقات تسجل وتقدم في وثيقة واحدة وهي الموازنة، والهدف من ذلك هو تسهيل عملية ضبط مجاميع الإيرادات والنفقات ومعرفة مدى توازن الموازنة وتحديد الفائض أو العجز، كما يسهل هذا المبدأ عمليات الرقابة الممارسة من الوصاية أو الهيئات الرقابية المعنية.

5- الشمولية: هذا المبدأ شبيه بمبدأ وحدة الموازنة السابق شرحه، غير أن هذا المبدأ يقضي بعرض كل الإيرادات والنفقات بشكل مفصل ودقيق حسب الأبواب والبنود والفقرات، دون التعويض بينهما، والهدف من ذلك هو تسهيل عمليات الرقابة، شأنه في ذلك شأن مبدأ الوحدة.

6- مبدأ عدم التخصيص: ينص هذا المبدأ على أنه يمنع منعاً باتاً تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، بل تجمع كل الإيرادات ويسدد منها كل النفقات دون تخصيص.

هذا المبدأ يتم المبادئ الأربعة السابقة ويسمح بالرقابة الدقيقة من الوصاية على تنفيذ النفقات العمومية من طرف المؤسسات، والوصاية مفروض عليها فحص ودراسة هذه النفقات ليس ككتل خامة وإجمالاً بل بالتفصيل الدقيق حسب الأبواب والبنود، وتشكل هذه الأخيرة وحدةً ومقياساً للإعتمادات. بعبارة أخرى يمكن القول إن هذا المبدأ ينص على أن إعتمادات الموازنة لا تمنح جملة واحدة بل تخصص لكل باب وبند وفقرة.

7- مبادئ الإنتظام، الصراحة¹ (المصادقية) والإخلاص: هته الخصائص النوعية تم إدراجها من خلال القانون الجديد لقوانين المالية 18-15 الصادر بتاريخ 02 سبتمبر 2018، حيث تنص المادة 65 منه على أنه: "... يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصمة ممتلكاتها ووضعيتها المالية."، وهو ما يتوافق مع الخصائص النوعية للتقارير المالية (سوف نتناولها لاحقاً مع الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs خلال الفصل الثالث). إن مبدأ الصراحة (الأمانة) تم إدراجه وفق التشريع الفرنسي من خلال المجلس الدستوري الذي أضافه سنة 1994، وتم توسع استخدامه ثم تم إدراجه في القانون العضوي 2001².LOLF.

8- الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: هو مبدأ متأصل في الإدارات سواء عمومية أو خاصة، ونظراً لأهميته تعمل به الكثير من الدول من بينها الجزائر، حيث يسمح هذا المبدأ في تحديد الوظائف والفصل بن المسؤولين، كما يمكن من عملية المراقبة الذاتية ضمن النظام الساري داخل الهيئات والمؤسسات.

¹ في النسخة الفرنسية، والتي نعتقد أنها النسخة الأصلية بينما النسخة العربية تمثل ترجمة فقط، تمت ترجمة مصطلح *la sincérité* إلى مصطلح الصراحة، بينما ترجمه القانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (محاسبة المؤسسات الربحية)، إلى مصطلح المصادقية، بينما نرى نحن أن المصطلح الأكثر تعبيراً هو "الأمانة"، لأن الأمانة تتعدى المصادقية والصراحة، فهي تجمع بين المصادقية والصراحة والملاءمة، فنحن نعتقد أن الأمانة تتمثل في قول الحقيقة التي يريد القارئ، بينما المصادقية والصراحة قد تتمثل في معلومة صحيحة لكنها قد لا تكون ملائمة، أي لا تعبر عما يبحث عنه القارئ. كما يقول الكاتب المصري أحمد خالد توفيق: "إنني قد لا أقول كل الحقيقة .. لكن لا أقول شيئاً سوى الحقيقة"، فقول الحقيقة في المقولة يعني أن القائل صادق، لكنه لا يعني أنه أمين، فالأمانة تعني قول كل الحقيقة، بل أكثر من ذلك توضيح الجزء المعيب في تلك الحقيقة.

² Mohamed Tahar BOUARA : « Les finances Publiques », Pages Bleues, Alger, 2007, P 532.

يرجع المبدأ الأخير إلى سنة 1818 في فرنسا، ومع ذلك يبقى يلقي الترحيب والتوارث من النظام الملكي إلى النظام الديمقراطي، رغم كل الانتقادات الموجهة إليه والتي تدعو إلى وجوب إعادة النظر فيه¹. لا نؤمن بإمكانية حصر كل المبادئ، لكننا ركزنا على المبادئ الأساسية للموازنة.

المطلب الثاني: الموازنة العامة للدولة

تناولنا في الفصل السابق الموازنة بشكل عام ونظري، وكيف تكون وسيلة للتسيير والتنظيم، بينما نتناول في هذا الجزء الموازنة في الجزائر من خلال دراسة الإجراءات المتعلقة بها وكل الخطوات التي تتطلبها.

الفرع الأول: مفهوم الموازنة وقانون المالية

لم يقدم قانون 84-17 تعريفاً لقانون المالية واكتفى بتحديد دوره، فلقد نص على: "تحدد قوانين المالية، في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية، طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبالغها وتخصيصها"²، ويمثل فرعاً من فروع القانون العام حيث يتم بموجبه تقدير الإيرادات والنفقات الواردة في الموازنة والترخيص بصرف النفقات ومواصلة تحصيل الإيرادات. قانون المالية (أو قانون الموازنة) يتمثل في النص التشريعي الذي يصوت البرلمان بموجبه على موازنة الدولة، يخول للسلطة التنفيذية تحصيل الضرائب والإلتزام بالنفقات العامة لفترة محددة (غالباً لسنة مدنية)، وقد يحتوي على أحكام أخرى تتعلق بالمالية العامة، كما يعبر عن الموافقة على فرض الضريبة؛ فالموازنة تمثل الجزء المحاسبي لقانون المالية، وقانون المالية هو القانون الذي من بين مكوناته الموازنة. وتعرف الموازنة كذلك بأنها "جدول مالي يشتمل على جانبين: الإيرادات العامة المتحصل عليها والنفقات العامة المصروفة، خلال فترة زمنية محددة (سنة) وهي تعتبر خطة عمل أو برنامج كامل للسياسة الاقتصادية والاجتماعية التي يهدف القطاع العام إلى تحقيقها"³. وتمتاز الموازنة في القطاع العام بأنها (1) وثيقة تقديرية أو تنبؤية، أي أنها تأتي قبل القيام بتنفيذ الإيرادات والنفقات، وبالتالي يجب أن نميزها عن الوثائق البعدية التي نعبر عنها في الغالب بمصطلح الحساب أو البيانات أو التقارير المالية (وفق المعايير الدولية)، حيث تمثل هته الأخيرة سرد بعدي لعملية تنفيذ الإيرادات والنفقات، أي أنها الوحيدة المعبرة عن النشاط المالي الحقيقي لمنشآت القطاع العام المعنية، وكل من الموازنة والحسابات واجبة التحضير. كما

¹ Paul Hernu : « La comptabilité publique en France », Revue Française de Comptabilité, Février 2018, PP 50-51.

² المادة 01 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404هـ، الموافق لـ 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين الميزانية، الصادر في ج ر ج ج ر ج 28، الصادرة بتاريخ 10 يونيو 1984 الموافق لـ 11 شوال 1404 هـ، المعدل والمتمم.

³ خالد المهاني: "إدارة المال العام: التخصيص والاستخدام"، ورقة عمل مقدمة في ملتقى "إدارة المال العام: التخصيص والاستخدام" المنعقد في شرم الشيخ، نوفمبر 2007.

تمثل كذلك (2) وثيقة التفويض الأولي الذي تصيغه السلطة المخولة والتي تمثل في الجزائر السلطة التشريعية وهي كذلك السلطة السياسية، وتمنحه للسلطة التنفيذية¹.

ويتأصل قانون المالية بأنه بالدرجة الأولى يمثل قانوناً يحكم جميع الإجراءات المالية بل يتحكم في العديد من الميكانيزمات المالية. ويمتد دور قانون المالية من طبيعته المالية ليصل إلى أهداف اقتصادية واجتماعية كما أنه يبرز الطابع السياسي للدولة.

1- **الطبيعة القانونية:** ينطلق قانون المالية في الأساس من مفهومه القانوني الذي يتأصل بكونه قانوناً يحكم الخطة الاقتصادية والمالية لسنة معينة والتي بموجبها تلتزم الحكومة بتحقيق الإيرادات وصرف النفقات وفقها وباحترامها. لذلك يلقب قانون الموازنة بالترخيص المالي *Autorisation Financière*، بصفته الترخيص الذي يسمح للسلطة التنفيذية بالقيام بأعمالها ضمن الإطار الذي رسمه ووفق السياسات والأهداف التي صاغها. وتأخذ الموازنة العامة الصفة القانونية فهي من ناحية الشكل تمر بجميع المراحل التي يمر بها القانون، صدورها من السلطة التشريعية في شكل قانون، بل إنه القانون الوحيد الذي يتم المصادقة عليه من طرف رئيس الجمهورية وبحضور أعضاء الحكومة قبل بداية السنة المعنية بقانون المالية، مع ذلك لم يعدد المشرع الجزائري ذكر قانون المالية ضمن الدساتير المتوالية للدولة لكنها تنبه فقط لمصطلح الموازنة.²

2- **الطبيعة المالية:** إن الدور الأساسي للموازنة هو ضبط الموارد المالية السنوية وكيفية إنفاقها، فهي الخطة المالية الأساسية السنوية للدولة، وباعتبارها الأداة الأساسية التي تضبط وترسم أهداف الحكومة وسياستها وبرامجها، في كيفية تحصيل الموارد وإستغلالها وتوزيعها بين القطاعات والبرامج. فالموازنة العامة عبارة عن وثيقة مالية أو جدول محاسبي يبيّن المحتوى المالي للموازنة، والذي يشمل تقديرات النفقات العامة مع تقسيمها إلى أنواع مختلفة هذا من جهة والهيئات التي تتولى هذا الإنفاق من جهة أخرى، كما يتضمن تقديرات الإيراد العام مع توضيح مصادره المختلفة، تمثل عملية صياغة الموازنة الوسيلة التي تتجسد من خلالها الخطط والبرامج الاقتصادية على الواقع الفعلي، وتشتمل كذلك على أحكام تتعلق بالمالية العامة، فهي أداة للتنمية الاقتصادية وعنصر أساسي في الإدارة المالية، حيث تقدم الخصائص الأساسية التي يقوم عليها الأداء المحاسبي والرقابة المالية ضمن النظام المالي للقطاع العام.

الفرع الثاني: أنواع قوانين المالية

بحسب المادة 03 من القانون 84-17 وكذلك القانون 18-15 هناك 03 أنواع من قوانين المالية هي:

¹ Luc Saïdj : « Finances Publiques », Dalloz, Paris, 1997, P 29.

² Mohamed Tahar BOUARA : « Les finances Publiques », Pages Bleues, Alger, 2007, P 12.

1- قانون المالية لسنة: يحدد بشكل مجمل وتقديري لأعباء وإيرادات الدولة للسنة القادمة فهو مبدئياً المحدد للسياسة المالية لسنة كاملة، يتم إصداره مباشرة قبل بداية السنة المعنية، في الأساس يكون القانون معمول به طيلة السنة إلا في حالة ظهور ظروف ومعطيات جديدة تحتم تعديله أو تكميله.

2- قوانين المالية المعدلة والمكملة: في حالة ظهور ظروف ومستجدات إقتصادية لم تكن متوقعة يمكن إصدار قانون (أو قوانين) مالية تكميلي لإتمام قانون المالية للسنة أو تعديله خلال السنة، الشيء الملاحظ أن ورود قوانين المالية المعدلة والمكملة بصفة الجمع مما يفيد إمكانية تعددها خلال السنة المالية عكس قانون المالية لسنة وقانون ضبط الميزانية اللذان لا يمكن تعددهما، كما أنه تم التعود على قوانين مالية تكميلية بمعدل مرتفع مؤخراً، بمعدل حوالي قانون مالية تكميلي كل سنتين.

3- قانون ضبط الميزانية (نقصد بها الموازنة): هو القانون الذي يتم بمقتضاه إثبات تنفيذ قانون المالية للسنة وعند اللزوم قوانين المالية المعدلة والمكملة، وهو آخر عمل يقوم به البرلمان بخصوص موازنة سنة مالية معينة بصفته القانون الذي يقفل تلك السنة المالية. يمثل نص تقرير مالي للمبالغ التي تم فعلياً تنفيذها ويمكن من النظر في مدى تطابق الإنجازات مع الرخصة الممنوحة، فموضوعه محصور في تقرير حالة واقعية خلاف لقانون المالية لسنة الذي يتميز بالتقدير والتنبؤ، فهو يسمح للنواب بمتابعة كيف تم تنفيذ الموازنة، من أجل التقييم والمراقبة البعدية. ووفقاً للمادة 77 من القانون 84-17 المتعلق بقانون المالية يقر قانون ضبط الميزانية حساب نتائج السنة المعنية.

المطلب الثالث: دورة الموازنة

نتناول في هذا الشق الجانب التقني والإجرائي فيما يتعلق بالموازنة، وهو ما يتم دراسته في الغالب في المالية العامة، حيث تلخص دورة الموازنة في الجدول (1.2)، الذي يوضح الخطوات المميزة للعملية، بينما نترك الجانب المحاسبي للعملية للمبحث القادم.

الفرع الأول: تحضير الموازنة

مثملاً هو متعارف عليه دولياً، تتولى عملية تحضير الموازنة أو قانون المالية وزارة المالية بحكم ما تمتلكه من إمكانيات مادية وبشرية وإحصاءات وتقديرات وأنظمة تمكنها من ذلك، تقوم وزارة المالية بتجميع كافة التقديرات المتعلقة بالسنة المقبلة من خلال تنسيقها مع جميع الوزارات، أين تقوم اللجنة المالية للوزارة مشروع الموازنة أو مشروع قانون المالية، الذي يتم عرضه بعد تحضيره على السلطة التشريعية في الموعد الذي تحدده القوانين.

تقوم وزارة المالية بإعداد عرض مشروع قانون المالية للسنة القادمة في منتصف السنة، وعملاً بالقانون العضوي الجديد لقوانين المالية 15-18، الذي سينطلق العمل به سنة 2023، فالتقرير يكون مبنياً على خطة متوسطة المدى تمتد لثلاث سنوات، يقدم هذا التقرير عرضاً حول الوضع الإقتصادي الدولي وظروف

إعداد الموازنة، بالإضافة إلى السياسات المتبعة في تحصيل الإيرادات وترشيد الإنفاق، كما يحدد التأطير الاقتصادي والإجراءات المتبعة للتحكم بشكل أكبر في المتغيرات الاقتصادية المحلية، ويقدم التقرير أيضاً معالم إعداد الموازنة من خلال تحديد متوسط سعر البترول وتقديرات أسعار الصرف، بالإضافة إلى تحديد توقعات سعر الصرف الختامية¹، وتمر دورة إعداد قانون المالية بالبرنامج التالية.

جدول 1.2: الجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة حتى المصادقة عليها

التاريخ	العمل
مارس أفريل جوان	وزير المالية يرسل إلى جميع الوزارات مذكرة منهجية من أجل إطلاعهم على طرق تقدير (تقييم) الاقتراحات المتعلقة بالموازنة وكذا التوجيهات العامة يتعين على جميع الوزارات بصفة إلزامية تقديم الاقتراحات مرفوقة بوثائق الإثبات المطلوبة في المذكرة المنهجية. العرض المالي المتعلق بمشروع الموازنة. التحكيم على مستوى الوزارات (بين وزير المالية والوزير المعني)
بداية جويلية	- فحص مشروع الموازنة (مجلس الحكومة). - فحص مشروع الموازنة (مجلس الوزراء). - التحكيم الذي يمكن إجراءه من قبل رئيس الجمهورية.
30 سبتمبر كأقصى حد	تقديم مشروع الموازنة إلى البرلمان، خاصة للجنة المتخصصين، وهما: لجنة المالية والموازنة (1) ولجنة الشؤون الاقتصادية والمالية.
النصف الثاني من نوفمبر نهاية ديسمبر	- مناقشة البرلمان لمشروع الموازنة في الجلسات العامة العلنية. - رد الوزراء المكلفين بالنقائات، وبحضور وزير المالية، على أسئلة النواب. - التصويت على المشروع قصد المصادقة عليه. - إصدار قانون المالية من طرف رئيس الجمهورية. - نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية.

المصدر: بلحاج سليمة: "المالية العامة - دروس موجهة لقسم الماستر 1"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيارت، 2019. منشورة على رابط المودل:

<http://moodle.univ-tiaret.dz/enrol/index.php?id=2791>

فالعملية تنطلق قبل 10 أشهر من السنة المالية المعنية حتى تتمكن السلطة التنفيذية من إعداد المشروع في الأجال القانونية، وعرضه على البرلمان قبل نهاية شهر سبتمبر من السنة التي تسبق السنة المالية، ليتم عندها تقديم مشروع الموازنة إلى البرلمان، للجنة المالية والموازنة ولجنة الشؤون الاقتصادية والمالية. تتم مناقشة المشروع على مستوى البرلمان في النصف الثاني من شهر نوفمبر، حيث يتوجب على

¹ وزارة المالية: "مذكرة عرض مشروع قانون المالية لسنة 2020 وتقديرات 2021-2022"، الجزائر، 2019.

الوزراء الرد على أسئلة وتوجيهات نواب البرلمان قبل أن يتم المصادقة عليه ورفعته إلى رئيس الجمهورية الذي يختتم ترسيم المشروع ليكون قانون المالية للسنة القادمة في نهاية شهر ديسمبر .

الفرع الثاني: تنفيذ الموازنة وتقييد عملياتها محاسبياً

ينطلق تنفيذ الموازنة من اليوم الأول من السنة أو التاريخ الذي تنص على إنطلاقه، وينتهي عند نهاية السنة، وتقسّم إلى إيرادات ونفقات.

1- تنفيذ النفقة:

تحظى النفقات بشقٍ أكبر من الاهتمام مقارنة بالإيرادات، ولقد وضحنا ذلك في الفصل السابق في حديثنا عن تبويب الموازنة، وبعد الإنتهاء من عملية تحديد النفقات في الموازنة، وإستصدار الترخيص بالإنفاق تبدأ عملية التنفيذ والتي تمر بمرحلتين هما:

أ- المرحلة الإدارية: تتمثل المرحلة الإدارية في الخطوات الأساسية لتحقيق النفقة وأهدافها، حيث تسمى بالمرحلة الإدارية لأن الأمر بالصرف (الإداري) يقوم بكل المراحل الإدارية كما نصت عليه المادة 3 من المرسوم التنفيذي 97-268 الذي يجدد الإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، من خلال عمليات:

أ-1- مرحلة الإلتزام *L'engagement*: يمثل "الإجراء الذي بموجبه يتم إثبات الدين"¹، حيث يشترط ذلك أن يصدر عن السلطة صاحبة الإختصاص، وأن ينطبق على طبيعة الإعتمادات المقررة في الموازنة وحدودها المقررة². ويكون الإلتزام نتيجة تصرف قانوني بصفته تصرفاً إرادياً ناتجاً عن السلطة الإدارية، كما يمكن أن يكون أيضاً تصرفاً مادياً حيث يكون غير إرادي صادر عن الدولة ينجر عنه ضرر يتطلب التعويض³.

أ-2- التصفية *La liquidation*: حسب المادة 20 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، تسمح التصفية بالتحقق *La vérification* على أساس الوثائق وتحديد مبلغ النفقة العمومية بدقة، والفرق بين الإلتزام والتصفية هو أن الإلتزام يكون نتيجة تقديرات ناتجة عن كشوف تقديرية محددة نتيجة صفقات وعقود قصد إنجازها، بينما التصفية فهي تأتي بعد إنجاز العمليات وتأدية الخدمة، من خلال الفواتير ووضعيات الأشغال، حيث تتطلب هته العملية التأكد من تأدية الخدمة فعلياً، ما عدا بعض الإستثناءات كالإعانات والتسبيقات.

¹ قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 19.

² زين عطاء الله صابر ، عيسى طيبي: "فعالية رقابة أمرى الصرف على النفقات العمومية في الجزائر"، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية لجامعة زيان بن عاشور- الجلفة، العدد السابع، ص 304-319.

³ بلس شاوش بشير: "المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص223.

أ-3- الأمر بالدفع (الأمر بالصرف *l'ordonnancement* أو تحرير الحوالات *le*

mandatement): هو أمر كتابي يوجهه الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي ليقوم بعملية دفع مبلغ الدين المحددة قيمته.

ونذكر أنه على الأمر بالصرف إحترام النقاط الثلاث بدقة وصرامة، كما أنه ملزم بمتابعة ومراقبة العمليات قبل القيام بكل الخطوات، حيث يسبق الإلتزام التأكد من:¹ (1) توفر الإعتمادات، (2) توفر المناصب و (3) وجود الباب الذي تدرج فيه النفقة. كما يلتزم وفق المادة 7 من المرسوم التنفيذي 97-268 عند القيام بعملية التصفية والأمر بالدفع التحقق من (1) إثبات القيام بالخدمة وصحة عملية التصفية، (2) إجراء العمليات التنظيمية المسبقة (3) القيام بحسم المبالغ بدقة من الأبواب والمواد الخاصة بها وحسب طبيعتها وغرضها و(4) الطبيعة الإبرائية للتسديد.

ب- المرحلة المحاسبية ودفع النفقة: تتمثل في التحويل المالي للمستحقات المالية نقداً من الخزينة العمومية إلى حساب الدائنين أو أصحاب الحقوق، وعرف قانون المحاسبة العمومية دفع النفقات بأنه "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي"²، حيث يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ أمر الأمر بالصرف بدفع المستحقات، ويتوجب على المحاسب العمومي بصفته سلطة مستقلة القيام بمهامه التي سنذكرها لاحقاً من مراقبة العملية.

2- تنفيذ الإيرادات:

تتولى وزارة المالية مهمة تنفيذ الموازنة بما في ذلك تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية وفقاً لنظام حسابات الحكومة المعمول به، ويخول القانون المتعلق بالموازنة للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات، كأن تتولى وزارة العدل حيازة الرسوم القضائية، أو جباية الضرائب مختلف أنواعها من قبل قباضات الضرائب المختلفة. يخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ هي:

- عدم تخصيص الإيرادات: ومعناها أن يتم تجميع الإيرادات التي تحصلها الخزينة العمومية لحساب الدولة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز أو تخصيص. ويمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات متعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة أو الضرائب لأغراض أو فئات معينة³.

¹ المرسوم التنفيذي 97-268 الذي يجدد الإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الصادر بتاريخ 21 يوليو 1997، الجريدة الرسمية، العدد 48، يوليو 1997، المادة 8.

³ القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، المادة 8.

- مبدأ التقادم: الذي ينص كقاعدة عامة على أن ديون الدولة تسقط بفوات أربعة سنوات دون القيام بأي إجراء من أجل تحصيلها¹، وهي القاعدة الذي نص عليها أيضا قانون الإجراءات الجبائية².
- إلزامية الأداء وفي الأجال المحددة قانوناً، فيجب مراعاة مواعيد التحصيل وإجراءاته المنصوص عليها في القوانين، وإلا تعرض أصحابه للعقوبات.
- على الجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك أو الإستلاء عليها بطرق غير شرعية³، وهذا الجزء يختص بشكل أكبر بالشق الحسابي.

من خلال الفقرة الأولى من المادة 5 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أن تنفيذ الإيرادات الواردة في الموازنات والعمليات المالية يتم عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل، حيث إجراء كل من الإثبات والتصفية من مهام الأمر بالصرف، بينما التحصيل يتم عبر مرحلتين هما الأمر بالتحصيل الذي يعتبر من مهام الأمر بالصرف، بينما عملية التحصيل ينفذها المحاسب العمومي. وعليه خطوات تحصيل الإيرادات تتم من خلال المراحل الأربعة التالية:

1. **الإثبات *La Constatation***: يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي ولذلك فإن لهذا الإجراء طابعاً مادياً يتمثل في وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي، وطابعاً قانونياً يتحقق من خلال المواد والأحكام القانونية الجاري العمل بها.
2. **التصفية *La Liquidation***: تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون⁴ الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، وعليه فهي تتمثل في تحديد مبلغ الدين أو الحق العمومي القابل للتحصيل، حيث لا يمكن الأمر بالتحصيل من دون تحديد المبالغ.
3. **الأمر بالتحصيل *La Mise en Recouvrement***: بعد إثبات الدين وضبط مبلغه، يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأمر بتحصيل حقوق الهيئة أو المؤسسة العمومية من خلال توفير السند المرجعي لذلك. حيث يمثل سند الإيراد إثبات حق لفائدة المنشأة العمومية في مقابل مدين معين⁵.
4. **التحصيل *Le Recouvrement***: تعرف المادة 18 من نفس القانون بأنه يعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العام، يقوم المحاسبون العموميون بعملية التحصيل ببذل كل الجهود واتخاذ جميع الإجراءات لتحصيل الديون ويكون ذلك ودياً بإشعار المدينين بدينهم ومنحهم الأجال المعمول

¹ القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، المادة 16.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 106.

³ القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، المادة 79.

⁴ لاحظ أنه بعد تصفية الإيراد وتحديد قيمته، لا يسمى بعدها إيراداً بل يتحول المصطلح إلى "دين" وبالتحديد "دين عام".

⁵ مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعة الإقليمية"، الجزائر، 2018، ص120.

بها قانوناً قبل أن تتحول العملية إلى التحصيل الجبري إذا إقتضى الأمر. وتتعدد طرق تحصيل الضريبة على العموم، حيث هناك طرق التسبيق على الضريبة كما هو عليه الحال بالنسبة لضرائب أرباح الشركات وضريبة الدخل الإجمالي المتعلقة بالتجار الأشخاص الطبيعيين، وهناك ضرائب تحصل في تاريخ نشأة الضريبة وفق الضريبة والنشاط، كما يترتب على التأخير في دفع الضرائب أو التهرب عن دفعها غرامات وعقوبات التأخير، وقد يصل الأمر إلى الملاحقات والمتابعات. وعلى العموم فإن تحصيل إيرادات أملاك الدولة يتم وفق نفس مبادئ التحصيل الضريبي، حيث يقوم محاسب أملاك الدولة بعملية تحصيل إيرادات قطاعه، وفي حالة عدم تسديد الديون يقوم محاسب أملاك الدولة بالإجراءات اللازمة التي قد تنتهي عند المتابعة القانونية¹.

تمثل المراحل الثلاث الأولى المرحلة الإدارية لتحصيل الإيراد لأنها تتم على المستوى الإداري (الأمر بالصرف) الذي يسبق عمل المحاسب العمومي، بينما تمثل المرحلة الرابعة والأخيرة المرحلة المحاسبية بصفتها تتم لدى المحاسب العمومي، لذلك هناك الكثير من المراجع يقسمون العملية إلى مرحلتين رئيسيتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.

الفرع الثالث: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الموازنة العامة للدولة، والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية. وتتحقق الرقابة المالية من خلال الحراسة والرعاية والإشراف والحفظ، ويتحقق مضمونها إذا كان كل شئ يسير وفقاً لخطة مرسومة بالتعليمات الصادرة والقواعد المقررة. تأخذ الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة صوراً مختلفة، وهي (1) الرقابة الإدارية و(2) الرقابة التشريعية و(3) الرقابة المستقلة.

1- الرقابة الإدارية:

حاولت مختلف القوانين والتشريعات العمل على إضفاء شفافية أكبر في تسيير المال العام، ووضع رقابات مختلفة تسمح بتقاضي الكثير من الانحرافات في تسيير المال العام. ويمكن القول بأن الرقابة الإدارية هي رقابة داخلية، لأنها تتم من خلال الهيئات العاملة في حلقة نظام المالية العامة. :
1-1- الرقابة الداخلية: من أجل ضمان الشفافية في منح الصفقات، يتم تتصيب لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض على مستوى الهيئات العمومية، تكون مهمتها هو متابعة الصفقات العمومية بإضفاء الشفافية والمساواة بين العارضين، فتقوم اللجنة بفتح الأظرفة عند تاريخ المناقصة، وبعدها تقوم بتقييم العروض من أجل إختيار أفضل عرض على أساس سلم التتقيط أو الطريقة التي تم وضعها

¹إيلس شاوش بشير: "المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص234-265.

لتقييم العروض. هناك كذلك مراقبة خارجية للصفقات من خلال لجان إقليمية تقوم بالرقابة على الصفقات.

1-2- المراقب المالي: يمثل أساس الرقابة القبلية للنفقات بالنسبة لهيئات القطاع العام، حيث لا يمكن القيام بالالتزام بالدين إلا من خلال تأشيرة المراقب المالي الذي يقوم بمراقبة العمليات قبل إنطلاقها، فيتحقق من وجود الأظرفة المالية واحترام كل الإجراءات القانونية قبل البدء في عمل المورد، فلا يمكن البدء في توريد البضاعة أو الإنطلاق في الأشغال من دون وجود تأشيرة المراقب المالي.

1-3- المحاسب العمومي: من خلال مبدأ الفصل بين المهام، يكون على المحاسب العمومي التحقق من كل أوامر الدفع أو الحوالات التي يصدرها الأمر بالصرف. فيتوجب قبل تنفيذ الأمر بالصرف التحقق من صفة الأمر بالصرف، وشرعية تصفية النفقة ودقة المبلغ المثبت، ثم توفر الإعتماد المالي بالموازنة لتسديد الدين العمومي. كما يقوم في ختام السنة بتحضير تقرير "حساب التسيير" لمنشأة القطاع العام، كتقرير يقابل الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف من أجل ضمان مطابقة الأرقام.

1-4- وزارة المالية: من خلال المفتشية العامة للمالية، التي تمثل هيئة المراقبة لوزارة المالية، تهدف للرقابة على المال العام على جميع هيئات القطاع العام المركزية واللامركزية وحتى هيئات القطاع العام الإدارية. تتم عمليات الرقابة المالية من طرف المفتشية العامة بالرقابة الميدانية من خلال عمليات تدقيق ومراجعة تكون غالباً فجائية. حيث تتم العملية من خلال: مراقبة شروط تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالجانب المالي، التأكد من صحة العمليات المحاسبية وانتظامها، مطابقة تنفيذ العمليات لتقديرات، وظروف تسيير مصالح المنشأة ووضعها المالي.

2- الرقابة التشريعية:

تتمثل هذه الرقابة في حق السلطة التشريعية (البرلمان) في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية للحكومة وتتمثل تلك الرقابة، التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية في مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجواب، وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة تتمثل في مرحلتين: المرحلة المعاصرة لتنفيذ الموازنة والمرحلة اللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

3- الرقابة المستقلة:

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية وتتولى هذه الرقابة هيئة فنية مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعي، وتتحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادر به إجازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة في الدولة وذلك عن طريق مراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك.

والهيئة التي تقوم بالرقابة الخاصة (المستقلة) تختلف من دولة إلى أخرى، في الجزائر مثل فرنسا، تتولى هذه الرقابة هيئة مستقلة المجلس الأعلى للمحاسبة.

المطلب الثالث: الموازنة المحلية

غير بعيد عن المفهوم العام للموازنة والذي رأيناه بشكل عام في الفصل السابق وبشكل كلي في المطلب السابق، ورد تعريف الموازنة البلدية في المادة 176 من قانون البلدية لسنة 2011 «ميزانية¹ البلدية هي جدول التقديرات للإيرادات والنفقات السنوية وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتسيير». فموازنة الجماعات المحلية تمثل عقد ترخيص يسمح لرئيس المجلس المحلي من تنفيذ الأحكام المتخذة من طرف المجلس الشعبي البلدي، كما تمثل عقداً إدارياً لأنها تسمح بالإطلاع على النشاطات التي تهتم بها البلدية، تخضع الموازنة المحلية لأحكام القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو سنة 2011، المتعلق بالبلدية.

الفرع الأول: عناصر الموازنة المحلية

على العموم تخضع الموازنة على مستوى الجماعات المحلية للمبادئ نفسها التي تخضع لها الموازنة العامة للدولة، ولن نتناول كثيراً الأمور المشتركة بين الموازنتين، بل سنتناول النقاط التي تمثل فيها خصوصية بالنسبة لموازنة الجماعات المحلية، وتتكون الموازنة المحلية من الوثائق التالية:

1- الموازنة الأولية:

يتولى الأمين العام للبلدية تحت سلطة رئيس المجلس الشعبي البلدي عملية إعداد مشروع الموازنة، ويقدمه رئيس المجلس الشعبي البلدي أمام المجلس للمصادقة عليه. بعدها يقوم المجلس الشعبي البلدي بالتصويت على موازنة البلدية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها. يمكن المجلس الشعبي البلدي إجراء تحويلات من باب إلى باب داخل نفس القسم عن طريق مداولة، كما يمكنه

¹ المقصود هو موازنة البلدية

أيضا إجراء تحويلات من مادة إلى مادة داخل نفس الباب بموجب قرار، ويُخطر بذلك المجلس الشعبي البلدي بمجرد انعقاد دورة جديدة.

2- الاعتمادات المفتوحة مسبقاً والترخيصات الخاصة:

قد تقوم البلدية بفتح اعتماد مالي مسبق أو ترخيصات خاصة قبل الموازنة الإضافية أو بعدها، عن طريق مداوات وتسمى في المحاسبة العمومية بفتح اعتمادات جديدة، وعندما تقوم البلدية بإعداد الموازنة الإضافية تقوم بالتسوية المحاسبية لإعتماد المسبق، ويمكنها القيام بالتسوية في الحساب الإداري إذا ما تم الإعتماد الخاص بعد الموازنة الإضافية. وخلال بداية شح إيرادات البلدية في السنوات الأخيرة، نهت وزارة الداخلية إلى ضرورة عدم فتح اعتمادات مالية مسبقاً من دون وجود مصادر تمويلية¹.

3- الموازنة الإضافية:

يطلق اسم الموازنة الإضافية على عملية التعديل للنفقات والإيرادات التي تجرى على الموازنة الأولية خلال السنة المالية وفقاً للمادة 150 من قانون 10-11 المتعلق بقانون البلدية. وتتمثل عملية التعديل في عناصر وردت في الموازنة الأولية: تعديل بعض التقديرات في النفقات، توظيف المداخل الجديدة، إعادة توظيف الأموال الباقية من الموازنة الأولية، تعديل التوزيع المالي الذي كان في الموازنة الأولية، إضافة بعض النفقات الجديدة التي تتطلبها المرحلة المقبلة، وترحيل نتائج السنة المالية السابقة، وتصفية مشاريع التجهيز التي تم إنجازها، أو تحويل المشاريع التي لم يتم إنجازها، إلى مشاريع أخرى. يتم تحضير موازنة إضافية قبل 15 جوان من السنة المالية التي تنفذ فيها.

4- الحساب الإداري:

نرى أن التقرير المالي عن الإنجازات يعد من خلال المحاسبة البلدية، ويتم من خلال حسابين متوازنين، الأول هو الحساب الإداري ويعد على مستوى البلدية أي الأمر بالصرف، والثاني يعرف بالحساب المالي، يعرض الحساب الإداري على المجلس الشعبي البلدي قبل التداول على الموازنة الإضافية للسنة الجارية، أي في أواخر شهر أفريل من كل سنة، بل لا تعد الموازنة الإضافية الإبناء على الحساب الإداري، سنتناول لاحقاً الحساب الإداري كتنقيح لمنشأة القطاع العام.

لم نتناول موازنة الجماعات المحلية بإسهاب، بالنظر إلى تقاسم الكثير من المفاهيم مع الموازنة العامة للدولة، كما يتشابه الكثير من العناصر. إن الموازنة كإطار تشريعي لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، بينما سنتناول في المبحث القادم الشق المحاسبي الذي يمثل صلب موضوعنا.

¹ حمزة بكاي: "لا اعتماد مالي مسبق للبلديات من دون وجود مصدر للتمويل"، موقع جريدة الشروق اليومي، الجزائر، صدر بتاريخ 2018/01/03، على الموقع: <https://www.djazairress.com/echorouk/544811>

الفرع الثاني: محتوى الموازنة المحلية

تتكون موازنة البلدية من قسمين:¹ (1) التسيير و(2) التجهيز والاستثمار، ولكل قسم إيراداته ونفقاته.

1- التسيير: يتناول القانون رقم 11-10، المؤرخ في 22 جوان سنة 2011، المتعلق بالبلدية، عناصر موازنة التسيير بحسب المصالح، ويقسم نفقات وإيرادات الموازنة كالاتي: المصالح غير المباشرة، المصالح الإدارية، المصالح الاجتماعية، المصالح الاقتصادية، والمصالح الجبائية.

جدول 2.2: عناصر الموازنة

النفقات	الإيرادات
- نفقات الأجور وتكاليف موظفي البلدية	- محاصيل الموارد الجبائية
- المساهمات المقررة	- المساهمات التي تمنحها الدولة
- نفقات صيانة الأموال المنقولة والعقارية	- رسوم وأجور وحقوق الخدمات
- صيانة الطرقات	- محاصيل وأمالك البلدية
- نفقات تسيير المصالح	- حصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية
- فوائد الديون	- نواتج استثنائية ونواتج الإستغلال
- الاقتطاع لنفقات التجهيز والاستثمار	

المصدر: مختار لعلائي: " مفهوم الميزانية و تحضيرها والمصادقة و الرقابة عليها"، يومية الوسط، العدد الصادر بيوم 19 ماي 2020، الرابط:

[مفهوم-الميزانية-و-تحضيرها-والمصادقة-و/](http://elwassat.dz/مفهوم-الميزانية-و-تحضيرها-والمصادقة-و/)

2- التجهيز والاستثمار: يقسم القانون 11-10 من خلال المادة 4 موازنة التجهيز والاستثمار حسب

العلاقات التي تجمع البلدية داخليا أو مع الغير من خلال عمليات التجهيز والاستثمار، وهي ثلاثة أقسام:

- نفقات وإيرادات التجهيز والاستثمار العمومي والجماعي،
- نفقات وإيرادات التجهيز والاستثمار لحساب الغير والتعاون ما بين البلديات،
- الحركات المالية بين البلدية و وحداتها الاقتصادية.

ويمكن تلخيص إيرادات ونفقات موازنة التجهيز والاستثمار للبلدية من خلال الجدول (3.2) التالي:

جدول 3.2: عناصر موازنة التجهيز والاستثمار للبلدية

النفقات	الإيرادات
---------	-----------

¹ المادة 2 من القانون رقم 11-10 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011، المتعلق بالبلدية.

<ul style="list-style-type: none"> - الأعباء الخاصة بالإستهلاك العمومي، - نفقات التجهيز العمومي، - نفقات المساهمة برأس مال على سبيل الاستثمار. 	<ul style="list-style-type: none"> - الاقتطاعات الحاصلة من إيرادات التسيير، - حصة البلدية من الصندوق المشترك للجماعات المحلية، - فائض المصالح العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، - إعانات الدولة في إطار برامج التنمية المحلية، - محاصيل القروض وتخصيصات الدولة والولاية، - المساهمات والمساعدات، - الهبات والوصايا.
---	--

المصدر: المصدر السابق.

يقدم القانون 10-11 المتعلق بالبلدية مدونة حسابات تسمح بعرض الموازنة وتقرير حسابها الإداري وحساب التسيير، لكن المدونة تبقى فقط تجميعات للعمليات وليست محاسبة وفق القيد المزدوج، سوف نتناول المحاسبة التي على البلديات مسكها بالإضافة إلى بقية منشآت القطاع العام، العناصر المكونة للموازنة والحساب الإداري موضحة في الملحق (02).

المبحث الثاني: محاسبة القطاع العام في الجزائر

بعدما تطرقنا إلى الموازنة وحددنا عناصرها وطريقة تسييرها، يأتي الآن دور المحاسبة كنظام معلومات يسمح بتسجيل وتقرير العمليات المالية التي تعني الموازنة أو المال العام. وسنحاول شرح النظام المحاسبي الجزائري من خلال توضيح عناصره وهي: (1) المتدخلون في المحاسبة العمومية، (2) نظام المحاسبة المتعلقة بالقطاع العام.

المطلب الأول: أعوان المحاسبة العمومية الجزائرية

يقوم التنظيم المحاسبي العمومي الجزائري على توزيع المهام المتعلقة بتسيير المال العام وتقريره على مجموعة من المسؤولين والمتدخلين، من أجل ضمان توزيع متوازن للمهام ورقابة ومتابعة جيدة للأموال العامة يتم الإعتماد على أعوان المحاسبة العمومية، نعني بهم المسؤولين المعنيين بعمليات تنفيذ الموازنات وتقريرها، حيث يقسم المسؤولون إلى:

الفرع الأول: الأمرين بالصرف

الأمر بالصرف هو مسير أو إداري على رأس منشأة عمومية له مهام إدارية ومالية في إطار تنفيذ موازنة المنشأة العمومية بصفته المسؤول عنها. يجب أن يكون الأمر بالصرف معتمداً لدى المحاسب العمومي ليقوم بالإمضاء على أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات التي تمثل أوامر تنفيذ الموازنة،

وتمثل السند القانوني الذي يستند عليه المحاسب العمومي في تسجيلاته. وتتمثل مهام الأمر بالصرف بصفة مجملة في قيامه بتنفيذ:¹

- أ- الإثبات الذي على أساسه ينشأ حق الدين العام،
- ب- تحصيل الإيراد نقداً من أجل تحديد الدين الذي يبقى على الملزم،
- ت- القيام بتصفية الإيرادات، وتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها،
- ث- إعداد الالتزام، الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين،
- ج- القيام بتسديد المستحقات على أساس الوثائق الحسابية وتحديد بدقة مبلغ النفقات العمومية، و
- ح- تحرير الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومي، هته العملية تحرر النفقة العامة.

ويأخذ الأمور بالصرف أحد الثلاث أشكال التالية:

- 1- الأمور بالصرف الأوليون أو المركزيون (أو الابتدائيون أو الرئيسيون): المتمثلون في المسؤولين السامين من وزراء وولاية، ومسؤولين ماليين مكلفين بالتسيير المالي لهيئات سامية مثل المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، وأرؤساء مجالس البلديات الواردون في المادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، وهم الذين يصدرون أوامر بالدفع بالنسبة للدائنين وأوامر الإيرادات للمدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.²
- 2- الأمور بالصرف الثانويون: مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح الممركزة فيما يتعلق بموازنات التسيير بصفتهم، أو معنيون بعمليات تجهيز عمومي مسجلين تحت وصاية أحد الوزارات تم تخويلهم للقيام بتصريحات البرامج والأطرفة المخصصة لذلك، يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات (من طرف الأمور بالصرف الرئيسيون) وأوامر الإيرادات على المدينين.³
- 3- الأمور بالصرف الوحيدون: هم الولاية المعنيون ببرامج التجهيز العمومي غير الممركز المبرمج سنوياً عن طريق القانون ومسجل ضمن مسؤولية الوالي المعني بصفته الأمر بالصرف الوحيد.

لا يمكن للأمرين بالصرف أن يأمرؤا بتنفيذ النفقات دون أمر بدفع مسبق إلا بمقتضى أحكام قانون المالية. كما أنهم مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها وكذلك على الأفعال اللاشرعية والأخطاء

¹ قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية، المواد من 16 إلى 22.

² المادة 7 من المرسوم التنفيذي 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يسلمها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها

³ المادة 8 من المرسوم التنفيذي الأخير.

التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق. في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأمرين بالصرف بعقد تعيين يعد قانون ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك. كما يمكن لهم في ظروف معينة تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم.

الفرع الثاني: المحاسبون العموميون¹

حسب المادة 33 من القانون 90-21 يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بعمليات: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد وحركة حسابات الاستيداع المكلف بها، فضلاً عن العمليات المرتبطة بالأمرين بالصرف، بعمليات: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان دراسة الأموال أو السندات أو القيم أو المواد المكلف بها مع المحافظة عليها، تسيير حركة الحسابات الموجودة، وتسيير تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات.

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته، ويمكن له أيضاً الإعتماد على بعض المحاسبين العموميين. تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين وأعمالهم عن طريق التنظيم. يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يقوم بكل التحقيقات الضرورية من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات بالإضافة إلى مراقبة صحة السندات، الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها. كما يتوجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة التحقق من توفر الإعتمادات المالية لتغطيته، مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، شرعية عمليات تصفية النفقات وتأشيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.

ويخضع تسيير الأمرين بالصرف لمراقبة وتحقيقات المؤسسات والأجهزة المؤهلة وفقاً للتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل كما يجب أن تحفظ الأوراق الإثباتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل عشر سنوات. طبقاً للمرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها يميز بين:

¹ قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية، المواد من 33 إلى 54.

1- المحاسبين العموميين الرئيسيين (ذوو الإختصاص العام): هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي يصدرها الأمرين بالصرف الرئيسيون، كما يتولون تجميع عمليات المحاسبين الثانويين، ويتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة، والمحاسب العمومي الرئيسي هو المحاسب الذي يقوم بتركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلاً أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته. بينما يحول المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخبزينة (المذكور أدناه) شهرياً، لغاية التسيير، الموازنة المالية والقيمية المدونة في سجلاتهم. المحاسبون العموميون هم:¹

أ- **العون المحاسبي المركزي للخبزينة:** يتولى العون المحاسبي المركزي للخبزينة مهمتين أساسيتين هما: تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي كل أمناء الخبزينة الولائيين، وأمين الخبزينة المركزي وأمين الخبزينة الرئيسي. مع متابعة الحساب المفتوح باسم الخبزينة العمومية على مستوى البنك المركز؛

ب- **أمين الخبزينة المركزي:** هو المسؤول عن تنفيذ الموازنة على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز. يصعب عليه في بعض الحالات أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة و لهذا يمنح تفويضاً لأمين الخبزينة الولائي؛

ت- **أمين الخبزينة الرئيسي:** يتكفل بعمليات الخبزينة ولا يهتم بتنفيذ عمليات الموازنة وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية. كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة؛

ث- **أمين الخبزينة الولائي:** له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها الأمرين الثانويين (مثلا المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية)، ولا يغفل عن ذكر المهمة الأساسية له والمتمثلة في دفع نفقات موازنة الولاية وتحصيل إيراداتها.

2- المحاسبون العموميون الثانويون (ذوو الإختصاص الخاص): هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي يصدرها الأمرين بالصرف الثانويين ويتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي. المحاسبون الثانويون، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالباً ما يكون إختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل

¹ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها.

بها قابض الضرائب، المحاسبون الثانويون العموميون وفق المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313 المعدل والمتمم بالمرسومين التنفيذيين 11-331 و 11-332 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها وإجراءاتها هم:

أ- قابضو الضرائب: يتدخلون لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية المتمثلة أساساً في تجميع الضرائب، تارة بصفة مباشرة من خلال الضرائب لمباشرة، وتارة بصفة غير مباشرة.

ب- قابضو أملاك الدولة: هم القابضون المسؤولون عن تحصيل الإيرادات التي تحققها أملاك الدولة المتمثلة في الأملاك الوطنية تشتمل مجموعة الأملاك والحقوق المنقولة والعقارية التي تحوزها الدولة وجماعاتها الإقليمية في شكل ملكية عمومية أو خاصة.

ت- قابضو الجمارك: يمثل قابض الجمارك أحد المحاسبين العموميين الثانويين، عملياته ممرضة لدى أمين الخزينة الولائي، متابع على مستوى المحاكم والمجالس القضائية ومودع لديه مختلف البضائع المحجوزة أو المصادرة أو المتخلى عنها¹، وهو مسؤول بالأساس على تحصيل الرسوم والضرائب الجمركية المتعلقة بالتجارة الخارجية.

ث- محافظو الرهون: تقوم المحافظة العقارية بتحصيل إتاوة الشهر العقاري وتسليم المعلومات، وهو ما يعطي الطابع التحصيل الشبيه بالجبائي لمصلحة الشهر العقاري، وتسمى كذلك بالمصالح المكلفة بالشؤون العقارية.

ج- أمين الخزينة البلدي: يتولى تنفيذ موازنة البلدية.

ح- أمين خزينة المؤسسات الصحية: قبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ موازنة المؤسسات الصحية أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

يأخذ المحاسبون العموميون أحد الشكلين، إما يكون المحاسب العمومي "محاسباً مخصصاً" وإما "محاسباً مفوضاً"، المحاسبون المخصصون هم الذين يقومون بالتقيد النهائي في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمورون بها في صناديقهم، بينما المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات للمحاسبين المخصصين.

الفرع الثالث: المراقب المالي

هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العامة ويتم تعيينه بقرار وزاري من طرف الجهة المكلفة بالمالية (وزارة المالية) ويخضع لسلطة المدير العام للموازنة، حيث يمارس مهامه

¹ حبيش صليحة: " النظام القانوني لقابض الجمارك"، مذكرة ماجستير غير مطبوعة، كلية الحقوق بجامعة الجزائر 1، 2012، ص3.

الإدارية للرقابة المالية على الإدارة المركزية والولاية والبلدية بالإضافة إلى إمكانية إلحاق هيئات عمومية أخرى لرقابته¹.

يدير المراقب المالي مصلحة المراقبة المالية على مستوى الإدارة العامة للموازنة وتتكون مصلحة المراقبة المالية من مكتبين إلى أربعة مكاتب وتوضع تحت سلطته من ثلاث إلى خمسة مساعدين ماليين. حيث تنص المواد 6-7 و8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 على وجود تنظيمين إثنين لمصالح المراقبة المالية، كما هو في الجدول (4.2)، حيث يحدد عدد المراقبين الماليين المساعدين بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالموازنة والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومي.

جدول 2. 4 : أشكال مصلحة الرقابة المالية

مصلحة المراقبة المالية التي تضم أربعة مراقبين ماليين مساعدين	مصلحة المراقبة المالية التي تضم أربعة مراقبين ماليين مساعدين	مصلحة المراقبة المالية التي تضم خمسة مراقبين ماليين مساعدين
مكتبين هما:	مكاتب هي:	4 مكاتب هي:
- مكتب محاسبة الإلتزامات التحليل والتلخيص،	- مكتب محاسبة الإلتزامات التحليل والتلخيص،	- مكتب محاسبة الإلتزامات،
- مكتب الصفقات العمومية وعمليات التجهيز.	- مكتب الصفقات العمومية،	- مكتب عمليات التجهيز،
	- مكتب عمليات التجهيز.	- مكتب التحليل والتلخيص.

المصدر: من إعداد الباحث.

تقوم مهمة المراقب المالي على الرقابة القبلية لنفقات المنشأة العمومية التي يشرف على رقابتها، حيث يقوم على متابعة ومطابقة نفقات التسيير والتجهيز والاستثمار التي يقوم بالتأشير عليها من أجل البدء في تنفيذها²، فهي رقابة وقائية وترتبط تأشيرة المراقب المالي بالالتزام المنشأة العمومية بالنفقة بناءً على طلب من الأمر بالصرف. يمارس مهامه على المنشآت العمومية بصفة عامة كما أوردناه أعلاه، بينما مهامه تم تحديدها في المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381، وتتمثل مهامه في تنظيم مصلحة المراقبة المالية التي يشرف عليها، تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها، وكذلك مهام الفحص والرقابة المتعلقة بتطبيق التشريعات المتعلقة بالمالية العمومية، تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية ومختلف المجالس الإدارية، إعداد تقارير سنوية ودورية حول نشاط المراقبة المالية، وغيرها من مهام المساعدة والتحصيرية والرقابية المتعلقة بالمالية العمومية لدى مختلف الإدارات.

¹ المواد 1-2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 تنظم مصالح الرقابة المالية الصادر بتاريخ 21 نوفمبر 2011.

² المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

كما توجب على المراقب المالي بالقيام بمهامه من خلال مسك سجلات تدوين التأشيريات ومذكرات الرفض، مسك محاسبة التعداد المزانياتي، مسك محاسبة الإلتزامات بالنفقات¹، وتقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالية، بالإضافة إلى القيام بتقديم تقارير دورية حول ظروف تنفيذ الموازنة كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر (حسب الحالة) يرسله إلى كل من الوزير المكلف بالموازنة والأمر بالصرف المعني في آن واحد². كما تنص المادة 33 مكرر من المرسوم التنفيذي 92-414 لا يعتبر عوناً لتنفيذ الموازنة بل يقوم بالرقابة القبلية ولا يعتبر مسؤولاً عن أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف.

في ختام هذا المطلب، ننوه إلى أن المشرع الجزائري ذكر فئة أخرى هي "أشباه المحاسبين العموميين"، حيث يعرف شبه المحاسب بأنه "كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصروفات أو بصفة عامة يداول القيم والأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي، ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض"³، ويخضع أشباه المحاسبين لنفس الإلتزامات والرقابة وحتى العقوبات التي خص بها المحاسب العمومي.

المطلب الثاني: المحاسبة في القطاع العام بالجزائر

يقوم الممتحنون للمحاسبة بإنتاج معلومات محاسبية تعد تمثيلاً أو تعبيراً عن الوقائع فقط وفق نموذج إعلامي محدد. المحاسبة العمومية كفرع من المحاسبة، تقوم بالتعبير عن الوقائع المالية وفق إطار قانوني محدد، حيث تنتج الهيئات العمومية تقارير مالية متعددة على مستوى جميع وحداتها (الدولة، الجماعات المحلية، الهيئات العمومية، صناديق الضمان الإجتماعي...)، والملاحظ أنه كلما كانت العملية المحاسبية تتضمن فنيات أو تقنيات عالية كلما كانت بعيدة عن متناول وفهم عدد كبير من المستعملين وصارت موجهة بشكل أكبر نحو مستعملين محددين، وخير مثال عن ذلك هو محاسبة الخزينة العمومية⁴.

نريد من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على إستعمال مصطلح "المحاسبة" في المال العام على مستوى مختلف القوانين، حتى نستطيع تقديم مفهوم لمحاسبة القطاع العام في الجزائر، بالإضافة إلى إدراك مستوى كل محاسبة أو نظام محاسبي، مما يجعلنا في الختام على دراية بمفهوم المحاسبة العمومية في القطاع العام، الذي كثيراً ما ارتبط خطأً بالموازنة، لذلك أغلب المراجع المحلية التي تتناول المحاسبة العمومية تتطابق تقريباً مع مراجع المالية العامة، مما لم يسمح بالتمييز بين تسيير المال العام ومحاسبة المال العام.

¹ لا يجب أن يفهم من ذلك أن العملية عبارة عن محاسبة بالمعنى النظري بل هي عبارة عن عملية جرد ومتابعة لمختلف النفقات المعنية وفق قرار وزير المالية المؤرخ في 12 أوت 2012 الذي يحدد إجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الإلتزامات بالنفقات.
² المادتين 5 و15 من مرسوم تنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.

³ قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية، المادة من 51.

⁴ Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », *Revue française d'administration publique*, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078.

الفرع الأول: مفهوم مصطلح المحاسبة في قوانين المال العام الجزائرية

أورد المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها. حيث يبرز المرسوم في مادته الأولى أن المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة ومختلف هيئاته (التي نسميها في بحثنا محاسبة القطاع العام أو المحاسبة العمومية) تتمثل في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها. محاسبة القطاع العام لم تتطور بشكل كبير على المستوى المحلي، حيث لا تزال المفاهيم القديمة متداولة دون تحديث أو تطوير، ويميز المشرع الجزائري حالياً بين نوعين من المحاسبة في القطاع العام:

1- محاسبة إدارية: يمسكها الأمرون بالصرف

2- محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:¹

أ- محاسبة عامة: تعني بشكل أساسي الخزينة العمومية وتمسك بالقيود المزدوج؛

ب- محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات؛ و

ت- محاسبة تحليلية تمسك عند الحاجة وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكلفة الخدمات.

في الواقع لا نرى أثراً إلا لنوعين من المحاسبة وهما: المحاسبة الإدارية ومحاسبة الخزينة (محاسبة الدولة).

الفرع الأول: المحاسبة الإدارية²

تتمثل المحاسبة الإدارية التي يمسكها الأمرون بالصرف في مختلف القوائم والدفاتر التي تسمح بمتابعة: الإيرادات، النفقات والالتزامات وغيرها من الدفاتر. مسك هته المحاسبة لا يتم من خلال استعمال القيد المزدوج كما هو عليه الحال في محاسبة المنشآت الخاصة أو محاسبة المحاسبين العموميين التي تعنى بمتابعة عمليات الخزينة، حيث تتمثل المتابعة في قوائم توضح عناصر المتابعة من إيرادات ونفقات والالتزامات. ويقوم الأمر بالصرف بمتابعة العمليات المالية التي يقوم بها من خلال:

1- المحاسبة الإدارية للآمرين بالصرف: يمكن التمييز بين الأمرين بالصرف على مستوى (1) الدولة و(2) على مستوى الجماعات المحلية وكذلك (3) المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. لكننا لاحظنا تشابهاً كبيراً وعلى العموم تقسم المحاسبة الإدارية إلى متابعة ل:

أ- الإيرادات: لم يتناول القانون كثيراً نقطة الإيرادات، بطبيعة الحال غالباً ما تكون الإيرادات محدودة المصادر كما أنها لا تحتاج إلى تفصيل كبير مقارنة بالنفقات، فلا يهتم كثيراً مصدر الإيراد بقدر أهمية

¹ المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، المادة 15.
² المحاسبة الإدارية ليست محاسبة التسيير أي المحاسبة التي تسمح بدراسة التكاليف وتحديد عناصر التكلفة وتقدر تكاليف المنتجات. أما المصطلح فهو آتي من الإدارة أي أن الإدارة التي تقوم بصرف الأموال هي التي تقوم بمسك محاسبة تسمح لها بتتبع عناصر الموازنة الأساسية.

وجهة الأموال من خلال النفقات، وتعرض مايلي: الديون المثبتة والموفى بها، الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناءً على الأوامر، والتحصيلات التي تتم بناءً على أوامر.

ب- **النفقات:** مقارنة بالإيرادات تحظى النفقات بأهمية أكبر لأنها في الحقيقة تعبر عن جدوى استخدام المال العام، لذلك غالباً لما نتكلم عن المال العام فنكلم في الأساس عن الإنفاق العام. من أجل متابعة الإنفاق يجب متابعة مختلف مستويات الإنفاق من الالتزام إلى التسوية.

ب-1- **الالتزامات بالدفع:** تهدف لتحديدي حجم الالتزامات عند أي وقت، وذلك لأنه لا يمكن للآمرين بالصرف الالتزام بنفقات بمادة محددة إلا في حدود اعتماداتها، حيث يتم تحديد الاعتماد المتاح بحساب الفرق بين مجموع عمليات فتح الاعتمادات ومجموع النفقات الملتزم بها، من خلال المحاسبة الإدارية، ويكون ذلك في مجالين:

- **التسيير:** الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب والبنود، تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين، التزامات الدفع التي يتم القيام بها، والأرصدة المتاحة. وعلى العموم تتمثل نفقات التسيير في (1) نفقات المستخدمين و(2) نفقات العتاد، يتم الالتزام بنفقات المستخدمين عند بداية السنة من خلال إعداد كشوف أصلية أولية، عند الحاجة يتم تكملتها بكشوف أصلية تكميلية، يجب أن يؤشر عليها المراقب المالي، توضح التعديلات المتعلقة بالتوظيف أو بالرواتب. بالنسبة لنفقات العتاد، تسجل المبالغ التقديرية لنفقة العتاد في عمود الالتزامات بمجرد إعداد سند الطلب أو التأشير على العقد.¹

- **التجهيز:** الالتزامات التي تنجز من البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة، الالتزامات التي تنجز بمقتضى تفويضات البرامج المأذون بها، والأرصدة المتاحة.

2- الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها لدى الأمرين بالصرف

من بين أسباب تخلف تعليم المحاسبة العمومية أو محاسبة القطاع العام محلياً نجد ضعف التنظيم والكتابة عن موضوعها، وأبرز متابعيها هم من الممارسين لها بشكل أساسي، لذلك نسعى إلى توضيح النقاط الأساسية التي تبنى عليها محاسبة القطاع العام حالياً. ويمكننا أن نوضح المفاهيم التي عالجناها سابقاً من خلال توضيح أسلوب المتابعة الذي يقوم على الدفاتر أو الجداول المحاسبية على مستوى منشآت الأمرين بالصرف، والملخصة في الجدول (5.2)، حيث تقسم إلى (1) سجلات متعلقة بالإيرادات، (2) سجلات متعلقة بالنفقات، (3) سجلات مشتركة و (4) سجلات خاصة بالجرد.

¹ مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعة الإقليمية"، الجزائر، 2018، ص125.

جدول 5.2 : الدفاتر التي تمسكها منشآت القطاع العام بالجزائر

السجلات و الوثائق و الوثائق الخاصة بالإيرادات	السجلات و الوثائق الخاصة بالنفقات	السجلات المشتركة	سجلات خاصة بالجرد
- دفتر الوصولات - سجل الإيرادات - سجل الحقوق المثبتة - سجل الحسابات المفتوحة لدى الخزينة - دفتر النقود	- سجل النفقات، - بطاقة الالتزام و سندات الطلب، - الحوالات وجدول الحوالات المدفوعة	- سجل الحسابات خارج الموازنة، - دفتر الحساب الجاري للخزينة، - دفتر الحساب الجاري البريدي (تم غلق هذا الحساب)، - السجل اليومي للصندوق، - سجل الصندوق.	- سجل الجرد العام + سجل جرد المكتبة، - بطاقات الجرد وبطاقة جرد المحلات، - وثائق خاصة بالجرد الدائم، - دفتر الدخول و الخروج للمخزن-بطاقات المخزون-.

المصدر: من إعداد الباحث.

من الواضح أن النظام المحاسبي الأساسي على مستوى الأمرين بالصرف (وخاصة البلديات) للقطاع العام مبني في الأساس على نموذج بسيط لمتابعة عناصر المال العام الأساسية، في شكل جداول لمعلومات أو عناصر محددة، وهو ما يجعل منها محاسبة بسيطة مبنية على أساس القيد البسيط أو القيد الوحيد، الذي يتابع شكل معين من عناصر الذمة المالية والالتزامات. مع مقارنة بسيطة مع شكل المحاسبة المبنية على مبدأ القيد المزدوج وعلى أساس الاستحقاق بشكل أوضح، نجد أن محاسبة القطاع العام على هذا المستوى، مع أنها تؤدي جزءاً من مهامها، إلا أنها تبقى محاسبة بسيطة وبدائية.

الفرع الثاني: محاسبة المحاسبين العموميين

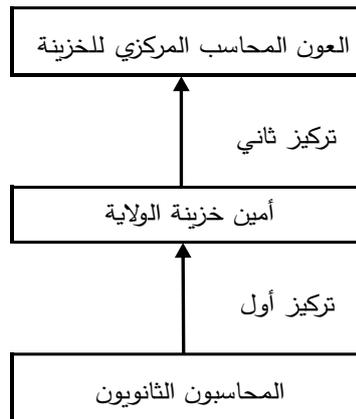
محاسبة المحاسبين العموميين أو محاسبة الخزينة هي تلك المحاسبة التي يمسكها المحاسبون العموميون وتعنى بتسجيل عمليات الموازنة وعمليات الخزينة في شكل محاسبي يخضع لبعض المبادئ، ويختلف التسجيل حسب طبيعة العمليات. على العموم ترتكز محاسبة الخزينة على عمليات التجميع والتركيز التي يقوم بها المحاسبون العموميون من الأسف إلى الأعلى. يتولى المحاسبون التابعون للدولة محاسبة العمليات المالية للإيرادات التابعة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة وفقاً للمادة 7 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، تتمثل في المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري، وتقوم بوصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها¹.

1- مبادئ وتنظيم محاسبة الخزينة:

¹ المادة 2 و 3 من المرسوم تنفيذي رقم 9-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إعدادها ومحتواها.

- 1-1- مبادئ محاسبة الخزينة:** تقوم المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية على مبادئ، ويعرف المبدأ بأنه قاعدة عامة تعبر عن دليل عند القيام بالعمل، فيجب إحترام المبدأ في كل عملية يتم القيام بها، والمبادئ التي تقوم عليها محاسبة الخزينة هي:¹
- مبدأ الحذر: يقتضي قبل القيام بأي عملية التأكد من مطابقتها للقوانين والتنظيمات؛
 - مبدأ إستقلالية السنوات المالية: يسمح بتحديد النتيجة المحاسبية للمنشأة ووضعها المالي للسنة المالية؛
 - مبدأ المصدقية: يقوم على إحترام القوانين والتشريعات، مطابقة العمليات للمدونة المحاسبية ووثائق الإثبات، كما يقتضي أن تعبر الأرصدة النهائية عن الوضع المالي الحقيقي؛
 - مبدأ عدم المقاصة: يعني به عدم إمكانية إجراء أي مقاصة بين العناصر الأساسية للأرصدة، كالإيرادات والنفقات.
 - وحدة الصندوق: أن يكون للمحاسب العمومي صندوق واحد فقط، رغم تعدد الهيئات العمومية التي يقوم بمسك محاسبتها.

الشكل 1.2: عملية تركيز الحسابات



المصدر: بولرواح محمد: "عمليات الميزانية وعمليات الخزينة"، مذكرة ليسانس، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006، ص 52.

1-2- التنظيم العام لمحاسبة الخزينة: إن القطاع العام يمس مختلف ربوع البلد، فمحاسبة الخزينة حاضرة أينما يتم تنفيذ الموازنة من خلال مختلف منشآت القطاع العام، المحاسبة العمومية مقسمة إقليمياً على عدة محاسبين عموميين. في نهاية كل شهر/سنة تتحقق وحدة المحاسبة على مستوى الدولة من خلال (1) عملية مركزة *concentration* العمليات المالية المنجزة من طرف المحاسبين الثانويين من

¹ بن رمضان بلقاسم: "محاسبة الدولة"، مطبوعة دروس موجهة للتكوين التحضيرى للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية الفرعية للتكوين التابعة لوزارة المالية، 2014.

خلال أمناء خزائن الولايات، ثم مركزة العمليات المالية المنجزة من طرف المحاسبين الرئيسيين بواسطة العون المحاسب المركزي للخزينة كما هو موضح في الشكل (1.2).

الجدول 6.2 : أشكال تصنيف الحسابات الخزينة

التصنيف	تفصيل الأصناف
1- مجموعات (أصناف) الحسابات	هناك 8 مجموعات للحسابات هي: 1- الصندوق والحافطة 2- عمليات الموازنة 3- عمليات الخزينة 4- المتعاملون مع الخزينة 5- عمليات الترتيب 6- النتيجة 7- الديون المضمونة من طرف الدولة 8- الإيرادات المختلفة للدولة
تشكيلية (تركيب) مجموعات الحسابات	المجموعات : برقم واحد (1) الحسابات العامة: رقمين (2) الحسابات الخاصة بستة أرقام (6) الحسابات الفرعية: ب 09 أو 12 رقم
الحسابات العامة والحسابات الخاصة	الحسابات العامة: تقسم المجموعات تقسيماً أولياً إلى حسابات عامة، من خلال إضاف رقم ثاني لرقم المجموعة الحسابات الخاصة: تتفرع هي الأخرى عن الحسابات العامة وتتكون من 6 أرقام، وبعضها يقسم إلى 9 أو 12 رقم لكي تتفرع إلى أسطر وحسابات فرعية
تقسيم الحسابات على مستوى الوضعية العشرية	من أجل التسجيل السريع للعمليات المحاسبية تم وضع جدول من 10 خانات، كل خانة تمثل تفصيلاً أو عنصراً معيناً، وهي الخانة 1: يوضع فيها رقم الحساب الخاص (6 أرقام) الخانة 2: يوضع فيها السطر (الحساب الفرعي) الخانة 3: نجد فيها عنوان الحساب الخانة 4: نجد فيها المحاسب المختص الخانة 5: فيها رقم فئة الحساب على مستوى الوضعية العشرية الخانة 6: قابلية الحساب للترصيد إذا وجد في هذه الخانة حسب النقل "الترصيد" الخانة 7: إذا وجد داخل الخانة حرف J يعن أن هذه الحسابات المدينة D يجب إثبات عملياتها الخانة 8: إذا وجد داخل الخانة حرف J يعن أن هذه الحسابات الدائنة C يجب إثبات عملياتها الخانة 9: إذا وجد داخل الخانة حرف S يعن أن هذه الحسابات الدائنة أو المدينة التي يجب أن تحرر بشأن أرصدها بيانات مفصلة للأرصدة بتاريخ 12/31. أما إذا وجد الحرف A يعني ضرورة تحرير بشأن مبالغها أو أرصدها مذكرة توافق الخانة 10: توضع فيها المراجع الخاصة بالحسابات من قوانين وتعليمات متعلقة بالحساب
أنواع حسابات الخزينة	1- الحسابات المالية: تستعمل لرصد العمليات المالية الخاصة بالأموال والقيم (النفقات والإيرادات) 2- حسابات التسوية: لها عدة تسميات وتستعمل لرصد عمليات تحريك الأرصدة (الأموال والقيم) من محاسب إلى آخر، لذلك تسمى حسابات الربط بين المحاسبين 3- حسابات الترتيب: تستعمل لنقل النتيجة المحاسبية من محاسبة لأخرى، سواء كانت من طرف نفس المحاسب أو من طرف محاسب آخر
الحسابات النهائية والحسابات المؤقتة	1- الحسابات النهائية: العمليات المرصودة في هاته الحسابات تكون محل إثبات أمام مجلس لمحاسبة، والمحاسبون المختصون هم الوحيدون المخولون باستعمالها دون غيرهم 2- الحسابات المؤقتة: تسمح بالتسجيل المؤقت للعمليات التي لا يمكن تقييدها بصفة نهائية، مثل دواعي التوزيع (توزيع الضريبة)، أو لنقص في البيانات والوثائق، أو لدواعي التحويل...

المصدر: من إعداد الباحث.

تحكم محاسبة الخزينة مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية، وهي في الأساس: (1) التعليمات العامة لمحاسبة الخزينة الصادرة عن وزارة المالية سنة 1967 في جزئين، و(2) التعليمات رقم 16 عن محاسبة الخزينة الصادرة عن مديرية التنظيم المحاسبي لوزارة المالية بتاريخ 12 أكتوبر 1968، ثم (3) التعليمات رقم 78 بتاريخ 17 أوت 1991 الصادرة عن قسم تسيير المحاسبة لعمليات الخزينة العمومية لوزارة المالية.

1- مدونة حسابات الخزينة:

تتمثل المدونة في مجموعة الحسابات الفردية التي يستخدمها محاسبو الخزينة لتسجيل مختلف العمليات، يمكن القول أن مدونة الحسابات هي مخطط محاسبي يساعد على القيام بمختلف عمليات التركيز أو التوحيد المحاسبي. يتكون تصنيف حسابات الخزينة من ثلاثة أقسام فرعية رئيسية: مجموعات الحسابات والحسابات العامة والحسابات الفردية. يتم تصنيف حسابات المصطلحات في ثماني مجموعات¹ مرقمة من 1 إلى 8، وتجميع الفئات الرئيسية للمعاملات حسب طبيعتها، على العموم جمعنا مختلف التصنيفات وخصوصيات الحسابات في الجدول (6.2). حيث يوضح الجدول التفصيل الكبير بين الحسابات مع العلم أن محاسبة الخزينة هي مبنية على أساس الصندوق، وهي في الحقيقة تقوم بمتابعة تحويلات الأموال وتقديم أرصدها النهائية (لا يفضل استخدام مصطلح نتيجة). مع ذلك تقوم محاسبة الخزينة التي يقوم عليها المحاسبون العموميون على مبدأ القيد المزدوج، حيث لم نجد أثراً لمبدأ القيد المزدوج إلا في محاسبة الخزينة بالنسبة لجميع المحاسبات التي ذكرناها والتي تمثل شكلاً من أشكال المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول 7.2: تقسيم الحسابات على مستوى الوضعية العشرية لمدونة حسابات الخزينة

العمود 1	العمود 2	العمود 3	العمود 4	العمود 5	العمود 6	العمود 7	العمود 8	العمود 9	العمود 10
رقم الحساب	السطر	عنوان الحساب	المحاسب المختص	مرجع الحساب	قابلية الحساب للنقل (الترصيد)	الإثباتات	الإثباتات	الملاحظات	
						مدین	دائن	الرصيد	
1000001		الصندوق	CSE	1				A	ت العامة
1100001	100	ح/ الخزينة لدى...	TIC	1				A	ت 94/20
...		الأوراق التجارية	TW ACCT	2	5300002			S	ت 63/30
			CP	2		J			ت 91/78
			TP	3		J			ت 68/16
			TW	5					م 67/16
			CPE	12					...
				24					

المصدر: بن رمضان بلقاسم: "محاسبة الدولة"، مطبوعة دروس موجهة للتكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية الفرعية للتكوين التابعة لوزارة المالية، 2014، ص 12.

تتطلب المحاسبة العامة للخزينة مدونة حسابات تسمح للمحاسبين العموميين بتحقيق أهداف المحاسبة العامة، كما تسمح لهم كذلك بالوصول إلى المعلومات التي تسمح لهم بتسيير خزينة الدولة والتحكم في تنفيذ قوانين المالية. المحاسبون العموميون ملزمون باتباع مدونة الحسابات ولا يمكن لهم إحداث أي تغيير عليها، فتح الحسابات

¹ المجموعة التاسعة مكرسة للقيم غير النشطة valeurs inactives. الحسابات الفردية لهذه المجموعة ليست جزءاً من حسابات الخزينة ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة. يتم وصفها في ميزان محدد وتشكل ما يسمى "المحاسبة الخاصة".

الخصوصية مثلاً لا يكون إلا من خلال قرارات متعلقة بقوانين المالية¹. تتألف مدونة الحسابات التي يمسكها محاسبو الخزينة من مجموعة حسابات مفصلة إلى عدة مستويات أو خانات وفق الجدول (7.2)

المطلب الثالث: نظام محاسبة الخزينة

تمثل محاسبة الخزينة ذلك الجزء من المحاسبة العمومية الذي يمتاز بالتنظيم والفنيات الأعلى مرتبة وأهمية من بين مختلف أشكال المحاسبة العمومية، مع ذلك تبقى محاسبة محصورة على مستخدميها فقط.

الفرع الأول: عمليات محاسبة الخزينة

عمليات للخزينة تتمثل في جميع العمليات المتعلقة بالنقود والقيم الممكن تداولها والودائع والحسابات الجارية والعمليات التي تهم حسابات مختلف الديون، تتضمن المحاسبة تنفيذ العمليات المالية العمومية المتعلقة بالأمرين بالصرف والمحاسبين. نتناول العمليات التي تسجل خلال المحاسبة العامة للخزينة من خلال مجموعات الحسابات وهي:

1- المحاسبية لعمليات الصندوق:

عمليات الصندوق تعني المجموعة الأولى من حسابات الخزينة "حسابات الموجودات والمحفظة المالية"، يتم من خلالها رصد حركة الأموال من خلال تسجيل الأموال الداخلة في المدين والأموال الخارجة في الدائن. فمن خلاله يتم رصد حركة الأموال النقدية في الحساب 100001 للمحاسبين الرئيسيين، 100002 لقابضي الوكالات المالية والحساب 100003 فيما يخص أمناء البلديات والمؤسسات العمومية للصحة الجوية والإستشفائية. يتم توقيف الحساب يومياً، ويجب أن يكون رصيده مساوٍ للمبلغ المالي الموجود حقيقة في الصندوق، كما يجب أن يتم احترام مبدأ وحدة الصندوق.

2- المحاسبية لعمليات المجموعة الثانية "حسابات عمليات الموازنة":

تمثل العمليات التي يقوم بها أعوان الخزينة العمومية من أجل تنفيذ عمليات الجزء المتعلق بموازنة الدولة التي تم تكليفهم بها، والمجموعة الثانية للحسابات هي التي تتناول "عمليات الموازنة المجموعة". ومثلما هو عليه شكل الموازنة، فالعمليات مقسمة إلى عمليات متعلقة بالإيرادات وأخرى بالنفقات، وكما هو متعارف عليه فالإهتمام الأكبر في الشق المحاسبي يكون حول النفقات أكثر منه من ناحية الإيرادات، لمحدودية الإيرادات مقارنة بالنفقات، بالإضافة إلى تنوع النفقات وضرورة متابعتها بشكل أكثر تفصيلاً.

¹ Ministère des finances : « Instruction générale N°16 du 12/10/1968 sur la comptabilité du trésor », Alger, Oct 1968, P11.

2-1- عمليات الإيرادات: عمليات الإيرادات تسجل بالإعتماد على أوامر تحصيل الإيرادات وأوامر دفع الغرامات كما تنص عليه القوانين المتعلقة بإيرادات الدولة. والحسابات المتعلقة بالإيرادات هي الحسابات التي تبتدئ بـ 201 (الحساب 201.001 الضرائب المباشرة مثلاً). وتتعلق الإيرادات بـ:

أ- **الإيرادات الضريبية:** تمثل أهم شق من الإيرادات وتتكون من الضرائب والرسوم المختلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بالإضافة إلى الرسوم الجمركية، والتي يتم تحصيلها تطبيقاً لقانون المالية. بالإضافة إلى المتابعات الضريبية التي يخضع لها بعض دافعي الضرائب.

ب- **نواتج أملاك الدولة:** هذا الحساب يتعلق بمحافظي الرهون وأملاك الدولة، حيث تسجل تحته النواتج المحققة من أملاك الدولة المختلفة.

ت- **النواتج المختلفة للموازنة:** يسجل ضمن هذا الحساب النواتج المحققة للدولة من خلال عمليات لا تعني القسمين السابقين وهي على العموم: الفوائد المحققة من القروض، منتوجات الغرامات والمخالفات، وإيرادات العون القضائي للخرينة، بالإضافة إلى حقوق المسابقات وبصفة عامة كل المنتوجات الموضحة في الجدول الملحق لقانون الموازنة

كما يسجل ضمن حساب الإيرادات بالإضافة إلى الثلاثة أعلاه كل من: إيرادات الترتيب، المساعدات الخارجية، الإيرادات الاستثنائية، المساهمات والهبات والأوقاف، والإيرادات الناجمة عن صندوق ضبط الإيرادات.

2-2- عمليات نفقات الموازنة: في قسم نفقات الموازنة، تقسم محاسبة الخزينة التي تقوم بمتابعة هته النفقات إلى العمليات النهائية لنفقات الموازنة والعمليات المؤقتة.

أ- **العمليات النهائية لنفقات الموازنة:** تسجل عمليات نفقات الدولة ذات الطابع النهائي في المجموعة الثانية من مجموعة حسابات الخزينة وفي الحساب الموالي للإيرادات أي الحساب رقم "202"، ويتم تفصيل هته النفقات إلى عدة حسابات فرعية تبتدئ بالحساب 202001 النتعلق بنفقات التسيير وتنتهي بالحساب 202019 المتعلق بنفقات التجهيز المرتبطة بمخططات البلديات للتنمية الخاصة ببرنامج توطيد النمو الإقتصادي، يأتي تحت هته الحسابات أسطر مختلفة تمثل تفصيل للعمليات التي تدرج ضمن هته الحسابات في شكل ترميز من ثلاث أرقام، فأول سطر لنفقات التسيير وفق رقم الحساب 202001 هو السطر 011 أعباء الدين الخارجي (دين مستهلك *crédit amortissable*)، وآخر سطر هو 047 العمل الإجتماعي.

ب- **العمليات المؤقتة لنفقات الموازنة:** تمت صياغة حسابات العمليات المؤقتة لنفقات الموازنة من خلال الحساب رقم 212 من أجل السماح بالقيام بالتسجيل المؤقت لبعض نفقات الموازنة مثل تلك التي لم يتم تنفيذها قبل إصدار حوالة الدفع، والسماح بتسجيل الأوامر وحوالات الدفع التي

يصدرها الآمرون بالصرف في نهاية السنة. وتقسم إلى حسابات مرمزة بين الرقمين 212001 مدفوعات للخصم لحساب نفقات عادية للموازنة و212014 نفقات التدخلات الإقتصادية المسددة عن طريق التحويلات المتأخرة.

3- المحاسبية لعمليات الخزينة:

تسجل في مجموعة الحسابات الثالثة عمليات ذات طابع خاص للخزينة العمومية، حيث يتم وصف العمليات المتعلقة ب(1) الحسابات الخاصة للخزينة العمومية و(2) حسابات تسيير الديون أو القروض العمومية، الحسابات التي ترسم الحسابات الخاصة ممكن أن يتم فتحها سواءً من طرف أمين الخزينة الرئيسي بالجزائر العاصمة، أو أي من المحاسبين العموميين؛ بينما الحسابات المتعلقة بالديون والقروض فلا يمكن فتحها إلا من طرف أمين الخزينة الرئيسي بالجزائر العاصمة. أمين الخزنة الرئيسي في الجزائر العاصمة هو المحاسب الوحيد لديون الدولة، والمعاملات الخاصة بإصدار أو سداد القروض.

على العموم تشكل حسابات المجموعة الثالثة إستثناء لقواعد تحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات العمومية، وتتفرع هذه المجموعة من الحسابات إلى حسابات العامة متعددة، وتقسم هاته الحسابات كالآتي:

30 الحسابات الخاصة

31 حسابات خاصة لتنفيذ الإيرادات

32 حسابات التخصيص الخاص

33 حساب الإسناد النهائية لديون الدولة

34 حساب تحويل الإيرادات

35 حساب ديون الدولة، تنفيذ نفقات

36 حساب أرباح وأعباء ديون الدولة

4- عمليات الرابعة حسابات الهيآت المكتتبة لدى الخزينة العمومية:

تضم المجموعة الرابعة الحسابات المتعلقة بعملاء الخزينة والغير الذين يتم التعامل معهم، ويشار إلى الحسابات بمصطلحات "الحسابات الجارية"، و"حسابات حركة الأموال"، و"حسابات التسوية" بين المحاسبين وتصف هذه الحسابات حركة الأموال بين محاسبين عند إجراء معاملات قام بها أحد المحاسبين مع الآخر، فهي حسابات تواصل بين المحاسبين لا ينبغي الخلط بينها وبين فئة أخرى من الحسابات بما يسمى بـ"حسابات التحويل". تعمل حسابات هذه المجموعة الرابعة كحسابات جارية كلاسيكية، ويتم الإحتفاظ بحسابات التسوية من قبل كل من المحاسب الماسك للحساب والمحاسب صاحب الحساب. والنتيجة هي أنه عندما يتم تسجيل معاملة في الحساب الجاري مع أحد المحاسبين، يجب أن تكون في نفس الحساب،

ولكن على عكس المحاسب الآخر. لذلك يتم الإحتفاظ بحسابات التسوية على نحو متعاكس من خلال محاسبين (02).

5- حسابات المجموعة الخامسة "حسابات الترتيب أوتحت التسوية"

يرجع وجود حسابات الترتيب إلى الحاجة إلى نقل نتيجة العمليات المحاسبية من محاسبة إلى أخرى، يتابعها نفس المحاسب أو محاسبين مختلفين. لذلك لا تسجل هذه الحسابات العمليات الفعلية، لأن هذه الحسابات تعمل كحلقة وصل حسابين، أو داخل نفس الحسابات، ويتم تسويتها من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بالإسناد النهائي لكل العمليات. وتتكون من حسابات الترتيب لكل من (50) الإيرادات و(51) النفقات و (52) الحسابات الجارية البريدية... وحسابات التسوية مع الخزائن الأجنبية و(53) حسابات النقل أو الترسيد.

6- المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السادسة "النتائج تنفيذ الموازنة"

هذا الحساب يقدم نتيجة تنفيذ الموازنة من خلال تجميع الإيرادات والنفقات و عملية المقاصة بينهما من أجل الحصول على رصيد تنفيذ الموازنة والذي يعبر على محصلة أونتيجة تنفيذ الموازنة. بالإضافة إلى ترصيد العمليات المالية للحسابات الخاصة للخزينة العمومية التي تم إغلاقها في السنة المالية المعنية.

7- المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة السابعة "الديون المضمونة من طرف الدولة"

يتم تصنيف العمليات والحسابات التي تتابع الديون المضمونة من قبل الدولة وفقا للشروط التي يحددها قانون المالية السنوي. يمكن منح ضمان الدولة الكلي أو الجزئي للقروض التي تتعاقد عليها جهات مختلفة. لذلك من المهم أن تعرف في جميع الأوقات حجم الإلتزامات التي تعاقدت عليها الدولة على هذا النحو والديون المحتملة للدولة نيابة عن أطراف ثالثة لكل عام.

أ- محاسبة الدين المكفول من الدولة: تفصل حسابات الدين المكفول من الدولة إلى حسابين هما (701) الديون الداخلية و(702) الديون الخارجية إلى عمليتين أساسيتين؛

ب- المصروفات الناتجة عن ضمان الدولة: أين يتم تحميل نفقات الأنواع إلى الحساب 605-304.

ويتم استيعاب هذه العمليات في قروض الخزينة وبالتالي تخضع للقواعد العامة للقروض أو السلف؛

ت- المستحقات الناتجة عن ضمانات الدولة المعنية: تقوم الدولة مؤقتاً بالحلول محل هيئة فاشلة للوفاء

بالإلتزاماتها، تصبح هذه الهيئة مدينة بالمبلغ الذي دفعته الخزينة في وقت التأسيس. في ظل نفس الشروط

المطبقة على القرض والسداد المقدم، سيتعين على أمين الخزينة الرئيسي للجزائر أن يراقب هذه المبالغ

المستحقة القبض. سيتم إدخال المطالبات من هذا النوع في حسابات المطالبات الناتجة عن ضمانات

الخزينة.

8- المعالجة المحاسبية لحسابات المجموعة الثامنة "حقوق الدولة"

تخضع جميع فئات القروض، بإستثناء القروض من دون فوائد مستحقة السداد في 31 ديسمبر من العام الذي مُنحت فيه، لإدخالات أوامر في حسابات القبض، التي يحتفظ بها أمين الخزانة الرئيسي الوحيد في الجزائر العاصمة. لهذا الغرض، يستخدم كبير المحاسبين الحسابين 80 و81:

- الذمم المدينة المتنوعة: (الحساب العام 80) الحساب 800.001: "الذمم المدينة الناتجة عن قروض من الخزانة". الحساب 800.002: "ذمم مدينة ناتجة عن ضمانات الخزينة".
- المواعيد النهائية المستقبلية: (الحساب العام 81) الحساب 810.001: أقساط السنة 19. الحساب 810.002: الأقساط اللاحقة. حساب 810.003: تواريخ غير محددة.

لا يهدف التطوير المحاسبي للعمليات المتعلقة بدمج الدولة إلى تخصيص حسابات احتساب الإيرادات والنفقات، ولكن لتوفير معلومات عن تواريخ استحقاق القروض: يتم اتباع مقاصة القروض والسلفيات من الخزانة فقط إلى حسابات احتساب هذه العمليات. يتم تسجيل الذمم المدينة الناتجة عن منح القروض والسلف بمجرد ظهورها؛ عند سداد النفقات يتم خصم مبلغها من حساب خاص في الحساب العام 80 "مستحقات متنوعة" آجال الاستحقاق المستقبلية، والتي تسجل المستحقات بحلول تاريخ الاستحقاق.

المجموعة التاسعة مكرسة للقيم غير النشطة *valeurs inactives*. الحسابات الفردية لهذه المجموعة ليست جزءاً من حسابات الخزينة ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة. يتم وصفها في ميزان محدد وتشكل ما يسمى "المحاسبة الخاصة"¹.

أردنا من خلال هذا العرض توضيح إحدى أنظمة المحاسبة العمومية وهي محاسبة الخزينة، حيث لا تزال تتبع أسلوب محاسبة الخزينة، وهناك من يسميها بمحاسبة الدولة. إن الاهتمام بالخزينة دون غيرها من أصول المال العام لا يعبر عن تقدير جيد لمعنى المال العام، كما لا يسمح بمعرفة ثروة البلد أو الإقليم. لاحظنا إستعمال مصطلحات خاصة بالنسبة لمحاسبة الخزينة مقارنة بالمحاسبة المالية المستعملة في المؤسسات الربحية، فمثلاً يتم إستعمال مصطلح التركيز في محاسبة الخزينة الذي نراه يماثل مصطلح توحيد الحسابات consolidation بالنسبة للمحاسبة المالية، والأمر نفسه بالنسبة لحسابات الترتيب أو التسوية في المحاسبة الخزينة التي يقابلها حساب "حسابات الربط" (رقم 18 وفق المخطط المحاسبي المالي SCF) في المحاسبة المالية.

¹ Ali BISSAAD : « Comptabilité Publique – Budgets, Agents et comptes », Cours de l'école, Ecole Nationale des Impots, Kolea, 2001.

الفرع الثاني: الدفاتر والأدوات

توضح التعليمات رقم 78، بتاريخ 17 أوت 1991 الصادرة عن قسم تسيير المحاسبة لعمليات الخزينة العمومية لوزارة المالية، الوثائق والسجلات التي يتوجب مسكها من طرف المحاسبة. وهي كالاتي:

1- المحاسبة الثانوية¹ *Comptabilité Auxiliaire*: على العموم يمكها المحاسبون الثانويون، العمليات التي تتم تحت المحاسبة الثانوية يتم الاعتراف بها في سجلات محاسبية مختلفة تسمى "اليوميات الثانوية أو المساعدة" ويتم تنفيذها تحت المسؤولية المباشرة لأمين صندوق البلدية. يتم الاحتفاظ بمعاملات الإيرادات والمصروفات في دفاتر يومية ثانوية. ويتم اقتباس هذه اليوميات الثانوية واليومية العامة بشكل مستمر من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر من العام. في نهاية كل يوم، يجب إيقاف جميع اليوميات المساعدة. وتقسّم اليوميات المساعدة بالنسبة لمحاسبي البلديات إلى:² (1) يومية ثانوية للصندوق - إيرادات، (2) يومية ثانوية للبنك - إيرادات، (3) يومية ثانوية للحساب البريدي الجاري - إيرادات، (4) يومية ثانوية للعمليات المتفرقة، (5) يومية ثانوية للصندوق - نفقات، يومية ثانوية للبنك - نفقات، (6) يومية ثانوية للحساب البريدي الجاري - نفقات، (7) مسودة الصندوق.

2- المحاسبة العامة: يقوم المحاسب الثانوي بمسك محاسبة عامة من أجل أمين الخزينة الولائي، وذلك باتباع نموذج المحاسبة المركزة *Systeme centralisateur*، كما هو موضح في الشكل الأخير (1.2). ويستعملون لذلك:

أ- وثائق التسجيلات المحاسبية: لكل عملية تحصيل إيراد أو صرف نفقة يتم تحرير وثيقة إثبات لها.

ب- جدول العمليات اليومية: يتم تسجيل العمليات المحاسبية بشكل ملخص على جدول العمليات اليومية (TR6)، حيث يوضح الجدول المبلغ الكلي للعمليات لليوم المعني.

ت- اليوميات الثانوية: العمليات الموصوفة على جدول العمليات اليومية يتم توصيفها على يوميتين ثانويتين، الأولى مخصصة للإيرادات (دائن)، والثانية للنفقات (المدين).

ث- اليومية العامة: هي سجل يركز أو يجمع يوميا جميع المعاملات المسجلة في جميع اليوميات الثانوية. إنه مفتوح بالمدين والدائن المتعلق بجميع الحسابات المالية وحسابات الموازنة وكذلك الحسابات الأخرى العاملة في ترحيلات الخزانة خلال أيام العمل. يتتبع أرصدة الحسابات المالية المسجلة في نهاية كل يوم محاسبي، مما يسمح لأمين الخزانة بتتبع حساباته. تم تصميم سياقه

¹ هناك من يترجمها إلى محاسبة مساعدة.

² Direction Générale de la comptabilité : « [Manuel des procédures comptables financières de la trésorerie de la commune](#) », alger, 2018, P54-56

لتلقي مركزية جميع المجالات المساعدة ويتضمن، على وجه الخصوص، جميع الأعمدة المقدمة للحسابات الأكثر استخدامًا (في المدين والدائن) في اليوميات الثانوية. تحتوي اليومية العامة أيضًا على عمود لتسجيل أرصدة الحسابات المالية مع نهاية اليوم، مما يسمح لأمين الخزانة بمراقبة رصيد السيولة والتحكم في النقد الفعلي في السجل النقدي. في دفتر اليومية العام يتم تسجيل: (1) العناصر المكونة لميزان المراجعة الإفتتاحي *Balance d'entrée* المتعلقة لافتح من جانبي للسنة المعنية، (2) عند نهاية الشهر المجموع الشهري للعمليات المسجلة على اليوميات الثانوية، و(3) بشكل يومي القيود المقابلة باتباع القيد المزدوج.

ج- الدفتر الكبير العام: يمثل دفتر القيود المحاسبية من خلال الحسابات. حيث يعاد ترتيب العمل عكس ترتيب اليوميات الذي يكون وفق ترتيب زمني، بالنسبة للدفتر الكبير فالعملية تقوم على ترتيب الحسابات، حيث يتم إظهار الحسابات التي شملتها العمليات، ويتم وضع صفحة لكل حساب ويتم ترحيل العمليات من دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير.

يجب أن يساوي مجموع مبالغ عمليات المدين مجموع مبالغ العمليات الدائنة في اليومية، وكذلك مع مجموع المبالغ على مستوى الحسابات الدائنة والمدينة في دفتر الأستاذ العام.

الفرع الثالث: وقف الحسابات وميزان المراجعة

يقوم محاسبة الخزينة على مختلف عمليات التتبع على المستوى الجزئي للعمليات، ثم يتم تركيزها على مستويات أعلى، وللقيام بعملية التركيز، يجب القيام بوقف الحسابات، الذي يختلف إلى:

من أجل التوحيد يجب على أمين صندوق البلدية إيقاف سجلاته في الخامس والعشرين من الشهر حتى يتمكن من إنشاء وإحالة الرصيد إلى أمين صندوق الولاية. تم تحديد هذا التاريخ ليوم 31 لشهري مارس وديسمبر من أجل السماح لأمين صندوق البلدية بتسجيل جميع العمليات المنفذة للفترة التكميلية وكذلك تلك في نهاية العام.

من أجل التأسيس في في نهاية الشهر، يجب أن يقوم رصيد الحسابات المخصص لأمين صندوق البلدية بإجراء مركزية حسابية ومادية. يتم تنفيذ مركزية المحاسبة من خلال:

- إقفال مجاميع حسابات التوزيع والتحويل،
- إقفال دفتر اليومية العام ودفتر الأستاذ العام،
- إقفال ومراقبة اليومية المساعدة لنفقات الصندوق،
- إقفال ومراقبة اليومية الثانوية CCP.

1- ميزان المراجعة الشهري وميزان المراجعة السنوي:

تتمثل عملية المركزة (أو التركيز) المثبتة في دفع جميع المستندات المؤيدة للإيصالات والمصروفات المنجزة خلال الشهر الإداري، لدعم رصيد الحسابات إلى أمين صندوق الولاية.

يشكل ميزان المراجعة الشهري الرابط المباشر بين محاسبة خزينة البلدية وخزينة الولاية الوصية. يتم إعداده شهرياً، ويتتبع جميع الحسابات والسطور المفتوحة في دفتر الأستاذ العام. يتم إرسال نسختين منه، في الخامس من الشهر الموالي كحد أقصى، إلى أمين الخزانة للولاية المعنية، ويتمثل في جدول يحتوي على المعلومات التالية:

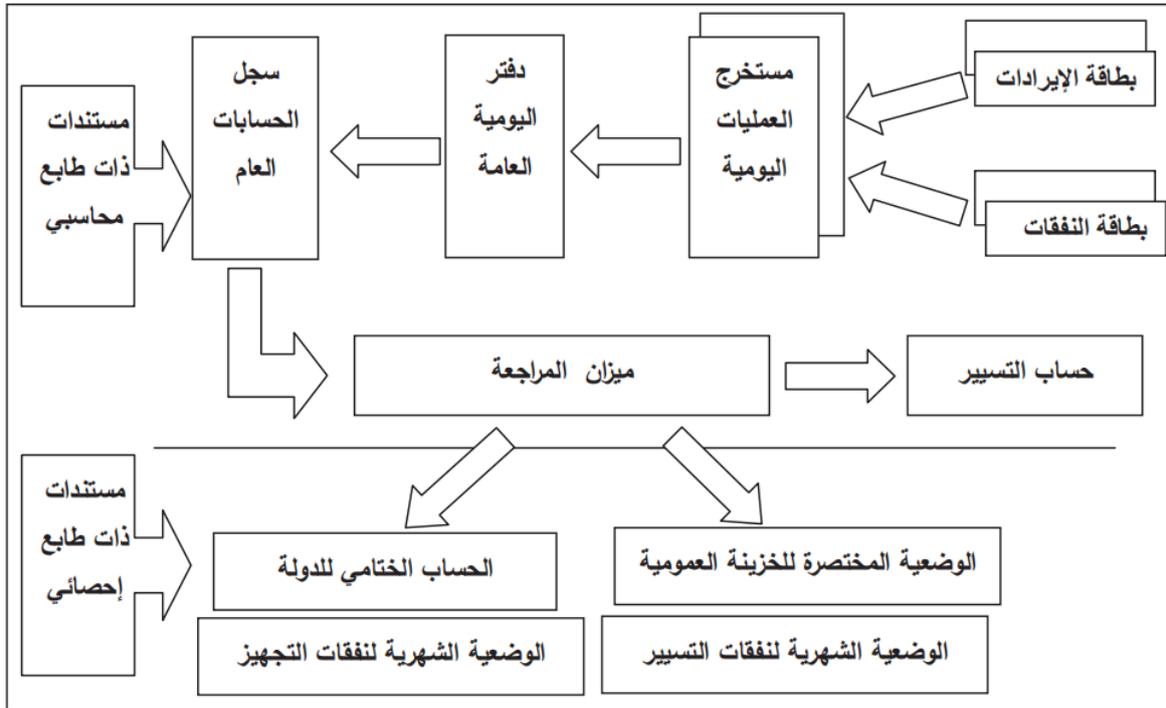
- الأرصدة المدينة في 1 جانفي من العام،
- المبالغ المدينة للحسابات منذ 1 جانفي (الحركات المدينة)،
- مجموع مبالغ العمودين السابقين، و
- الأرصدة الدائنة في 1 جانفي من العام،
- المبالغ الدائنة للحسابات منذ 1 جانفي (الحركات المدينة)،
- مجموع مبالغ العمودين السابقين، ثم
- الأرصدة، المدينة والدائنة، في تاريخ تحضير الوثيقة.

بعد التحقق من صحة المبالغ والوثائق الإثباتية، يقوم أمين صندوق الولاية المعنية بإعادة النسخة الثانية من الرصيد إلى البلدية.

بالنسبة لوقف ميزان المراجعة السنوي فهو يقارب ما يتم عمله بشكل شهري، خاصة أن الرصيد الافتتاحي يبقى هو القاعدة الأساسية لكل تقرير شهري، فالتقارير الشهرية ترسل حصيلة تراكمات من بداية السنة إلى تاريخ تحضير ميزان المراجعة. وعند الإنتهاء من ميزان المراجعة لـ 31 ديسمبر، أرصدة هذا الأخير النهائية سوف تكون الأرصدة الافتتاحية للسنة المقبلة.

ويقوم المحاسب العمومي بتحضير حساب التسيير الذي يرسم تقريراً عبر جداول وملخصات عن إجمالي العمليات التي تمت خلال السنة من خلال الموازنة، وهو يوازي الحساب الإداري الذي يتوجب على الأمرين بالصرف بتحضيره، والذي سوف نتناوله لاحقاً.

الشكل 2.2: الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائرية



المصدر: شلال زهير: " نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و آفاق إصلاحه"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة البويرة، 2014، ص 146.

المبحث الثالث: التقرير المالي والرقابة في القطاع العام الجزائري

أنهينا الفصل الأول من خلال تقديم طريقة عرض التقارير المالية وفق دليل إحصاءات الحكومة GFSM، لذلك خصصنا المبحث الأخير لهذا الفصل عن الحديث عن التقرير المالي الجزائري، أين سنحاول توضيح التقرير المالي المتعلق بـ(1) الموازنة العامة أي موازنة الدولة و(2) موازنة البلديات أو الجماعات المحلية.

المطلب الأول: الحساب الختامي للدولة وتسوية الموازنة أو قانون ضبط الموازنة

نستخدم في الجزائر مصطلح "قانون ضبط الميزانية" للتعبير عن الحساب الختامي للدولة، أو عن التقرير البعدي الذي يتناول الإنجازات الفعلية للموازنة، لأن الموازنة تمثل تقديرات فقط. نميل إلى جانب الفقهاء القانونيون الذين يرون أن قانون ضبط الميزانية ليس قانوناً بل هو عمل إداري، ويتزعم هذا الرأي الفقيه جيز Jèze ومجهور الفقهاء في فرنسا وألمانيا وإيطاليا¹.

¹ بلالكلم مراد: " مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر -دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، الإصدار 4، الرقم 1، 2018، الصفحات 232-244.

الفرع الأول: مفهوم الحساب الختامي للدولة

إذا كانت الموازنة تمثل التقديرات الموضوعة مسبقاً للإيرادات والنفقات، فالحساب الختامي للدولة يمثل الإيرادات والنفقات الفعلية التي تم إنجازها، ويصطلح على البيان بشكل علم تسمية الحساب الختامي للدولة. في الجزائر يصطلح على التقرير المتعلق بالحساب الختامي للدولة تسمية قانون ضبط الميزانية (يقصد به الموازنة)، ويجب أن يقدم التقرير المتعلق بالسنة المعنية خلال أجل لا يتعدى الثلاث سنوات، غير أن الإنطلاق في تطبيق القانون 15-18 القانون العضوي لقوانين المالية الجديد سوف يخفها إلى سنتين، وهو ما أشار إليه وزير المالية الحالي خلال عرضه لقانون ضبط موازنة 2017 أمام البرلمان في جوان¹ 2020.

في الحقيقة لم يعد مفهوم الحساب الختامي للدولة ينحصر فقط في تقرير الموازنة النهائي أو ما يصطلح عليه محلياً بقانون ضبط الموازنة، بل صار تقرير الموازنة يمثل أحد كشوف الحساب الختامي للدولة، فتطبيق معايير IPSAS أو دليل GFSM سوف ينتج تقارير مالية مكتملة مثلما وضحناها في نهاية الفصل السابق، وما سنراه في الفصل القادم.

الفرع الثاني: تحضير تقرير الحساب الختامي للدولة

1- دور الحكومة:

عند نهاية السنة المالية، تعد كل منشأة أو إدارة تابعة للقطاع العام حساباً ختامياً أو ما يسمى بالحساب الإداري، والمدعوم بحساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي، عن السنة المنتهية والذي يتم تقديمه في نهاية جوان كآخر أجل. حيث يسرد هذا التقرير جميع عناصر الموازنة وكيف تم تنفيذها موزعاً وفق التوزيع المعمول به، ويتم إرساله إلى الوزارات الوصية والمديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية التي من بين مهامها تركيز وتوحيد الحسابات من أجل إنتاج معلومات مالية ومحاسبية ومعلومات عن الموازنة، من دون أن ننسى أن العملية أيضاً تمر على الأجهزة الرقابية التابعة لوزارة المالية ومجلس المحاسبة.

تقوم وزارة المالية بعدها بإعداد الحسابات المالية الختامية لمختلف الوزارات وهيئات القطاع العام ذات الطابع الإداري، عن السنة المالية المنتهية وذلك بعد أن يتم الإقرار عليها من طرف الهيئات الرقابية المعنية، بعدها يتم عرض هته الحسابات على مجلس الحكومة ليتم إقرارها قبل نهاية السنة المالية. ويتم بعدها

¹ APS : « Raouia: réduction de la durée d'examen de la loi de règlement budgétaire », Algérie Presse Service, publié le mardi, 23 juin 2020, le lien : <http://www.aps.dz/economie/106532-raouia-reduction-de-la-duree-de-presentation-et-d-examen-de-la-loi-de-reglement-budgetaire#:~:text=Selon%20le%20ministre%2C%20la%20r%C3%A9duction,15%20relative%20aux%20lois%20de>

عرض تسوية الموازنة على مجلس المحاسبة الذي، طبقاً لأحكام القانون، يقوم بإعداد تقرير مفصل حول الحسابات والتي على العموم يكون مضمونها مجزأً إلى أربع مستويات رقابية تتمثل في (2) مراقبة نظامية الموازنة، (2) مراقبة نظامية المحاسبة، (3) مراقبة الأداء و (4) مراقبة مبادئ التسيير الحسن للموازنة¹، تتم العملية التي تقوم بها الحكومة في أقل من سنة. عند إستلام مجلس المحاسبة للمشروع التمهيدي لتسوية الموازنة، يقوم مجلس المحاسبة بإجراء مقارنة مع نتائج الرقابة التي كان قد قام بها على مستوى مختلف المنشآت العمومية حتى يتمكن من التأكد من صحة البيانات، ويعد تقريره التقييمي الذي يدون أهم المعايير والتعقيبات والملاحظات حول تنفيذ الموازنة كما يقوم بمقارنة الإنجازات بالأهداف والتقديرات المحددة مسبقاً، وتقوم الحكومة بتسليمه إلى الهيئة التشريعية مع مشروع قانون التسوية من أجل مناقشته وتوضيح ظروف تنفيذ الموازنة.

2- دور مجلس المحاسبة:

يمثل مجلس المحاسبة الهيئة التي تسمح بالتأكد من تقارير الحكومة حول تنفيذ الموازنة، حيث لا يمكن تصور وجود رقابة برلمانية غير مسبقة بتقرير مجلس المحاسبة عن صحة الأرقام بالإضافة إلى مدى إحترام القوانين والتشريعات أثناء تأدية المهمة، بالإضافة إلى تقييم أداء التسيير في تنفيذ الموازنة، يوضح الجدول (8.2) الخطوات التي تتبعها المجلس لتحضير تقريره عن قانون ضبط الميزانية لسنة 2016، والذي على العموم تطلب حوالي سنة ونصف (18 شهراً).

¹ مجلس المحاسبة: "الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية"، الجزائر، 2019، ص3.

الجدول 8.2: الجدول الزمني لتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الموازنة لسنة 2016

الجدول الزمني	الارسال/ المصادقة	التسليمات	الجهات الفاعلة
10 ديسمبر 2017	التوقيع على رسالة مباشرة الرقابة	انطلاق العمليات	الغرف الوطنية والإقليمية
15 مارس 2018	ارسال إلى المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية (من أجل الملاحظات)	إيداع مشاريع المكبرات القطاعية	الغرف الوطنية
15 مارس 2018	توقيع من طرف رئيس الغرفة وارسال إلى المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية	المساهمة المتعلقة بعمليات الرقابة المنجزة على المخططات البلدية للتسمية لسنة 2016	الغرف الإقليمية
أواخر مارس 2018	ارسال من أجل الرد إلى الوزارات القطاعية (مع نسخة للمقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية)	المناقشات والمصادقة على المكبرات القطاعية	الغرف الوطنية
20 أبريل 2018	ارسال إلى المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية (من أجل الملاحظات)	ملخص حول تنفيذ الاعتمادات المخصصة بالنسختين (ملحق بالتقرير)	الغرف الوطنية
15 ماي 2018	ارسال الملخصات إلى المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية (من أجل الملاحظات) وتبليغ للوزارات المعنية	فحص نقات الوزارات من طرف الغرفة. التكل بناصر الإجابة في الملخصات	الغرف الوطنية
31 ماي 2018	ارسال إلى المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية	ملخصات الغرف من أجل تزويد تقرير المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية بالمعلومات	الغرف الوطنية
15 جوان 2018	ارسال إلى فوج التلخيص	الفصول	المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية
30 جوان 2018	المصادقة على التقرير	التقرير والملحق	مجموعة التلخيص الذي يديرها المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية
15 جويلية 2018	المصادقة على الترجمة	اشغال ترجمة التقرير	مجموعة التلخيص التي يديرها المقرر العام للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية
31 جويلية 2018	تبليغ التقرير والملحق لوزارة المالية ولأمانة العامة للحكومة قصد تبليغه للبرلمان	فحص تقرير المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية والمصادقة عليه (مرفقا بالملحق)	لجنة البرامج والتقارير

المصدر: مجلس المحاسبة: "الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون

تسوية الميزانية"، الجزائر، 2019، ص120.

من ناحية منهجية عمل مجلس المحاسبة، فلقد أورد مجلس المحاسبة دليhle المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الموازنة أهم القوانين والمعايير التي يجب أن تحترم عند إعداد حساب التسوية، وهي:¹

المرسوم الرئاسي 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة: حدد الأمر تنظيم مجلس المحاسبة وتفصيل توزيعه الجغرافي من غرف جهوية وغيرها، حيث يوضح الجدول (8.2) نطاق تدخل كل قسم من مجلس المحاسبة في عمله على تحضير تقريره عن قانون ضبط الموازنة.

الأمر 95-20: هدف الأمر إلى توسيع نطاق عمل مجلس المحاسبة من مراقبة منشآت القطاع العام إلى مراقبة كل ما هو ممول بالمال العام من خلال إدراج المؤسسات الاقتصادية العمومية ذات الطابع الربحي. بالإضافة إلى ذلك تم منح مجلس المحاسبة رقابة أوسع من خلال التحول من مراقبة "احترام الإجراءات" عند تنفيذ الموازنة إلى تقييم الأداء من خلال تقييم الكفاءة والفعالية في التسيير، وهو ما لم يكن وارداً في القانون 90-32²، يوضح لنا الجدول (9.2) الهدف من التقرير الذي يعده مجلس المحاسبة بخصوص قانون ضبط الميزانية.

معيار الإيساي 1000: يرتكز مجلس المحاسبة كثيراً على معايير الإنتوساي³ INTOSAI المتعلقة والتي تمثل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة⁴ ISSAIs، تقدم المعايير مرجعاً معيارياً متعلقاً بالرقابة والمراجعة للهيئات العليا للرقابة والمراجعة للدول، ويعمل مجلس المحاسبة الجزائري على مواكبة أهم المعايير الدولية للرقابة والمراجعة. إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام، وتهدف المعايير منظمة الانتوساي إلى تعزيز إستقلالية وفعالية الرقابة. معيار ISSAI 1000 مقدمة لإرشادات الإنتوساي للرقابة المالية، المستوحى هو الآخر من منظمات مراجعة دولية. في الجدول (9.2) يذكر بالتحديد المعيار ISSAI 300 بالتحديد والذي يحمل عنوان إرشادات تدقيق الأداء، الذي يتناول الأداء من خلال ثلاثة أقسام هي: (1) إطار عمل تدقيق الأداء، (2) المبادئ العامة لعمليات مراجعة الأداء التي يجب على المراجع مراعاتها قبل البدء وطوال عملية المراجعة. و(3) المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسية لعملية التدقيق نفسها⁵.

¹ مجلس المحاسبة: "الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية"، الجزائر، 2019، ص121.

² Mohamed BENKRAOUDA et Kouider NEGADI : « LA cours des comptes – Notes d'appréciation sur le fonctionnement de la cours des comptes », Dahlab, Alger, 2016, P95.

³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة International Organization of Supreme Audit Institutions

⁴ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية International Standards of Supreme Audit

⁵ INTOSAI : « [ISSAI 300 - Fundamental Principles of Performance Auditing](#) », Austria.

الجدول 9.2: المعايير المهنية المطبقة على تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الموازنة

المراجع	المبادئ التوجيهية الخاصة
المادة 67 من المرسوم الرئاسي رقم 377-95	تعد الغرف بالنسبة لكل القطاعات التي تدخل ضمن مجال تدخلها وطبقا للتوجيهات المنهجية العامة أو الخاصة المقررة لهذا الغرض، مذكرات قطاعية تدون فيها المعلومات والملاحظات الضرورية لإعداد التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة، الخاص بالمشاريع التمهيدية لقوانين تسوية الميزانية.
المادة 68 من المرسوم الرئاسي رقم 377-95	يعرض رئيس الغرفة المعنية مشاريع المذكرات القطاعية على المقرر العام المختص، الذي يتأكد من تطابق فحواها وتقديمها مع التوجيهات المنهجية المسطرة. تعرض مشاريع المذكرات القطاعية، بعد إكمالها عند الاقتضاء، على التشكيلة التداولية للغرفة. يتم تبليغ المذكرات القطاعية، بعد المصادقة عليها، إلى الوزراء المعنيين لتمكينهم من صياغة أجوبتهم في أجل يحدده لهم مجلس المحاسبة، ولا يقل هذا الأجل عن شهر واحد (1).
المادة 69 من المرسوم الرئاسي رقم 377-95	يتولى فوج تليخيص يكوّنه رئيس مجلس المحاسبة بمقرر، تحت إشراف مقرر عام، إعداد مشروع تقرير التقييم بناء على المذكرات القطاعية والأجوبة المستلمة. يعرض مشروع تقرير التقييم على لجنة البرامج والتقارير لتدرسه وتصايق عليه.
المادة 18 من الأمر رقم 20-95، المعدل والمتمم.	ترسل الحكومة التقارير التقييمية التي يعدها المجلس لهذا الغرض، بعنوان السنة المالية المعنية، إلى الهيئة التشريعية مرفقة بمشروع القانون الخاص بها.
معيار الإيساي 1000: التقديم العام للمبادئ التوجيهية للإنتوساي للتدقيق المالي	وفقاً لمعيار إيساي 300، تشكل رقابة النظامية أحد الجوانب الأساسية من الرقابة الحكومية. ومن الأهداف الهامة لهذا النوع من الرقابة هو التأكد بالوسائل الممكنة من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وسليمة مما يتيح للبرلمان وغيره من مستعملي التقرير تأكيدا حول حجم وتطور الالتزامات المالية للدولة و ليتحقق هذا الهدف يمكن لمندقي القطاع العام فحص حسابات الإدارة و بياناتها المالية بهدف التأكد من أن جميع العمليات قد تم القيام بها و إكمالها و تدبيرها وحسابها بشكل صحيح.

المصدر: المصدر السابق، ص 121.

الفرع الثالث: هيكل قانون تسوية الموازنة

يمثل أبرز تقرير سنوي بعدي عن إنجازات المالية العامة، ويجب أن يحتوي على جميع الأنشطة المالية الحكومية خلال تلك السنة، وقد لخص دليل شفافية المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي الجداول التي يجب أن تتناولها التقارير المالية بشكل عام في الجدول (10.2).

الجدول 10.2: وثائق الموازنة وتقارير المالية العامة الأخرى

التقرير/الوثيقة	التعليق	العلاقة بدليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001

<p>يسهل استخدام دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001 عملية إعداد الحسابات القومية وتقارير الموازنة، ولكنه ليس مطبقاً في جميع البلدان.</p>	<p>تشمل التوقعات التفصيلية للإيرادات، والنفقات، والأرصدة، والإقتراض، وإجراءات المالية العامة المقترحة، وحسابات الإعتمادات المالية متضمنة تفاصيل الإنفاق الذي تصرح به السلطة التشريعية أو المعروض عليها للتصريح به من خلال قانون الموازنة (قانون الإعتمادات المالية). وتصنف المعاملات عادة حسب الوحدات الإدارية وبنود المصروفات.</p>	<p>عرض الموازنة السنوية</p>
<p>يفضل عرض الرصيد الكلي حسب ما جاء في دليل إحصاءات المالية العامة لعام 2001، وينبغي مطابقته بالعرض الوارد في الموازنة السنوية.</p>	<p>تشمل كشوفاً مختلفة (مثل كشوف الصناديق الممولة من خارج الموازنة، والهيئات المستقلة، والأنشطة شبه المالية، ومخاطر المالية العامة) ووثائق مرجعية (مثل الوثائق ذات الصلة بتوقعات المالية العامة والتوقعات الاقتصادية)</p>	<p>وثائق المساندة للموازنة العامة</p>
<p>من الشائع تقديم عرض إداري (مطابق للعرض الوارد في الموازنة السنوية) ولكن المفضل تقديم ملخص طبقاً لدليل إحصاءات المالية العامة لعام 2001 لمتابعة تطورات المالية العامة.</p>	<p>تقارير شهرية أو ربع سنوية (على الأقل) على النتائج الفعلية المدرجة في الموازنة والحسابات خارج الموازنة، كما تشمل تقارير عن الدين.</p>	<p>تقارير الموازنة خلال السنة</p>
<p>كما هو عليه الحال بالنسبة للموازنة السنوية، ونادراً ما يقدم ملخصاً طبقاً لدليل إحصاءات المالية العامة لعام 2001.</p>	<p>تقديم الحسابات بعد مراجعتها إلى السلطة التشريعية في نهاية السنة، ضماناً لانتظامها واتساقها مع الإعتمادات.</p>	<p>الحسابات الختامية</p>
<p>نادراً ما يقدم ملخص طبقاً لدليل إحصاءات المالية العامة لعام 2001. ومع ذلك، ففي بعض البلدان تستوفي التقارير المالية عدداً من الإحتياجات التحليلية التي تتضمن الإبلاغ بالبيانات طبقاً للدليل.</p>	<p>من الملاحظ تزايد تقديم تقارير للأغراض العامة عن مركز الحكومة المالي وأدائها. وتقديم مثل هذه التقارير أكثر شيوعاً في ظل نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ولكن الإتحاد الدولي للمحاسبين -مجلس IPSASB وضع أيضاً معايير لإعداد التقارير على أساس المحاسبة النقدية.</p>	<p>التقارير المالية الأخرى</p>
<p>تقارير تقدم معلومات تحليلية عن مالية الحكومة بالشكل المحدد في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001، ويمكن إنشاء مثل هذه التقارير من البيانات المعدة لأحد التقارير السابق ذكرها، ولكن نظراً لأن إحصاءات مالية الحكومة تأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق المعتمد في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001، والمعمول به على نطاق واسع في الحكومات، فسوف يكون التصنيف متقاربا على الأرجح في جميع تقارير المالية العامة.</p>	<p>تقارير تقدم معلومات تحليلية عن مالية الحكومة بالشكل المحدد في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001، ويمكن إنشاء مثل هذه التقارير من البيانات المعدة لأحد التقارير السابق ذكرها، ولكن نظراً لأن إحصاءات مالية الحكومة تأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق المعتمد في دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001، والمعمول به على نطاق واسع في الحكومات، فسوف يكون التصنيف متقاربا على الأرجح في جميع تقارير المالية العامة.</p>	<p>التقارير المتسقة مع دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001.</p>

المصدر: صندوق النقد الدولي: "دليل شفافية المالية العامة (2007)", نيويورك، 2009، ص 97-98.

يمثل الحساب الختامي أوتسوية الموازنة تقريراً مهماً لأداء تسيير الحكومة للمال العام مقارنة بتوقعاتها وبرامجها، وكما ذكر في الجدول فالحكومة مطالبة بإعداد تسوية الموازنة مع وجوب مرورها على السلطات الرقابية والمتمثلتان محلياً في مجلس المحاسبة والبرلمان بغرفتيه، قبل أن يتم نشر أرقام تسوية الموازنة في الجريدة الرسمية. كما أن كل العمل يتم على الأساس النقدي وبالتالي فالنقير المالي يعتبر محدود المعلومات والمصدقية، حيث لا يمكن من معرفة الكثير من الأرقام التي تمكن منها المحاسبة القائمة على الاستحقاق. بالنسبة للوضع في الجزائر فالنقارير المالية شحيحة، كما أن حساب التسوية الذي تنشره وزارة المالية في الحقيقة محدود الوضوح والفهم، لذلك ننصح الباحثين باستخدام تقارير مجلس المحاسبة عن المشاريع التمهيديّة لتسوية الموازنات (أو لقوانين ضبط الموازنات)، حيث يتناول في الغالب تفصيلات جيدة عن أغلب الأرقام والمعطيات، كما أنه لا يهمل المقارنات بين التقديرات والإنجازات بالإضافة إلى المقارنات بين

السنوات والتي تقدم إضافة كبير للتقارير. حسب المادة 77 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين الموازنة، يقر قانون ضبط الميزانية حساب نتائج السنة المشتمل على: (1) الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات ونفقات الموازنة العامة للدولة، (2) النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة، و(3) نتائج تسيير عمليات الخزينة. وتعود للخزينة نتائج السنة المثبتة بمقتضى قانون الضبط.

يتكون تقرير تسوية الموازنة من مواد تتناول مجاميع نتائج تنفيذ الموازنة حيث شمل المشروع التمهيدي لقانون تسوية موازنة 2017 ثمانية مواد، بالإضافة إلى ثلاث جداول مرفقة كملاحق من أجل توضيح إيرادات الموازنة ونفقات التسيير ونفقات التجهيز. حيث تقدم المواد أهم عناصر وأرصدة بنود تسوية الموازنة، وقد فصلت كما في الجدول (11.2).

الجدول 11.2: عناصر قانون ضبط الميزانية لسنة 2017

العنصر المشار إليه	مبلغ العنصر وفق قانون تسوية الموازنة	
المادة 01	مبلغ الإيرادات والحواصل والمداخيل	334.37 625 323 072 6 دج
المادة 02	النتائج النهائية لنفقات الموازنة العامة للدولة (مع ذكر تفاصيل التخصيصات)	75 812 025 640 858 6 دج
المادة 3:	العجز النهائي الخاص بعمليات الموازنة لسنة 2017 المخصص لمتاح ومكشوف الخزينة	478,38 400 316 786 دج
المادة 4	تخصيص فوائد الحسابات الخاصة للخزينة المصفاة أو المقفلة المسجلة إلى غاية 2017/12/31	99 058,99 211 903 838 دج
المادة 5	تخصيص الخسائر الناجمة عن تسيير عمليات دين الدولة المسجلة إلى غاية 2017/12/31	90 779,90 821 996 99 دج
المادة 6	التغيرات الصافية المخصصة لمتاح ومكشوف الخزينة لسنة 2017 فيما يتعلق ب: التغير السلبي الصافي لأرصدة الحسابات الخاصة التغير الصافي لأرصدة حسابات الإقتراض	73 455,73 807 694 017 دج 11 382,11 039 787 568 دج
المادة 7	الربح الإجمالي لحساب متاح ومكشوف الخزينة لسنة 2017	9 727,09 220 682 503 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القانون 20-08 المتضمن تسوية الميزانية لسنة 2017.

بينما الجداول الثلاث فتتناول:

الجدول أ: الإيرادات النهائية المطبقة على ميزاننة الدولة لسنة 2017، حيث يبرز الجدول مختلف بنود إيرادات الدولة ويقسمها أفقياً إلى (1) موارد عادية تتمثل في ثلاث مجموعات هي الإيرادات الجبائية، والإيرادات العادية، ثم (2) الجبائية البترولية كموارد منفصلة عن بقية الموارد العادية. ويتناولها بتحليل

عمودي، حث يقوم بمقارنة بين تقديرات قانون المالية والإنجازات المحققة مع تحديد نسبة الإنجاز إلى نسبة التقديرات، ثم يبين الفارق بين الإنجازات والتقديرات بالقيمة ثم بالنسبة المئوية إلى التقديرات.

الجدول ب: يتناول التوزيع حسب الدوائر الوزارية للإعتمادات المفتوحة والإستهلاكات المسجلة بعنوان موازنة التسيير للسنة المالية 2017، الذي يوضح النفقات المحققة من طرف كل وزارة بما في ذلك رئاسة الجمهورية، مع نفس التوضيح للجدول السابق المتمثل في تفصيل مبالغ الإعتمادات إلى ثلاث أعمدة هي "المصادق عليها" ثم "المراجعة" و"المستهلكة" فعلياً، ليوضح بعدها الفوارق المحققة بين المستهلة فعلياً والمراجعة، بالقيمة والنسبة إلى المراجعة.

الجدول ج: توزيع الإعتمادات المفتوحة بعنوان موازنة التجهيز لسنة 2017 حسب القطاعات، أين يتم توضيح الإنجازات المحققة خلال السنة المالية 2017، بحسب القطاعات (الصناعة، الفلاحة، الخدمات...)، ويفصلها هي الأخرى إلى ثلاثة مبالغ هي الإعتمادات المصادق عليها وفق قانون المالية، ثم الإعتمادات المراجعة وفق قانون المالية التكميلي، والإعتمادات المعبأة (أو المنجزة فعلياً) للسنة، بعدها يوضح فوارق الإعتمادات بين الإعتمادات المعبأة والمراجعة بالقيمة والنسبة إلى الإعتمادات المعبأة.

بعد إعداد مشروع قانون ضبط الميزانية من طرف وزارة المالية، يتم عرضه على مجلس المحاسبة، مرفوقاً بتقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الموازنة العامة للدولة للسنة المعتبرة، وجدول تنفيذ الإعتمادات المصوت عليه. حيث يقوم مجلس المحاسبة وفقاً للمادتين 179 و192 من الدستور (القانون 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري)، ويتعلق موضوع مشروع تقرير مجلس المحاسبة بمشروع قانون المالية للسنة ن-3، والذي تسعى الحكومة قريباً لجعله ن-2، وفقاً للمادة 68 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، بالاستناد إلى المذكرات القطاعية والإعتماد على غرفه الإقليمية التي تلخص الرقابة المنجزة حول مسائل تتناول هذا المشروع كما هو موضح في الجدول (8.2)، ويتم تلخيص العمل من طرف فوج عمل معين بقرار من رئيس مجلس المحاسبة من أجل إعداد التقرير العام. وبعد إستلام مجلس المحاسبة مشروع قانون تسوية الموازنة من طرف وزارة المالية مع جميع الملاحق والتفصيلات، يقوم مجلس المحاسبة بإجراء مطابقة ومقارنات مع تقارير المراقبة من أجل التأكد من صحة البيانات¹. بعدها يقدم مجلس المحاسبة تقريره حول مشروع القانون، مع إدراج الكثير من التفصيلات والتوضيحات حول الأرقام المقدمة، لينتهي التقرير بتوصيات حول العملية ككل من أجل المساهمة في تطوير تسيير المال العام.

¹ مجلس المحاسبة: "التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017"، الجزائر، نوفمبر 2019، ص2.

الفرع الرابع: المصادقة على قانون ضبط الموازنة

بمجرد إنتهاء مجلس المحاسبة من تقريره، ترفع الحكومة تقرير قانون تسوية الموازنة وعملاً بأحكام المادة 76 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، يجب أن يرفق بالتقرير التفسيري الذي يبرز شروط تنفيذ الموازنة العامة للدولة للسنة المعنية بالإضافة إلى جدول تنفيذ الإعتمادات المصوت عليها، كما يجب إرفاق ذلك بتقرير مجلس المحاسبة. يتم عرض كل ذلك على البرلمان الذي يناقش الحكومة حول القانون من أجل إثبات الرقابة البرلمانية البعدية قبل المصادقة الحتمية عليه، لتكون آخر خطوة متعلقة بقانون المالية أو الموازنة العامة لسنة معينة.

في الحقيقة لم تكن هناك ثقافة محلية تهتم بإعداد ومناقشة تسوية الموازنة، لأن الإهتمام كان في الأصل متوقف على مناقشة قوانين المالية فحسب، حيث كان أول إهتمام بقانون تسوية الموازنة في دستور 1976، لكن للأسف لم تعرض الحكومة حينها قوانين تسوية الموازنة إلا لسنوات 1978-1979-1980 و1981، حيث تم تقديم قانون تسوية موازنة 1981 وسنة 1987 أي بعد حوالي قرابة 7 سنوات. وقد أرجع البعض ذلك إلى سكوت المشرع عن مترتبات إحترام الآجال، إلى أن بادر نواب سنة 1989 بإقتراح القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم لقانون 84-17 حيث تم المادة 68 من خلال الفقرة الثالثة التي يلزم الحكومة إرفاق قانون المالية لسنة ن+1 بتسوية الموازنة لسنة ن-3 من أجل مناقشة، مع ذلك بقيت الحكومة لا تحترم هذه النقطة ولم يتم تقديم أي تسوية للموازنة أمام البرلمان إلى غاية سنة 2008، حيث تمت مناقشة تسوية موازنة 2008 سنة 2010، لتلقى استمراراً وتحسناً، ورغم ذلك تبقى مناقشة البرلمان لقانون التسوية غير فعالة بالنظر إلى الجانب الفني الكبير الذي تتطلبه العملية، كما أن التقارير التي تعدها اللجنة البرلمانية المختصة تمتاز بالبساطة والسطحية، والعملية على العموم كانت تكتفي بملاحظات مجلس المحاسبة فقط¹.

ومع أن للبرلمان سلطة عدم المصادقة على قانون تسوية الموازنة إلا أنه لا يملك أن يصنع أي شيء، بالنظر إلى أن العملية قد تمت وانتهت، كما أنه من الأرجح أن يكون قد حصل تغييراً في أعضاء الحكومة، ولا يملك البرلمان إلا أن يلقي باللوم على الحكومة فيما قد يراه يستحق النقد أو الرفض. كما يمكن للبرلمان الضغط على الحكومة أو أحد أعضائها بالنظر إلى التقارير وإرغامه على تحمل المسؤولية السياسية وتقديم الإستقالة.

¹ مراد بقالم: "مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر - دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 4/ العدد 01 (2018)، ص 232-244.

المطلب الثاني: التقرير المالي في منشآت القطاع العام

ذكرنا سلفاً أن القانون يلزم المحاسبين العموميين وأمناء الخزنة بمتابعة العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المنشآت العمومية، هذا الأمر يؤدي إلى إلزامهم بتقديم تقارير حول أعمالهم، سوف نهتم بالتقارير السنوية الإلزامي التي عليهم تقديمها، وهته التقارير هي: (1) الحساب الإداري و (2) حساب التسيير.

الفرع الأول: الحساب الإداري للبلديات والمنشآت العمومية

يمثل الحساب الإداري التقرير السنوي النهائي الذي يعده الأمر بالصرف عن منشآته العمومية (في الغالب البلدية) حول نتائج تنفيذ الموازنة، ويعد التقرير المالي الأساسي الذي يعده الأمر بالصرف.

1- مفهوم الحساب الإداري:

يمثل الحساب الإداري الحساب الخاص بالنتائج، والذي من خلاله يمكن معرفة الوضعية الفعلية للعمليات المالية طيلة السنة. يقوم بإعداد الحساب الإداري الهيئة العمومية (البلدية) المعنية من طرف مصلحة المالية والمحاسبة وتحت اشراف الأمر بالصرف¹ ويقابله حساب التسيير الذي يعده أمين الخزينة، ويجب أن يكون تطابق بينهما عند نهاية السنة وتاريخ التقرير. وفقاً للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-256² يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين أن يُقدموا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للموازنة المُقفلة.

يعتبر الحساب الإداري الحصيلة الفعلية للسنة المالية، حيث يقدم لنا كل النفقات الحقيقية التي صرفت فعلياً، وكل الإيرادات التي حصلت فعلياً أثناء السنة المالية، وينتج عن ذلك البواقي والأرصدة النهائية التي سجلت سواء بالنسبة للتسيير أو التجهيز. يتم الحصول على الحساب الإداري من خلال تسجيل كل عمليات السنة المالية وجمعها في فصول أو حسابات لتقدم عند نهاية السنة المالية وبالاعتماد على المحاسبة الإدارية التي يلزم القانون الأمرين بالصرف بمسكها. حيث يمكن الحساب الإداري مجلس المحاسبة من أخذ فكرة عن التسيير المالي للأمر بالصرف، وتقييم الوضعية المالية الحالية للهيئة العمومية، وبصفته حوصلة لكل الموازنات السابقة (الموازنتين الأولية والإضافية) حيث يسجل من خلاله العمليات التي سبق وأن خصصت لها إتمادات مالية، وهو يساعد أيضاً على دراسة تقدم إنجاز المشاريع التي تم الإلتزام بإنجازها.

2- شكل ومحتويات الحساب الإداري:

¹ Direction centrale du trésor, Ministère de l'économie : « circulaire 99/91 relative à l'établissement du compte administratif », Alger, 30/12/1991.

² المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 02 رمضان عام 1412ه الموافق لـ 22 جانفي 1996، الذي يُحدد إنتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

إن الأمرين بالصرف لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وحتى البلديات ملزمون بمسك محاسبة تسمح لهم بمتابعة الإيرادات والنفقات على النحو التالي¹:

الجدول 12.2: المحاسبات الفرعية للمحاسبة الإدارية التي يمسكها الأمر بالصرف

المحاسبة	محاسبة الإيرادات	محاسبة الإلتزامات	محاسبة الأوامر بالصرف
تتابع وتعرض	الديون الدائنة المثبة والمسددة، أوامر تحصيل الإيرادات وكذلك ما يجري على هذه الأوامر من تخفيضات أو إلغاءات، التحصيالات المنجزة من هذه الأوامر.	تتيح محاسبة الإلتزامات القيام في كل لحظة بتحديد مبلغ الإلتزامات المنجزة قياسيا إلى الإلتزامات المتاحة.	مبلغ الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة. مبلغ الأوامر بالصرف المقبولة. الأرصدة المتاحة.

المصدر: من إعداد الباحث

إن هذه المحاسبة والمتابعة تمكن القائمين عليها من تحضير الحساب الإداري الذي يجب أن يوفر في الختام تقريراً عن التسيير المالي للهيئة العمومية، وذلك من خلال شقين، الشق الأول يتضمن الوثائق الواجب ارفاقها بالتقرير، والثاني يمثل الجداول أو الحوصلات المالية التي تفصل الحصيلة المالية وتقدم مختلف الأرصدة² النهائية. ويجب أن يحتوي الحساب الإداري على الوثائق التالية:

- نسخة من الموازنة والموازنة الإضافية.
- جميع المداولات والتراخيص التي سجلت بعد الموازنة الإضافية وتمت تسويتها في الحساب الإداري.
- مقررات تسجيل المشاريع، ومقررات الإعانات، مقررات تحويل ما بين المواد.
- بطاقات غلق المشاريع المؤشرة من أمين الخزينة،
- مقارنة مع أمين الخزينة لإنجازات النفقات لكل مادة للتسيير، ولكل مشروع للتجهيز، وهو ما يصطلح عليه بالملحق رقم 16 وذلك عند إنتهاء السنة المالية،
- إعداد وضعية مفصلة للإلتزامات لموازنة البلدية التي تمت على مدار السنة المالية لكل المواد بالنسبة للتسيير والتجهيز ومقاربتها مع المراقب المالي،

¹ المواد 62، 63، 64، 65 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون.

² الملاحظ أن المصطلح المتداول هو نتيجة السنة أو المرحلة، لكن الحقيقة أن الأرقام النهائية لا تمثل إلا أرصدة ختامية ولا يمكن أن تسمى بالنتيجة، لأن النتيجة مقصودة في حد ذاتها بينما هته الأرصدة فكانت حصيلة نواتج عمليات أخرى.

- بطاقة إيراد: تنجز من خلال نقل مجموع كل مادة من إيرادات التسيير الى الملحق 21 لمطابقة الحسابات مع امين الخزينة.

بالإضافة إلى كل الوثائق والملحقات التي ذكرت، يتم إلحاق التقرير بكل وثيقة أو ملحق تراها ضرورية ومساعدة حسب الحالة.

2- إعداد ملاحق الحساب الإداري:

الحساب الإداري يمثل حوصلة الأعمال السنوية يتم وضعها في جداول تسمى ملاحق، إن الحساب الإداري لا يشبه التقارير المالية التي تستعمل في المؤسسات الربحية، بل يمثل في الحقيقة حساب موازناتي¹ *Compte Budgetaire* يتم إعداده بالإعتماد على المحاسبة الإدارية التي يقبضها الأمرون بالصرف، يحث يقدم حوصلة عن تقدم إنجاز وتحقيقات الهيئة العمومية ملخصة في جداول مبنية في الأساس على الموازنة التقديرية الأولية والموازنة الإضافية، يتم تلخيص التقرير في الملاحق تمضى من الأمر بالصرف وتؤشر من أمين الخزينة للمنشأة العمومية. ثم يتم نقل محتواها إلى الحساب الإداري حيث ينتج العمل المحاسبي الملاحق التالية:

أ- بطاقات البرامج:

يطلق عليه تسمية الملحق 18 يتمثل في تقديم بطاقة فنية تفصيلية لكل مشروع من مشاريع قسم التجهيز، حيث يتم إظهار اسم المشروع، رقمه، الإعتماد المالي الحالي، رقم المادة سواء للنفقات او الإيرادات، التقديرات، التحديدات² والباقي للإنجاز سواء كان للنفقات او الإيرادات والتي سيتم ترحيلها في الحساب الإداري، كما يتم الإشارة إلى المشاريع والبرامج التي تم إغلاقها والإنتهاء منها. كما يحدد القيم المحتملة للاسترجاع بالنسبة للإعانات غير المستعملة، والقروض التي ينبغي تسديدها مسبقاً لعدم التوظيف، والأموال المحصلة عن طريق الإقتطاعات (التمويل الذاتي) التي تم توفيرها عند نهاية تنفيذ البرنامج³.

ب- بطاقة حوصلة الإيرادات:

يطلق عليه تسمية الملحق 21، حيث يتم إعداده للتحقق من مطابقة حسابات الأمر بالصرف مع حسابات أمين الخزينة فيما يخص سندات الإيرادات التي تم إعدادها.

¹ Cherif RAHMANI: "Les finances Communales, Demain la Commune Algérienne", Casbah Editions, Alger, 2017, P116.

² نميز في هته النقطة بين التقديرات والتحديدات، حيث تمثل التقديرات المبالغ الموضوعة على الموازنة كتقدير أو توقع للنفقات التي سوف يتم صرفها لتحقيق البند، بينما تظهر التحديدات *Les fixations* المبالغ المستحقة الملتزم بها قانونيا من المبالغ المقدره سواء بالنسبة للإيرادات أو

النفقات ويكون ذلك على أساس الوثائق الإثباتية كالكشوف والعقود والفواتير ...
³ مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعة الإقليمية"، الجزائر، 2018، ص127

- ب1- كشف الباقي للإنجاز عند اختتام السنة المالية: يشمل الإعتمادات الملتزم بها والتي لم تكن محل تنفيذ وإصدار أمر بالدفع قبل نهاية السنة، ويصطلح عليه بالملحق 37.
- ب2- كشف الباقي لإنجازات الإيرادات: يسمى كذلك الملحق 39، ويشمل على كل الإيرادات التي تكون محل إثبات والتي لم يتم تصفيتهما أو إصدار سندات الإيرادات المتعلقة بها قبل نهاية السنة المالية.
- ب3- كشف الأموال الخاصة أو الأموال الخصوصية¹ *Fonds Spéciaux*: ويطلق عليه تسمية الملحق 40، حيث يتم تحضير هذا الكشف لتبيان استخدامات الأموال الخاصة إيرادات ونفقات.
- ب4- كشف اعتمادات فرع التسيير المرتبط بها نهائياً الى غاية 31 ديسمبر: يشمل على كل الإعتمادات المفتوحة بالموازنة الإضافية وبتراخيص خاصة، الارتباطات الى غاية 31 ديسمبر. والإعتمادات الملغاة وهي التي لم يتم الالتزام بها قبل نهاية فترة الالتزامات، يسمى كذلك الملحق 41.
- 3- إعداد تقرير الحساب الإداري: بعد إكمال إعداد الكشوفات المذكورة أعلاه، والتي تمثل ملاحق الحساب الإداري يتم نقل محتواها الى وثيقة الحساب الإداري، حيث يتم صياغة التقرير على الشكل الملخص في الجدول (13.2).

الجدول 13.2: ملخص عناصر الحساب الإداري

الجدول	المحتويات
الموازنة العامة للحساب الإداري	الموازنة العامة اي مجاميع فقط سواء للإيرادات او النفقات للقسمين التسيير و التجهيز، حيث يمثل الوثيقة الأساسية التي يجب التصديق عليها من طرف المجلس، بينما تفاصيل المجاميع تكون موضحة في الجداول الموالية.
نفقات قسم التسيير: تتضمن اربع أعمدة	التقديرات الكلية للنفقات والإيرادات بالإضافة إلى الترخيصات الخاصة لفتح الإعتمادات بناءً على الموازنة الإضافية . المبالغ المحددة للنفقات والإيرادات: تحديد مجموع الالتزامات المتبوعة بالخدمة المنجزة وفق الملحق 16 (سجل التفصيل)، ووثيقة الحقوق المكتسبة لتحديد الإيرادات، وفق الملحقين 20 و 21. عمود الإنجازات: نضع فيه مجموع إنجازات نفقات كل مادة (مجموع الحوالات الصادرة طيلة السنة وسندات الإيرادات الصادرة كذلك) وفق الملاحق 16، 20 و 21 بالنسبة للإيرادات. عمود الباقي للإنجاز للنفقات والإيرادات: يوضع فيه البواقي للإنجاز من النفقات والإيرادات، والإنجازات تبعاً للملحق 37 بالنسبة للإنفاق و 39 بالنسبة للإيرادات وتنتج عن الفرق بين التحديدات والإنجازات.
إيرادات التسيير	قسم نقل مبالغ الملحق 21 - عمود تحديد الإيرادات: نقل مبالغ عمود تحديدات الملحق 21. - عمود الإنجازات: نقل مبالغ عمود إصدار سندات الإيرادات بالملحق 21.

¹ ننبه إلى أن مصطلح الأموال الخاصة هنا لا يعني أنها متعلقة بالمنشأة العمومية كما هو عليه الحال في محاسبة المنشآت الربحية "الأموال الخاصة *les capitaux propres*"، لكنها تعبر عن إيرادات ونفقات خاصة *Fonds spéciaux*. وقد أحسن القرار الوزاري المشترك، الصادر بتاريخ 31 يوليو 1968 المتضمن تحديد شكل اطار الموازنة البلدية وتقسيمها إلى مواد، حين أسماها بالأموال الخصوصية وهو المصطلح الذي نتمنى أن يتم تداوله لاحقاً.

<p>- عمود الباقي للإنجاز: نقل مبالغ باقي إنجاز الإيرادات المقيدة بالملحق 39.</p> <p>بعد إعداد الملحق 18 بطاقة برنامج المفصل لكل مشروع يتم نقل مافيه للحساب الإداري. وينقسم قسم التجهيز الى قسمين:</p> <p>القسم الاول: عمليات السنة المالية (تسجل من الملحق 18)، يتم توضيح التقديرات، التحديدات، الإنجازات، الباقي للإنجاز للنفقات و الإيرادات بالنسبة للمشاريع قيد الإنجاز.</p> <p>القسم الثاني: يتناول البرامج المنتهية تسجل من بطاقة غلق المشروع.</p>	<p>القسم الفرعي للتجهيز العمومي</p>
<p>حسب التعليمات C1، يتم ذلك من خلال جدولين:</p> <p>الجدول 1: يتضمن العمليات المنجزة خلال السنة، مفصلة حسب المواد،</p> <p>الجدول 2: يحدد الإنجازات والمتبقي منها مفصلة بحسب الوحدات الاقتصادية.</p>	<p>القسم الفرعي للاستثمار الاقتصادي¹</p>
<p>يحدد المبالغ الكلية للنفقات والإيرادات المنجزة، والباقي للإنجاز بالإضافة إلى الفوائض المرحلة إلى الموازنة الإضافية للسنة القادمة³.</p>	<p>الميزان العام (ميزان التسيير)²</p>
<p>كشف الاموال الخاصة⁴: ويطلق عليه تسمية الملحق 40، من أجل توضيح استخدامات الاموال الخاصة إيرادات ونفقات.</p> <p>تفاصيل بعض الخدمات*،</p> <p>الأموال الخاصة للإيرادات،</p> <p>خدمة الدين.</p>	<p>الجدول الملحقة من أجل تحديد بعض عناصر الحساب الإداري</p>

*: وفق المرسوم رقم 67-145 المؤرخ في 31 جويلية 1967 يتعلق بالاقطاع من إيرادات التسيير، يمثل جدول تفاصيل بعض الخدمات عنصر من الحساب الإداري وليس ملحقا فقط.

المصدر: من إعداد الباحث

إن الحساب الإداري يمثل التقرير الذي يقدمه الأمر بالصرف عن العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة بناءً على الموازنة الأولية والإضافية، فهو حوصلة للإنجازات، بالنسبة للبلديات فيتم عرضه على المجلس الشعبي البلدي ليتم التصويت عليه كآخر خطوة لإختتام السنة المالية، بعدها يرسل إلى مجلس المحاسبة الذي يمثل الهيئة الرئيسية التي تشرف على الرقابة البعدية للمال العام. يسمح الحساب الإداري بحساب الفائض أو العجز المسجل في الموازنة عند نهاية السنة المعنية (N) على أن يتم ترحيله إلى الموازنة الإضافية للسنة الموالية⁵ (N+1). يقوم الحساب الإداري بحساب نتائج نهاية الدورة من خلال تحديد الفرق

¹ خلال إعداد الموازنة، يتم التنبيه إلى المؤسسات الصناعية والتجارية التي تمتلك فيها الهيئات المحلية مشاركة، حيث توضع نتائج الوحدات الاقتصادية في جدول، وتجمع فيها النتائج (أرباح/خسائر) لتقدم النتيجة النهائية، ثم تحول حصص الأرباح إلى عمود الإيرادات وتوضح كيفية توزيعها على مختلف أبواب النفقات (حسب التعليمات C1).

² بينما تنص التعليمات C1 على أن هذا الجدول يمثل جزء هام من الحساب الإداري، ينص دليل رقابة الجماعات المحلية لمجلس المحاسبة أنه يدرج ضمن الملاحق.

³ يتم ترحيل الفروقات إلى الموازنة الإضافية للسنة القادمة وليس إلى موازنة السنة القادمة، لتوقيت الانتهاء من إعداد الحساب الإداري الذي لا يمكن أن يتم عند عرض الموازنة الأولية.

⁴ لأهمية هذا الجزء، أغلب الممارسين يرون أنه جزء من الحساب الإداري وليس جدول ملحوق، لكن وفقاً للتعليمات C1، فهذا الجدول يمثل أول ملحوق للحساب الإداري.

⁵ المادتين 8 و9 من المرسوم رقم 67-145 المؤرخ في 31 جويلية 1967 يتعلق بالاقطاع من إيرادات التسيير.

بين الإيرادات والنفقات لكل من قسمي التسيير والتجهيز وبالإضافة إلى رصيد السنة الماضية نتحصل على الرصيد النهائي، الذي يرحل هو الآخر إلى موازنة الدورة القادمة كما هو موضح في الجدول (14.2).

الجدول 14.2: محددات الأرصدة (النتائج) النهائية للدورة

النتيجة المدمجة	مكونات النتيجة النهائية للدورة
= النتيجة التراكمية المرحلة من السنة السابقة (N-1) (1) + النتيجة المتعلقة بالدورة N (2) + رصيد الباقي للإنجاز المرحل إلى موازنة الدورة القادمة (3)	نتيجة التسيير A
= النتيجة التراكمية المرحلة من السنة السابقة (N-1) (4) + النتيجة المتعلقة بالدورة N (5) + رصيد الباقي للإنجاز المرحل إلى موازنة الدورة القادمة (6)	نتيجة التجهيز (الإستثمار) B
= (1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)	النتيجة الصافية الكلية عند نهاية الدورة (A+B)

المصدر: Cherif RAHMANI: "Les finances Communales, Demain la Commune Algérienne", Casbah Editions, Alger, 2017, P122.

يمثل الحساب الإداري وسيلة بسيطة للمراقبة والمتابعة، حيث يسمح بإجراء مقارنات بين التقديرات الموضوعة في الموازنة مع الإنجازات من أجل الحصول على الفروقات والانحرافات. كما يسمح بمقارنة التقديرات والتوقعات المتعلقة بالنفقات مع الإلتزامات والنفقات التي تم الأمر بدفعها وبالتالي يسمح بتحديد التخصيصات المالية التي كانت أكبر من اللازم وتحديد حجم الديون إذا ما لم تكن التخصيصات كافية لتغطية النفقات، ونفس الشيء يمكن ملاحظته على مستوى الإيرادات وبمقارنة التقديرات بالإنجازات يمكن تقدير حجم التقديرات المضخمة وكذلك حجم الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والتي تبقى تمثل حقوق (مدينة) بالنسبة للمنشأة العمومية.¹

يرى الكثير أن الحساب الإداري لا يمثل التقرير المالي المعبر عن الوضعية المالية للمنشأة، وأنه في الحقيقة يمثل جداول للنفقات والإيرادات المنجزة خلال الدورة، ويبقى بعيداً على أن يتم إعتباره تقريراً مالياً يعبر عن الوضعية المالية للمنشأة. ويجب أن يستكمل بمحاسبة ملكية (كما هو معمول به في معايير IPSASs) تسمح بمتابعة وتوفير معلومة محاسبية ومعلومات شبه محاسبية extracomptable عن الحقوق والإلتزامات المتعلقة بالبلدية². لا يجب أن نفهم من هذا أنه يجب التخلص تماماً من الحساب الإداري واستبداله كلياً بمحاسبة ملكية، ولكن يمكن تبني ما قام به النظام الفرنسي الذي أجرى إصلاحات كبيرة حول التقرير المالي في القطاع العام، وذلك منذ تبني قانون العضوي لقوانين المالية لسنة 2001 la

¹ Ministère de l'intérieur : « circulaire C1 sur les opérations financières des communes », Alger, Juillet 1971 (mise à jour), P 108.

² Cherif RAHMANI: "Les finances Communales, Demain la Commune Algérienne", Casbah Editions, Alger, 2017, P116.

LOLF حيث حافظ على الحساب الإداري، ولكنه بدأ بإتباع محاسبة ملكية لدى منشآت القطاع العام، هذه المحاسبة تقوم في الأساس على تطبيق المعايير التي يصوغها مجلس صياغة معايير الحاسبات العمومية CNoCP¹، هذا الأخير بدأ بصياغة معايير متعددة عن عناصر المحاسبة ولكنه قبل ذلك ركز على الإطار المفاهيمي.

الفرع الثاني: حساب التسيير Le compte de gestion

صحيح أن حساب التسيير هو الحساب الثاني الذي يلي الحساب الإداري، لكن في الحقيقة حساب التسيير يمثل تكملة للحساب الإداري، حيث يعده العون المحاسب بالإعتماد على محاسبته، ومن ناحية الشكل لا يختلف كثيراً عن الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف، فيجب أن يكون كلا الحسابين متطابقين كوسيلة لإثبات الرقابة عن طريق الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. كل ذلك من أجل الوصول إلى تطابق بين الحسابين للتأكيد على صحة الحساب الإداري بصفته التقرير المالي الذي يمثل الأمر بالصرف.

كل المحاسبين العموميين ملزمون بإرسال حساب التسيير المتعلق بالمنشأة المرتبطة بهم وإيداع نسخة منه لدى مجلس المحاسبة في نفس آجال حساب التسيير، أي قبل 30 جوان من السنة الموالية لسنة التقرير، ويجب أن يتم تقديم الملاحق التالية:

- الموازنة الأولية والموازنة الإضافية، وجدول الترخيصات الخاصة،
- الوثائق الثبوتية المتعلقة بالإيرادات،
- الوثائق الثبوتية المتعلقة بالنفقات.

وهناك ملاحق أخرى والتي تتفرق وعلى سبيل المثال تفرض وزارة التربية الوطنية إلحاق حساب التسيير بالوثائق التالية:²

- وضعية الباقي للتحصيل بالنسبة للإيرادات عند نهاية السنة المالية،
- محضر فحص الصندوق عند نهاية السنة المالية أي بتاريخ 31 ديسمبر،
- حالة المقاربة للحساب الجاري المفتوح لدى الخزينة عند نهاية السنة المالية،
- نسخة من كشف الحساب الجاري لدى الخزينة بتاريخ 31 ديسمبر،
- مستخرج من محضر مجلس التوجيه والتسيير أو التربية والتسيير لجلسة حساب التسيير.

¹ Le Conseil de normalisation des comptes publics : <https://www.economie.gouv.fr/cnocp/presentation>

² مديرية تسيير الموارد المالية والمادية لدى وزارة التربية الوطنية: "تعليمية بخصوص وضع حيز التطبيق الحساب الإداري وحساب التسيير لكل من المتوسطة والثانوية"، تعليمية رقم 2019/173 الصادرة بتاريخ 21 ماي 2019، الجزائر.

يمكن القول أن حساب التسيير في النهاية يمثل تقرير تكميلي يثبت ما تم إدراجه في حساب التسيير من طرف الأمر بالصرف، ويمكن إعتباره تقريراً يثبت ويؤكد صحة الحساب الإداري، فالمحاسب يسهر على التأكد من إحترام الأمر بالصرف للقوانين والتشريعات فيما يتعلق بتحصيله للإيرادات و صرفه للنفقات، كما لا يشبه عمله عمل المحاسب في المؤسسات ذات الطابع الربحي، إذ أن تقريره في الحقيقة يسعى لتلبية احتياجات وزارة المالية للمعلومات. هناك من ينادي إلى استعمال تقرير مالي موحد "الحساب الإداري الموحد" يجتمع في إعداده كل من الأمر بالصرف والمحاسب الإداري، غير أن ذلك قد يؤثر على شفافية ورقابة العمل المالي التي تقوم في الأساس على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وتجدر الإشارة إلى وجود نية بوضع حساب إداري أكثر تطوراً بالنسبة للبلديات الكبرى.¹

إن الأصل في التقرير المالي أن تعده الجهة المسيرة للأموال، لذلك يحظى الحساب الإداري بأهمية أكبر، إضافة إلى كونه يعرض على المداولة لدى المجلس المنتخب كوسيلة لفرض الشفافية والمساءلة، لكن الشيء الذي يبقى ينقص الحساب الإداري هو عدم نشره وإتاحة الإطلاع عليه من طرف المواطنين، ويكتفي بعرضه فقط على المنتخبين في المجالس كممثلين للمواطنين، بالإضافة إلى فرض طريقة مساءلة إدارية أكثر منها ديمقراطية.

¹ Cherif RAHMANI: "Les finances Communales, Demain la Commune Algérienne", Casbah Editions, Alger, 2017, P117.

خلاصة الفصل الثاني

تقوم محاسبة القطاع العام في الجزائر على متابعة الموازنة، التي تمثل الخطة السنوية للجهاز التنفيذي، فلا يمكن الحديث عن محاسبة عمومية خارج إطار الموازنة. التنظيم الإداري من أجل صياغة الموازنة والتعامل معها متشابه إلى حد كبير بين الموازنة العامة وموازنة الهيئات المحلية، لكن يبقى التركيز على الموازنة العامة للدولة كوثيقة أساسية حول سياسة الإنفاق العام للبلد. لا تزال الموازنة في الجزائر تقوم على موازنة البنود والرقابة أي موازنة تقليدية، وتحاول الحكومة التحول عما قريب إلى موازنة البرامج.

تقوم المحاسبة العمومية بمتابعة المال العام خلال تنفيذ الموازنة، حيث يفصل التشريع بين أشكا مختلفة لمحاسبة القطاع العام. أبرزها المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف وهي تقوم على محاسبة بسيطة تتمثل في متابعة مختلف عمليات الهيئة المقررة، من خلال جداول تسمح بمتابعة العناصر المعنية بالتقرير المالي عند نهاية السنة؛ بينما نجد محاسبة أخرى تسمى محاسبة الخزينة أو المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون، حيث تقوم المحاسبة الخزينة على الأساس النقدي مع تطبيق القيد المزدوج وبالاعتماد على مدونة حسابات تمكنهم من القيام بالتسجيلات المحاسبية. محاسبة الخزينة تمتاز بتنظيم مقنن، يسمح بالقيام بمختلف عمليات المراقبة والتركيز، حيث يسمح في نهاية كل شهر أو سنة من إنتاج ميزان مراجعة يسمح بتقديم أهم التقارير والإحصاءات المالية.

التقرير المالي المعروف عن القطاع العام يتمثل في الحساب الختامي للدولة والمتمثل في قانون ضبط الميزانية في الجزائر، الذي لا يمثل حقيقة قانوناً وإنما تقريراً مالياً يوضح أهم الأرقام المتعلقة بتنفيذ الموازنة لسنة معينة مع تقديم أهم المقارنات بالموازنات. رأينا كيف تتم عملية الرقابة وتقديم أرقام قانون ضبط الموازنة ودور مجلس المحاسبة الأساسي في العملية. بالنسبة لمنشآت القطاع العام فتقاريرهم المالي الختامي يتمثل أساساً في الحساب الإداري الذي يتوجب على الأمر بالصرف تحضيره وإرساله قبل 30 جوان من السنة الموالية لمجلس المحاسبة، بالإضافة إلى حساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي من أجل مطابقة الأرقام بين الحاسبين. ويتمثل كلا الحاسبين في مجموعة جداول لمختلف عناصر الموازنة من أجل توضيحها، بالإضافة إلى تحديد الأرصدة الختامية خاصة أرصدة النتائج عند نهاية السنة.

الفصل الثالث: النموذج المحاسبي لمعايير IPSASs

تقوم المعايير الدولية في ميدان المحاسبة بالسعي نحو تقديم أفضل نموذج للممارسات المحاسبية من خلال مجهودات العديد من المختصين في صياغة المعايير وتنقيحها بشكل متواصل ومستمر. كما تسعى بشكل مستمر لتوحيد الممارسات المحاسبية، في حصة إذاعية قال الأستاذ دافيد تويدي¹ David Tweedie في حديثه عن المعايير المحاسبية بشكل مجمل: "الهدف الحقيقي هو وجود مجموعة واحدة من معايير المحاسبة، لذلك لا يهم ما إذا كانت المعاملة تتم في بريسبان (مدينة أسترالية)، بكين، بروكسل، أو بوسطن، فسنحسبها بنفس الطريقة. في الوقت الحالي، نفعل ذلك بأربع طرق مختلفة، وهذا محير للغاية"².

إن تقدم محاسبة القطاع الخاص³ سمح لها بأن تكون دوماً أعلى جودة وفنية من محاسبة القطاع العام، ولقد ناقشنا ذلك في الفصل الأول، وهذه الفكرة كانت ملاحظة عبر التاريخ، فقبل أكثر من قرنين كان توماس جيفرسون⁴ Thomas Jefferson يرغب في رؤية الدفاتر المالية للإتحاد (الو.م.أ) عند نشأتها تسمى الإتحاد) واضحة ومفهومة مثل سجلات التجار، بحيث يكون كل عضو في الكونجرس، وكل مواطن من الإتحاد قادر على فهمها، ما يسمح له بالتحقيق في الإنتهاكات وبالتالي مراقبتها بشكل أفضل⁵. إن صياغة معايير محاسبية للقطاع العام لا بد لها من أن تأخذ معايير محاسبة القطاع الخاص نموذجاً لها.

بين مختلف التقارير المحاسبية الحكومية IPSASs المبحث الأول: موقع محاسبة

تتنوع طرق وأساليب المحاسبة العمومية بتنوع الأسس التي تقوم عليها، حيث تمثل الأسس المحاسبية الجزء الرئيسي الأول الذي من خلاله نميز بين الممارسات المحاسبية، وقبل عرض ومفاضلة أنواع التسجيل المحاسبي، يجب علينا أولاً التعريف بأسس التسجيل المحاسبي

إن أساس الإستحقاق يقوم على مبدأ القيد المزدوج ومن دونه لا يمكن أن تكون محاسبة على أساس الإستحقاق، لكن هذا لا يعني أن توفر مبدأ القيد المزدوج يمثل بالضرورة أن الأساس هو الإستحقاق، إذ

¹ أحد الخبراء المحاسبين الكبار على المستوى العالمي، حيث كانت له خبرة كبيرة في ميدان المحاسبة مع إحدى عمالقة شركات المحاسبة الأمريكية KPMG، كما شغل مناصب على مستوى صياغة المعايير سواء في الو.م.أ أو على مستوى مجلس IASB.

² Pat Barrett : « Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability », Australian National Audit Office, CPA Forum, Singapor, 2004, P 9.

³ المحاسبة المالية للمؤسسة الربحية هي محاسبة الملكية التي تُقِيم نقدياً جميع الأصول (الأصول الثابتة، الأسهم، المدينون والنقد) وجميع الإلتزامات (الديون والمخصصات)، وتضع ميزانية عمومية تتعقب حالة الأصول للمؤسسة المعنية. يطابق المصروفات والإيرادات لنفس الفترة من أجل حساب الدخل: الربح أو الخسارة. هذا المبدأ هو أساس إعداد بيان الدخل. هذا النوع من المحاسبة يجعل من الممكن بناء الأعمال التجارية كمؤسسة أو منشأة مستقلة سواء من أصحابها أو من الشركات الأخرى. كما يسمح "بتقييم والتحقق من الفرص والنجاحات الإنتاجية من خلال مقارنة المبلغ النقدي لجميع الأصول الإنتاجية في بداية عملية هادفة للربح مع الأصول الإنتاجية في نهاية العملية"

⁴ توماس جيفرسون رجل دولة أمريكي ودبلوماسي ومحامي وفيلسوف، من المؤسسين للو.م.أ شغل عدة مناصب في الحكومة الأمريكية بعد الإستقلال ثم شغل منصب الرئيس الثالث للولايات المتحدة من 1801 إلى 1809. المؤلف الرئيسي لإعلان استقلال الو.م.أ، ومن صناع الدستور الأمريكي بعد الإستقلال، كان من دعاة الديمقراطية والحقوق الفردية لفئات.

⁵ Ehsan Rayegan, Mostafa Emami : « Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards », Inter-disciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Volume 3, N° 9, January 2012, PP 521-531.

يمكن أن تكون هناك محاسبة قيد مزدوج لكن ليست على أساس الإستحقاق. وكذلك الشيء نفسه يقال عن الأساس النقدي الذي يكون في الغالب في محاسبة القيد الوحيد (أي غياب القيد المزدوج)، مع ذلك هناك بعض الأنظمة المحاسبية تكون التسجيلات فيها قائمة على مبدأ القيد المزدوج لكنها في الحقيقة ذات أساس نقدي؛ فالأمر يتعلق بعناصر البيانات المالية التي يتبناها النظام وأسس الإعتراف بها¹.

المطلب الأول: مراجع التقرير الدولية لمالية القطاع العام

قبل الحديث عن معايير محاسبة القطاع العام يجب أن نوضح أنه هناك هيئات إهتمت بتقارير المالية العامة وعلى رأسها صندوق النقد الدولي ومنظمة الأمم المتحدة. وحسب كلمة رئيسة صندوق النقد الدولي "كريستين لاغارد" في آخر تحديث لدليل الإحصائيات المالية لسنة 2014 على تزايد الإهتمام بدقة وتفاصيل التقارير المالية للقطاع العام مع تزايد معدلات الدين العام نتيجة لمختلف الأزمات. والمرجعين الأساسيين لتقرير المالية في القطاع العام قبل الحديث عن معايير IPSASs هما (1) دليل إحصائيات مالية الحكومة GFS، و(2) نظام المحاسبة الوطنية SNA.

الفرع الأول: دليل إحصائيات مالية الحكومة GFSM

صاغ صندوق النقد الدولي IMF دليل إحصاءات المالية الحكومية الذي يوفر إطاراً متخصصاً لإحصائيات الإقتصاد الكلي المصمم لدعم تحليل السياسات الجبائية، فهو يمثل إطار الإحصاءات المالية الحكومية (GFS) التي يتم تحضيرها لمختلف الدول ونشرها ضمن الإحصاءات السنوية. يوفر الدليل: (1) مبادئ إعداد التقارير الإقتصادية والإحصائية لإستخدامها في تجميع الإحصاءات؛ (2) يصف المبادئ التوجيهية لتقديم الإحصاءات المالية ضمن إطار تحليلي يتضمن بنود الموازنة المناسبة؛ و(3) يتم تنسيقه مع المبادئ التوجيهية الإحصائية الإقتصادية الكلية الأخرى".

قام دليل إحصاءات المالية الحكومية لعام 2001 الصادر عن إدارة الإحصاءات في صندوق النقد الدولي (GFSM 2001) بتحديث الدليل السابق أي طبعة 1986 من دليل إحصاءات المالية الحكومية (GFSM 1986)، وآخر تحديث هو لدليل هو GFSM 2014. تصف طبعة عام 2001 و2014 نظاماً إحصائياً متكاملًا يتم تنسيقه، قدر الإمكان، مع من نظام الحسابات القومية SNA. الغرض من GFSM هو أن يكون مجلدًا مرجعيًا يصف نظام GFS. يغطي المفاهيم والتعاريف والتصنيفات وقواعد المحاسبة كما يوفر إطارًا تحليليًا شاملاً يمكن من خلاله تلخيص الإحصاءات وعرضها في شكل مناسب للتحليل والتخطيط وتحديد السياسة. ومع ذلك فإن إستخدام وتفسير إحصاءات المالية الحكومية يتجاوز

¹ Jacques RICHARD et Christine COLLETTE: "Comptabilité Générale, Système Français et Normes IFRS", 8^e édition, dunod, Paris, 2008, P44.

نطاق GFSM، يتم الإحتفاظ بالإرشادات العملية حول تجميع الإحصاءات للمواد المصاحبة للدليل¹. وقد تم تطوير دليل إحصاءات مالية الحكومة في المقام الأول كإطار عمل لإعداد التقارير الإحصائية، وهو بشكل عام غير كافٍ لأغراض تطوير نظام تصنيف الموازنة، ويرجع ذلك لتركيزه على التقارير الإقتصادية والوظيفية لأغراض إحصائية؛ بينما كما رأينا في الفصل الأول، نظام تصنيف أوتبويب الموازنة هو أيضاً أداة لصياغة السياسات وإدارة الموازنة والمحاسبة².

لا يمثل دليل إحصاءات مالية الحكومة معياراً محاسبياً أو معياراً للإبلاغ المالي، يمكن إعتبره معياراً للتبليغ التحليلي بإعتبره يهتم بالأثر الإقتصادي، وليس بالأداء المحاسبي لجهاز من الأجهزة. لذلك أخذت مراجعة الدليل بعين الإعتبار الأهمية المتزايدة لمفاهيم الإستحقاق في المحاسبة الحكومية والحاجة إلى تحقيق الانسجام بين مبادئ الدليل ونظم الإحصاءات المالية الدولية الأخرى التي تستخدم مفاهيم الإستحقاق (وخصوصاً نظام الحسابات القومية)³، ولذلك نجد أن المهتمين في مجال المال العام ومحاسبة القطاع العام يولون الإهتمام الأكبر تجاه المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs، من أجل بناء محاسبي تنظيري متكامل، يمكننا في الختام من الحصول على تقارير مالية على أي مستوى من مستويات القطاع العام.

الفرع الثاني: نظام المحاسبة الوطنية System of National Accounts SNA 2008

نظام الحسابات القومية لعام 2008 يمثل مجموعة من التوصيات الموحدة والمتفق عليها بشأن قياس النشاط الإقتصادي وفقاً لمناهج محاسبية محكمة تركز على مبادئ محاسبية واضحة. ويمكن تعريفه بأنه "نظام لحسابات الإقتصاد الكلي يقوم على مجموعة من المفاهيم والتعاريف والتصنيفات وقواعد التسجيل، ويوفر إطاراً يمكن من خلاله جمع البيانات الإقتصادية وتحليلها لمساعدة صانعي القرار وتقديم التوجيه بشأن السياسات الإقتصادية"⁴. حيث يتناول الإقتصاد القومي للدول بشكل شامل وبجميع الأنشطة وكل العمليات التي تدخل ضمن النشاط الإقتصادي والتي تكون القابلة للقياس، وقد وضعنا هذا المطلب بعد GFSM لأن موضوع القطاع الحكومي يمثل جزء من النشاط الإقتصادي الكلي للدولة. لذلك يميل الكتاب إلى استعمال مصطلح "تصنيف الوظائف في القطاع الحكومي United Nations Classification of the Functions of Government (COFOG)" للتعبير عن الجزء الذي يعني القطاع العام أو القطاع الحكومي من نظام الحسابات القومية.

¹ <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>

² Davina Jacobs, Jean-Luc Héris and Dominique Bouley: «[Technical Notes and Manuals: Budget Classification](#)», International Monetary Fund, 2009, P4.

³ صندوق النقد الدولي: " دليل شفافية المالية العامة (2007)", نيويورك، 2007، ص 87.

⁴ Eurostat : Op. Cite, P47.

الفرع الثالث: المعايير الدولية لمحاسبة منشآت القطاع العام

تمثل المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs مجموعة من المعايير يصدرها مجلس IPSASB من أجل أن تستخدم من طرف هيئات القطاع العام في العالم خلال تحضيرهم لتقاريرهم المالية.

1- مجموعة من المعايير:

إن مفهوم المعيار له استخدامات مختلفة، حيث يتم استعماله في الميدان الصناعي أو الإنتاجي، أين يمثل المعيار صيغة معترف بها للقيام بالأشياء، أو صيغة منتج معين؛ لذلك نجد أن للمنتجات الصناعية معايير معينة حيث نجد معايير للمحركات والأجهزة الكهربائية وحتى معايير للبناء والإنشاءات الكبرى، كما يتطلب المنتج شهادة مطابقة للمعايير. ويستعمل المعيار كذلك في العلوم الاجتماعية، حيث يمثل المعيار الاجتماعي تُعتبر صوراً جماعية لسلوك جماعي مقبول وفق سياق أو تصورات فردية معينة، ويعرفه عالم الاجتماع هاريمان "أنها مقياس للرجوع إليه في إصدار الأحكام". بينما يمثل المعيار في ميدان المحاسبة قاعدة (بسيطة) تعرف تطبيق أو سلوك حرفي¹، حيث يتم الإحتكام واللجوء إلى المعايير من أجل التعامل مع أي مشكل أو حدث محاسبي، من أجل الوصول إلى ممارسة محاسبية موحدة ومثلى بين جميع المحترفين لميدان المحاسبة.

قد يتم توظيف مصطلح "معيار" من أجل التعبير على "القاعدة"، يرى برنارد كولاس Bernard Colasse ضرورة التمييز بين المعيار والقاعدة، إذ إن مفهوم المعيار المحاسبي أوسع من مفهوم القاعدة. قد يكون المعيار طريقة للتصرف يكون الإمتثال لها أمراً حتمياً أو موصى به فقط. بينما القاعدة معيار ملزم قانوناً، مثل القواعد القانونية المنصوص عليها. إذا قمنا بهذا التمييز، فإننا قادرين على إعتبار أن القاعدة أكثر تقييداً من القاعدة البسيطة. ويمكن القول ببساطة أن قانون المحاسبة يتكون من معايير تنبثق من مصادر هرمية، دون أن تتوافق بالضرورة مع التسلسل الهرمي للمصادر من حيث الفعالية.²

2- القطاع العام:

تم صياغة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs حتى تطبق في إعداد التقارير المالية ذات الإستعمال العام GPFRs لكل منشآت القطاع العام. يقدم المعيار IPSAS1 أمثلة عن المنشآت، لكنه لا يحصرها أو يقدم تعريفاً أو مفهوماً لها، بل لا يضبط حتى في أي توجه يمكن أن تصنف المنشأة:

¹ Alain BURLAUD & C. Richard BAKER : "Epistémologie de la comptabilité: de la doctrine au conséquentialisme", Revue française de comptabilité, Juin 2015, N°488, pp54-58.

² Bernard COLASSE : « Comptabilité Générale (PCG 1999 et IAS) », Economica, Paris, 2001, P93-94.

منشأة تشريعية، منشأة إقتصادية، منشأة وفقاً للمسؤولية السياسية، أو أي شكل آخر. فقط اكتفى المعيار بتقديم أمثلة عن منشآت القطاع العام، بصفة عامة فإن المعايير لم تستطع ضبط حدود القطاع العام.

ينص المعيار نفسه إلى عدم إمكانية تطبيقها على المؤسسات الحكومية ذات الطابع الربحي *Entreprise Publique* Government Business Entities GBE (ما يطلق عليه في الجزائر *Economique*)، لأنها تخضع لمعايير أخرى هي IFRS. يعرف المعيار IPSAS1 المنشآت الحكومية ذات الطابع الربحي في فقرته السابعة من خلال الخصائص التالية:¹

- منشأة لديها القدرة على التعاقد باسمها؛
- تم تكليفها بالسلطة المالية والتشغيلية لممارسة الأعمال التجارية؛
- تباع السلع والخدمات، في سياق أعمالها العادية، لمنشآت أخرى بربح أو استرداد التكاليف بالكامل؛
- لا يعتمد على التمويل الحكومي المستمر لتكون استمرارية المنشأة (بخلاف مشتريات المنتجات على أساس تجاري)؛ و
- يخضع لسيطرة منشأة من القطاع العام.

أثبتت الممارسات والدراسات بصعوبة تحديد مجال القطاع العام، الأمر الأكثر تعقيداً هو صور النقاط الأخيرة في ضبط معنى المنشآت الحكومية ذات الطابع الربحي. يعترف مجلس IPSASB بنفسه بقصور التعريف الحالي للمؤسسات الحكومية ذات الطابع الربحي، بل وضع وثيقة مسودة من أجل:² (1) دراسة قابلية تطبيق معايير IPSASs على المؤسسات الحكومية ذات الطابع الربحي و (2) إعادة صياغة مفهوم أوضح وأشمل للمؤسسات الحكومية ذات الطابع الربحي.

المطلب الثاني: مقارنة بين أبرز التقارير المالية

بعدما ذكرنا أهم المصادر التي يتم إتباعها على المستوى العالمي من أجل صياغة الإحصاءات والتقارير المتعلقة بالقطاع العام، يتوجب علينا توضيح أبرز الاختلافات التي تميز التقارير وأفضلها من ناحية الجودة والدقة. وحتى ضمن الدولة الواحدة نجد أن الكثير من المحددات الكلية تحدها أحد أشكال المحاسبات أو الأنظمة الإحصائية التي تهتم بالقطاع العام، وهي: المحاسبة الموازناتية (ما يقابلها نظام GFSM)، المحاسبة المالية أو العامة (يقابلها معايير IPSASs على المستوى العالمي) والمحاسبة الوطنية (يقابلها دليل SNA على المستوى العالمي).

¹ بالنسبة للتشريع الفرنسي فإن هته النقطة...

² IFAC : [Consultation Paper : The Applicability of IPSASs to Government Business Enterprises and Other Public Sector Entities](#), August 2014.

الفرع الأول: مقارنة بين نماذج الحسابات لتقرير القطاع العام

في دراسة لسيباستيان كوت Sébastien Kott سنة 2016، قدم خلالها مقارنة بين مختلف أشكال المحاسبة القائمة في مختلف البلدان، ونحن أوضحنا في الفرع السابق النماذج العالمية لها. ولقد لخص المقارنة في الجدول (1.3)، حيث تقسم المحاسبات أو الأنظمة الإحصائية التي تسمح بتقدير ومعرفة الحسابات العامة للدولة إلى:

الجدول 31.: الأنواع الثلاثة لتحديد الحسابات العامة للدولة

عنصر المقارنة	محاسبة موازناتية	محاسبة مالية	محاسبة وطنية
الغيات المحاسبية	الخزينة (مطورة)	الدورة	إحصائية واقتصادية
الخاصية الأساسية	تصف التدفقات	تضم الحقوق المثبتة	تضم الإحصاءات
الأساس التشريعي	قوانين المالية وتعليمات المحاسبة والخزينة	قوانين المالية وتعليمات المحاسبة والخزينة	معايير فنية إقليمية أو دولية أو علمية
منتج الحسابات	مديرية الموازنة/الإدارات	المديرية العامة للمالية العامة	المعهد الوني للإحصائيات
الشكل/الوسائل	مرجع المحاسبة الموازناتية	معايير المحاسبية	النظام الأوروبي للحسابات الوطنية SED2010
البيانات المستعملة	- تنفيذ الموازنة - الإلتزام - التصفية - الأمر بالدفع	العمليات الاقتصادية	بيانات إحصائية ومحاسبية
وثيقة العرض	قانون المالية / مرسوم التحضير	ملحق قانون ضبط الموازنة	الحسابات الوطنية
الغايات	- متابعة التنفيذ الموازنة - النجاح الموازناتية - تقويض العمليات المالية	- متابعة التسيير - متابعة الملكية - أساس المحاسبة التحليلية	متابعة الإلتزامات الدولية
تساهم في رؤية	إستهلاك الإعتمادات المالية	تطور وضعية الملكية	النشاط الاقتصادي للبلد
المستخدمين	- مديرية الموازنة - الإدارات - البرلمانين - المواطنون	- المواطنون -البرلمانيون - المسيرين العموميين - الهيئات العمومية العالمية - بائعو التمويلات	- الإتحاد الأوروبي - المواطنون -البرلمانيون - الهيئات العمومية العالمية

المصدر: Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078

1- محاسبة الموازنة:

تقوم إدارة الموازنة بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة. وكما رأينا في الفصلين السابقين تتلخص أعمال الموازنة في التنبؤ المالي، كما أمثل تفويض قانوني يسمح للإدارات بتنفيذ الإيرادات والنفقات العامة. ويسعى مستخدموها قبل كل شيء إلى معرفة مدى توفر الاعتمادات "المتاحة لهم". تقوم كذلك بمراقبة تدفقات الإستهلاك، والمحاسبة النقدية البسيطة كافية إلى حد كبير. من أجل دمج بعض العمليات المنفذة بعد السنة المالية، يتم تحسين نظام المحاسبة النقدية المرتبط بالخرزينة، على المستوى العالمي المرجع هو دليل إحصاءات المالية الحكومية GFSM.

2- المحاسبة المالية (معايير محاسبة القطاع العام):

تجعل من الممكن إنتاج معلومات مالية من نوع الأصول عن الدولة. وهو يقوم على مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات. هذه محاسبة على أساس الاستحقاق. ويستند إنتاجها إلى 19 معيارًا محاسبيًا اقترحها مجلس توحيد الحسابات العامة، تم التصديق عليها بأمر من وزير المالية وتم تجميعها معًا في مجموعة معايير المحاسبة الحكومية (RNCE). يتم وضع هذه المعايير وفقًا لنموذج مشترك بين القطاعين الخاص والعام: المخطط العام للحسابات (LOLF، المادة 30، فقرة 2). يتم تكييف هذا النموذج على الهامش لكل قطاع أعمال. وبالتالي، فإن الحسابات العامة للدولة ليست بالضبط نفس الحسابات العامة للشركات أو الجمعيات أو السلطات المحلية.

3- المحاسبة الوطنية (الإحصائية):

تقوم بإنتاج الحسابات القومية، وتقوم بتمثيل النشاط الإقتصادي الكلي للبلاد. المحاسبة الوطنية قائمة على إعادة صياغة إحصائية ومحاسبية للبيانات التي قد تأتي جزئيًا من المحاسبة المالية للقطاع العام والقطاع الخاص. تم تصميم الحسابات القومية كنظام للمعلومات الاقتصادية، وهي تخضع للمواءمة الدولية والإقليمية (الدول الأوروبية تتقارب باستعمال النظام الأوروبي للحسابات القومية والإقليمية ESA)، حيث يتم استخدامها في الإتحاد الأوروبي لحساب النسب الاقتصادية المفروضة على الدول الأعضاء بموجب المعاهدات الأوروبية.

الفرع الثاني: مقارنة حول جودة التقارير المالية للقطاع العام

يوضح الجدول (1.3) أهم الاختلافات التي تميز كل نوع من الأنظمة التي تسعى إلى تقديم معلومات محاسبية حول القطاع العام أو مالية الدولة المعنية. في الحقيقة الاختلافات كبيرة جداً وتمس مختلف العناصر التي تهتم بالحسابات والإحصاءات من المنهجية إلى الأهداف والوسائل. هناك قيم وتقديرات أساسية تهم القطاع العام ويجب أن تقوم الأنظمة المحاسبية والإحصائية بتقديرها بشكل دقيق أو يقترب إلى ذلك، مثل حجم الدين العام أو العجز في الموازنة الذان يمثلان عنصران أساسيان في إحصائيات القطاع

العام. ويعتقد الباحثون أن البحث عن طريقة وحيدة لقياس العجز الموازناتي غير مجدي إطلاقاً¹، لذلك نجد الكثير من الطرق والأساليب ونجد كذلك بعض الإختلافات في مختلف التقارير المالية التي نقرأها حول الموضوع. يلخص الجدول (2.3) القيم المعبرة عن العجز المالي المسجل في فرنسا لثلاث سنوات متتالية وبتابع النماذج الثلاثة للمحاسبة والإحصاء. إن الجدول يوضح الإختلاف بين مخرجات كل نوع من الحسابات، وبالتالي يكون لدينا ثلاثة مستويات مختلفة من العجز. يحدد قانون تسوية الموازنة عجز الموازنة للسنة الماضية، بينما يحدد الحساب العام للدولة (الملحق بلائحة الموازنة) متطلبات التمويل، وتقدم الحسابات القومية عجزاً عاماً ثم تصحيح عجز ثم عجزاً نهائياً.

الجدول 32.: العجز على مستوى القطاع العام حسب طبيعة المحاسبة

محاسبة موازناتية (العجز الموازناتي)	محاسبة مالية (إحتياج تمويلي)	محاسبة وطنية (العجز العمومي)	
87,2	92,8	81,6	سنة 2012
75,3	59,6	67,6	سنة 2013
86	67,6	74,7	سنة 2014

الوحدة: مليار يورو.

المصدر: Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065–1078

على العموم تتقارب قيمة العجز المقدم من طرف كل نزع من الحسابات، ولا يوجد نمط معين للفروقات فنجد المحاسبة الوطنية في سنة 2012 و2014 قدمت أضعف قيمة، لكنها ليست كذلك بالنسبة لسنة 2013. وعلى العموم تتقارب تقديرات العجز في الثلاثة أنواع من الحسابات. تجدر الإشارة إلى أن مستوى العجز ليس هو نفسه على الإطلاق وفقاً للتقارير، مع وجود فروق من 12 إلى 25% بين الأدنى والأعلى حسب السنة. هذه البيانات المختلفة تثري المعلومات المالية وتتوافق مع أدوات ذات أغراض مختلفة. لكنها تمثل أيضاً صعوبة تتمثل في إغراق متلقي لهذه المعلومات في حيرة مفهومة.

يرى سيباستيان كوت Sébastien Kott أنه من بين الأنواع الثلاثة للحسابات التي تقدمها الدولة، هناك نوع واحد وهو المحاسبة المالية أو المحاسبة العامة، والذي يبدو أنه الأداة المثالية للتصريح المالي،

¹ F. Stevens Redburn : « How should the government measure spending ? – The use of accrual accounting », Public Administration Review, Vol. 53, No. 3, Jun 1993, pp. 228-236.

لأنه أكثر دقة من المحاسبة الوطنية من حيث أنه يعتمد بدرجة أقل على التقييمات وقليلًا جدًا على البيانات الإحصائية. كما أنها أكثر اكتمالاً من محاسبة الموازنة لأنها تتضمن عناصر أخرى أبرزها معلومات عن الوضعية المالية من أصول وخصوم.

يفهم المختصون في المحاسبة أنها تمثل على العموم لغة بديهية ومشاركة بين جميع الممارسين ويمكن تطبيقها على مختلف النشاطات. توفر المحاسبة الأدوات التي تمكن من توصيف كل الأنشطة السوقية والأنشطة غير السوقية إقتصادياً، أي القطاع العام مثل القطاع الخاص. ستمكن عملية التحول إلى محاسبة القطاع العام وفق المحاسبة المالية من ترقية المحاسبة العامة إلى مرتبة نظام معلومات عالمي، في خدمة الشفافية المالية، حيث يمكن استخدامها من قبل جميع مستخدمي الأرقام المالية والإقتصادية، بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة الذي يتم النظر فيه. ومع ذلك فإن تجارب تطبيق محاسبة مالية تفوق العقد من الزمن لدى الدول (من بينها فرنسا)، تظهر أنها تعاني من عدة قيود، يبدو أن من الصعب التغلب على بعضها. علاوة على ذلك، تبدو هذه المحاسبة تقنية للغاية، ولا يتم الترويج لها إلا من خلال جزء من الهيئة العامة لمحاسبة القطاع العام، ولا يستخدمها متلقوها كثيراً وتواجه منافسة من أنظمة المعلومات المالية الأخرى.

المطلب الثالث: التقارير المالية للأغراض العامة¹ GPFS

بعدما وضحنا موقع معايير IPSASs بين مختلف الصيغ التقريرية العالمية، يجب أن نوضح التقرير المالي الذي يراه مجلس IPSASB كوسيلة للتقرير المالي للقطاع العام.

الفرع الأول: التقارير المالية وفق IPSASs

يقصد بمصطلح "التقارير المالية" الوارد في المعايير جميع التقارير والأدوات المستعملة في تقديم المعلومة المالية. التقارير المالية المحددة من طرف معايير IPSASs لا تعني إلا "الكشوف² المالية للأغراض العامة GPFS"، هذه التقارير تصدر للجمهور العام للشركاء الاجتماعيين stakeholders. الذين يمثلون مستخدمي البيانات المالية الذين لا يمكنهم طلب معلومات مالية وفقاً لإحتياجاتهم الخاصة. يقصد بهم على العموم: المواطنون، دافعي الضرائب والرسوم، أعضاء الهيئات التشريعية، المنتخبون وممثليهم، الدائنون، الموردون، الإعلام والموظفين، وغيرهم من الذين يحتاجون لمعلومات مماثلة.

¹ General Purpose Financial Statements

² مفردتها "الكشف" والأفضل استخدام مصطلح البيان لكن جمعها بيانات وهذا قد يخلق خلط، لذلك في الجمع نفضل استخدام الكشوف Statements، لأن التقارير هي ترجمة لـ Reports.

بما أن الكشوف المالية يتم تحضيرها وفقاً لمعايير IPSASs التي تعمل بمبدأ الإستحقاق، فإن التقارير المالية تتضمن¹:

- بيان المركز المالي،
- بيان الأداء المالي،
- بيان التدفقات النقدية،
- بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية،
- عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعالية إما كبيان مالي اضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية، و
- الملاحظات، التي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

من القراءة الأولى للبيانات يتوضح لنا مدى تأثير معايير IFRS على معايير IPSASs، الكشوف المذكورة أعلاه هي نفسها التقارير المالية التي تنص عليها معايير IAS/IFRS. يفصل المعيار IPSAS1 البيانات (التقارير) المالية الواردة أعلاه، حيث يعتبرها البيانات الأساسية الواجب نشرها وفقاً لمحاسبة الإستحقاق، يصنف المعياران الأول والثاني من معايير IPSASs على أنهما أهم المعايير لأنهما يوضحان البيانات المالية ومضمونها وأهدافها، كما يبينان أهم النقاط التي يجب أن تحترم عند إعدادها من فرضيات.

الفرع الثاني: علاقة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs بالمعايير الدولية

للتقرير المالي IFRS²

سوف نركز في هذا الفصل على فكرة أن معايير IPSASs في الحقيقة مستمدة من معايير IAS/IFRS التي تصدر عن مجلس IASB الأخ الأكبر لمجلس IPSASB. كما أن بعض الدول سارت في تحديث نظام محاسبتها العمومي وعصرنته عن طريق تبني معايير IAS/IFRS مثل نيوزيلاندا التي كانت سباقة لهذا حيث سبقت حتى إصدار معايير IPSASs في هذا الأمر. لكن هذا لا يعني على الإطلاق أنه لا توجد فروقات بين معايير IPSASs ومعايير IAS/IFRS.

تحديد الفروقات والمقارنة بين معايير IPSASs ومعايير IFRS، حيث تعزى الفروقات بصفة مجملية إلى: (1) الفروقات من ناحية المفهوم بين القطاع العام والقطاع الخاص، (2) الفروقات في المعايير، لقد

¹هته البيانات المالية أو التقارير المالية الواردة في المعيار IPSAS1، الذي يذكر أيضاً أن هته البيانات المالية يمكن أن يطلق عليها تسميات أخرى وفقاً لكل دولة/منطقة، مثال ذلك: يمكن الإشارة لـ "بيان المركز المالي" بـ "بيان الميزانية العمومية" أو "بيان الأصول والالتزامات"، بينما يمكن أن يطلق على بيان "الأداء المالي" تسميات أخرى كـ "بيان الإيرادات والمصروفات" أو "بيان الدخل" أو "بيان حساب التشغيل" أو "بيان الأرباح والخسائر".

² Tudor Oprisor and Andrei-Razvan Crisan: All for One and One for All: A Cross-Sector Analysis of Reporting Standards, in: New Trends in Finance and Accounting -Proceedings of the 17th Annual Conference on Finance and Accounting-, Springer, Cham, 2017, P473.

ذكرنا الفروقات بين القطاع العام غير الربحي والقطاع الخاص في الفصل الأول لذلك سنحاول توضيح الفروق في المعايير.

من بين تأثيرات الإدارة العامة الجديدة NPM، هو تحول هيئات ومنظمات القطاع العام إلى منشآت مقاولاتية، هذا التحول يخلق خلافات كثيرة في الكتابات المتعلقة بادخال فنيات تسيير القطاع الخاص على القطاع العام، من بين الحلول المقترحة للقضاء على هذا الاختلاف هو إصلاح نظام التقرير المالي، الذي صار يقترب إلى نظام التقرير المالي في منشآت القطاع الخاص ويعود ذلك في الأساس إلى الفروقات من ناحية المفاهيم التي سنتناولها لاحقاً.

إن عملية تبني معايير محاسبية موحدة، كجزء من التحول العالمي لأنظمة التقرير المالي، يمثل على الأرجح ميزة أساسية لعولمة اقتصاد الدول. النزعة الدولية للتحول والتنسيق harmonization على مستوى محاسبة القطاع الخاص ومعايير IFRS أثر كثيراً في القيام بعملية إعادة بناء وتنظير القطاع العام والذي حقق تقدماً كبيراً فيه على المستوى العالمي، لأن التغيير في محاسبة القطاع العام يكون في مركز إصلاحات القطاع العام والتي يرمز لها بأسلوب إدارة القطاع العام الجديدة NPM، حتى أن هناك من يرى أن المصطلح الحقيقي هو الإدارة المالية الجديدة للقطاع العام NPFM New Public Finance Management¹.

لا يمكن التطبيق الحرفي لمعايير IFRS في القطاع العام، لأنها ببساطة لا تغطي جميع العمليات والخصوصيات المتعلقة بالقطاع العام. فهدف تعظيم الربح الذي تسعى إليه منشآت القطاع الخاص لا يتوافق مع منشآت القطاع العام، ومستعملي التقارير المالية للقطاع العام ليس لهم نفس احتياجات مستعملي التقارير المالية للقطاع الخاص. كما أن هناك بعض المواضيع خاصة بالقطاع العام مثل المداخيل المتمثلة في الضرائب والرسوم، التحويلات، المزايا الاجتماعية، الموازنة، والحسابات الوطنية. إضافة إلى ذلك فالحسابات المستعملة في محاسبة القطاع العام مختلفة عن تلك المستعملة في القطاع الخاص. إشكالية أخرى تطرح فيما يتعلق بالفرق بين معايير IAS/IFRS ومعايير IPSASs وهي أن معايير IAS/IFRS تقوم في الأساس على مفاهيم أساسية مثل القيمة العادلة Fair Value والمقاربة بالموازنة. هذه الإنشغالات تولد مشاكل في قياس وتقييم الأصول والخصوم فيما يتعلق بمحاسبة القطاع العام.

وفقاً للنموذج الحديث للإدارة العامة الجديدة، تحولت النظرة إلى المسؤول عن منشأة القطاع العام إلى نظرة مختلفة تهتم بالأهداف وتميل إلى نفس المفهوم المطبق في تسيير منشآت القطاع الخاص الذي يركز على روح القيادة والمقاولاتية، وتمثل معايير IPSASs أحد أبرز الأمثلة التي تعبر عن تأثير أساليب القطاع

¹ Andreas Bergman : "Public sector financial management, Pearson education", London, 2009, P5.

الخاص على القطاع العام، باعتبار أن معايير IPSASs تقوم أساساً على معايير محاسبة القطاع الخاص .IFRS.

الفرع الثالث: قابلية تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs

تقريباً في تمهيد كل وثيقة صادرة عن مجلس IPSASB يتم التذكير بالهدف الأساسي للمعايير من خلال الفقرة التالية: "يتمثل الهدف من معايير IPSASs في خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير محاسبية عالية الجودة للقطاع العام وتسهيل اعتماد هذه المعايير وتنفيذها، وبالتالي تعزيز جودة واتساق الممارسة في جميع أنحاء العالم وتعزيز شفافية ومساءلة Accountability مالية القطاع العام."

فتمت صياغة معايير IPSASs حتى يتم تطبيقها أساساً في القطاع العام، لكن مع تقدمها وإطلاع المختصين أكثر عليها صارت تتيح نموذجاً محاسبياً يصلح استعماله في عدة هيئات، في الآن قابلة للتطبيق في: (1) هيئات القطاع العام، (2) المنظمات والجمعيات ذات الطابع العام، وتبقى إشكالية تطبيق المعايير قائمة فيما يخص (3) المنشآت العمومية ذات الطابع الربحي قائمة، كما يستثنى من ذلك كله الجمعيات ذات الطابع الخاص. للتذكير فإن مجلس IPSASB أصدر وثيقة استشارية¹ Consultation Paper يحدد من خلالها مجال تطبيق المعايير من أجل الفصل في الكثير من الأمور، حيث كانت نتيجة هته الوثيقة تغييرات في أهم المعايير المحددة لمجال تطبيق المعايير، ونقصد بذلك أساساً المعيار IPSAS1². يعتبر مجلس IPSASB بأن تبني الحكومات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يحسن كل من جودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تفصح عنها هيئات القطاع العام حول العالم. يعترف مجلس IPSASB بحق الحكومات والمصدرين للمعايير المحاسبية المحلية ودليل وتوجيهات التقارير المالية في نص تشريعاتها الخاصة. يشجع مجلس IPSASB تبني معايير IPSASs ومواءمة المتطلبات الوطنية مع IPSASs. ينبغي وصف البيانات المالية بأنها تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs فقط إذا كانت تمتثل لجميع متطلبات كل معايير IPSASs المعمول بها.

¹ يصدر مجلس IPSASB وثائق استشارية، متبوعاً بنفس سياسة الإصدار المتعلقة بمختلف إصداراته المذورة أعلاه، نتيجة تراكم عدد من الملاحظات والانتقادات المتعلقة بمفاهيم أو توجهات أو رؤى المتعلقة ببعض النقاط الواردة في المعايير، حيث تهدف في النهاية إلى توضيح الإشكالات الواردة والقيام بالتحديثات اللازمة من خلال المراجعات الدورية للمعايير. هذه الوثائق الاستشارية تحتوي على توضيحات واسعة ومختلفة تفسر وتشرح أسباب التغييرات وكذلك التغييرات الواجب القيام بها.

² نرى أنه من واجبنا التنبيه إلى أن موضوع معايير IPSASs كثير التغيير والتجديد، فمجال تطبيق المعايير بالتجديد، وعلى الرغم من أهميته، حصل فيه الكثير من النقاش والمستجدات، بحيث نجد بعض التناقضات في الكتابات التي ترجع في الأصل إلى تاريخ الكتابات، فالكتابات التي سبقت آخر التحديثات تقدم عرضاً مختلفاً كثيراً عن مجال تطبيق المعايير، وكما وقفنا على نقطة مماثلة رأينا أنه من واجبنا توضيحها مع الكثير من التفاصيل، من أجل فك اللبس وتوضيح التغييرات الأخيرة.

المطلب الرابع: خصائص التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs
يحدد الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs المفاهيم الأساسية التي على أساسها يتم تحضير إصدارات مجلس IPSASB التي هدفها النهائي هو صياغة أساليب تحضير وعرض التقارير المالية ذات الإستعمال العام GPFrs لمنشآت القطاع العام.

الفرع الأول: مستعملو التقارير المالية

يتفق جميع المختصين في المحاسبة وجميع الهيئات المصدرة للمعايير والقواعد المحاسبية أن المهمة الأساسية للمحاسبة المالية هي توفير المعلومات المالية الملائمة للمستخدمين، يشير يونج Young إلى أن ذلك قد يبدو شيئاً بديهياً في المرحلة التي نعيشها من تطور المحاسبة، إلا أنه لم تكن للمستعملين أهمية كبيرة، والتوجه نحو خدمة إحتياجات مستعملي التقارير المالية كان خلال سنوات الستينات من القرن 20¹. فالتقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها، والغرض منها هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي GPFrs، لذلك قام مجلس IPSASB بتحديد أهداف التقارير المالية بالرجوع إلى مستخدمي GPFrs، وإحتياجاتهم من المعلومات. ونقصد بالمستعملين للتقارير المالية GPFrs المستعملين المحتملين لهته التقارير، ويشمل المستعملون:²

- دافعي الضرائب ودافعوا الاتاوات والملزمين بتقديم الموارد المماثلة؛
- المواطنين والمتلقين الآخرين للخدمات المقدمة من طرف الحكومة؛
- المشرعين وهيئات المراقبة؛
- المسؤولين المنتخبين أو المعيّنين وموظفيهم؛
- الجهات المانحة، بما في ذلك المنظمات الدولية، وغيرها من مقدمي الخدمات التطوعيين؛
- المحاسبين الوطنيين والإحصائيين الحكوميين؛
- المقرضين المؤسساتيين والأفراد الحاليين والمحتملين، بما في ذلك مشتري السندات الحكومية وأدوات الدين الأخرى؛
- مستهلكو الخدمات مقابل رسوم؛
- الموردين والموظفين؛

¹ Young, J. (2006). Making up users. Accounting, Organizations and Society, N° 31, 2006, pp 579-600.

² IFAC : "Consultation Paper : Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports", September 2008, P 18.

-وسائل الإعلام؛ و

-ممثلين أو مستشاري مجموعات المستخدمين هذه.

نلاحظ أن المستخدمين الأربعة الأوائل يحظون بأهمية كبيرة بالنسبة لغالبية المنشآت المعنية بالقرارات المالية وهي الهيئات الحكومية، ويمكن القول أن الترتيب الوارد صحيح بالنظر إلى أهمية التقرير بالنسبة لكل مستعمل؛ لكن إذا اختلفت طبيعة المنشأة المصدرة للتقرير المالي فالمستخدمون المحتملون سوف يتغيرون بشكل كبير، فمستعملو التقارير المالية لدى المنظمات يختلفون كثيراً عن مستخدمي تقارير الهيئات الحكومية. إنطلاقاً من هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية يمكن معرفة وتحديد المعلومات المطلوبة وكذلك أهداف التقارير المالية.

ذكرنا سلفاً العلاقة الكبيرة التي تجمع معايير IPSASs بمعايير IFRS، هناك أوجه تشابه في المستخدمين المحتملين لمصطلحات GPFR لمنشآت القطاع العام ومنشآت الأعمال في القطاع الخاص. تتشابه أيضاً علاقة بعض هؤلاء المستخدمين بالمنشأة المفصّل عنها واحتياجاتهم من المعلومات - لا سيما في حالة المقرضين والموردين والمشتريين للخدمات الحكومية- ومع ذلك، هناك اختلافات في الأهداف التشغيلية لمنشآت القطاع العام الخاضعة لإطار IPSASB ومنشآت الأعمال التي تخضع لإطار IASB. هناك أيضاً اختلافات في كيفية تحصيل هته المنشآت للأموال، وفي طبيعة ونطاق القرارات التي يمكن أن يتخذها العديد من الممولين والمستهلكين للخدمات التي يقدمونها. ستؤثر هذه الاختلافات على (أ) الأغراض التي يحتاج مستخدمو GPFRs في منشآت القطاع العام إلى المعلومات إليها، و (ب) طبيعة المعلومات المقدمة بما يتفق مع تلك الأغراض. ستؤثر أيضاً على طبيعة التزام منشآت القطاع العام بتقديم التقارير، وستعكس في هدف (أهداف) التقارير المالية من جانبهم.

الفرع الثاني: المعلومات المطلوبة من طرف مستعملي التقارير المالية GPFRs

إن قياس أداء Performance منشآت القطاع العام يكون أصعب مما هو عليه الحال في منشآت القطاع الخاص، حيث يكون قياسه جزئياً من خلال عرض الوضعية المالية (الموازنة)، الأداء المالي وبيان التدفقات النقدية. تقدم بيانات GPFRs معلومات لمستعمليها من أجل مساءلة accountability وأغراض اتخاذ القرار، وعليه فإن مستعملي هته البيانات يحتاجون لمعلومات تسمح لهم بتقييم ذلك يحصرها الإطار التصوري الحالي لمعايير IPSASs في:

- معرفة ما إذا كانت المنشأة وفرت خدماتها لناخبها بطريقة كفءة efficient وفعالة effective؛
- الموارد المتوفرة حالياً من أجل تغطية النفقات القادمة، وإلى أي مدى تم تقييد ووضع شروط على استخدامها؛

- إلى أي مدى تغير العبء على دافعي الضرائب في العام المقبل لدفع تكاليف الخدمات الحالية؛
- معرفة ما إذا كانت قدرة المنشأة لتوفير الخدمات قد ارتفعت أو تراجعت مقارنة بالسنة الماضية.

إن النقاط المذكورة أعلاه ما هي إلا تلخيص موجز للمعلومات التي يبحث عنها مستعملو التقارير المالية للقطاع العام، لذلك يركز الإطار التصوري على عدة إصدارات لمجلس IPSASB تكلمت عن كل نقطة بشكل مفصل بما فيها المعلومات المطلوبة لكل فئة من مستخدمي التقارير المالية، يمكن تلخيص كل تلك النقاط في الملحق 03.

سمح لنا الجدول الأخير معرفة النظرة التي يسلمها الإطار التصوري لمعايير IPSASs حول مستعملي المعلومة المالية الواردة في التقارير المالية للقطاع العام، والمعلومات المنتظر توفرها داخل مختلف التقارير والبيانات من أجل خدمة الغاية النهائية من التقرير المالي. بناءً على هته المتطلبات التي يبحث عنها مستعملو التقرير المالية يجب أن يتم التحضير لهته التقارير.

الفرع الثالث: أهداف التقارير المالية

يرجع الإطار التصوري لمعايير IPSASs أصل التقرير إلى "مساءلة"¹ accountability المنشآت العمومية تجاه الأشخاص والهيئات التي توفر لها الموارد. حيث تقوم الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى بجمع الموارد من دافعي الضرائب ومقدمي الموارد الآخرين لإستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين وغيرهم من متلقي الخدمات. هذه الهيئات مسؤولة أمام الأشخاص والهيئات التي توفر لها الموارد، وتلك الهيئات التي تعتمد عليها في إستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات اللازمة. يتطلب تنفيذ المساءلة تقديم التقارير إلى الجهات الناقلة عن الإشراف على الموارد العامة. ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المعلومات التي ستمكّن المستخدمين من تكوين أحكام بشأن مسائل مثل:

- إلى أي مدى يضطلع المنشأة بمسؤولياته في حفظ وإدارة الموارد العامة،
- الإستخدام الكفاء والفعال لتلك الموارد في تحقيق خدمة محددة أهداف التسليم، و
- الإمتثال للموازنة والتشريعات وغيرها من الضوابط ذات الصلة التي تنظم رفع وإستخدام المال العام.

هذه المعلومات ضرورية لأغراض المساءلة - لتبرير جمع الموارد وإستخدامها - وستُبلّغ النقاش العام وتوفر مدخلات لإتخاذ القرارات من جانب مستخدمي GPFRs الذين ذكرناهم سابقاً. يمكن للسلطة التشريعية إتخاذ القرارات أو التأثير فيها بشأن الموارد المخصصة لدعم تقديم خدمات معينة، والإستثمار الذي يتم في الدوائر الحكومية أو الوكالات أو المنشآت الأخرى المستخدمة لهذه

¹ يعرف الإطار التصوري لمعايير IPSASs المساءلة انطلاقاً من قاموس كولر للمحاسبين على أنها "الالتزام بإثبات الإدارة الجيدة أو التحكم أو أي أداء آخر يفرضه القانون أو اللوائح أو الاتفاق أو العرف".

الأغراض. يمكن للمقرضين والدائنين والجهات المانحة أيضًا إتخاذ قرارات بشأن ما إذا كان سيتم توفير الموارد، وفي حدود بعض القيود، ما إذا كان سيتم سحب هذه الموارد من الحكومة أو من منشأة أخرى من القطاع العام. سيحتاج هؤلاء المستخدمون إلى معلومات لأغراض المساءلة وكمساهمة في صياغة مبادرات وقرارات سياسة الحكومة بشأن الموارد التي سيخصصونها لمنشآت معينة في المستقبل.

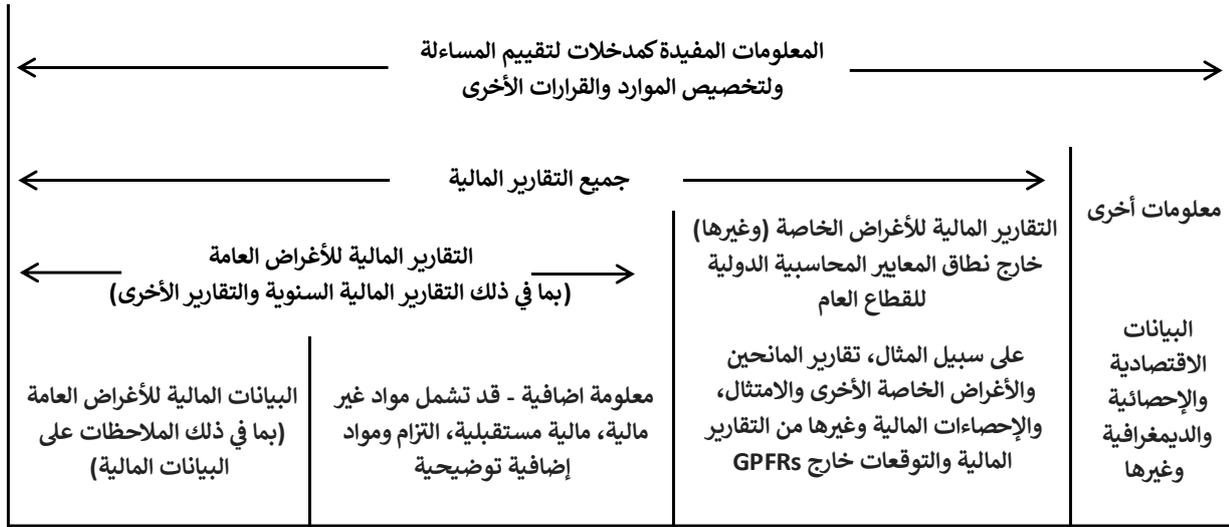
قد لا يتمتع المواطنون والمستخدمون المحتملون الآخرون لـ GPFRs بقليل من القدرة المباشرة أو الفورية على إتخاذ قرارات بشأن تخصيص الموارد فيما يتعلق بمنشأة معينة من تقارير القطاع العام على أساس مستمر. ومع ذلك، يمكنهم إتخاذ قرارات بشأن مسائل مثل تفضيلاتهم في التصويت، والتمثيلات التي يقدمونها للمسؤولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى. في بعض الحالات يمكنهم أيضًا إتخاذ قرارات بشأن الظروف الشخصية، مثل إختيار مدرسة لأطفالهم، أو إختيار أحد مقدمي الخدمات الصحية أو إختيار المدينة أو الضاحية التي يعيشون فيها. في معظم الحالات، لن يتم إتخاذ هذه القرارات مباشرة استجابة للمعلومات الواردة في GPFRs، على سبيل المثال لا يجوز إتخاذ قرارات التصويت إلا كل ثلاث أو أربع سنوات وتتطوي على النظر في مجموعة واسعة من العوامل. يمكن أيضًا إتخاذ قرارات أخرى بشكل دوري وتتأثر بمعلومات خارج GPFRs. ومع ذلك فإن المعلومات المقدمة في GPFR السنوية أو غيرها من المسائل حول (أ) إدارة المنشأة واستخدام الموارد العامة، (ب) تحقيقه لأهداف تقديم الخدمات في الماضي، و (ج) إحتياجاته المستقبلية المحتملة من الموارد وتقديم الخدمات أهداف لدعم الوفاء المستمر للإلتزامات المساءلة، وسوف تسهم أيضا (وتراكميا) في صنع القرار. وسيطلب المواطنون والمستخدمون المحتملون الآخرون أيضًا معلومات لأغراض المساءلة، وكمساهمة في أغراض صنع القرار الإقتصادي والسياسي والإجتماعي.

الفرع الرابع: حدود تقارير GPFRs

تلعب GPFRs دورًا مهمًا في توصيل المعلومات اللازمة لدعم الوفاء باللتزام المنشآت العمومية في القطاع العام بالمساءلة، فضلاً عن توفير معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض صنع القرارات الاقتصادية أو السياسية أو الإجتماعية. على سبيل المثال، يمكن أن توفر GPFRs، في البيانات المالية "التقليدية" وملاحظاتها، معلومات حول المركز المالي كما في تاريخ التقرير، والأداء المالي، والتدفقات النقدية، والتغيرات في صافي الأصول خلال فترة التقرير. يمكن أن توفر GPFRs أيضًا (أ) معلومات غير مالية حول إنجازات تقديم الخدمات للمنشأة خلال فترة التقرير، (ب) المعلومات المالية وغيرها من المعلومات المتوقعة حول خطط وأهداف المنشأة لتقديم الخدمات في المستقبل، (ج) المبلغ المتوقع ومصادر الموارد اللازمة لدعم تلك الخطط والأهداف.

ومع ذلك، قد لا توفر GPFRRs جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة وأغراض صنع القرار الإقتصادي والسياسي والاجتماعي. قد يحتاج مستخدمو GPFRRs أيضاً إلى النظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير المتعلقة بالظروف الإقتصادية الحالية والمتوقعة، والموازنات والتوقعات الحكومية، ومعلومات حول مبادرات السياسة الحكومية التي لم يتم الإبلاغ عنها في GPFRRs. يشير الشكل (1.3) إلى المصادر المحتملة للمعلومات المالية وغيرها من المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

الشكل 1.3: إحتياجات المعلومة لدى المستعملين



المصدر:

IFAC : “Consultation Paper : Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports”, September 2008, P 16.

تقليدياً، تُبلغ البيانات المالية للأغراض العامة وملاحظاتها عن معلومات حول الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى التي حدثت. مدى استجابة GPFRRs لإحتياجات المستخدمين من المعلومات للحصول على معلومات إضافية حول (أ) تحقيق المنشأة لأهداف تقديم الخدمات، و (ب) أهدافه المستقبلية في تقديم الخدمات وإحتياجات الموارد المتوقعة، وطبيعة تلك الاستجابة، سوف تعتمد على ما يشملها نطاق التقارير المالية. يتم النظر في نطاق التقارير المالية في القسم التالي.

IPSASs المبحث الثاني: صياغة وتطور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام

سنحاول خلال هذا القسم شرح وتوصيف معايير IPSASs وكذلك الهيئة المصدرة له وهي مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB، حيث سنتطرق إلى عملية تطوير وإصدار المعايير بالإضافة إلى إصدارات أخرى لمجلس IPSASB وتاريخ هذا الأخير ونشأته.

المطلب الأول: مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB¹

المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs هي معايير التقارير المالية المستعملة في المؤسسات العمومية، يتم صياغتها وإصدارها من طرف مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB، وتمثل المعايير المستعملة في القطاع العام المقابلة للمعايير العالمية للتقرير المالي IAS/IFRS التي تطبق في القطاع الخاص أو القطاع الربحي (الخاضع للقانون التجاري) والتي يصدرها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة² IASB.

لضمان صورة إيجابية للهيئة المصدرة للمعايير، عليها أن تقوم بضبط هيكلها ونظام عملها على نقاط أساسية، يلخصها بيرنارد كولاس Bernard Colasse في: "الكفاءة"، "النزاهة" و"الاستقلالية". يجب أن يوظف الأفراد العاملون ضمن الهيئة على أساس الكفاءة والخبرة، يتوجب عليهم التفرغ الكلي لخدمة المهمة المنوطة بهم، وبأجور مرتفعة نسبياً تضمن استقلاليتهم، النزاهة تتم من خلال هيكل الهيئة المصدرة للمعايير، حيث يجب تقسيمها إلى مستويين: المستوى الأول يتمثل في لجنة تسهر على ضمان احترام المقررات والقوانين (القواعد الواجبة الإلتباع Due Process) ويتمثل المستوى الثاني في الفريق العملياتي (فريق إصدار المعايير، لجنة الاستشارية، المجلس)، كما يتوجب استقلالية الهيئة المصدرة للمعايير عن مهمة المحاسبة و استقلاليتها أفرادها كذلك، حيث يجب ضمان أن الهيئة المصدرة للمعايير مستقلة عن مهنة المحاسبة فيما يخص التمويل والتمثيل³.

الفرع الأول: تاريخ وموقع مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB

لم تحظ محاسبة القطاع العام بأهمية كبيرة على المستوى الدولي مقارنة بمعايير المحاسبة المالية للقطاع الخاص IAS/IFRS، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب أهمها النظرة السيادية لمحاسبة القطاع العام.

¹ Jensen G.R.: "[International Public Sector Accounting Standards \(IPSAS\)](#)". In: Farazmand A. (eds)

"Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance", Springer, Cham, 2016.

² قد يلاحظ القارئ أننا نترجم بشكل مختلف، لأن هناك من يترجمها بـ معايير المحاسبة الدولية، وهذا قد يقودنا إلى فهم خاطئ لأن صفة "الدولية" ترجع على المعايير وليس على المحاسبة (لا توجد محاسبة دولية أو على الأقل ليس لهذا المصطلح مكان بموضوعنا).

³ Rouba Chantiri-Chaudemanche : « L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : La rhétorique du normalisateur à travers la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, (Tome 19), 2013/3, page 43.

لكن مع نهاية التسعينات وبداية الألفية الحالية كان هناك تقدم ملحوظ في العمل على تطوير هذا الجانب من المحاسبة.

مع نهاية سنة 1996 قرر مجلس IFAC تحويل لجنة القطاع العام Public Sector Committee PSC إلى هيئة تقوم بصياغة ووضع معايير دولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs، سنة 1997 إنطلقت مهمة لجنة PSC في صياغة معايير IPSASs، بدأت عملها من خلال المرحلة الأولى المتمثلة في "مشروع المعايير" الذي كان يهدف في الأساس إلى صياغة مجموعة أساسية من معايير IPSASs مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة IASs¹. حافظت لجنة PSC على نفس التسمية حتى سنة 2004 عندها تحولت إلى مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB.

يرى الكثير من الباحثين أن المجلس المصدر للمعايير (أي كان هذا المجلس) يهدف إلى الإقناع والتأثير على المدى الطويل، من خلال إبداء صورة إيجابية عن مهمته وطريقة عمله، فالهيئة المصدرة للمعايير ستحاول إقناع المستعملين بأنها الأفضل في إصدار المعايير المعنية بها. سوف تحاول الهيئة المصدرة للمعايير كذلك "التسويق" لهته المعايير وبالتحديد هو "تسويق عمومي" يقوم بالأساس على خدمة المصلحة العامة، والتسويق العمومي هو تسويق قائم بالأساس على "الشرعية"، ويتم إثبات الشرعية والكفاءة في إصدار المعايير من خلال تنظيم الهيئة المصدرة للمعايير، ويتطلب هذا عملاً كبيراً عن صورة الهيئة المصدرة للمعايير والإعلام بأهدافها وطريقة تسييرها (الهيكل التنظيمي، القوانين التي تضبطها...)².

الفرع الثاني: خصائص مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB

كما ذكرنا سابقاً تصدر المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS عن هذا المجلس، حتى جانفي 2019 أصدر مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASB 42 معياراً محاسبياً IPSASs (آخر معيار صدر هو معيار 42 IPSAS الإمتيازات الإجتماعية الذي صدر بتاريخ 31 جانفي 2019)³، بالإضافة إلى معيار مستقل يتناول التقرير المالي وفق أساس الإستحقاق (أي 43 بالإجمال). إن عملية إصدار المجلس لمعايير IPSASs بجودة عالية لخدمة الشأن العام ومتطلباته يستدعي الحديث عن ثلاث نقاط: (1) عضوية المجلس، (2) تسيير المجلس و(3) عملية تطوير وصياغة المعايير.

1- أعضاء المجلس:

¹ كانت الصيغة القديمة للمعايير الدولية للمحاسبة IAS، حيث لم يكن قد تم الانطلاق في المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS الأحدث والتي خلفت جزئياً تلك المعايير، ومع الوقت سوف تخلفها بشكل كلي.

²Rouba Chantiri-Chaudemanche : « L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : La rhétorique du normalisateur à travers la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, (Tome 19), 2013/3, page 45.

³ <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>

عدد أعضاء المجلس الحالي 18 عضو، معينين من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين¹ IFAC بناءً على توصيات من لجنة التعيينات للإتحاد. عملية التعيين تهدف إلى إختيار أفضل الأشخاص من أجل القيام بالعمل المطلوب، مما يني أن المواصفات الأولى التي يتم على أساسها الإختيار هي الميزات الفردية وقدرات المعينين المتعلقة بالمناصب التي تم تعيينهم لأجلها. التعيين كذلك يبحث عن تمثيل واسع وشامل من حيث التوزيع الجغرافي والمهني، من خلال تحقيق أكبر وأوسع تمثيل جغرافي، كما ان التعيين يجب أن يثبت تمثيلاً لعدة دول وبمستويات مختلفة من التطور وحتى من حيث الجنس (رجال ونساء). فمثلاً التعيين الذي تم سنة 2015 أثبت التنوع التالي:

جغرافياً: آسيا: وأستراليا: 6 أعضاء، إفريقيا: عضوين (2)، الأمريكيتان: 5 أعضاء، أوروبا: 5 أعضاء.
من ناحية الجنس: الرجال: 13 عضو، النساء: 5 أعضاء.

حديثاً صارت عملية التعيين مفتوحة ويمكن أن تقوم أي منظمة بتقديم إقتراحات للتعين، بعدما كانت قبل ذلك تقتصر على ما يتم تقديمه من إقتراحات من طرف محيط الإتحاد الدولي للمحاسبين. إن أعضاء المجلس (IPSASB) يتم تعيينهم لعهددة بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، في الغالب يكمل الأعضاء عهدتين أي مدة ست (6) سنوات، بحكم أن العمل الذي يقومون به يكون متقطع في الزمن ولضمان ثبات واستمرارية أطول.

يوقع أعضاء المجلس (IPSASB) تصريحاً بأنهم سوف يشتغلون من أجل المنفعة العامة مع احترام النزاهة من خلال التخلي عن مناصبهم وأعمالهم الأخرى. يساهم أعضاء المجلس في جلب معارف عن المشاكل المحاسبية من خلال تشريعات بلدانهم ومحيطهم الخاص، وذلك يعتبر أمراً هاماً في تطوير معايير IPSASs، كما ينتظر منهم تطوير تقارير مالية ذات جودة عالية أكثر من الإهتمام بالمعالجات المحاسبية التي تستفيد منها تشريعات محددة أو منظمات محددة وتحقق منافعها.

يجتمع المجلس أربع مرات في السنة في: مارس، جوان، سبتمبر وديسمبر لمدة أربعة أيام متتالية عند كل إجتماع، الإجتماعات تكون مفتوحة للجمهور العام الذي يمكنه الحضور لكن مع تسجيل مسبق. ثلاث من هته الإجتماعات تتم في مدينة تورونتو Toronto الكندية أين يقع المقر الفني للمجلس، بينما يُجرى الإجتماع الرابع في إحدى المدن حول العالم بناءً على دعوات تتلقاها من هته المدن.

غالبية الأعضاء مدعومين بمستشارين فنيين يرافقون العضو في هته الإجتماعات، يدعم المجلس قسم فني حيث يتم الفريق الفني تعيينه من طرف IFAC، يقومون بتسيير مشاريع المجلس بتحضير

¹ IFAC : International Federation of Accountants

مطبوعات الأبحاث ومسودات الاجتماعات ويقومون بتطوير مسودات المعايير ووثائق أخرى لإحتياجات المجلس. كما للمجلس ملاحظون رسميون من المؤسسات والمنظمات التالية: الأمم المتحدة، بنك الإستثمار الأوروبي، بنك التنمية الآسيوي، مجموعة البنك الدولي WBG، برنامج تطوير الأمم المتحدة، المفوضية الأوروبية، يوروستات eurostat، مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OCDE، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) INTOSAI، صندوق النقد الدولي IMF. ملاحظو المجلس يمثلون منظمات لها إهتمام كبير وإرتباط وثيق بالتقرير المالي في القطاع العام، كما توفر اضافات مستمرة لعمل المجلس IPSASB، بالإضافة إلى تأييدها ودعمها لمعايير IPSAS. للملاحظين حق التدخل والتحدث خلال إجتماعات مجلس IPSASB، وعلى العموم يسجل حضور الملاحظين للملاحظة والمعاينة في الإجتماعات أكثر من التدخل فيها.

2- تسيير المجلس IPSASB:

تقوم عملية تنظيم وإدارة المجلس بتوفير الضمانات بأن المجلس مستقل، ويعمل من أجل المنفعة العامة (لا يخدم جهات أو توجهات محددة)، ويقوم بتطوير وصياغة معايير من خلال التعليقات الواسعة الإنتشار والمأخوذة بعناية عن الشركاء المهتمين من شتى مناطق العالم. بعد إنتقادات واسعة وجهت لكيفية إدارة المجلس وكذا الأجهزة التي تشرف على المجلس، ومن أجل توفير توافق كبير والحصول على مصداقية أكبر على المستوى الدولي، عرفت عملية تسيير المجلس تغييراً كبيراً خلال السنتين 2015 و 2016، بعدما قام "فريق مراجعة تسيير مجلس IPSASB"¹ بعملية استشارة واسعة لشركاء المجلس وملاحظيه²، إنطلاقاً من صندوق النقد الدولي إلى مختلف المنظمات العالمية التي تعنى بالمحاسبة والتقرير المالي، من أجل تقديم توصيات وتحديثات في شأن تسيير المجلس، خلصت في النهاية إلى توصيتين أساسيتين يتمثلان في استحداث (أ) فريق المرشدين الاستشارية CAG Consultative Advisory Groupe (ب) لجنة المصلحة العامة Public Interest Comittee (PIC).

أ- فريق المرشدين الاستشارية CAG: يمثل أعضاء فريق المرشدين الاستشارية (CAG) منظمات عمومية وخاصة وحتى أفراد مهتمين أو معنيين بعمل مجلس IPSASB، بما في ذلك الذين يعملون في تحضير، تدقيق وإستعمال التقارير المالية للهيئات العمومية. كان أول إجتماع لفريق المرشدين

¹ IPSASB Governance Review Group

² العملية انطلقت سنة 2014 واختتمت في أبريل 2015، تمثلت في استشارة واسعة قام بها OCDE لعدد كبير من الشركاء والملاحظين حول طريقة ومنهجية تسيير المجلس، واستشارتهم فيما يتعلق بالاضافات التي يرونها أساسية وضرورية لضمان عمل جيد ومكتمل للمجلس. ردود الشركاء ومراسلاتهم متوفرة تحت الرابط التالي:

<https://www.oecd.org/governance/budgeting/IPSASB-Stakeholder-Comments.pdf>

الاستشارية CAG في جوان 2016، حيث يوفر هذا الفريق نصائح وإرشادات لمجلس IPSASB

فيما يتعلق:¹

- إستراتيجية وخطة عمل المجلس IPSASB وبرنامج المجلس، وكذلك أولويات المشروع؛
 - مشاريع المجلس، بما فيها اطلاعه على المشاكل الفنية أو الأمور التي قد تعيق تبني وتطبيق معايير IPSASs؛ و
 - كل ما يتعلق بأنشطة وضع وصياغة معايير IPSASs.
- ب- لجنة المنفعة العامة PIC: التي تأسست سنة 2015، أي مباشرة بعد صدور التوصيات في أبريل 2015، في العادة تجتمع مرتين في السنة. تتكون اللجنة من أفراد جمعوا خبرة في مجال القطاع العام أو التقرير المالي، والتزام مهني في منظمات لها إهتمام بترقية نوعية للمعلومة المالية وقابلية مقارنتها على المستوى الدولي.

من الواضح أن إنشاء هذه الهيئة يهدف في الأساس إلى إقناع المجتمع بهدف الهيئة المصدرة للمعايير بخدمة المصلحة العامة، يرى كوشران Cochran أن المنفعة العامة يمكن أن تعرف وفق مدخلين، يعتمد المدخل الأول على رؤية معيارية ويشكل معياراً أخلاقياً يجب أن يوجه تطوير القواعد في اتجاه زيادة الرفاه الجماعي للمجتمع بأسره. المدخل الثاني يقوم على رؤية الإلغاء abolitionist approach الذي يقوم على مفهوم المجتمع كمجموعة من الجماعات أو الأفراد الذين يتنافسون للدفاع عن مصالحهم الخاصة؛ لا يمكنك تحديد مصلحة مشتركة، فهناك مصالح خاصة فقط. لكن المهمة الأساسية للجنة المنفعة العامة PIC يتمثل في عملية بناء التوافق في الآراء التي يتم فيها فحص التفضيلات بنزاهة من أجل إيجاد حل وسط مقبول وشامل للمصالح المختلفة. هذه الرؤية الإجرائية للمصلحة العامة تنضم إلى مجال آخر، وهو ما يطرح الهياكل وطرق التشغيل لتعزيز صورة الهيئة المصدرة للمعايير.²

تتمثل مهمة لجنة المنفعة العامة الأساسية في ضمان إحترام إجراءات المجلس، أو ما يسمى أيضاً بالقواعد الواجبة الإلتباع Due Process، كما يضمن أن أعمال مجلس IPSASB تصب في المصلحة العامة. تقدم النصائح والتوجيهات على الإجراءات المستعملة فيما يتعلق بسن معايير IPSASs وإصدارات دليل الممارسات الموصى بها Recommended Practice Guideline RPG، وأيضاً إستراتيجية وخطط عمل مجلس IPSASB. تولي إهتماماً كبيراً بشفافية العمل الذي يقوم به المجلس اجمالاً وحتى الأعمال الجزئية والثانوية.

¹ IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York: IFAC, 2018, P4.

²Rouba Chantiri-Chaudemanche : « L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : La rhétorique du normalisateur à travers la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, (Tome 19), 2013/3, page 44.

3- القواعد الواجبة الإتباع لمجلس IPSASB لصياغة إصداراتها:

أنشأ المجلس IPSASB قواعد واجبة الإتباع Due Process من أجل تطوير وإصدار معايير IPSASs، بالإضافة إلى إصدارات ملزمة أخرى وصولاً إلى إستراتيجية وخطة عمل المجلس. القواعد الواجبة الإتباع عبارة عن مجموعة إجراءات رسمية تصدر بصفة منتظمة وبالتوافق مع القواعد والمبادئ الموضوعية من طرف المجلس. في الواقع يجب أن يتوافق المجلس مع طريقة عمل الهيئات التي تعمل على حل الصراعات والتناقضات بالإضافة إلى تطوير القواعد المعمول بها، ويجب أن يكون ذلك بممارسة السلطة مشروعة بربطها بالمعايير الديمقراطية. تمثل القواعد واجبة الإتباع الإطار الذي يجب إحترامه عند صياغة المعايير ومختلف إصدارات المجلس مثلما هو متداول أيضاً بالنسبة للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB ومجالس أخرى تعنى بتطوير وصياغة المعايير. تحدد وتضبط القواعد الواجبة الإتباع لمجلس IPSASB متطلبات وسيرورة الإصدارات بشكل عام من خلال ثلاثين (30) فقرة، وتتمثل أساساً في:¹

- اجتماعات IPSASB لمناقشة تطوير والمعايير: مفتوحة للجمهور، عكس المسائل ذات الطابع الإداري العام فتحظى بالخصوصية، ويتم نشر جدول أعمال ومشاريع الإجتماعات على موقع الانترنت الخاص بالمجلس، وتتم العملية باللغة الانجليزية.
- تحديد المشاريع والأولويات: حيث يحدد مجلس IPSASB المشاريع والأولويات المتعلقة بالمعايير بناءً على استشارة واسعة للشركاء والمستعملين. كما ينظر في إهتمامات المستخدمين للمعايير ويحترم الإطار المفاهيمي وأهداف المعايير. في هذا المستوى يجب إعلام واستشارة لجنة المنفعة العامة PIC عند مختلف خطوات العمل، وعلى المجلس القيام بالتعديلات التي تراها لجنة PIC ضرورية. كما ينظر أيضاً في أهمية المعايير موضوع مشروع الإصدار، وفقاً لأهميتها ورغبة الشركاء بها بالإضافة إلى تكلفتها ومتطلباتها.
- يقوم المجلس باستشارة فيما يخص إستراتيجيته وخطة عمله، وفيما يتعلق بالمصادقة على معيار جديد أو أي إصدار جديد، يقوم المجلس بـ:
 - الموافقة على ملخص المشروع،
 - القيام بتطوير مسودة الإصدار Exposure Draft ED المتعلق بمشروع المعيار، والذي يصدر فيما بعد من أجل التعليق عليه لإثرائه،
 - التأكد من أن جميع التعليقات والملاحظات التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بمسودة الإصدار ED قد تم عرضها للجمهور بعد نهاية فترة المسودة.

¹ <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>

- تطوير نص الإصدار بعد المراجعة آخذين بعين الاعتبار التعليقات على مسودة الإصدار ED ، ثم التصويت على المصادقة على المحتوى النهائي المراجع لمعيار IPSAS.
- تحديد تاريخ إنطلاق تطبيق نص معيار IPSAS الأخير الذي وافق عليه المجلس.

مناقشات المجلس، قراراته ومصادقاته خلال عملية تطوير المعايير من خلال الخطوات المذكورة سابقاً تتم خلال الاجتماعات الدورية للمجلس، مما يثبت أن جميع الخطوات الحساسة للقيام بالإصدار تحدث علناً أمام الجمهور، مما يعزز أكثر شفافية وصادقية المجلس. تتطلب عملية إصدار المعايير إتباع وإحترام إجراءات أساسية، تمثل دليلاً يجب إحترامه من أجل تجنب بعض المشاكل التي يمكن أن يقع فيها الإصدار الجديد.

الفرع الثالث: الوثائق المتبعة في إصدار معايير IPSASs

خلال عملية تطوير معايير IPSASs يجب على المجلس إحترام وتطبيق "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الاستخدام العام لمنشآت القطاع العام"¹، كما عليه أيضاً الإعتماد على وثيقتين أساسيتين هما: "إجراء مراجعة وتغيير إصدارات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB"² و "إجراء إحترام دليل تقرير الإحصائيات المالية الحكومية خلال تطوير معايير IPSASs"³.

1- الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الاستخدام العام لمنشآت القطاع العام:

الإطار المفاهيمي للتقرير المالي للإستعمال العام لمنشآت القطاع العام يقوم بصياغة المفاهيم التي يتم تطبيقها في تطوير (1) معايير IPSASs و (2) دلائل (جمع دليل) الممارسات الموصى بها المطبقة في تحضير وعرض البيانات المالية للإستعمال العام GPFrs للمنشآت العامة. يمكن أن نقول أن الإطار المفاهيمي هو الوثيقة الأساسية لصياغة أي معيار IPSAS، لأنه يعرف بمجال تدخل المعايير، يحدد ويضبط أهداف المعايير بناءً على التعريف بمستعملي التقارير المالية مع إحترام خصوصية القطاع العام، هته الخصوصية التي تتعد من تعدد السياسات الحكومية وتمايزها من دولة لأخرى، ضبط الإطار المفاهيمي الحالي تطلب ثمانية سنوات من 2006 إلى 2013 (سوف نتناوله لاحقاً بتفصيل كبير).

2- إجراء مراجعة وتغيير إصدارات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB:

¹ The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Conceptual%20Framework%20Exposure%20Draft%20%20FINAL%20November%208.%202012.pdf>

² Process for Reviewing and Modifying IASB Documents : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Rules-of-the-Road-Oct2008.pdf>

³ Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-GFS-Policy-Paper.pdf>

إن الذي يطلع على هذا الإجراء يستنتج ببساطة أن الأصل في صياغة معايير IPSASs يعتمد في الأساس على نصوص¹ معايير IASB، بل ويؤكد على الاحتفاظ قدر الإمكان بالنص الأصلي لوثيقة IASB ولا يمكن إجراء تغييرات وتعديلات إلا إذا استدعت الضرورة ذلك، كما تتطلب بعض معايير IPSASs أن تصاغ بشكل مستقل تماماً عن نصوص IASB. من المعروف أن معايير IAS/IFRS سبقت معايير IPSASs، كما أن الجهاز المصدر لها IASB مجاور لمجلس IPSASB، لذلك نجد أن معايير IPSASs في الحقيقة مستمدة من IAS/IFRS، ويرجع هذا في الأساس إلى الاستفادة من تجربة المعايير IAS/IFRS واستغلالها. إن "إجراء مراجعة وتغيير إصدارات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB" هو في الحقيقة وثيقة يتم الإعتماد عليها من أجل النظر في إصدار أي معيار من معايير IPSASs إنطلاقاً من المعيار المماثل لـ IAS/IFRS، وتتم هته العملية من خلال تحديد الخطوات التي يحددها الإجراء وهي: (الشكل (2.3) في الأسفل يلخص العملية)

الخطوة 1: هل هناك قضايا في القطاع العام تستدعي عدم الإعتماد على معيار IAS/IFRS؟
نعني بهذه الخطوة أن الأصل في إصدار معيار جديد IPSAS هو الإعتماد الكلي على المعيار الموازي لمعيار IAS/IFRS، لكن إذا ما توفرت شروط وقضايا (المذكورة تحت هذا البند) تجعل استحالة القيام بهذا، فإنه على مجلس IPSAS القيام بالعملية وفقاً لتلك الخصوصيات دون الإعتماد كلياً على معيار IAS/IFRS. أما إذا كان العكس فنمر إلى الإختبار الموالي.

الخطوة 2: هل يفضل إصدار معيار IPSAS مفصول عن المعايير IAS/IFRS؟
قد تتشابه أسماء المعايير وغاياتها، لكن خصوصية القطاع العام (غير تلك المذكورة في الخطوة السابقة) تستدعي النظر بشكل مستقل عن معيار IAS/IFRS من أجل تطوير معيار IPSAS، وتذكر الوثيقة في هذا الخصوص مثلاً جيداً هو: عقود الإمتياز التي تقدمها الهيئات العمومية للقطاع الخاص، فمعيار IAS/IFRS يقدم المعالجة المحاسبية للعملية من ناحية مؤسسة القطاع الخاص بحكم تخصصه لكنه لا يمكن أن يكون أساس معيار IPSAS بالنسبة للهيئة العمومية التي أبرمت الإمتياز.

الخطوة 3: تغيير وثيقة IASB (تغيير معيار IAS/IFRS)
إذا لم يتحقق الشرطين السابقين، وكان بالإمكان الإعتماد على معيار IAS/IFRS من أجل تطوير معيار IPSAS مع بعض التغييرات طبعاً، يكون من المهم تحديد العناصر التي تمسها التغييرات التي يجب أن تنحصر في المتطلبات التي تستدعيها خصوصية القطاع العام.

¹ لاحظ تكرر استعمال مصطلح "وثيقة IASB" والتي تعني في الأساس معايير IASB وهي IAS/IFRS، وأعتقد أنه تم استعمال مصطلح وثيقة IASB لكي يكون المفهوم شاملاً كما أن تسمية المعايير سوف تقتصر مع الوقت على IFRS بعد الانتهاء من IAS.

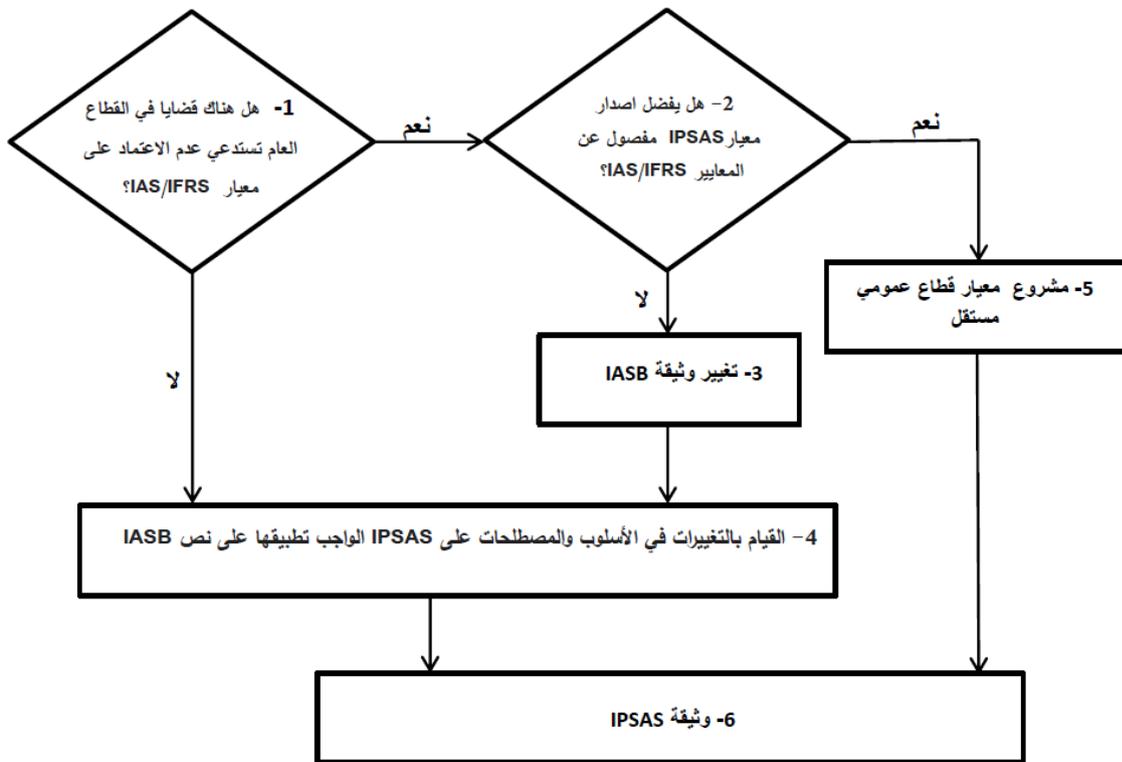
الخطوة 4: القيام بالتغييرات في الأسلوب والمصطلحات على IPSAS الواجب تطبيقها على نص

IASB

في المستوى الأخير من الإختبار، وفي عدة حالات تتطلب عملية صياغة معيار IPSAS المستوحى من معيار IAS/IFRS تغييراً من ناحية "المصطلحات" أو من ناحية "الأسلوب"، يجب أن تنحصر التغييرات في أقل عدد ممكن إذ أنه من الأفضل الحفاظ على النص الأصلي لوثيقة IASB، والتغييرات تشمل على العموم: الصياغة من نظرة القطاع العام لا المؤسسة الخاصة، التعريفات والمصطلحات التي ليس لها علاقة بالقطاع العام يمكن محوها، بالإضافة إلى بعض التوجيهات في الصياغة.

يمكن تلخيص كل ما سبق في المخطط التالي:

الشكل 2.3: مخطط لصياغة معايير IPSASs على أساس معايير IAS/IFRS



المصدر: IFAC: « Process for Reviewing and Modifying IASB

Documents », October 2008, Page 7.

3- إجراء احترام دليل تقرير الإحصائيات المالية الحكومية GFS خلال تطوير معايير IPSASs:

تذكر مقدمة الإطار التصوري لمعايير IPSASs أن العديد من الحكومات يقومون بإنتاج نوعين من المعلومات المالية البعدية (بعد نهاية الفترة أو المرحلة أو السنة) وهما: (أ) الإحصائيات المالية الحكومية

GFS عن القطاع الإجمالي الحكومي¹ General Government Sector GGS من أجل تحليلات الإقتصاد الكلي واتخاذ القرارات على المستوى الكلي و(ب) GPFSSs من أجل المساءلة Accountability واتخاذ القرار على مستوى المنشأة.²

تتم عملية تحضير النوع الاول من الإحصائيات " الإحصائيات المالية الحكومية GFS" من خلال نظام المحاسبة الوطنية SNA. وكما هو معلوم فنظام المحاسبة الوطنية هو عبارة عن إطار يسمح بتوصيف منظم ومفصل للإقتصاد الوطني ومكوناته بما في ذلك القطاع الإجمالي الحكومي GGS. فمعايير المحاسبة الوطنية مطبقة على المستوى الوطني أو الإقليمي/الجهوي، مثال ذلك ما هو مطبق في الاتحاد الأوروبي أين نجد نظام الحسابات الأوروبي European System of accounts ESA. دليل الإحصائيات المالية الحكومية GFS يتضمن "دليل الإحصاءات المالية الحكومية"³ لصندوق النقد الدولي IMF.

هناك عدة نقاط مشتركة بين التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير IPSASs وتقارير الإحصائيات المالية الحكومية GFS، حيث نجد أن كل من النظامين للتقرير معنيان ب: (1) معلومة مالية معدة وفقاً لمبدأ الإستحقاق، (2) العناصر الأساسية للتقرير هي: الأصول والخصوم، والمداخيل والمصاريف الحكومية و (3) معلومة واضحة عن التدفقات النقدية. هناك تداخل كبير بين إطاري الإبلاغ اللذين يقوم عليهما هذين النظامين وبالتالي المعلومات التي ينتجانها.

ترجع أوجه الاختلاف بين التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير IPSASs وتقارير الإحصائيات المالية الحكومية GFS إلى إختلاف الأهداف بينهما، فكما هو معلوم الهدف من التقارير المالية وفقاً لمعايير IPSASs هو تقديم معلومات عن المنشأة -موضوع التقرير- لمستخدمي التقارير GPFSSs من أجل المساءلة واتخاذ القرار. بينما نجد أن تقارير الإحصائيات المالية الحكومية GFS تستعمل من أجل: (أ) تحليل خيارات السياسات الضريبية، صناعة السياسة الضريبية وتقييمها، (ب) تحديد الأثر على الإقتصاد، و (ج) مقارنة المحصلات الجبائية وطنياً ودولياً. هذا الإختلاف في الأهداف يقودنا إلى الإختلاف في

¹ هناك معيار IPSAS 22 الذي يتناول الإفصاح حول القطاع الإجمالي الحكومي

² IFAC : [Handbook of international public sector accounting pronouncements](#), vol I., P24.

³ المقصود بدليل تقارير الإحصائيات المالية الحكومية خلال هذا الإجراء : المعايير الشاملة لإحصاءات الإقتصاد الكلي المبينة في نظام الحسابات الوطنية (SNA). تتم موازنة harmonize المناهج الإحصائية للإقتصاد الكلي المعترف بها دولياً مع نظام الحسابات الوطنية SNA إلى أقصى حد ممكن، بينما تبقى هذه الأخيرة (SNA) تخدم أهدافها الخاصة والمحلية بشكل معتبر. تتضمن إرشادات إعداد تقارير GFS أساساً:

- دليل الإحصاءات المالية الحكومية لصندوق النقد الدولي (GFSM)، وهو المصدر الرئيسي للتوجيه لإحصاءات التمويل الحكومي من خارج الاتحاد الأوروبي

- القواعد التشريعية للاتحاد الأوروبي للحسابات الوطنية

- النظام الأوروبي للحسابات (ESA)

وعلى العموم فإن مجلس IPSASB يلتزم بالعمل مع المنظمات الإحصائية الدولية وفي مقدمتها ملاحظتها المباشرين: صندوق النقد الدولي IMF ووكالة Eurostat، بالإضافة إلى جميع المجتمع الإحصائي.

المعالجات في بعض المعاملات. عملية التعامل من أجل الخفض في الفروقات تطلب تحرير إجراء "احترام دليل تقرير الإحصائيات المالية الحكومية GFS خلال تطوير معايير IPSASs".

يهدف هذا الإجراء إلى جعل عملية صياغة معايير IPSASs تحترم خصوصية دليل تقارير الإحصائيات المالية الحكومية Government Finance Statistics Manual GFSM. إن أول تقرير عن الفروقات الموجودة بين IPSASs والقواعد الإحصائية للتقرير المالي صيغ في نهاية 2004¹، والذي كان في الأساس يسعى إلى تحقيق نفس أهداف هذا الإجراء، حيث نشر التقرير الفروقات الملاحظة آنذاك (حينها كان هناك 20 معيار IPSAS)، التقرير وضع في جداول أهم الفروقات ونص على نفس منهجية الإجراء الحالي لخفض الفروقات لكن من ناحية التأصيل والتأسيس فنجد أن الإجراء الحالي ضبط الأمور بشكل أفضل وأكمل خاصة من ناحية المنهجية.

الجدول 33.: توضيح عملية التقارب بين معايير IPSASs ودليل GFSM.

طبيعة وأهمية الاختلاف	أولاً: العمل الذي يجب أن يتم على معايير IPSASs	ثانياً: العمل الذي يجب أن يتم على دليل التقارير الإحصائية المالية
اختلافات طفيفة ومهملة	A1. لا إجراء آخر مطلوب	A1. لا إجراء آخر مطلوب
اختلافات هامة	A3. إدراجها خلال مشروع التحسينات المقبل إذا كان ذلك يفي بالغرض، وإلا يتم القيام بالخطوة التالية. A4. النظر في الفرق خلال مشروع معيار IPSAS (جديداً كان أو معياراً مراجعاً)	A2. (2) النظر في الاحالة إلى أهل الاختصاص من الاحصائيين للنظر في إمكانية تغيير GFS، إذا كان التغيير متطلب في هذا المستوى. ²
اختلافات أساسية ² ولا يمكن معالجتها بتغييرات (في المعايير).	A2. (1) النظر في التوجيهات أو القرارات من أجل معالجة الفارق، ونقصد به جميع عملية سن المعايير: في هذا المستوى يكون التغيير في مستوى المعايير غير كاف، ويجب النظر في مستويات أعلى من التغيير.	A2. (2) النظر في الاحالة إلى أهل الاختصاص من الاحصائيين للنظر في إمكانية تغيير GFS، إذا كان التغيير متطلب في هذا المستوى. ²

المصدر: من إعداد الباحث.

تعد عملية مواءمة وتوافق معايير IPSAS مع دليل التقارير الإحصائية المالية الحكومية كأبرز التحديات التي يعمل عليها المجلس حالياً، كما يدرج هذه النقطة أيضاً في الإجراء السابق (إجراء مراجعة

¹ IPSASB : [International Public Sector Accounting Standards \(IPSASs\) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence](#), January 2005.

² في الغالب هذه الاختلافات يصعب معالجتها لأنها ترجع في الأساس إلى الاختلاف في المفاهيم، لذلك يكون من المتوقع أن تبقى لمدة طويلة، وحتى يتم التغيير كل ما يمكن فعله هو إدارة هذه الاختلافات والتنبيه لها، وهي أساسية لدرجة أنه لا يمكن معالجتها من خلال القيام بتغييرات في معايير IPSASs أو الطرق الإحصائية.

وتغيير إصدارات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية (IASB) عند الخطوة الأولى بالتحديد والمتمثلة في الإجابة عن السؤال "هل هناك قضايا في القطاع العام تستدعي عدم الإعتماد على معيار IAS/IFRS؟" - لاحظ الشكل (1.3) في الأعلى - من خلال إدراج شرط التوافق مع القواعد الإحصائية كعامل يجب أخذه بعين الاعتبار من أجل إتخاذ القرار (نعم أو لا وفق الشكل (1.3)). حيث يمكن تلخيص العملية التي ينص عليها الإجراء في الجدول (3.3) والشكل (2.3).

من بين المواضيع الشائكة التي تتعلق بالمقاربة بين التقارير المحاسبية على أساس الإستحقاق والتقارير التي نص لها GFSM، هو موضوع توحيد الحسابات التي قد تكون كلية أو قطاعية أو حتى جزئية داخل القطاع، كما قد تكون عمودية لنفس القطاع أو أفقية أي على الأرجح لمناطق جغرافية أو إقليمية بحيث تمس مختلف القطاعات لتلك المناطق. إن إشكالية المقاربة بين معايير IPSASs ومعايير المحاسبة الوطنية سواء GFSM أو غيرها قد مثلت أهمية كبيرة بالنسبة لمجلس IPSASB حيث قام بعملية إستشارة واسعة سنة 2013 من أجل محاولة التقريب بينها؛ حيث أشارت كالمثل CALMEL كممثلة لمجلس CNoCP الفرنسي، بأن لكل نظام طريقته وأن لكل محاسبة أهدافها الخاصة، وأرجعت ذلك إلى كون مفهوم توحيد الحسابات Consolidation بالنسبة لدليل GFSM مختلفاً تماماً عن مفهومه بالنسبة للمعايير المحاسبية، فتوحيد الحسابات بالنسبة للمحاسبات الوطنية ما هي إلا عملية تجميع Agregation للحسابات مع إلغاء الحسابات المتقابلة¹، كما لا يطبق مفهوم السيطرة Control (ما يترجمه الكثير بالرقابة بما فيه القانون التجاري الجزائري، وهي ترجمة لا نحبها لأنها قد تبعدنا عن المفهوم الحقيقي) من أجل تحديد مجال التوحيد وكيفيته وإنما يتكلم عن قطاعات Sectors أو قطاعات فرعية Sub-sectors، بينما مفهوم السيطرة في توحيد الحسابات من خلال IPSASs لا يمكن أن يكون مماثل لمبتغى توحيد الحسابات بالنسبة للمحاسبة الوطنية، لأن المفهوم قائم في الأساس على المنشأة الأم أو ما يشابهها وليس القطاع أو القطاع الفرعي، والذي قد يتأتى أحياناً كما قد لا يكون ممكناً أحياناً أخرى².

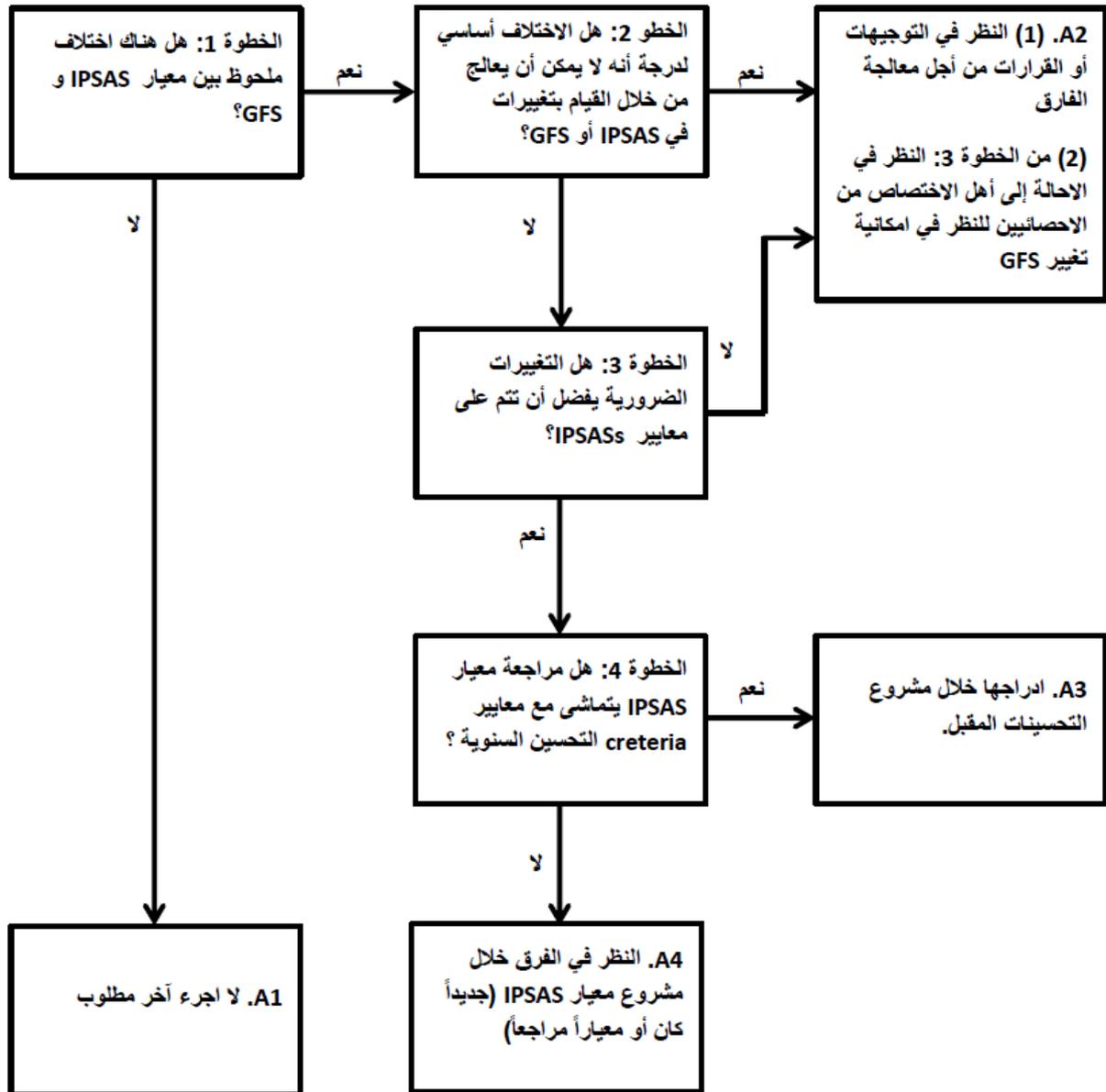
يقوم الإجراء بتقديم توجيهات عن النقاط التي يجب مراعاتها من أجل التقليل من الاختلافات بينهما خلال مختلف نشاطات مجلس IPSASB من تطوير خطة عمله إلى صياغة أو مراجعة معايير IPSASs، مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك الاختلافات، أين يتم إهمال الاختلافات الطفيفة أين يرمز له بالعملية A1 (action 1) في الجدول أعلاه والشكل أسفله، حيث يدعم مجلس IPSASB عملية التقارب من القواعد الإحصائية للتقرير المالي، بل إن الإجراء ينص على وجوب مراجعة الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB

¹ كنا رأينا ذلك في محاسبة الخزينة التي يمسكها المحاسبون العموميون حتى أنهم يطلقون على العملية "La centralisation".
² Marie-Pierre CALMEL : « La réponse du conseil de normalisation des comptes publics aux exposés-sondages de l'IPSAS Board sur la consolidation », Revue Française de Comptabilité », N°476, Mai 2014, PP 6-7

من أجل ضمان التوافق مع دليل التقارير الإحصائية المالية الحكومية خاصة إذا كان الاختلاف جوهري ولا يمكن القيام به من خلال تغيير بسيط في المعايير (يرمز لتلك النقطة بالعملية A2 (action 2))، وتعتبر هته الاختلافات المشكل الأكبر لأنها تكون على مستوى المفاهيم والأساسيات، وعملية التوافق عندها تتطلب تغييرات جوهريّة تتعدى المعايير والأساليب الإحصائية.

الشكل 3.3: إجراء إحترام دليل تقرير الإحصائيات المالية الحكومية GFS خلال تطوير معايير

IPSASs



المصدر:

IPSASB : [Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs](#), February 2014, Page8.

أما إذا كان التغيير مهم ويمكن معالجته من خلال المعايير، فعندها نكون في العمل A2 (في الجدول السابق والشكل الموالي) وعندها يجب الانتباه إذا كان التمييز بين التغييرات التي يكون من المجدي القيام بها من خلال التحسينات¹ السنوية لمعايير IPSASs، فإن لم يكن ذلك كافٍ فيجب القيام بالتغيير خلال عملية مراجعة معيار IPSAS أو من خلال وضع معيار IPSAS جديد، في حين إذا كان المشكل لا يحل على مستوى معايير IPSASs فيجب عندها المرور إلى العمل A2 من خلال التوجه إلى الهيئات الإحصائية والمجتمع الإحصائي من أجل القيام بالتغييرات اللازمة لإحداث التوافق المطلوب، من خلال الأعضاء الملاحظين لمجلس IPSASB المختصين في المجال، مع ضمان توفير التوجيهات والمتابعة المطلوبة من أجل الحصول على أفضل النتائج.

تجدر الإشارة إلى أنه تم تحضير جدول للاختلافات الموجودة بين معايير IPSASs ودليل GFS، هذا الجدول يعتبر أساس مناقشة الاختلافات ويتم العمل على المقاربة بين النظامين من خلال الاعتماد على هذا الجدول أساساً. في الوضع الحالي يبدو أن المجلس يرى في أنه يجب المحافظة على العمل بهذا الجدول، كما أن الجدول يجعل من السهل معرفة مستوى الاختلاف بين النظامين مما يسمح بصياغة الحل المثالي لمعالجته وفق ما تم توضيحه سابقاً.

في نهاية هذا الفرع، يمكن أن نقول أننا وضحنا العمل الذي يقوم به مجلس IPSASB، وكذلك طريقه التي يحاول من خلالها إشراك أكبر عدد من الشركاء وإضفاء شفافية أكبر على أعماله، كما يحاول أن يوضح أن هدفه الأعلى هو خدمة الصالح العام. إن بلوغه هته الأهداف لا يتم إلا من خلال منهجية محكمة وخطة عمل تضمن له إحترام الإطار العام لتخصصه، كما يسعى لإحداث أكبر توافق لمعاييره مع الاصدارات الموازية المتعلقة بإحصائيات التقارير المالية.

IPSASs المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام

لا يمكننا الكلام عن المعايير بشكل كامل، كما لا نرى أنه من المجدي توضيح ملخص حول معايير IPSASs، لكن من الأفضل تحليل الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs الذي يوضح بشكل أساسي ومجمل رؤية وفلسفة مجلس IPSASB في صياغة معاييره، كما سنحاول ربطه بمختلف الأطر المفاهيمية وبالأساس الإطار المفاهيمي لمجلس IASB، وأطر مفاهيمية لدول متقدمة في محاسبة القطاع العام كالإطار المفاهيمي لمجلس GASB الأمريكي ومجلس CNOCP الفرنسي.

¹ هناك عملية تحسينات improvements سنوية تتم على معايير IPSASs، في الغالب تتم التحسينات بناءً على تحسينات في النص الأصلي لمعايير IFRS/IAS وعندها يتم تحديث معيار IPSAS الموازي لمعيار IFRS/IAS موضوع التحسين، ويمكن الانتباه عندها للاختلافات التي حدثت أو ستحدث مع مناهج الإحصاءات المالية.

المطلب الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs

تندر الكتابات المحلية والعربية التي تتناول الأطر المفاهيمية وخاصة إطار معايير IPSASs، حيث نرى أنه يمثل مركز فلسفة مجلس IPSASB، كما أنه يحتوي على خزان من المفاهيم والإشكالات الدقيقة التي تصادف محاسبة القطاع العام.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي في المحاسبة

ذكرنا سلفاً أن الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs يقوم بتحديد المفاهيم التي يتم تطبيقها في عملية صياغة معايير IPSASs ودلائل (جمع دليل) الممارسات الموصى RPG بها التي يتم تطبيقها في إعداد التقارير المالية لمنشآت القطاع العام. ولدت فكرة الإطار المفاهيمي في الستينات من القرن الماضي في سياق أزمة إصدار المعايير، إن استخدام نهجاً مجزئاً لإصدار المعايير يؤدي إلى معايير غير متسقة أو متناقضة مع بعضها البعض في بعض الأحيان¹. تم تصميم الإطار المفاهيمي كأداة لمساعدة الهيئة المصدرة للمعايير لتطوير قواعد متماسكة. حيث يُعرف الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للقطاع العام على أنه "الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية الواضحة التي تحكم تطوير المعايير الدولية للقطاع العام IPSASs، ودلائل الممارسات الموصى بها RPG والتي يتم استخدامها في إعداد وعرض التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFR"². وكما يشير إليه برنارد كولاس B. Colasse يتكون الإطار المفاهيمي من مجموعة الأجوبة التي تحاول من خلالها الجهة المصدرة للمعايير، من أجل مهمتها، عن الأسئلة الأساسية التي سوف يواجهها التطبيق المحاسبي وهي³: ما هو هدف المحاسبة؟ من هم مستخدمو المعلومة المحاسبية؟ ماذا يعملون بهته المعلومة؟ كيف يعالجونها؟ ماهي البيانات المحاسبية التي يحتاجونها؟ ما الذي يجب أن تحتويه هته البيانات من مفاهيم (عناصر البيانات المالية)، وما هو شكلها؟ على أساس أي مبادئ يجب تحضير هته البيانات المالية؟ ماهي الخصائص التي تحدد المعلومة الجيدة؟ وهي الأسئلة التي سنحاول الاجابة عليها في هذا الفرع.

يعرف مجلس صياغة المعايير للحسابات العمومية CNOCP الفرنسي في الفقرة الثامنة عشر (18) بأنه "مجموعة متناسقة من المفاهيم المستخدمة في المعايير المحاسبية للبيانات المالية التي تعدها منشآت محاسبة القطاع العام. هذه المفاهيم، التي تأخذ في الاعتبار الخصائص الرئيسية للنشاط العام من حيث أنها من المحتمل أن تكون لها عواقب محاسبية، تتعلق بما يلي:

¹Rouba Chantiri-Chaudemanche : « L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : La rhétorique du normalisateur à travers la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, (Tome 19), 2013/3, page 46.

² خالد جمال الجعرات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs - الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 79.

³ Bernard COLASSE : « Cadres comptables conceptuels », dans : « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, Paris, pp 103-113.

- العمليات والأحداث التي ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند تحضير البيانات المالية؛
- معايير الاعتراف؛
- اختيار طرق التقييم؛
- المبادئ التوجيهية التي ينبغي أن توجه عرض البيانات المالية.¹

يمثل قاعدة المفاهيم التي من خلالها يتم صياغة معايير IPSASs، إذ لا يمكن أن تخرج المعايير عن هذا الإطار. وكما يقول أحد الكتاب يعد الإطار المفاهيمي معيار المعايير ويمكن تشبيهه بالدستور مقارنة بباقي القوانين، إذ يمثل الدستور قانون القوانين فجميع القوانين تصاغ وفقاً للدستور، كذلك هو الإطار المفاهيمي بالنسبة لمعاييره.

يُعرف نظام المحاسبة من خلال إطاره المحاسبي المفاهيمي، وهو منظور يتم من خلاله إعداد التقارير المالية. نظراً لوجود أطر عمل محاسبية مختلفة ناتجة عن إحتياجات المستخدمين المختلفة، فمن الواضح تماماً أن هناك أنظمة محاسبية مختلفة محتلة لكل منها مبادئها وسياساتها وإفصاحاتها. تختلف التقارير في منظور المنشآت المدعومة مثل المستشفيات أو التعليم عن التقارير المالية لمؤسسات القطاع الخاص التي تهدف إلى تحقيق أرباح. استناداً إلى كل ذلك ومختلف وجهات النظر وإحتياجات المستخدم المختلفة، سيتخذ نظام المحاسبة خيارات في قواعد التقييم والعمليات المحاسبية والإفصاحات. ويجب أن يضع الإطار في الاعتبار هدف النظام المحاسبي، ومن سيبُلى عنه، وبالتالي كيف ينبغي أن يكون التقرير مفهوماً.

ترجع صياغة الإطار المفاهيمي في الأصل إلى ضرورة توفير فلسفة أساسية للمجالس التي تقوم بصياغة المعايير ومختلف الإصدارات التي تُعنى بالمحاسبة، لأنه لا يمكنه القيام بأداء مسؤولياتهم المتعلقة بوضع المعايير بشكل صحيح إلا بتوفير مجموعة من المفاهيم المحاسبية الأساسية لإرشادهم في حل المشكلات المعروضة على المجلس. على الرغم من أن الإطار المفاهيمي لا يمكن ولا ينبغي تفصيله بحيث يوفر إجابة محاسبية تلقائياً لمجموعة من المشاكل والمعضلات المحاسبية التي قد تواجههم، إلا أنه سيحدد حدود الحكم². تشير ماري بيار كالم -الأمينة العامة لمجلس صياغة معايير الحسابات العمومية CNOCP³- إلى أن الإطار المفاهيمي للحسابات العمومية هو وثيقة المبادئ التي تعني مجموعة المنشآت العمومية التي تقع ضمن دائرة إختصاص مجلس CNOCP، حيث يتوجب أن تكون عناصره متطابقة مع السياق التشريعي الفرنسي، فالإطار المفاهيمي ليس في حد ذاته معياراً لكنه يهدف إلى أن يكون دليلاً

¹ CNOCP : « [Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilite d'exercice](#) », Juillet 2016.

² Gary J. Previts and Dale L. Flesher: "Financial accounting and reporting in the United States of America 1820 to 2010 Toward sunshine from shadows". In: Stewart Jones et al. : "The Routledge Companion to Financial Accounting Theory", Routledge, New York, P54.

³ *Le Conseil de Normalisation des Comptes Publics*

لعملية صياغة المعايير من أجل صياغة معايير متناسقة فيما بينها، وتوفير تقارب المعايير بين مختلف المنشآت والإدارات العمومية¹. وقد لخص الإطار المفاهيمي لمجلس IASB لسنة 2018 أغراض الإطار المفاهيمي في (1) مساعدة معدي المعايير في تطوير معايير التي تستند إلى مفاهيم متنسقة؛ (2) مساعدة مُعدّي التقارير المالية على وضع سياسات محاسبية متنسقة عندما لا ينطبق أي معيار على معاملة معينة، أو عندما يسمح المعيار باختيار السياسة المحاسبية؛ و(3) مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير².

الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs

كما ذكر من قبل، فإن مجلس IPSASB يقوم بتطوير معايير IPSASs القائمة على المحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق، وقد انطلقت عملية الصياغة في البداية عن طريق "نسخ" المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في القطاع الخاص IAS/IFRS مع تكييفها مع سياق القطاع العام عند الاقتضاء، سرعانما أدرك المجلس أن الطبيعة المحددة للقطاع العام تدعو إلى إطار مفاهيمي خاص وبالتعاون مع واضعي المعايير الوطنية يمكن إتخاذ خطوات نحو صياغة مثل هذا الإطار للقطاع العام.

لهذه الأسباب، إنشغل مجلس IPSASB بتطوير الإطار المفاهيمي الخاص به، والذي تم الإنتهاء منه في جوان 2014. والغرض من هذا المشروع هو تطوير المفاهيم والتعاريف والمبادئ التي تستجيب لأهداف وظروف الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى. ولقد تم تقسيم العملية نحو هذا الإطار المفاهيمي إلى أربع مراحل، وهي³: المرحلة 1: تحديد دور وسلطة ونطاق وأهداف ومستخدمي الإطار، المرحلة 2: العناصر والإعتراف في البيانات المالية، المرحلة 3: قياس الأصول والخصوم في البيانات المالية، والمرحلة 4: عرض التقارير المالية للأغراض العامة.

يتم تنفيذ كل هذه المراحل في ثلاث خطوات، تبدأ بورقة استشارية، تليها مسودة عرض مفتوحة للتعليق، وتنتهي بالإطار المفاهيمي النهائي. يجب أن يساعد هذا الإطار المفاهيمي المحدد في وضع معايير متنسقة وذات صلة وتقديم إرشادات واسعة من أجل تحضير محيط القطاع العام بالعمل بهته المعايير. قمنا بتبسيط المنحى الزمني والتنظيمي لعملية صياغة إصدار الإطار المفاهيمي الحالي وفقاً لمختلف الورقات الاستشارية والمسودات التي صنعت في النهاية مختلف الفصول (الفصول الثمانية) التي يتكون

¹ Mari-Pierre CALMEL : « Le conseil de normalisation des comptes publics publie son rapport d'activité pour l'année 2014 », Revue française de comptabilité, avril 2015, N° 486, pp: 52-55.

² IASB: "The Conceptual Framework for Financial Reporting", London, 2018, para SP1.1.

³ لم يكن من المفضل تسميتها بالمرحل فالقارئ قد يتصور أن هناك ترتيب زمني معين للعملية، لكن الحقيقة أنها عبارة عن خطوات حضرت بشكل متزامن، لذلك لا مناص من إعادة مراجعتها لعدة أسباب سوف نذكرها لاحقاً.

منها الإطار المفاهيمي، وذلك من خلال الملحق 03 الذي يبرز أهم الخطوات والمراحل التي أوصلت المجلس إلى الإطار المفاهيمي الحالي والذي يتسم بأنه طويل (أكثر من 120 صفحة).

بدأ IPSASB رسمياً مشروع صياغة الإطار المفاهيمي في أواخر عام 2006. وكان في الأصل مشروعاً تعاونياً مع عدد من واضعي المعايير الوطنية والهيئات الرسمية المماثلة التي تتولى مسؤولية تقديم التقارير المالية من جانب منشآت القطاع العام. كان الهدف من المشروع هو تطوير إطار مفاهيمي للقطاع العام يُطبق في إعداد وتقديم التقارير المالية لمنشآت القطاع العام، بخلاف المؤسسات الاقتصادية الحكومية GBES؛ اتخذ IPSASB وجهة نظر تعيد بأن GBES تقدم تقاريرها وفقاً لمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS¹.

في أواخر عام 2009، تم ضبط الجدول الزمني لمشروع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB، في البداية كان مشروعاً تعاونياً مع عدد من واضعي المعايير الوطنية والهيئات الرسمية لكن سرعانما تخلى المجلس عن ادخال جميع تلك الأطراف واكتفى بإصدار أربع (4) وثائق استشارية CP مفتوحة للتعليق، أفرزت خمسة (5) مسودات ED شكلت مختلف الفصول الثمانية للإطار المفاهيمي بالإضافة إلى التمهيد وتم تحديد جوان 2014 كتاريخ انجائه. بعد نشر ورقات التشاور ومسودات العرض بين سبتمبر 2008 وأفريل 2013، أصدر IPSASB الفصول الأربعة الأولى التي تمثل المرحلة الأولى من الإطار في جانفي 2013، في سبتمبر 2014 كانت الفصول الأربعة الأخيرة للإطار تمت الموافقة عليها، معلنة اكمال إنجاز المراحل الثلاث المتبقية من المشروع؛ وتم إصدار وثيقة الإطار النهائية في نهاية أكتوبر 2014، والذي يمثل الإطار المفاهيمي الحالي لمعايير IPSASs.

صدر الإطار المفاهيمي الحالي لمعايير IPSASs في ثمانية فصول مع تمهيد في البداية، حيث يتفاوت حجم كل فصل بالنظر إلى الموضوع الذي يتناوله. ويمكن تلخيص كل النقاط الواردة في الفصول بما فيها عدد الفقرات من خلال الملحق 03.

1- نص الإطار المفاهيمي:

إن الهدف الأساسي من بحثنا هو التعريف قدر الإمكان بمعايير IPSASs، جُزئ الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs إلى ثمانية فصول بالإضافة إلى تمهيد، كل فصل يحتوي على فقرات ملزمة على درجة واحدة من الإلزامي، كما هو عليه الحال في فقرات معايير IPSASs، وتنتهي أغلب الفصول بتوضيحات

¹ لاحظ أننا نقوم بتوصيف الوضع الحالي، لأن موضوع المؤسسات الاقتصادية العمومية أو المؤسسات الحكومية ذات الطابع التجاري موضوع أعيد طرحه، وقد نشهد قريباً تغيرات كثيرة جداً على الإطار المفاهيمي ومعايير IPSASs، لأن هناك قصور وانتقادات كثيرة طرحت حول مفهوم منشآت القطاع العام، كما أن هناك حالياً مشروع وثيقة استشارة حول "قابلية تطبيق IPSASs"، فقابلية تطبيق معايير IPSASs قد تتجاوز المفهوم الحالي للمنشآت المعنية بهته المعايير.

أو تلخيصات لأهم ما جاء في الفصول وتسمى: قواعد للاستخلاص Basis for conclusion BC، التي ينه الإطار المفاهيمي أن قواعد الاستخلاص لا تمثل جزءاً منه وإنما هي توضيحات فحسب، وقد صيغت كتفسيرات وتوضيحات لأهم الفقرات المختصرة داخل النص الأساسي، لذلك استلزم الأمر توضيح النصوص التي أدت إلى صياغة الفقرات المعنية، لكن لها قيمة علمية كبيرة جداً فهي في الغالب توضح وتبرر وتفسر الكثير من التوجهات التي تبناها الإطار المفاهيمي، كما تناقش بعض الاختلافات في الآراء بين الأعضاء فيما يخص النقاط التي شهدت نقاشات عميقة.

2- عناصر الإطار المفاهيمي:

الإطار المفاهيمي هو وثيقة مرجعية للفكر المحاسبي، يقدم ويعرض المفاهيم التي على أساسها تُبنى المعايير المحاسبية. استعمال الإطار المفاهيمي يعتبر شيء جديد وحديث فيما يتعلق بالمال العام؛ حيث لم يسبق للمحاسبة العمومية، التي كانت تقوم على مبدأ محاسبة الخزينة، أن استعملت أو احتاجت لاستعمال الإطار المفاهيمي. إن التوجه نحو المحاسبة وفق مبدأ الاستحقاق عن طريق التحول نحو محاسبة المؤسسات ذات الطابع الربحي، مع بعض التحفظات تجاه خصوصية القطاع العام، يطرح إشكالات فيما يخص المفاهيم والمرجعيات. يأتي الإطار المفاهيمي من أجل توضيح أبرز النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي. يقوم الإطار المفاهيمي بتحديد المستعملين الأساسيين للبيانات المحاسبية، ويركز على احتياجاتهم الأساسية (الملحق 03)، يسمح أيضاً بتحديد إلى من توجه المحاسبة وعن ماذا تتحدث¹. إن الدراسة للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs تقوم في الأساس على تحديد النقاط الواردة فيه، والتي لخصناها في الملحق 30، وسوف نحاول أن نتناول أهم ما ورد فيه.

3- خصوصيات القطاع العام:

إن الممارسات المنتشرة في المحاسبة المتعلقة بالقطاع العام تختلف من دولة إلى أخرى، فبينما تميل غالبية الدول إلى تبني نموذج محاسبي خاص بمنشآت القطاع العام، هناك دول أخرى تعترف بنموذج موحد للمحاسبة سواءً تعلق الأمر بمنشآت القطاع الخاص أو منشآت القطاع العام مثل أستراليا ونيوزيلاندا. أغلب التوجيهات التي تلقاها مجلس IPSASB عند صياغته للإطار المفاهيمي إختارت ضرورة التنبيه إلى خصوصية القطاع العام، مع إدراك تام بالجوانب الفنية المشتركة فيما يتعلق بمحاسبة القطاعين. أشار الإطار المفاهيمي إلى ضرورة التنبيه إلى خصوصية القطاع العام، حيث يبرز في مقدمته أهم النقاط التي تميز القطاع العام عن القطاع الخاص، وذلك يعتبر أساسياً لصياغة معايير IPSASs بالنظر إلى المنهجية

¹ Jean-Paul MILOT et Isabelle COLLIGNON : Le cadre conceptuel des comptes publics , revue française de comptabilité, ordre des experts comptables français n° 485, mars 2015.

التي يتبناها مجلس IPSASB في صياغته لمعاييرها، عن طريق تبني معايير القطاع الخاص المتمثلة في معايير IAS/IFRS التي يصدرها مجلس IASB¹. ويمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

3-1- الهدف الأساسي لمنشآت القطاع العام: يتمثل الدور الأساسي لأغلب منشآت القطاع العام المعنية بمحاسبة القطاع العام في تقديم خدمات للعامة، وليس تحقيق الأرباح والعوائد للمستثمرين والمالكين كما هو عليه الحال في منشآت القطاع الخاص، وعليه يكون من الصعب قياس الأداء بالنسبة لمنشآت القطاع العام بشكل كلي عن طريق البيانات المالية الأساسية وهي: بيان الوضع المالي، بيان الأداء وبيان التدفقات النقدية. هته البيانات في الحقيقة تسمح بالقياس الجزئي لأداء منشأة القطاع العام بالنظر إلى الهدف الرئيسي، خاصة إذا علمنا أن الخدمات المقدمة هي خدمات غير سوقية، أي أنها في الغالب مجانية أو تقدم مقابل سعر رمزي لا يمثل التكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة.

3-2- إحتياجات مستعملي التقارير المالية GPFRs للقطاع العام: من النقطة السابقة يحدد الإطار المفاهيمي إحتياجات مستعملي التقارير المالية في القطاع العام كآلاتي:

- مدى قدرة المنشأة على توفير خدماتها للمعنيين بتلك الخدمة بطريقة كفاءة efficient وفعالة effective؛

- الموارد المتوفرة حالياً للنفقات المستقبلية، وإلى أي مدى تم وضع قيود أو شروط لإستعمالها؛
 - إلى أي مدى تغير العبء الضريبي على دافعي الضرائب لتغطية الخدمات المقدمة حالياً؛
 - تحديد فيما إذا كانت قدرة المنشأة على توفير الخدمات قد زادت أو نقصت مقارنة بالسنة الماضية.

3-3- قدرة الحكومات تمتد إلى سلطات واسعة بما في ذلك القدرة على صياغة أو تعزيز أو تغيير الشروط القانونية المتعلقة بالمال العام. على المستوى الدولي، تختلف النظرة إلى القطاع العام عنها في القطاع الخاص إختلافاً كبيراً سواءاً من ناحية الترتيبات الدستورية أو من ناحية طرق عملها. بالموازاة مع كل السلطات الحكومية، ينطوي تسيير الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى عموماً على مساءلة السلطة التنفيذية عن طريق هيئة تشريعية (أو ما يعادلها).

3-4- الحجم والقيمة المالية للمعاملات غير التبادلية للقطاع العام: أحد الأهداف الرئيسية لمنشآت القطاع العام هو تقديم السلع والخدمات وليس تحقيق أرباح. هذه الخاصية تعني وجود نسبة عالية من المعاملات غير التبادلية ذات الأهمية المالية الكبيرة في القطاع العام. في القطاع الخاص، تكون الغالبية العظمى من المعاملات ذات طبيعة تبادل بالتراضي. المعاملات التبادلية هي معاملات تتلقى فيها المنشأة

¹ Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders, Accounting and Business Research, Vol.42, N°5, 495-518, 2012.

أصولاً أو خدماتٍ أو يكون لديها خصوم تنطفئ وتُعطى قيمةً متساوية تقريباً في العملية أو المبادلة. أما في المعاملة غير التبادلية، تستلم المنشأة قيمة من منشأة أخرى دون إعطاء قيمة متساوية تقريباً في عملية التبادل، أو تُعطى قيمة لمنشأة أخرى دون تلقي القيمة المتساوية مباشرةً في عملية التبادل. وذلك يحدث في الإتجاهين، فالمنشأة العمومية تتلقى تمويلاً من دون مقابل أو بمقابل أقل بكثير، تتمثل أساساً في الضرائب أو التحويلات من أطراف أخرى والتخصيصات الحكومية، كما تقدم خدمات وبيع للمستفيدين من دون مقابل أو بمقابل أقل بكثير.

المصدر الرئيسي لإيرادات الحكومات والعديد من منشآت القطاع العام الأخرى هو الضرائب، وهي معاملة إجبارية غير تبادلية بموجب القانون بين الأفراد أو المنشآت التجارية والحكومة. يمكن أن تختلف صلاحيات رفع الضرائب إلى حد كبير في المستويات الحكومية.

3-5- أهمية الموازنة المصادق عليها: تُعد معظم الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى موازنات

مالية سنوية تغطي مجالات مختلفة. قد تضع منشآت القطاع العام أيضاً ميزانيات تغطي جداول زمنية أطول. غالباً ما يتم توزيع وثائق الموازنة هذه ونشرها على نطاق واسع عكس ما هو عليه الحال في القطاع الخاص، أين تحتم السرية التجارية أن الموازنات نادراً ما تكون متاحة للجمهور.

تتمتع الموازنة بأهمية قانونية خاصة، وتاريخياً كانت الأداة الأكثر أهمية من البيانات المالية الأخرى للتواصل مع المواطنين. عادة ما تكون الموازنة الإجمالية للحكومة أساساً لتحديد مستويات الضرائب والنفقات، وهي جزء من عملية الحصول على موافقة الإنفاق التشريعي وآلية إظهار الإمتثال للمتطلبات القانونية. على المستوى العالمي، تعد الموازنة المعتمدة هي الطريقة الأساسية التي تمارس بها الهيئة التشريعية الرقابة ويُخضع المواطنون وممثلوها المنتخبون الإدارة الحكومية للمساءلة المالية.

نظراً لأهمية الموازنة، فإن المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقييم الإنفاق الحالي مقابل تقديرات الموازنة وما ينتج عنه من فائض أو عجز في الموازنة للفترة المشمولة بالتقرير، مقارنةً بتلك المدرجة في الموازنة، مهمة في تحديد مدى تحقيق منشأة من القطاع العام لأهدافه المالية.

3-6- طبيعة برامج القطاع العام واستمرارية القطاع العام: إن طبيعة ومدى الأنشطة التي تقوم بها

منشآت القطاع العام والتشكيل القانوني لهذه المنشآت تعني عموماً أن هذه المنشآت سوف تبقى موجودة لفترة طويلة جداً. أثبتت التجربة العالمية الحديثة أن الحكومات قد تواجه صعوبات مالية شديدة فإنها لن تتوقف إلا نادراً جداً. منشآت القطاع العام يمكن دمجها في منشأة أخرى أو استبدالها بمنشآت جديدة. ومع ذلك، فمن المرجح أن الخدمات العامة الأساسية التي كانت تقدمها سيُستمر في تقديمها من قبل المنشآت

اللاحقة أو المدمجة. إذا واجهت المنشآت المحلية صعوبات مالية، فقد يستمر تمويلها أو نقل التزاماتها الرئيسية في تقديم الخدمات إلى المنشآت الجديدة والتي أعيدت هيكلتها، بدلاً من أن تنقضي بالكامل.

الاستمرارية مبدأ أساسي في تحضير البيانات المالية. يفترض أن نشاط المنشأة سيستمر في المستقبل، ما لم تكن هناك نية لتصفية تلك المنشأة، أو أن يتوقف عن العمل. عندما تكون هناك حالات عدم يقين ملموسة تزرع الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، يجب الكشف عن أوجه عدم اليقين هذه وقد تكون هناك حاجة لمعالجات محاسبية خاصة. في حين أن هذا المبدأ قد يكون أقل أهمية في القطاع العام، إلا أن استدامة البرامج الرئيسية على المدى الطويل لها أهمية متزايدة. نظرًا لأن العواقب والنتائج المرتقبة للعديد من القرارات المالية لن تكون واضحة وبارزة إلا بعد سنوات أو حتى عقود، فقد تكون المعلومات المالية المرتقبة التي تغطي آفاق زمنية طويلة ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وهذا له آثار على نطاق التقارير المالية.

3-7- طبيعة الغرض من الأصول والخصوم في القطاع العام: في القطاع الخاص، السبب الرئيسي للاحتفاظ بالتملكات والمنشآت والمعدات والأصول الأخرى هو توليد تدفقات نقدية تساهم في أرباح المنشأة، إما بشكل مباشر أو مع أصول أخرى. في القطاع العام، السبب الرئيسي للاحتفاظ بالتملكات والمنشآت والمعدات والأصول الأخرى يتمثل في توفير السلع والخدمات للمواطنين وغيرهم من الأفراد والجماعات المعنيين بالاستفادة منها، بدلاً من توليد تدفقات نقدية وإيرادات وأرباح. غالبًا ما تتمتع الحكومات بالحق في الموارد الطبيعية، مثل احتياطات المعادن والمياه وأراضي الصيد والغابات، التي تتيح لها منح التراخيص وعقود الإمتياز أو الحصول على الإتاوات والضرائب. لديهم أيضا حقوق على الظواهر مثل الطيف الكهرومغناطيسي¹، ومع الوقت يمكن إدراج الضرائب البيئية. قد لا يكون من الواضح ما إذا كانت هذه الحقوق تؤدي إلى أصول، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كانت هذه الأصول تفي بمعايير الاعتراف في البيانات المالية التي سنتناولها لاحقاً.

3-8- الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام: تتمتع العديد من الحكومات بصلاحيات تنظيم المنشآت العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما بشكل مباشر أو من خلال وكالات تم إنشاؤها خصيصًا لذلك الأمر. من المرجح أن يخضع تكوين هذه الوكالات وأساليب عملها للمتطلبات التشريعية. الأساس المنطقي الرئيسي للسياسة العامة للتنظيم هو العمل برشادة من أجل حماية مصالح المواطنين والمقيمين، المستهلكين، أو لحماية السكان من بعض المخاطر التي لن يتم تغطيتها من خلال آليات التسعير. يحدث التدخل

¹ يتمثل الطيف الكهرومغناطيسي في مجموعات من الموجات لها نفس الخصائص إلا أنها تختلف في أطوالها الموجية وفي تردداتها مثل: المجموعات اللاسلكية (الراديوية)، الأشعة تحت الحمراء، موجات الطيف المرئي...؛ تمتلك الدولة الحق في منح امتياز استغلال هذا الطيف من خلال الأمواج، ونعني بهم بالأساس أمواج الهاتف المحمول وغيرها من امكانية استغلال هذا الفضاء.

التنظيمي أيضاً في حالة وجود عيوب في السوق أو فشل في السوق لسلع أو خدمات معينة، أو التعامل مع عوامل أومشاكل مثل التلوث، حيث لا يتم نقل تكلفة المعاملات والأنشطة من خلال التسعير وبالتالي قد يتحملها غير المنتجين أو المستهلكين، لذلك يتم تنظيم هته الأنشطة والتعامل معها بالتوافق مع التشريعات. لا تتحمل منشآت القطاع الخاص عموماً مثل هذه المسؤوليات التنظيمية. يمكن أن يشمل التدخل التنظيمي الحكومات والهيئات التنظيمية التي تحدد القرارات التي تؤثر على هياكل الأسعار وأساليب التشغيل لمنشآت القطاع الخاص. سيتعين النظر في وجود هذه المسؤوليات التنظيمية عند تحديد الجهة المبلغة ونطاق التقارير المالية في القطاع العام. مثل هته الإجراءات سوف تخلق حقوق وواجبات، قد تترجم إلى أصول وخصوم بالنسبة لمنشآت القطاع العام المعنية، يبقى دوماً الأشكال فيما يتعلق بمدى مقدرتها على استوفاء شروط الاعتراف التي سنذكرها لاحقاً.

4- مستخدمو التقارير المالية:

كنا قد ذكرنا سابقاً في دراستنا للتقارير المالية ذات الغرض العام أهم المستعملين لهته التقارير، في الحقيقة هذا الجزء يمثل تكملة لكل تلك النقاط، أين سنضيف أهم الاختصارات التي تمت في صياغة الإطار المفاهيمي عندما تحدث عن مستعملي التقارير المالية في القطاع العام.

إن المستعملين للتقارير GPFRs في القطاع العام المذكورين أعلاه هم في الحقيقة المستعملون الكامنون لهته التقارير، وهذا المفهوم ورد في الوثيقة الاستشارية التي عنت بهذا الجزء من الإطار المفاهيمي، لكن عند تعديل الصياغة في المسودة، نهت المسودة إلى أنه يجب تحديد المستعملين الأولين للتقارير المالية، والذي يمتازون بعلاقتهم الكبيرة بالتقارير GPFRs، عكس بقية المستعملين الذين في الغالب لا تكون علاقتهم كبيرة ومستمرة بتلك التقارير. حيث لم يحدد المستخدم الأساسي أو المستخدمين الأساسيين لـ GPFRs؛ وبدلاً من ذلك، حدد العرض الأولي للوثيقة الاستشارية لـ IPSASB في المرحلة الأولى المستخدمين المحتملين لبيانات GPFR منشآت القطاع العام وهم: (1) المتلقين للخدمات (مستلمي الخدمة) أو ممثليهم؛ (2) مقدمي الموارد أو ممثليهم؛ و (3) الأطراف الأخرى، بما في ذلك مجموعات المصالح الخاصة وممثليها. تسمح عملية تحديد المجموعة الأساسية للمستخدمين للتقارير GPFRs بالتركيز بشكل أكبر على إحتياجاتهم من المعلومات، التي في الحقيقة لا تختلف كثيراً عن العلومات التي يطلبها المستخدمون المحتملون الآخرون.

الوثيقة النهائية للمسودة التي من خلالها تمت صياغة الجزء المتعلق بمستخدمي التقارير GPFRs تُنبه إلى وجوب تحديد المستعملين الأساسيين للتقارير وتمييزهم عن البقية، المستخدمون الأساسيون الذين وضعهم الإطار المفاهيمي هم:

1- المتلقون للخدمات (مستلمو الخدمة) أو ممثليهم:

يشمل متلقي الخدمة دافعي الضرائب وغيرهم من أفراد المجتمع الذين يستفيدون من الخدمات التي تقدمها الحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، سواء كنتيجة للمعاملات التبادلية أو غير التبادلية. ينبغي تحديد الجمهور أو المواطنين أو الناخبين أو ممثليهم (على سبيل المثال، الهيئة التشريعية أو البرلمان أو المجلس المنتخب أو هيئة تمثيلية أخرى)، على أنهم المستخدمون الأساسيون أو الأكثر أهمية لتقارير GPFrs للقطاع العام. لقد أوضح أن هذا يرجع إلى أن الحكومات مسؤولة بشكل أساسي أمام المواطنين أو ممثليهم. يقصد بممثليهم الهيئة التشريعية والأفراد من أعضاء البرلمان (أو هيئة تمثيلية مماثلة) الذين يتصرفون نيابة عن المواطنين، فهم يعتبرون مستخدمين رئيسيين لتقارير GPFrs.

2- موردو الموارد أو الممولون أو الجهات الداعمة مالياً أو مقدمو الموارد المماثلون:

ينبغي تحديد مقدمي الموارد أو الممولين أو الداعمين الماليين أو مقدمي الموارد المماثلين بوصفهم من بين المستخدمين الرئيسيين لتقارير GPFrs لمنشآت القطاع العام، ويشمل ذلك مقدمي الموارد "مزودي الموارد غير الطوعيين" مثل دافعي الضرائب و "مزودي الموارد الطوعيين" مثل المقرضين والمانحين والموردين والمستهلكين الذين يدفعون رسوم مقابل الخدمة والموظفين. لأنه من غير المحتمل أن تتمكن تقارير GPFrs من الاستجابة لإحتياجات جميع المستخدمين من المعلومات، ومن المرجح أن يكون لمقدمي الموارد مصلحة كبيرة في تقارير GPFrs. سيسمح تحديد موفري الموارد كمجموعة مستخدمي أساسية لـ IPSASB بالتركيز بشكل أكبر على إحتياجاتهم من المعلومات. إن لتقارير GPFrs المعدة للاستجابة لإحتياجات مزودي الموارد إلى المعلومات من المحتمل أن توفر أيضاً معلومات مفيدة للمستخدمين المحتملين الآخرين.

إن الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى مسؤولة بشكل أساسي أمام مستخدمي التقارير المالية الذين يزودونها بالموارد، وأولئك الذين تعتمد عليهم في استخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات اللازمة. بالإضافة إلى ذلك، سيتم تطبيق الإطار المفاهيمي على الحكومات ومجموعة واسعة من منشآت القطاع العام الأخرى في العديد من المناطق المختلفة وكذلك المنظمات الحكومية الدولية، وبالتالي ليس من الواضح أن تحديد مجموعات المستخدمين الأخرى كمستخدمين أساسيين لتقارير GPFrs سيكون ملائماً وسيعمل بفعالية لجميع منشآت القطاع العام على اختلاف مواقعها وطبيعتها.

يوافق IPSASB على أن GPFrs الموجهة نحو توفير المعلومات لتلبية إحتياجات المعلومات لموفري الموارد ستوفر أيضاً معلومات مفيدة للمستخدمين الآخرين المحتملين لـ GPFrs. ومع ذلك، يرى مجلس IPSASB أن الإطار المفاهيمي ينبغي أن يوضح بصراحة أن الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى

يجب أن تكون مسؤولة أمام كل من الجهات التي تزودها بالموارد وتلك التي تعتمد عليها في استخدام تلك الموارد لتقديم هذه الموارد الضرورية أو الخدمات الموعودة. بالإضافة إلى ذلك، في العديد من الحالات يكون مقدمو الموارد هم المانحون أو المقرضون في المقام الأول، والذين غالباً ما يكون لديهم سلطة المطالبة بإعداد تقارير مالية ذات غرض خاص SPFRs لتوفير المعلومات التي يحتاجون إليها.

3- مجموعات مستعملين الآخرين:

كنا قد ذكرنا أن المرحلة الأولى من الوثيقة الاستشارية CP التي عنت موضوع مستعملي التقارير المالية أوردت المستخدمين الكامنين لتقارير GPFRs المتمثلين في الأطراف الأخرى وهم مجموعات المصالح الخاصة وممثليهم ومقدمي الموارد وممثليهم. ومع ذلك، رأى العديد من المجيبين عن الوثيقة الاستشارية أن هؤلاء المستخدمين المحتملين لتقارير GPFRs، بما في ذلك ما إذا كان أولئك الذين يتعاملون مع هيئات القطاع العام على أساس تجاري أو غير تجاري أو على أساس طوعي أو غير طوعي، مثلما هو عليه الحال في القطاع العام والقطاع الخاص مقدمي الخدمات، ينبغي تحديدهم كمجموعات منفصلة للمستخدمين. سيكونون ضمن المجموعات المحددة والمتمثلة في المستخدمين الأساسيين لهته التقارير أي مثل المتلقين للخدمة وممثليهم والمقدمين الموارد وممثليهم، فلا ينبغي تحديدهم كمجموعة مستخدمين منفصلة. كما أعرب البعض عن قلقهم من أن التحديد أو الإشارة ضمناً إلى ضرورة تطوير GPFRs لتلبية إحتياجات مجموعات المصالح الخاصة يتعارض مع طبيعة "الغرض العام" من GPFRs.

قد تكون المعلومات المقدمة من GPFRs مفيدة أيضاً لتجميع الحسابات الوطنية، كمدخلات في نماذج التقارير المالية الإحصائية، لتقييم تأثير السياسات الحكومية على النشاط الإقتصادي ولأغراض التحليل الإقتصادي الأخرى؛ إلا أنه لم يتم تطوير GPFRs على وجه التحديد لتلبية إحتياجات أولئك الذين يحتاجون إلى معلومات لهذه الأغراض. في حين أن أولئك الذين يعملون كمستشارين لمتلقي الخدمة أو مزودي الموارد مثل مجموعات الاستشارة التي تخدم المواطنين ووكالات تصنيف السندات ومحلي الائتمان ومجموعات المصالح العامة من المرجح أن يجدوا المعلومات الواردة في GPFRs مفيدة لأغراضهم، فإن GPFRs ليست مستعدة بشكل محدد للاستجابة لإحتياجاتهم من المعلومات الخاصة.

4- أهداف التقارير المالية

يُذكر مجلس IPSASB دوماً أن التقارير المالية GPFRs ليست غاية في حد ذاتها، وأن الغرض منها هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي GPFRs. لذلك يتم تحديد أهداف التقارير المالية بالرجوع إلى مستخدمي GPFRs، وإحتياجاتهم من المعلومات. تهدف التقارير المالية المعدة من قبل منشآت القطاع العام إلى توفير معلومات حول المنشأة التي تكون مفيدة لمستخدمي GPFRs لأغراض المساءلة ولأغراض

صنع القرار. إن الإطار المفاهيمي قد حصر أهداف التقارير المالية في "المساءلة" و "إتخاذ القرار"، يرى الإطار المفاهيمي الاسترالي أنه على التقارير المالية أن تكون وسيلة للمستخدمين من أجل أهداف إتخاذ القرار ووسيلة للإدارة لتحرر من المساءلة¹. استطاع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB بالنظر إلى المستخدمين تحديد إحتياجات المستخدمين لخدمة هذين الهدفين، لذلك سوف نتناول هذا القسم في نقطتين هما (1) أهداف التقارير المالية و(2) إحتياجات مستخدمي التقارير المالية.

4-1- أهداف المساءلة Accountability و إتخاذ القرار:

تعرف المساءلة بأنها "علاقة بين الفاعل (المسؤول) والمناقش (السائل)، حيث يكون الفاعل ملزماً بشرح وتبرير تصرفه، يمكن للمناقش طرح أسئلة وإصدار الأحكام، ويكون على الفاعل مواجهة العواقب"² ومحاسبياً تمثل المساءلة " العلاقة القائمة على إلتزامات لإثبات ومراجعة وتحمل المسؤولية عن الأداء، من خلال النتائج المحققة في ضوء التوقعات المتفق عليها والوسائل المستخدمة"³ ويمكن إعتبار المساءلة مفهوماً واسعاً ينطوي على العديد من المصطلحات وهي: الشفافية، الإنصاف، الديمقراطية، الكفاءة، الاستجابة، المسؤولية والنزاهة.

يمكن أن نميز بين شكلين مختلفين من المساءلة، وكلاهما وثيق الصلة بمعايير IPSASs. الشكل الأول هو المساءلة العملية Process Accountability، أو مساءلة الإمتثال Compliance Accountability والشكل الثاني هو المساءلة عن الأداء performance accountability. ينصب التركيز في الشكل الأول أي المساءلة العملية (أو مساءلة الإمتثال) على كيفية قيام منشأة القطاع العام بإنجاز شيء ما بدلاً من التركيز على ما الذي تم إنجازه بالفعل. تتضمن عملية المساءلة المفاهيم التقليدية للمساءلة، مثل الإلتزام بالقواعد واللوائح، بما في ذلك مبادئ الإجراءات القانونية الواجبة. والشكل الثاني هو المساءلة عن الأداء، وهو حديث العهد ولا يركز على الإجابة عن السؤال "كيفي؟" ولكن على "ماذا؟" لتقديم إجابة عن: النتائج results والمخرجات Outputs والنواتج Outcomes. تمثل المساءلة عن الأداء محور إصلاحات الإدارة العامة الجديدة (NPM) التي تم الاضطلاع بها في مجال القطاع العام على مدى العقود الماضية.⁴

¹ Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders, Accounting and Business Research, Vol.42, N°5, 495-518, 2012.

² Mark Bovens : "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework", European Law Journal, Vol. 13, No. 4, July 2007, pp. 447-468.

³ Pat Barrett : « Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability », Australian National Audit Office, CPA Forum, Singapor, 2004, P 18.

⁴ Caroline Aggestam-Pontoppidan, Isabelle Andernack : « Interpretation and Application of IPSAS », John Wiley & Sons Inc, New York, 2016, P14.

يتم إعداد GPFRs للاستجابة لإحتياجات المعلومات من مستلمي الخدمة وممثليهم ومقدمي الموارد وممثليهم لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، قد توفر أيضا معلومات مفيدة لأطراف أخرى ولأغراض أخرى. ويجوز للمنظمات التي تتمتع بسلطة المطالبة بإعداد التقارير المالية المصممة لتلبية إحتياجاتها الخاصة من المعلومات أن تستخدم المعلومات المقدمة من GPFRs لأغراضها الخاصة مثل الهيئات التنظيمية والرقابية، ومؤسسات التدقيق، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو غيرها هيئة الإدارة، والوكالات المركزية ومراقبي الموازنة، وإدارة المنشآت، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومقدمي المساعدات. على الرغم من أن هذه الأطراف الأخرى قد تجد المعلومات التي توفرها GPFRs مفيدة، فهي ليست المستخدمين الأساسيين لـ GPFRs، لم يتم تطوير GPFR للاستجابة لإحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

4-2- إحتياجات المستخدمين للمعلومة:

ركز الإطار المفاهيمي على هدفين أساسيين للمعلومات المتوفرة في التقارير المالية وهما المساءلة وأغراض اتخاذ القرار من جهة، بينما ركز أيضاً على مستخدمين أساسيين في العملية الإعلامية وهما مستلمو الخدمات وممثليهم ومقدمو الموارد وممثليهم. وحتى نقوم بربط مختلف المستخدمين وإحتياجاتهم والمعلومات التي على القوائم المالية توفيرها وفقاً للإطار المفاهيمي، قمنا بتحضير الجدول (4.3).

إنطلق الإطار المفاهيمي من الهدفين الأساسيين للتقرير المالي وهما "المساءلة" و"اتخاذ القرار"، بناءً على هذين الهدفين الأساسيين وبالنظر إلى المستعملين الأساسيين للتقارير المالية وهما "متلقي الخدمات" و"مقدمي الموارد"، تم تحديد المعلومات التي يرجون إيجادها في التقارير المالية، التي تختلف بين المستعملين، لكن يمكن ترجمة كل ذلك في مجموعة من المعلومات التي على التقارير المالية هي: معلومات حول الوضع المالي للحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام وأدائها المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في صافي الأصول خلال فترة التقرير.

الجدول 4.3: ملخص عن استخدام أهداف التقارير المالية وفق IPSASs

المستخدمون الأساسيون للمعلومة	المعلومات التي يبحث عنها المستخدمون في التقارير المالية	المعلومات التي توفرها التقارير المالية	البيانات المالية المعنية	الهدف من كل تقرير مالي
متلقو الخدمات	تستخدم المنشأة الموارد باقتصاد وفعالية وفاعلية وعلى النحو المنشود، وما إذا كان هذا الاستخدام في مصلحتهم نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، ومبالغ ومصادر استرداد تكاليفها، مناسبة	للاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، ستحتاج GPFRs إلى توفير معلومات حول الوضع المالي للحكومة أو منشأة آخر في القطاع العام كما في تاريخ التقرير وأدائها المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في صافي الأصول خلال فترة التقرير. ستحتاج GPFRs أيضاً إلى تقديم معلومات مالية وغير مالية حول عدة مسائل - أنشطة تقديم الخدمات أو الإنجازات أو النتائج خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بما في ذلك ما إذا كانت الموارد قد استخدمت اقتصادياً وكفاءة وفعال، ووفقاً للميزانيات المعتمدة وغيرها من السلطات التي بررت جمع هذه الموارد واستخدامها؛ و	بيان الوضع المالي	تتيح تحديد موارد المنشأة العمومية التي يمكن استخدامها لتقديم خدمات معينة في الفترات المستقبلية والمطالبات بتلك الموارد في تاريخ الإبلاغ. سيوفر ذلك معلومات مفيدة كمدخلات في تقييمات مثل هذه الأمور: - مدى اضطلاع الإدارة بمسؤولياتها المتعلقة بحماية وإدارة موارد المنشأة؛ - مدى توفر الموارد لدعم أهداف تقديم الخدمات في المستقبل؛ - مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لخدمة وتسديد المطالبات الحالية لموارد المنشأة.
مقدمو الموارد	تحقيق الأهداف الموضوعية كمبرر للموارد التي تم جمعها خلال الفترة المشمولة بالتقرير؛ العمليات الجارية الممولة من الأموال التي تم جمعها في الفترة الحالية من دافعي الضرائب أو من قروض أو مصادر أخرى؛ من المحتمل أن تحتاج إلى موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لتلك الموارد. سيطلب المقرضون والدائنون معلومات كمدخلات في تقييمات سيولة المنشأة ولتأكيد أن مبلغ وتوقيت السداد سيكون على النحو المتوقع عليه. سيطلب المانحون معلومات لدعم تقييمات ما إذا كان المنشأة يستخدم الموارد اقتصادياً وفعالاً وفعالاً وعلى النحو المنشود. سيحتاجون أيضاً إلى معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المتوقعة في المستقبل واحتياجات الموارد.	المالية حول عدة مسائل - أنشطة تقديم الخدمات أو الإنجازات أو النتائج خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بما في ذلك ما إذا كانت الموارد قد استخدمت اقتصادياً وكفاءة وفعال، ووفقاً للميزانيات المعتمدة وغيرها من السلطات التي بررت جمع هذه الموارد واستخدامها؛ و	بيان الأداء المالي	لن ينعكس الأداء المالي لمنشآت القطاع العام بشكل كامل أو كافٍ في أي تقييم لنتائجها المالية (سواء تم وصفه بأنه "فائض أو عجز" أو "ربح أو خسارة" أو بشروط أخرى). بدلاً من ذلك، ستشمل تقييمات أدائها المالي تحليلاً لمسائل مثل: • الأغراض التي استخدمت من أجلها الموارد خلال الفترة المشمولة بالتقرير؛ • تكاليف وكفاءة وفعالية تقديم الخدمات خلال الفترة المشمولة بالتقرير؛ و • التغييرات خلال الفترة المشمولة بالتقرير في مقدار وتكوين الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في المستقبل والمطالبات بتلك الموارد.
		خطط وأهداف تقديم الخدمات في المستقبل، بما في ذلك المبلغ المتوقع ومصادر الموارد اللازمة لدعم تلك الخطط والأهداف.	التدفقات النقدية	تسهم المعلومات حول التدفقات النقدية في القطاع العام في تقييم الأداء المالي وسيولة المنشأة. يشير إلى كيفية قيام المنشأة بجمع الأموال واستخدامها خلال الفترة، بما في ذلك اقتراضها وسدادها للقروض وحيازتها وبيعها للأصول. ويحدد أيضاً مصدر المال الذي تم استلامه من الضرائب أو الاستثمارات، كما يوضح التحويلات النقدية التي تمت إلى الحكومات الأخرى أو الوكالات الحكومية أو المنظمات الدولية والتي تم استلامها منها. تقييمات امتثال منشأة القطاع العام لولايات الإنفاق المعبر عنها من حيث التدفق النقدي، وإبلاغ التقييمات بالكميات والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية اللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

المصدر: من إعداد الباحث إنطلاقاً من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs.

ستحتاج GPFRs أيضًا إلى تقديم معلومات مالية وغير مالية حول عدة مسائل متعلقة بـ (1). أنشطة تقديم الخدمات أو الإنجازات أو النتائج خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بما في ذلك ما إذا كانت الموارد قد استخدمت إقتصاديًا وكفاءً وفعالًا، ووفقًا للميزانيات؛ و (2) خطط وأهداف تقديم الخدمات في المستقبل، بما في ذلك المبلغ المتوقع ومصادر الموارد اللازمة لدعم تلك الخطط والأهداف. كل ذلك تحققه التقارير المالية المتمثلة في: بيان الوضع، بيان الأداء المالي، بيان التدفقات النقدية، وبيان التغيرات في صافي الأصول. أهداف البيانات المذكورة في الجدول أعلاه وفقًا للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs.

لم يتوقف الطار المفاهيمي عند تقديم التقارير المالية المختلفة بل أشار إلى نقاط مهمة أخرى، يمكن أن نوضحها في النقاط الثلاث التالية

أ- الإمتثال للموازنة: تعكس الموازنة المعتمدة لحكومة أو منشأة القطاع العام الخصائص المالية لخطتها للفترة القادمة. يتم استخدامه لتبرير جمع الأموال من دافعي الضرائب ومقدمي الموارد الآخرين، ويؤسس سلطة إنفاق الأموال العامة. تضم تقارير GPFRs المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم إمتثال المنشأة للميزانيات المعتمدة أو المعتمدة قانونيًا، وتمسكه بالتشريعات أو السلطات الأخرى ذات الصلة التي تحكم رفع واستخدام الأموال العامة، ن أجل تدعيم هدفي المساءلة وعملية صنع القرار.

ب- إنجازات تقديم الخدمات: سوف يقدم الإبلاغ عن المعلومات غير المالية وكذلك المالية المتعلقة بأنشطة تقديم الخدمات أو المنجزات أو النتائج خلال فترة إعداد التقرير مدخلات في تقييمات الإقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات التي تقوم بها المنشأة. يعد الإبلاغ عن هذه المعلومات ضروريًا للحكومة أو أي منشأة من القطاع العام للوفاء بالتزامها بالمساءلة، أي لحساب وتبرير استخدام الموارد المالية التي يتم جمعها من الناخبين أو نيابة عنهم. يتم أيضًا إتخاذ القرارات التي يتخذها المانحون بشأن تخصيص الموارد لمنشآت وبرامج معينة، استجابةً لمعلومات حول إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة التقرير وأهداف تقديم الخدمات في المستقبل.

ت- معلومات مستقبلية مالية وغير مالية: إن الكشف عن مثل هذه المعلومات في GPFRs سيعزز مساءلة المنشأة ويوفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض صنع القرار. يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها حكومة أو منشأة من القطاع العام في فترة معينة حول برامج تقديم وتمويل الخدمات في المستقبل عواقب سلبية على: (1) المكونات التي ستعتمد على هذه الخدمات في المستقبل؛ و(2) الأجيال الحالية والمستقبلية من دافعي الضرائب وغيرهم من مزودي الموارد غير الطوعية الذين سيقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والالتزامات المالية ذات الصلة. ستكون المعلومات المتعلقة بأنشطة

تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للمنشأة وأثرها المحتمل، وتأثيرها المحتمل على الإحتياجات المستقبلية من الموارد للمنشأة، ومصادر التمويل المحتملة لهذه الموارد، ضرورة كمساهمة في أي تقييم لقدرة منشأة القطاع العام للوفاء بتقديم الخدمات والالتزامات المالية في المستقبل.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية وقيود المعلومات التي تتضمنها تقارير GPFrs

تقوم المعلومة المالية على مجموعة من الخصائص النوعية التي تضمن جودتها وأجاءها لأهدافها، وعلى المعد للتقارير المالية أن يسعى إلى تعزيز هذه الخصائص النوعية؛ لكن لا يمكن أن يحقق ذلك تماماً بسبب وجود قيود تكبح هذه الرغبة في تحقيق الجودة التامة.

1- الخصائص النوعية:

ذكرنا سابقاً أن الهدف من التقارير GPFrs هو توفير معلومة صالحة للإستعمال من أجل المساءلة وأغراض إتخاذ القرار. من أجل دعم قابلية إستعمال هته المعلومات يتوجب أن تستوفي خصائص نوعية. ويمكن تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المالية على أنها "صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الإستخدام العام GPFr حتى تكون مفيدة ويمكن إستخدامها كأساس سليم لإتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة معدة التقارير المالية ذات الإستخدام العام وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية ذات الإستخدام العام GPFr"¹.

تنطبق الخصائص النوعية على جميع المعلومات المالية وغير المالية الواردة في GPFrs، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمحتملة، والمواد التوضيحية أو التقارير السردية الأخرى. قد يختلف مدى تحقيق الخصائص النوعية اعتماداً على درجة عدم اليقين والتقييم الشخصي أو الرأي الذي ينطوي عليه تجميع المعلومات المالية وغير المالية. تعد كل من الخصائص النوعية جزءاً لا يتجزأ من الخصائص الأخرى التي يجب توفيرها في GPFrs. قد لا يتم تحقيق جميع الخصائص النوعية بالكامل في الممارسة العملية، لكن من الضروري وجود توازن أو مقايضة بينها.

إن الخصائص النوعية التي سوف نعرضها لا يجب النظر إليها كعناصر يجب أن تتوفر أو تظهر في القوائم المالية، بل الهدف من إدماجها في الإطار التصوري هو العمل على تعزيزها من أجل الرفع من

¹ خالد جمال الجعارات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs- الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص91.

جودة القوائم المالية¹. أورد الإطار المفاهيمي الحالي لـ IPSASB في فصله الثالث الخصائص النوعية التالية: الملاءمة، التمثيل بأمانة، قابلية الفهم، التوقيت المناسب، قابلية المقارنة وقابلية التحقق.

1-1- الملاءمة Relevance:

عُرفت الملاءمة سابقاً في عدة مشاريع للإطار المفاهيمية بأنها صلة الظاهرة الاقتصادية المختارة بقرارات مستخدمي المحاسبة، كما وصفت كذلك بمطابقة pertinence المعلومات المحاسبية في القرارات². بينما يجتمع العديد من الأطر المفاهيمية حالياً بالوصف التالي: "تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية". ويتحقق ذلك عندما يكون لها قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما، قد تكون قادرة على إحداث فرق، وبالتالي تكون ملائمة، حتى لو إختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على دراية بها بالفعل. إن البحث خلف مفهوم الملاءمة يقودنا إلى أن المعايير ليست حيادية ولكنها تخدم مصالح معينة وفقاً لتعريف الملاءمة³. المعلومات المالية وغير المالية لها قيمة تأكيدية إذا كانت تؤكد أو غيرت التوقعات⁴ السابقة (أو الحالية)، مثل مدى قيام المديرين بتنفيذ مسؤولياتهم من أجل الاستخدام الكفء والفعال للموارد، وتحقيق أهداف محددة لتقديم الخدمات، والإمتثال للمتطلبات المتعلقة بالموازنة والتشريعية وغيرها.

1-2- التمثيل بأمانة Faithful representation:

لتكون مفيدة في إعداد التقارير المالية، يجب أن تكون المعلومات تمثيلاً مخلصاً للظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر التي تهدف إلى تمثيلها. في الممارسة العملية، قد لا يكون من الممكن معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المقدمة في GPFrs كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية. ومع ذلك، يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية قدر الإمكان. يتم تحقيق التمثيل بأمانة عندما يكون (1) تصوير الظاهرة كاملاً و(2) محايداً و(3) خالياً من الخطأ المادي (أو الخطأ الجوهري).

¹ هناك من يعبر على الخصائص النوعية على أنها خصائص الجودة انطلاقاً من المصطلح الإنجليزي Qualitative Characteristics، ومع أننا لم نتداول المصطلح نفسه إلا أننا نجد أنه يعبر عن الهدف من الخصائص النوعية.

² Myojung Cho, Oliver Kim, Steve C. Lim: "Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework", J. Account. Public Policy, N° 29 2010, p 604-611.

³ Alain BURLAUD & C. Richard BAKER : "Epistémologie de la comptabilité: de la doctrine au conséquentialisme", Revue française de comptabilité, Juin 2015, N°488, pp54-58.

⁴ القيمة التنبؤية، كما هو مستخدم في الإطار المفاهيمي للـ IASB، ليست هي نفسها القدرة على التنبؤ كما هي مستخدمة في الإحصائيات. المعلومات لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها في صنع تنبؤات حول النتائج النهائية للأحداث الماضية أو الحالية. في المقابل، يستخدم الإحصائيون القدرة على التنبؤ للإشارة إلى الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالقيمة المستقبلية التالية في سلسلة للإشارة إلى ميل سلسلة من الأرقام للاستمرار في التغيير بناءً على تغيرات في الماضي.

أ- يكتمل تصوير ظاهرة إقتصادية أو غيرها إذا تضمنت جميع المعلومات الضرورية للتمثيل الأمين للظاهرة التي تهدف إلى تصويرها بما في ذلك الوصف والشرح. يمكن أن يتسبب حذف بعض المعلومات في أن يكون التمثيل خاطئاً أو مضللاً، وبالتالي لا يكون مفيداً لمستخدمي GPFrs. يتعين تقديم المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية والمعلومات المتعلقة بتحقيق أهداف ونتائج تقديم الخدمات، والمضمنة في GPFrs مع ضمان أن يكون تصويرها كاملاً ومفيداً للمستخدمين.

ب- الحياد في التقارير المالية: هو عدم وجود تحيز؛ وهذا يعني أن إختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يتم إجراؤها بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً، للتأثير بطريقة معينة على تقييم المستخدمين لإخضاع المساءلة من قبل المنشأة أو قرار أو الحكم الذي يتعين إتخاذه، أو للحث على سلوك معين. تمثل المعلومات المحايدة بأمانة الظواهر الإقتصادية، إن طلب المعلومات الواردة في GPFrs لتكون محايدة لا يعني أنها لا تخلو من أي غرض أو أنها لن تؤثر على السلوك. تحدث الظواهر الإقتصادية وغيرها من الظواهر في GPFrs بشكل عام في ظل ظروف عدم اليقين. غالباً ما تتضمن المعلومات الواردة في GPFrs تقديرات تشتمل على تقدير الإدارة. تمثل ذلك بأمانة، يجب أن يستند التقدير إلى مدخلات مناسبة، ويجب أن يعكس كل إدخال أفضل المعلومات المتاحة. ويجب توخي الحذر عند التعامل مع عدم اليقين، قد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة عدم اليقين في المعلومات المالية وغير المالية لتحقيق الأمانة.

ت- خالي من الخطأ الجوهرى¹ Material error: يعني عدم وجود أخطاء أو سهو يعتبر جوهرى في تصوير depicting الظاهرة، وقد تم تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المُبلغ عنها. في بعض الحالات، مع ذلك قد يكون من الممكن تحديد دقة بعض المعلومات المضمنة في GPFrs. خالية من الأخطاء المادية لا يعني دقة كاملة من جميع النواحي. خالي من الخطأ المادي يعني عدم وجود خطأ أو سهو مادي.

3-1- قابلية الفهم Understandability:

قابلية الفهم هو الخاصية النوعية للمعلومة التي تمكن المستخدمين من فهم معناها. يجب على GPFrs لمنشآت القطاع العام تقديم المعلومات بطريقة تستجيب لإحتياجات المستخدمين وقاعدة معارفهم، ولطبيعة المعلومات المقدمة. يتم تعزيز الفهم عند تصنيف المعلومات وتمثيلها وتقديمها بوضوح ودقة، حيث يمكن للمقارنة أيضاً أن تعزز إمكانية الفهم. لا يعني الفهم أنه يجب حذف المعلومات المالية التي يصعب فهمها، ولكن يجب الإفصاح عنها بطريقة تزيد من الفهم ومنع سوء الفهم، بإفتراض أن يكون لدى مستخدمى

¹ المادية أو الأهمية النسبية Materiality سوف نتناولها لاحقاً لما نتكلم عن قيود المعلومة

GPFrs معرفة معقولة بأنشطة المنشأة والبيئة التي يعمل فيها، وأن يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة ومراجعة GPFR. عندما تكون الظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر المعقدة بشكل خاص، فإن عددًا أقل من المستخدمين قد يفهمون المعلومات المالية التي تصور تلك الظواهر. في هذه الحالات، قد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب مساعدة مستشار. لا ينبغي إستبعاد المعلومات ذات الصلة والتي تمثل بأمانة الظواهر الاقتصادية أو غيرها من GPFRs فقط لأنها قد تكون معقدة أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

4-1- التوقيت المناسب Timeliness:

الإلتزام بالتوقيت المناسب يعني توفر المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن توفر المعلومات ذات الصلة المتاحة في وقت أقرب يمكن أن يعزز فائدتها كمدخلات في عمليات تقييم المساءلة وقدرتها على الإبلاغ والتأثير على القرارات التي يتعين إتخاذها. الضعف في إحترام التوقيت والمواعيد يمكن أن يجعل المعلومات أقل فائدة. من خلال المعيار IPSAS1، ينص الملحق "أ" على أن التوقيت المناسب يمثل "قيد constraint" على المعلومات الملائمة والموثوقة. ويرى IPSASB أن طبيعة التوقيت وإمكانية إعداد التقارير في الوقت المناسب تزيد من فائدة GPFRs لكل من أغراض المساءلة وصنع القرار، مما يشير إلى أنه أكثر من قيد constraint على المعلومات المدرجة في GPFRs، ينعكس هذا في إعادة تعيينه كخاصية نوعية في حد ذاته في الإطار المفاهيمي بعدما كان مجرد قيد عند صدور معيار IPSAS1. إن التأخير غير المبرر في توفير المعلومات قد يقلل من أهميتها بينما الإبلاغ في الوقت المناسب قد يشمل الإبلاغ قبل معرفة جميع جوانب المعاملة، مما يقلل من دقة المعلومة ويضعف من موثوقيتها reliability. قد تظل بعض عناصر المعلومات مفيدة لفترة طويلة بعد فترة التقرير أو تاريخ الإبلاغ. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يتم تحديد نتائج وتأثيرات بعض برامج تقديم الخدمات حتى الفترات المستقبلية.

5-1- قابلية المقارنة Comparability:

القابلية للمقارنة هي نوعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. المقارنة ليست نوعية لعنصر وحيد من المعلومات، وإنما هي نوعية العلاقة بين عنصرين أو أكثر من المعلومات، المقارنة هي الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر. بخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا تتعلق المقارنة بعنصر واحد، بل تتطلب المقارنة على الأقل عنصرين. تختلف كذلك قابلية المقارنة عن الاتساق وعن التوحيد. يشير الاتساق أو الثبات Consistency إلى إستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية، إما من فترة

إلى أخرى داخل نفس المنشأة، أو في فترة واحدة عبر أكثر من منشأة واحدة. الاتساق يساعد في تحقيق هدف قابلية المقارنة، لكنه ليس هدفاً في حد ذاته. المقارنة تختلف أيضاً عن التوحيد *uniformity*، المقارنة ليست التوحيد. لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تبدو الأمور التي تتشابه متشابهة ويجب أن تبدو الأمور التي تختلف مختلفة. لا يتم تحسين قابلية مقارنة المعلومات في *GPFRs* من خلال جعل الأمور على عكس ما تبدو عليه.

تعزز قابلية المقارنة لمختلف البيانات المالية الهدفين الأساسيين من التقارير المالية وهما المساءلة واتخاذ القرار، على سبيل المثال من خلال: فيما يتعلق بالموازنة: مقارنة موازنة المنشأة للفترة المعنية بالتقرير أو المعلومات المالية وغير المالية المرتقبة التي سبق تقديمها لفترة إعداد التقرير أو عند تاريخ إعداد التقرير؛ معلومات مماثلة حول نفس المنشأة لفترة أخرى أو تاريخ معين آخر؛ ومعلومات مماثلة حول المنشآت الأخرى (على سبيل المثال: منشآت القطاع العام التي تقدم خدمات مماثلة في مناطق مختلفة).

6-1- قابلية التحقق *Verifiability*:

قابلية التحقق هي جودة المعلومات التي تساعد على ضمان للمستخدمين أن تقارير *GPFR* يمثلون بصدق¹ *faithfully* الظواهر التي يزعم أنها تمثلها. يُعتقد أيضاً أنها توفر الثقة للمستخدمين بأن المعلومات المالية خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بأنها ملائمة وممثلة بأمانة. يفترض أن قابلية التحقق تهدف إلى أن تكون قاعدة لإجراء المراجعة المستقلة. يتم استخدام قابلية الدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الجودة عند تطبيقها فيما يتعلق بالمعلومات التوضيحية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة التي يتم الكشف عنها في *GPFRs* أي نوعية المعلومات التي تساعد على ضمان أن المستخدمين لديهم معلومات كمية مالية أو مالية غير توضيحية أو محتملة. يمثل بأمانة الظواهر التي يزعم أنها تمثل. سواء تمت الإشارة إلى إمكانية التحقق أو القابلية للدعم، فإن هذه الخاصية تعني أن المراقبين المختلفين ذوي المعرفة والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى إجماع عام، وإن لم يكن بالضرورة اتفاقاً كاملاً، على أن (1) المعلومات تمثل الظواهر التي يزعم أنها تمثلها دون خطأ مادي أو تحيز؛ أو (2) تم تطبيق طريقة مناسبة للاعتراف أو القياس أو التمثيل دون حدوث خطأ مادي أو تحيز.

قد يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. مع التحقق المباشر، يتم التحقق من القيم عن طريق عملية الجرد وفحص السجلات والتأكد من أن العوامل المحددة على أنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات في

¹ لاحظ أن المصطلح الإنجليزي *faithful* قد أُستعمل سابقاً في الخاصية النوعية التمثيل الأمين *Faithful representation*، والتي يترجمها البعض على أنها التمثيل الصادق، لكن اعتقد أن المصطلح الأصح هو الأمين بالنسبة للخاصية النوعية لأنها تتعدى الصدق، فالأمانة تعني تأدية المهمة الإعلامية باخلاص، بينما يصلح مصطلح الصدق في التعبير عن ال خاصية قابلية التحقق والتي أساسها أن المعلومات المقدمة قد صيغت بناءً على معطيات سليمة ويمكن إثباتها والتحقق منها. لذلك هناك فرق بين الخاصيتين النوعيتين.

الماضي كانت موجودة وتعمل مع التأثير المحدد. أما فيما يتعلق بالتحقق غير المباشر، فيتم التحقق من القيم عن طريق التحقق من المدخلات وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس الطريقة أو المنهجية المحاسبية. مثال على ذلك هو التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب المخزون النهائي باستخدام نفس افتراض تدفق التكاليف (على سبيل المثال، متوسط التكلفة أو الوارد أولاً يخرج أولاً...). جودة التحقق (أو الدعم إذا استخدم هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة - قد تكون بعض المعلومات أكثر أو أقل قدرة على التحقق من المعلومات الأخرى. ومع ذلك، كلما كانت المعلومات المضمنة في GPFR أكثر قابلية للتحقق، كلما أكدت للمستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظواهر التي تدعي أنها تمثلها.

علينا أن نشير إلى أن الخصائص النوعية المذكورة أعلاه هي الواردة في الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IPSASB، بينما تعتبر عدة مصادر أخرى في مقدمتها الإطار المفاهيمي لمعايير IAS/IFRAS الصادرة عن مجلس IASB أن الخاصيتين النوعيتين الوحيدتين هما: الملاءمة والتمثيل بأمانة، بينما البقية ماهي إلا توفير تحسين للخاصيتين النوعيتين لفائدة إضافية في معلومات التقارير المالية. لذلك، فالخصائص الأربع المهمة وهي قابلية المقارنة والتحقق والتوقيت المناسب وقابلية الفهم؛ لأنه بكل بساطة الخصائص النوعية الأربعة المعززة ستكون عديمة الفائدة إذا كانت المعلومات المالية غير ملائمة أو غير ممثلة بأمانة بالأساس. تطبيق الخصائص النوعية المعززة هو عملية زائدة لا تتبع الأولوية والنظام المحدد. في بعض الأحيان، يتم التخلي عن واحدة أو بعض الخصائص النوعية المعززة لزيادة فائدة خاصية نوعية أخرى، إذا حدث مثل هذا الموقف، ينبغي الكشف عن المعلومات أو الأدلة المناسبة.

2- القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRs

وضعت الأطر المفاهيمية المحاسبية لمختلف المجالس خصائص نوعية تعبر عن درجة الجودة التي تطمح معاييرها لتحقيقها في المعلومة المحاسبية المرجوة، قبل إصدار أي معيار محاسبي يجب على المجلس المصدر أن يتأكد أن منافع المعيار تفوق تكلفته¹، وبصفة عامة هناك قيود تمثل عوائق جودة المعلومة التي وضعتها الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، تتمثل في: (1) الأهمية النسبية، (2) التكلفة والمنفعة، (3) الموازنة بين الصفات النوعية.

¹ Stanley Martens and Kevin Stevens : "The FASB's Cost/Benefit Constraint in Theory and Practice", Journal of Business Ethics, Vol. 13, No. 3, March 1994, p 178.

2-1- المادية¹ (الأهمية النسبية) Materiality:

وفقاً لمجلس IPSASB، تعتبر المعلومة مهمة إذا كان لإغفالها أو تشويهها misstating أن يؤثر على أداء الجهة المسؤولة للمساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس GPFrs للمنشأة التي تم إعدادها لفترة الإبلاغ، ويضيف المعيار IPSAS1 في الفقرة 13 أنه في إطار الأهمية النسبية للمعلومات يفترض أن لمستخدمي القوائم المالية GPFrs دراية مقبولة عن القطاع العام أو النشاط الإقتصادي والمحاسبة. إن الأهمية النسبية هي جانب معين من جوانب الأهمية بالنسبة للمنشأة بناءً على طبيعة أو حجم العناصر أو كليهما التي تتعلق بها المعلومات في سياق التقرير المالي للمنشأة فردية. لا يمكن تحديد حد كمي موحد يصبح فيه نوع معين من المعلومات أكثر أهمية، في النهاية الأهمية النسبية للخصائص النوعية هي مسألة حكم مهني.

تجدر الإشارة إلى أنه هناك توجه يرى بأن الأهمية النسبية تمثل قيد يتعلق في الأساس بالخاصية النوعية "الملاءمة" دون غيره، وهذا التوجه يرجع في الأساس إلى نظرة سابقة لقيد الأهمية النسبية Materiality وردت في الإطار المفاهيمي للIASB لسنة 1989، لكن سرعانما تراجع نفس المجلس IASB عن هذا التوجه، كما يرى مجلس IPSASB أن الأهمية النسبية تتعلق، ويمكن أن تؤثر، على عدد من الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في GPFrs، وبالتالي تتعكس بشكل أفضل على أنها قيد شامل وليس محصور في خاصية نوعية وحيدة. على سبيل المثال يجب مراعاة الأهمية النسبية عند تحديد ما إذا كان حذف أو عدم صحة عنصر من المعلومات يمكن أن يقوض أهمية المعلومات المالية وغير المالية المقدمة في GPFrs أو تمثيلها بأمانة أو فهمها أو قابليتها للتحقق.

يتم إجراء تقييم للأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل ضمنها المنشأة، وفيما يتعلق بالمعلومات المالية وغير المالية المرتقبة، ومعرفة المُحضر لهته التقارير وتوقعاته بشأن المستقبل. عند تحديد ما إذا كان العنصر مهماً في هذه الظروف، سيُنظر في مسائل مثل طبيعة ووقائع وحساسية وعواقب المعاملات والأحداث الماضية أو المتوقعة، والأطراف المعنية في أي من هذه المعاملات والظروف التي تنشأ عنها. قد يكون الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالإمتثال أو عدم الإمتثال للتشريعات أو اللوائح أو أي سلطة أخرى أمراً مهماً بسبب طبيعتها، لكن مجلس IPSASB يرى أنه من الممكن إجراء تقارير خاصة غير مرتبطة بالتقارير المالية GPFrs وبالتالي لا تكون ملزمة بشروط المجلس.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نيويورك، 2009، ص66.

2-2- التكلفة والمنفعة Cost-Benefit:

يتطلب إعداد التقارير المالية تحمل تكاليف ويجب أن تبرر منافع التقارير المالية هذه التكاليف. إن عملية صياغة القواعد المحاسبية هو ميكانيزم يهدف لضمان معلومة محاسبية ذات جودة وحماية مستعمل المعلومة المحاسبية مع البحث عن عدم إضافة تكاليف مبالغ فيها لمحضري الحسابات¹. إن تقييم ما إذا كانت فوائد توفير المعلومات تبرر التكاليف المتعلقة بعملية توفير المعلومات غالباً ما تكون مسألة تقدير، لأنه غالباً ما يكون من غير الممكن تحديد أو تقدير جميع تكاليف أو منافع المعلومات التي تتضمنها تقارير GPFRs. تشمل تكاليف توفير المعلومات تكاليف جمع المعلومات ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها وتقديم الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها؛ لا يمكن اعتبار التكلفة خاصة نوعية للمعلومات، إنها سمة من سمات العملية المستخدمة لتوفير المعلومات مصنفة كقيد للعملية.

يذكر مجلس IASB في إطاره المفاهيمي الحالي (لسنة 2018) أنه حاول ولا يزال يحاول تطوير أساليب أكثر تنظيماً للحصول على معلومات حول تكلفة جمع ومعالجة المعلومات التي تتطلب معايير IFRS من المنشآت تقديمها. تتمثل الطريقة الأساسية المستخدمة في مطالبة الأطراف المعنية رسمياً في بعض الأحيان (مثل الإختبارات الميدانية والإستبيانات)، بتقديم معلومات التكلفة والاستفادة لمقترح محدد يتم تقديره كمياً قدر الإمكان.

2-3- الموازنة بين الصفات النوعية Balance between the qualitative characteristics:

يقوم هذا القيد على الأساس أن الخصائص النوعية تعمل معاً بطرق مختلفة للمساهمة في فائدة المعلومات. في بعض الحالات، قد يكون من الضروري تحقيق التوازن أو المقايضة بين الخصائص النوعية لتحقيق أهداف التقارير المالية، أكيد أن الجانب الإحترافي يظهر في هته النقطة، لذلك يرى مجلس IPSASB أن الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل موقف هي مسألة الحكم المهني، لذلك يطفو هنا مشكل موضوعية القرارات التي سوف تحكم هذا الجزء. مع ذلك يبقى الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تلبية أهداف التقارير المالية.

هناك مصطلح لم نستوفه حقه هو "المقايضة" أو "الموازنة"، إن هته الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومة يمكن أن نعتبرها إضافة فقط، لأن القيدين السابقين "الأهمية النسبية" و "الموازنة بين التكلفة والمنفعة"

¹Rouba Chantiri-Chaudemanche : « L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : La rhétorique du normalisateur à travers la littérature », Comptabilité - Contrôle - Audit, (Tome 19), 2013/3, page 44.

مبنيان أصلاً على المقايضة بين مختلف الخصائص النوعية وتكاليفها ويمكن عناصر أخرى تتعلق بهما. يمكن اعتبار هذا الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IPSASB الوحيد الذي فصل صراحة بأن الموازنة بين الخصائص النوعية تمثل قيماً منفصلاً عن القيديين الآخرين.

الفرع الثالث: المنشأة أو مجموعة المنشآت صاحبة التقرير المالي

خصص الإطار المفاهيمي لـ IPSASB الفصل الرابع لتوضيح المنشأة المبلغة، والملاحظ أنه أصغر فصل في الإطار المفاهيمي، من خلال إحدى عشرة (11) فقرة وعشرة (10) قواعد استخلاص، مما ينبه إلى عدم توازن الفصول من ناحية الحجم. غير أن المقاربة كانت في الأصل تتجه إلى المفاهيم نفسها الواردة في الإطار المفاهيمي لمعايير IAS/IFRS، مع أن هذا الأخير كان قد ناقش سلفاً (في مشروع تعديل الإطار المفاهيمي لـ IASB سنة 2008) نقطة أساسية وهي: هل يتم تحضير التقارير المالية بناءً على منظور المنشأة أو بناءً على منظور الملكية Proprietorship؟ وقد اتخذ مجلس IASB حينها قراره بأنه يتعين تحضير التقارير المالية من منظور المنشأة وليس من منظور الملكية أو من منظور صنف معين من الملاك، مرجعاً ذلك في الأساس إلى إستقلال المنشأة التام عن الملاك. مع ذلك إعتبر البعض أن هذا القرار لم يتم تبريره بشكل جيد، خاصة أنه تم فتح النقاش عليه فقط في مشروع نص الإطار المفاهيمي لسنة 2008، بل كان عليهم أن يبرروا لماذا تم إختيار هذا التوجه مقارنة بتوجهات أخرى مثل: منظور الملاك أو منظور المنشأة/ المنشآت الحاضنة Parent Company، لأن إدماج مقاربات أخرى قد يفتح الأمر على بدائل أكثر قد تسهم في إثراء الإطار المفاهيمي.¹

نقصد بمنشأة الإبلاغ المنشأة التي يتوجب عليها تحضير معلومة مالية للأطراف الأخرى، يرى الإطار المفاهيمي لـ IPSASB أن "منشأة الإبلاغ في القطاع العام تمثل حكومة أو مؤسسة أو برنامج أو نشاط معرف identifiable للقطاع العام التي تُعد التقارير المالية للأغراض العامة GPFrs؛ أما مجموعة منشآت الإبلاغ في القطاع العام المعنية بالتقارير المالية فتتضمن منشأتين منفصلتين أو أكثر يعرضان GPFrs كما لو أنهما منشأة واحدة"². مع ذلك فإن التعبير الذي إختاره الإطار المفاهيمي الحالي لـ IASB، الصادر سنة 2018، يقدم تعريفاً أفضل حيث يرى أن المنشأة المصدرة للتقارير هي "منشأة مطلوب منها، أو تختار، إعداد البيانات المالية". يمكن أن تكون المنشأة المبلغة منشأة واحدة أو جزءاً من منشأة أو يمكنه إحتواء أكثر من منشأة واحدة. لذلك فالمنشأة المبلغة ليس بالضرورة منشأة قانونية³. ويتميز تعريف IASB بأنه أشمل وأكثر مرونة فهو لم يعدد المنشآت بقدر ما يفتح الباب لإحتمالات وإمكانيات أوسع وأشمل، مع

¹ Jayne GODFREY *et al.* : « Accounting Theory », 7th edition, Wiley, Milton (Australia), P109.

² IFAC: [Handbook of international public sector accounting pronouncements](#), vol I, New York, 2018, P67.

³ IASB: "The Conceptual Framework for Financial Reporting", London, 2018, para 3.10.

أن الأصل أن يحدث العكس لأن المنشآت المعنية بالتقرير المالي لأنشطة القطاع العام أو الأنشطة غير الربحية وعملية حصرها تقريباً مستحيل، عكس الأنشطة الربحية التي على الرغم من ارتباطها بالوحدات القانونية غير أنها توسعت إلى وحدات غير قانونية بالضرورة، الشيء الذي ذكر في التعريف الأول وغاب عن التعريف الثاني هو مصطلح "معرفة" identifiable، مع ذلك لم يحدد ذلك ويرى IPSASB أن هذه ليست وظيفة الإطار المفاهيمي، لأن عملية تحديد المنشآت أو الأنشطة (أو مجموعات منها) التي تعد GPFrs في التشريعات أو القوانين، أو يتم تحديدها من قبل الهيئات الرسمية ذات الصلة مع معرفة خصائص منشآت القطاع العام والإحتياجات المحتملة من المعلومات من المستخدمين. بالإضافة إلى ذلك، قد تختار بعض المنشآت أو الأنشطة (أو مجموعات منها) طوعاً إعداد GPFrs، كل ذلك من أجل تقديم معلومات تخدم المستخدمين بهدف المساءلة واتخاذ القرار.

إن السمة الرئيسية للمنشأة المبلّغة هي تعلق وإرتباط مستلمي الخدمة أو مقدمي الموارد الذين بتقارير GPFrs للحصول على معلومات حول أنشطة منظمات حكومية معينة أو برامج أو أنشطة أخرى محددة لأغراض المساءلة أو إتخاذ القرارات. لدى الحكومة وبعض منشآت القطاع العام شخصية مستقلة أو قانون مستقل، ومع ذلك فإن مؤسسات وبرامج وأنشطة القطاع العام التي ليس لها هوية قانونية منفصلة قد تقوم أيضاً بنشاط حكومي متعلق بالمال العام. قد يعتمد مستلمو الخدمات ومقدمو الموارد على GPFrs لهذه المنشآت والبرامج والأنشطة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، وبالتالي قد يكون للمنشأة المبلّغة عن القطاع العام هوية قانونية منفصلة أو يكون هيكلًا تنظيميًا أو ترتيبًا إداريًا أو برنامجًا أو نشاطًا بدون هوية قانونية منفصلة.

الفرع الرابع: عناصر البيانات المالية

تمثل عناصر البيانات المالية "الفئات الرئيسية في القوائم المالية التي يتم فيها تجميع آثار العمليات والأحداث المالية الأخرى حسب الخصائص الاقتصادية"¹. يرى الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs أن الآثار المالية للمعاملات وغيرها من الأحداث يتم تصويرها من خلال تجميعها في فئات واسعة والتي لها خصائص اقتصادية مشتركة، تسمى هذه الفئات الواسعة عناصر البيانات المالية. توفر هذه العناصر الأساسية نقطة مبدئية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والنشاطات الاقتصادية بطريقة (1) تزود المستخدمين بالمعلومات التي تلي أهداف التقارير المالية و(2) تسهم في الخصائص النوعية للتقارير المالية. تحدد العناصر المحددة في هذا الجزء المعلومات المقدمة في البيانات المالية والأنواع العامة لهذه

¹ خالد جمال الجعرات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs- الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص98.

المعلومات. فهي ليست العناصر الفردية نفسها، ويتم استخدام التصنيفات الفرعية للعناصر الفردية ضمن عنصر وتجميع مجموعات العناصر لتعزيز إمكانية فهم البيانات المالية، يتم تناول قضايا العرض لاحقاً¹. عناصر البيانات المالية الواردة في معايير IPSASs ترجع في الأصل إلى الإطار المفاهيمي لمعايير مجلس IASB، أغلبية المفاهيم ترجع إلى الإطار المفاهيمي الأول لمجلس IASB لسنة 1989. فهي مفاهيم متأصلة في المحاسبة وتعرف اتفاقاً واسعاً بين الممارسين لمهنة المحاسبة، لذلك لن نتناولها بأسهاب، وكل عنصر مرتبط بشكل مباشر بالبيان المالي الذي يعنيه، وهته العناصر هي:

1- الأصول assets

2- الخصوم (المطلوبات) Liabilities

3- الإيرادات Revenues

4- المصاريف Expenses

5- مساهمات الملاك Ownership Contributions

6- التوزيعات على الملاك Ownership Distributions

يرى مجلس IPSASB أنه في بعض الحالات، للتأكد من أن البيانات المالية توفر معلومات مفيدة لتقييم حقيقي للأداء المالي والمركز المالي لمنشأة ما، قد يكون الإقرار بظواهر اقتصادية لا يتم التقاطها بواسطة العناصر المذكورة أعلاه ضروري، فإن تحديد هته العناصر لا يمنع معايير IPSASs من طلب أو السماح بالإقرار بالموارد أو الإلتزامات التي لا تقي بتعريف عنصر ما، ويقصد بذلك المصادر الأخرى أو Other ressources أو الإلتزامات الأخرى Other Obligations عند الضرورة لتحقيق الأهداف بشكل أفضل التقارير المالية، كل ذلك سنتطرق إليه لاحقاً في التعريف بصافي المركز المالي Net Financial Position و المصادر الأخرى Other ressources والإلتزامات الأخرى Other Obligations.

1- البنود المشكلة لعناصر القوائم المالية:

هي البنود الأساسية والتي تتوافق عليها كل الأطر المفاهيمية والأنظمة المحاسبية ولا يمكن تصور محاسبة من دونها، وهي:

1-1- الأصول assets:

¹ IFAC : “Conceptual Framework Exposure Draft 2 : Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements”, 2013, P8.

كما تعرفها مختلف المعايير المحاسبية، يعرف الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs كذلك بـ"الموارد التي تسيطر عليها المنشأة حالياً نتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة". من المهم التركيز على عنصر الأصول لأن العديد من العناصر يتم تعريفها بالاستناد (بذكر) الأصول ضمن التعريف. ويمكن توضيح الأصول في النقاط التالية:

- موارد

المورد عبارة عن عنصر له القدرة على توفير تدفق محتمل لخدمة أو فوائد اقتصادية. يجب أن تكون هته الموارد تحت سيطرة¹ المنشأة، كما أن الشكل المادي ليس شرطاً ضرورياً للأصل، حيث يمكن أن يأخذ الأصل أشكالاً أخرى كأن يكون معنوياً أو مالياً، يمكن أن تنشأ الفوائد الاقتصادية مباشرة من المورد نفسه أو من حقوق المورد بصفته المالك والمسيطر على الأصل. تجسد بعض الموارد حقوق المنشأة في مجموعة متنوعة من الفوائد على سبيل المثال الحق في: استخدام المورد لتقديم الخدمات، استخدام موارد الطرف الخارجي لتقديم الخدمات، تحويل المورد إلى نقد من خلال التخلص منه، الاستفادة من تقدير المورد من حيث القيمة.

- الفوائد المحتملة أو الاقتصادية للخدمة

الفوائد التي يقدمها المورد هي إمكانات خدمة أو فوائد اقتصادية. تتمثل إمكانات الخدمة في قدرة الأصل الذي ستستخدمه الجهة لتوفير السلع والخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف المنشأة. يرتبط مفهوم المورد في المعايير IFRS بقدرته على توليد تدفقات نقدية داخلية وهو ما يميز المنشآت الربحية، بينما تتميز المنشآت غير الربحية في القطاع العام بموارد تتيح للمنشأة تحقيق أهدافها دون توليد تدفقات نقدية صافية بالضرورة.

قد تشمل أصول القطاع العام التي تجسد إمكانات الخدمة أصولاً ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تمتلكها الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى وتقدم السلع والخدمات إلى أطراف أخرى. يمكن تقديم العديد من السلع والخدمات في المناطق التي لا توجد فيها منافسة سوقية أو

¹ في العديد من الحالات يستوفني مصطلح control أو بالفرنسية *Contrôle*، حيث يترجم في الغالب عندنا في المراجع القانونية وحتى الدراسية بالجزائر بأنه الرقابة (لاحظ القانون التجاري الجزائري لما يتناول الشركات التجارية ومجمعات الشركات التجارية، لاحظ كذلك النظام المحاسبي المالي الحالي SCF، حتى في ترجمة المقياس الذي يدرس *Contrôle de gestion* يترجم إلى الرقابة على التسيير لكن الأفضل أن يترجم إلى التحكم في التسيير، لأنه أصلاً مستمد من المقياس الانجليزي (Cost Control)، في كثير من الحالات تكون الترجمة صحيحة، لكن فيما يتعلق بالشق المحاسبي فأعتقد أنه في الغالب ما نعني به هو "السيطرة" أو "التحكم"، وهي ترجمة صحيحة مستعملة لنفس المصطلح، وما يؤكد ذلك هو مفهوم مصطلح Control بالنسبة للأصل وفقاً لمعايير IPSASs: "تنشأ عندما يمكن لأي منشأة استخدام الأصل أو الاستفادة منه سعياً وراء تحقيق أهدافها، ويمكنه استبعاد أو تنظيم قدرة الآخرين على الاستفادة منه." ببساطة يعني المصطلح حق الاستفادة حصرياً للمنشأة المالكة له. الترجمة الخاطئة تفود المتلقي إلى تصور بعيد عن المفهوم الحقيقي، لذلك نحرص على التنبيه إلى أثر الترجمة على المعنى وعلى التصور الذي سيكوئه المتلقي.

منافسة محدودة في السوق. قد يتم تقييد استخدام هذه الأصول والتخلص منها. كما هو موضح في ED، الخصائص الرئيسية للقطاع العام مع الآثار المحتملة للتقارير المالية (الخصائص الرئيسية)، 3 العديد من الأصول التي تجسد إمكانات الخدمة متخصصة في الطبيعة من أجل تلبية أهداف محددة.

تأخذ الفوائد الاقتصادية شكل التدفقات النقدية الداخلة أو تخفيض التدفقات النقدية الخارجة. يمكن الحصول على التدفقات النقدية الداخلة (أو التدفقات النقدية المخفضة) من: استخدام الأصل في إنتاج وبيع السلع والخدمات، التبادل المباشر للأصل مقابل النقد أو الموارد الأخرى، أو الاحتفاظ بالنقد نفسه بسبب قدرته على الحصول على موارد أخرى. بالإضافة إلى ذلك، يمكن استخدام الأصل لتسوية الإلتزامات أو لتوزيع الملكية.

- خاضع لسيطرة Control المنشأة حالياً

خلص مجلس IPSASB إلى أن السيطرة هي سمة أساسية من سمات الأصل لأن وجود عنصر السيطرة يسهل ربط الأصل مع منشأة معينة، لا سيما في بيئة القطاع العام. مع أن مجلس IPSASB اعترف بأراء أولئك الذين رأوا بأن السيطرة قد تكون من الصعب تطبيقها في بعض الحالات لأنها تتطلب الحكم لتقييم ما إذا كانت السيطرة موجودة. ومن أجل ذلك للسيطرة (1) استلزامات و(2) مؤشرات. يجب أن يكون للمنشأة سيطرة على المورد في تاريخ الإبلاغ، السيطرة على المورد يستلزم: (أ) قدرة المنشأة على استخدام مزايا الأصل، في شكل منافع محتملة للخدمة أو إقتصادية، ناشئة عن المورد؛ أو قدرة المنشأة على توجيه الأطراف الأخرى لطبيعة وطريقة استخدام الفوائد المتضمنة في المورد.

في تقييم ما إذا كان يتحكم في مورد ما، تقييم المنشأة ما إذا كانت مؤشرات التحكم التالية موجودة: (أ) الملكية القانونية، (ب) الوصول إلى أو، على العكس من ذلك، القدرة على رفض أو تقييد الوصول إلى المورد؛ (ج) وسائل ضمان استخدام الموارد لتحقيق أهدافها؛ و(د) وجود حق واجب النفاذ في الخدمة أو الفوائد الإقتصادية الناشئة عن مورد ما.

في حين أن هذه المؤشرات ليست محددات قاطعة لما إذا كانت السيطرة موجودة، فإن تحديدها وتحليلها يمكن أن يبلغا هذا القرار. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة لا تستطيع منع وصول أطراف خارجية معينة إلى مورد، فمن المشكوك فيه ما إذا كانت المنشأة لديها أصل.

- حدث في ماضي

يتطلب تعريف الأصل أن ينشأ الأصل من معاملة سابقة أو حدث آخر، يحدد التاريخ الذي عنده وُلدت السيطرة على الأصل. يمكن للمنشآت الحصول على الأصول عن طريق شرائها في صفقة تبادل أو

إنتاجها، في مثل هذه الحالات، يكون تحديد المعاملة السابقة أو حدث آخر واضحاً. قد تنشأ الأصول أيضاً من خلال المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك عن طريق ممارسة الصلاحيات السيادية. إن القدرة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص، والوصول إلى أو تقييد أو منع الوصول إلى الفوائد المتضمنة في الموارد غير الملموسة، هي أمثلة على الصلاحيات والحقوق التي لا تتمتع بها منشآت القطاع غير العام. من الضروري تحديد النقطة أو الحدث الذي تؤدي فيه هذه الحقوق أو الصلاحيات إلى أصول المنشأة.

هناك عدد من النقاط المحتملة التي قد تحدث فيها هذه الأحداث. بأخذ مثال للضريبة، يمكن تحديد النقاط التالية في العملية: (أ) القدرة العامة على فرض الضرائب، (ب) إنشاء سلطة من خلال قانون، (ج) ممارسة القدرة على إنشاء حق، أو (د) الحدث الخاضع للضريبة والذي يؤدي إلى التزام طرف آخر بدفع الضريبة. عندما تمارس القوة وتوجد حقوق لتلقي مزايا الخدمة أو الفوائد الاقتصادية، ينشأ الأصل.

1-2- الخصوم¹ (المطلوبات أو الإلتزامات) Liabilities

يعرفها الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs بأنها "الإلتزامات Obligations الحالية للمنشأة التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة من الموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة". وهذا التعريف مأخوذ من التعريف القديم للإلتزامات الوارد في الإطار المفاهيمي لمجلس IASB لسنة 2010، غير أن مجلس IASB تنبه إلى بعض الملاحظات التي جعلته يحدث بعض التغييرات في التعريف في إطاره المفاهيمي الحالي لسنة 2018 أين يعرفها بأنها "الالتزام حالي للمنشأة بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة".

الإشارة الواضحة في التعريف الأول (الحالي لمعايير IPSASs) إلى تدفقات المنافع الاقتصادية غير واضحة الفرق بين المورد الاقتصادي والتدفقات الناتجة عن المنافع الاقتصادية، فقام التعريف الثاني بتبسيط ذلك من خلال ذكر المورد الاقتصادي الذي تم التطرق له سلفاً مع الأصول فإضافة العبارة "تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة" لا يعزو عن كونه تكرر قد يضع القارئ في حيرة منه. التلخص من مصطلح "يتوقع" (المسطر في التعريف) تجربة التعريف السابق جعل بعض القراء يفسر مصطلح "يتوقع" على أنه احتمال. لم يكن واضحاً لبعض القراء حول العلاقة بين المصطلحين "المتوقع" التي معناها الحقيقي هو "يالمُنْتَظَر" في التعريف و"المحتملة" في معايير الاعتراف التي سوف نتناولها لاحقاً.

¹ لاحظ أن مصطلح الخصوم يمكن أن يستبدل بمصطلحين هما الإلتزامات والمطلوبات، لكن في بحثنا سوف نميل إلى استخدام مصطلح الخصوم للتعبير عن Liabilities لأننا سوف نستخدم مصطلح الإلتزام للتعبير عن مصطلح Obligation، بينما نعبر عن المطلوبات بالنسبة لمصطلح claims، وفقاً للإطار المفاهيمي لمجلس IASB الحالي الفقرة 4.2 المطلوبات تمثل الخصوم Liabilities وحقوق الملكية Equity. نذكر دائماً بضرورة التوافق حول مصطلحات معينة للتعبير عن مفاهيم معينة حيث لا يكون الاعتبار كبير للبعد اللغوي للمصطلح بقدر ما هو مهم بالنسبة للناحية الفنية للقارئ أو المهتمين بالموضوع (خير مثال عن هذا هو مصطلح "دائن" و"مدين" في التسجيل المحاسبي الذي يفهمه المحاسبون بشكل مغاير لمفهومه اللغوي، لكنه يوفر اجماع لدى ممارسي المحاسبة يمكنهم من استعماله بشكل بعيد عن أي غموض أو تناقضات في المفاهيم).

مثلاً كان عليه الحال مع الأصول، كذلك الخصوم لكي يكون هناك خصوم وفقاً لتعريفها يجب توفر ثلاث شروط هي:

- المنشأة ملزمة؛
- الإلتزام من أجل نقل مورد إقتصادي؛ و
- الإلتزام هو التزام حالي موجود كنتيجة للأحداث الماضية.
- الإلتزام Obligation

الإلتزام الحالي هو أحد المتطلبات الملزمة سواء كانت قانونية أو غير قانونية، لذلك ينص الإطار المفاهيمي الفرنسي لمعايير الحسابات العمومية أن الإلتزام يشبه الإلتزام الذي تعرفه المؤسسات (أو المنشآت) الإقتصادية كما أن أصله يرجع إلى التزام تعاقدي أو شبه تعاقدي، بالإضافة إلى كونه يأخذ الطابع العمومي¹. كما أنه لا يمكن تجنب هذا الإلتزام، وتتطلب عملية التخلص منه تقديم خدمات أو منافع إقتصادية لطرف آخر. ويميز الإطار المفاهيمي بين نوعين من الإلتزامات:

الإلتزامات القانونية: التي تكون واجبة التطبيق في القانون، والتي تشبه في الغالب إلتزامات المنشآت الإقتصادية ذات الطابع الربحي. قد تنشأ هذه الإلتزامات من مجموعة متنوعة من القواعد القانونية أو من خلال المعاملات التبادلية التي عادة ما تكون ذات طبيعة تعاقدية وبالتالي قابلة للتنفيذ من خلال بنود العقد أو ما يعادلها. بالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، سيكون الحكم ضرورياً لتحديد ما إذا كان الإلتزام قابلاً للإنفاذ في القانون، عندما يتم تحديد أن الإلتزام واجب التطبيق في القانون، فلا شك أن المنشأة ستكون واجب عليها تأدية الإلتزام لأنه ليس لديها بديل واقعي لتجنب الإلتزام.

إلتزامات ليست من القانون Non-Legal Binding Obligations: يمكن أن تنشأ الإلتزامات أيضاً من إلتزامات ملزمة لكنها ليست من القانون، وهي إلتزامات ترجع إلى طبيعة القطاع العام، حيث يختلف الإلتزام الملزم من غير قانون عن الإلتزام القانوني الملزم لأنه ببساطة لا يمكن للطرف الذي سيطالب بالإلتزام أن يتخذ إجراء قانونياً لفرض التسوية. لهذا النوع من الإلتزام السمات التالية: تقبل المنشأة لبعض المسؤوليات تجاه الأطراف الأخرى من خلال نمط راسخ من الممارسات السابقة أو السياسات المنشورة؛ وخلقت المنشأة توقعات صحيحة من جانب الأطراف الأخرى بأنه سيتولى هذه المسؤوليات؛ وليس لدى المنشأة بديل واقعي قليل أو معدوم لتجنب تسوية الإلتزام الناشئ عن تلك المسؤوليات. من الضروري تحديد النقطة التي يصبح فيها الإلتزام غير القانوني ملزماً وينشأ عنه التزام. في القطاع العام، قد تنشأ إلتزامات

¹ CNoCP : « [Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilite d'exercice](#) », Juillet 2016, paragraph 127 et 128.

في عدد من النقاط. على سبيل المثال، هناك عدد من النقاط المبكرة في تنفيذ برنامج أو خدمة، بما في ذلك: تقديم وعد سياسي؛ الإعلان عن سياسة العامة؛ أو مقدمة في إطار الموازنة.

يفصل الإطار المفاهيمي للحسابات العمومية الفرنسي في تقديم خصائص عن الإلتزام ذو الطبيعة العمومية، والذي في الأصل يختلف عن مثيله فيه المؤسسات ذات الطابع الربحي، حيث يكون في البداية عبارة عن إلتزام السلطة السيادية من خلال وعود أو ما ذكرناه سابقاً، لكنه يصير إلتزاماً مماثلاً للإلتزامات المؤسسات ذات الطابع الربحي عندما يكون "قابلاً للمطالبة به Opposable" تجاه المنشأة المسؤول عنه، وعندها يمكن أن نعتبره خصماً. ويكون ذلك عند توفر الشروط التالية: يتعلق الإلتزام بخدمة معينة؛ تحديد المستفيد وإعلانه بوضوح؛ أجله معروف؛ واستيفاء جميع الشروط اللازمة لتكوين حق المستفيد تجاه منشأة القطاع العام.

- الإلتزام من أجل نقل مورد إقتصادي:

من أجل توضيح هته النقطة اكتفى الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASBs بالفقرة (IPSASB CF 5.16) التالي: "يجب أن تتضمن المسؤولية تدفقاً محتملاً للخدمة أو للمنافع الاقتصادية من المنشأة لتسويتها. الإلتزام الذي يمكن تسويته دون تدفق الموارد ليس إلتزاماً".

من أجل توضيح هته النقطة كان يجب علينا الرجوع إلى الإطار المفاهيمي لمجلس IASB لسنة 2018، حيث يتناول هته النقطة بشكل أفضل، يجب أن يكون للإلتزام إمكانية مطالبة المنشأة بنقل مورد إقتصادي إلى طرف آخر. لتحقيق هذه الإمكانية (ليس من الضروري أن تكون المنشأة متأكدةً من ذلك بل يكفي أن يكون ذلك محتملاً) من أن المنشأة سيطلب منها نقل مورد إقتصادي¹، فقد لا يكون النقل مطلوباً، على سبيل المثال، إلا في حالة حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد محدد. من الضروري فقط وجود الإلتزام بالفعل، وأنه في ظرف واحد على الأقل، سيتطلب ذلك من المنشأة نقل مورد إقتصادي.

يمكن أن يفني الخصم بتعريف الإلتزام حتى لو كانت احتمالية نقل مورد إقتصادي منخفضة، إن الإلتزام بنقل مورد إقتصادي في حالة حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد محدد ينطوي على إمكانية طلب نقل مورد إقتصادي وبالتالي يمكن أن يؤدي إلى إلتزام. سيكون هذا هو الحال إذا كان الإلتزام إلتزاماً حالياً نشأ نتيجة للأحداث الماضية. ومع ذلك، فإن هذا الاحتمال المنخفض قد يؤثر على القرارات المتعلقة بالمعلومات التي يجب توفيرها حول المسؤولية وكيفية تقديم تلك المعلومات، بما في ذلك القرارات المتعلقة

¹ ذكرنا أعلاه أن الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IASB كان قد قرر التخلي عن العبارة "تدفق للخدمة أو للمنافع الاقتصادية" واستبدالها ببساطة بـ "تدفق مورد" لأنها تمثل المعنى نفسه بل وتبسطه خاصة أن المورد قد تم تعريفه عند تقديم مفهوم الأصل.

بما إذا كان يتم الاعتراف بالمسؤولية وكيفية قياسها. تتضمن الإلتزامات بنقل مورد إقتصادي، على سبيل المثال: بالنسبة لسندات الدين فيكون بالدفع نقداً، الإلتزامات بتسليم البضائع أو تقديم الخدمات، الإلتزامات بتبادل الموارد الإقتصادية مع طرف آخر، الإلتزامات بنقل مورد إقتصادي في حالة وقوع حدث مستقبلي محدد لكنه غير مؤكد، الإلتزامات بإصدار أداة مالية إذا كانت تلك الأداة المالية ستلزم المنشأة بنقل مورد إقتصادي. كما قد يحدث أن يطلب الطرف الذي له الحق في تلقي ذلك المورد، بدلاً من الوفاء بالإلتزام مثل، بنقل مورد إقتصادي تقرر بشكل مختلف على سبيل المثال: تسوية الإلتزام بالتفاوض على الإفراج عن الإلتزام، نقل الإلتزام إلى طرف ثالث؛ أو استبدال هذا الإلتزام بنقل مورد إقتصادي بإلتزام آخر عن طريق الدخول في معاملة جديدة.

3-1- الإيرادات Revenues

الإيرادات هي: "التدفقات الداخلة خلال الفترة المشمولة بالتقرير الحالي، والتي تزيد من صافي أصول المنشأة، بخلاف: (1) مساهمات الملكية و(2) زيادة التدفقات الآجلة، و(ب) التدفقات الداخلة خلال فترة الإبلاغ الحالية والتي تتجم عن انخفاض التدفقات الآجلة".

يقابل مصطلح الإيراد Revenue مصطلح الدخل Income في الإطار المفاهيمي لمعايير IAS/IFRS الحالي، والملاحظ أن تعريف هذا الأخير للدخل كان عن التغييرات في الأصول والخصوم، حيث ينص التعريف على أن الدخل هو: "الزيادات في الأصول، أو النقصان في الخصوم، مما يؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية". هناك بعض الإطارات المفاهيمية لبعض الدول¹ التي تبنت هذا التعريف بإعتباره صدر في سنة 2010 بينما لم يتم تغييره وفقاً آخر تحديث للإطار المفاهيمي لمجلس IASB سنة 2018، بل حتى التعريف السابق للإيرادات تبعاً للمعيار IPSAS1 سابقاً قد تبنى تعريفاً مماثلاً²، يجب الإشارة إلى أن هذا الاختلاف كان منذ الإصدار الأول لمعيار IPSAS1 الذي تناول العديد من مفاهيم الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IPSASB قبل صدوره (الصدور الأول معيار IPSAS1 سنة 2000)، ومع أن سياسة المجلس المصدر (PSC سابقاً قبل أن يتحول إلى IPSASB)، والذي إختار من الأساس تبنى أغلب مفاهيم معايير IAS/IFRS، فمعيار IPSAS1 مستوحى أصلاً من معيار IAS1 (IAS1, BC7).

¹ الإطار المفاهيمي الفرنسي تبنى تعريف الإطار المفاهيمي لمعايير IFRS مع أنه صدر سنة 2016 أي بعد الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs.
²الاتحاد الدولي للمحاسبين: "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام- الجزء الأول"، نيويورك، ص34.

يستعمل مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي¹ GASB مصطلح الإيرادات نهائياً وإنما يستخدم مصطلح "التدفق الداخلي للموارد"² inflow of resources والذي يعرفه تعريفاً اجرائياً بسيطاً بأنه: "عملية استحواذ acquisition على صافي الأصول من قبل الحكومة والتي تنطبق على فترة التقرير"³، اعتمد في التعريف مباشرةً على أثر الإيراد/التدفق الداخلي للموارد على صافي الأصول. ويشرح نفس الإطار المفاهيمي عملية الاستحواذ acquisition على صافي الأصول بأنها تحدث عندما يتم الحصول على صافي الأصول من قبل الحكومة حتى إذا تم استهلاك هذه الأصول مباشرة عند الاستحواذ، ينتج عن الاستحواذ على صافي الأصول إما (أ) زيادة في الأصول تزيد عن أي زيادة ذات صلة في الالتزامات أو (ب) انخفاض في الالتزامات تتجاوز أي انخفاض في الأصول.

4-1- المصاريف Expenses

المصاريف هي (أ) التدفقات الخارجة خلال الفترة المشمولة بالتقرير الحالي والتي تقلل صافي الأصول للمنشأة ما عدا: (1) توزيعات الملكية، و(2) الزيادة في التدفقات الخارجة الآجلة؛ و(ب) التدفقات الخارجة خلال فترة الإبلاغ الحالية والتي تنجم عن انخفاض التدفقات الآجلة الخارجة.

تُعرف المصاريف وفقاً للإطار المفاهيمي الحالي لمعايير IFRS بأنها: "انخفاض في الأصول، أو زيادة في الالتزامات، مما يؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على حاملي مطالبات حقوق الملكية." والملاحظ أن هذا التعريف كذلك مثل تعريف الدخل كان يركز على التغييرات في الأصول والخصوم، وهو قريب جداً من التعريف السابق للمصاريف الذي ورد في المعيار⁴ IPSAS1 سابقاً.

كما لاحظناه مسبقاً مع الإيرادات، لا يستعمل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB مصطلح المصاريف نهائياً وإنما يستخدم مصطلح "التدفق الخارجي للموارد" outflow of resources والذي يُعرفه بأنه: "استهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على الفترة المشمولة بالتقرير"⁵، من استعماله لمصطلح صافي الأصول يمكن فهم أن التعريف إنما نشأ من أثر المصروف أو التدفق الخارجي للمورد، حيث يوضح الإطار المفاهيمي الأمريكي أن استهلاك صافي الأصول ينتج إما عن (أ) انخفاض في

¹ Governmental Accounting Standards Board.

² لم يكن ذكرنا لهذا الاختلاف فقط من أجل الذكر، سوف نتناول لاحقاً شبه عنصر (أو عنصر) آخر من عناصر البيانات المالية وهو

³ GASB : "[Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements](#)", June 2007, Paragraph 28.

⁴الاتحاد الدولي للمحاسبين: "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام- الجزء الأول"، نيويورك، ص33.

⁵ GASB : "[Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements](#)", June 2007, Paragraph 24.

الموجودات يزيد عن أي انخفاض ذي صلة في الإلتزامات أو (ب) زيادة في الإلتزامات تزيد عن أي زيادة ذات صلة في الأصول.

لم يتناول الإطار المفاهيمي إحدى خصوصيات القطاع العام عن القطاع الخاص وهو عدم وجود ارتباط للمصاريف بالإيرادات، حيث نجد أن هناك ارتباط ملاحظ بين طبيعة المصاريف بالإيرادات بالنسبة للقطاع الخاص، يسمح هذا الارتباط بصياغة بيان الأداء بالتفصيل الذي يربط كل مصروف بإيراده مما يسمح بقياس مدى كفاءة وفعالية أداء المؤسسة تبعاً لكل نشاط؛ يرجع مبدأ ربط المصاريف بالإيرادات إلى الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB الذي أورده في إطاره المفاهيمي لسنة 1983 ثم بعد تعديله سنة 1985، الذي ينص من خلاله إلى ضرورة ربط الإيرادات بالمصاريف بشكل مباشر بل ويجب تسجيلها (الإيرادات والمصاريف) خلال نفس الفترة¹. يتوافق موقف مجلس IPSASB مع مجلس IASB الذي أهمل في الإطار المفاهيمي الحالي لسنة 2018 العلاقة الموجودة بين المصاريف والإيرادات، حيث نبه من خلال قواعد الاستخلاص (BC4.95-BC4.93) أن الإطار المفاهيمي لا يهتم إلى هذه العلاقة لأنها بكل بساطة قد تجعل المحاسب ينحرف عن المفاهيم المقدمة خلال الإطار المفاهيمي، حيث تعريف الإيراد والمصروف يقوم بالأساس على علاقتهما بالتغيرات في الأصول والخصوم التي تم تعريفها سابقاً، كما أن الإطار المفاهيمي لا يسمح بالإعتراف ببند ما كعنصر في البيانات المالية إذا ما لم يتطابق مع تعريف ذلك العنصر فلا يمكن تطبيق قاعدة وجود العلاقة كدليل للإعتراف بالبند، ويوضح الإطار المفاهيمي لمجلس IASB 2018 في الفقرة 5.5 (المتعلقة بالإعتراف): "إذا كانت الإيرادات والمصروفات تتعلق ببعضها البعض، فسوف يتم الإعتراف بها في وقت واحد بسبب التغيرات المترامنة في الأصول والخصوم ذات الصلة"²، فلا يوجد أي داعٍ لإدخال مبادئ ومفاهيم أخرى تجعل القارئ ينحرف عن المفهوم الأساسي.

5-1- مساهمات الملاك Ownership Contributions والتوزيعات على الملاك

Ownership Distributions: في الحقيقة مساهمات الملاك و التوزيعات على الملاك يمثلان عنصرين منفصلين لا عنصراً واحداً، كان بودنا طرحهما بشكل منفصل لكن لا يمكن ذلك، بل يجب توضيحهما بشكل متوازي. حيث يعرفان وفقاً للإطار المفاهيمي لـ IPSASB كآتي:

- مساهمات الملكية هي تدفقات موارد نحو المنشأة، تساهم بها أطراف خارجية تنشئ أو تزيد في مصلحة interest من صافي أصول المنشأة، بينما

¹ Robert OBERT : « Le Rattachement Des charges Aux Produits », Revue Française de Comptabilité, Mai 2008, N°410, pp46-52.

² IASB: "The Conceptual Framework for Financial Reporting", London, 2018, para 5.5.

- توزيعات الملكية هي تدفقات من الموارد من المنشأة، يتم توزيعها على أطراف خارجية تعيد أو تقلص مصلحة في صافي أصول المنشأة.

يعتبر مجلس IPSASB أنه من المهم التمييز بين تدفقات الموارد من المالكين وتدفقات الموارد إلى أصحابها، في دورهم كمالكين، من الإيرادات والمصاريف والتدفقات المؤجلة والتدفقات الخارجة المؤجلة. بالإضافة إلى ضخ الموارد ومدفوعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع في منشآت القطاع العام نقل الأصول والخصوم بين هته المنشآت دون مقابل، وفقاً لقرارات المسؤولين وتبعاً للقوانين السارية.

إن هذين العنصرين الذين أضيفا من قبل مجلس IPSASB إلى بقية العناصر يرجع في الأصل إلى الكثير من التذبذب بين الأفكار، حيث لم يتم إدراجهما سابقاً (مثل أغلبية بقية عناصر البيانات المالية) في المعيار IPSAS1، وقد تم إدراجهما في الإطار المفاهيمي الحالي، وما قد يكون غريباً في هته النقطة هو إمكانية إدراج عنصر هو صافي الأصول Net Assets الذي ليس عنصراً وفقاً للإطار المفاهيمي الحالي، بينما هناك من أضافه كعنصر من عناصر البيانات المالية لبعض الدول. لذلك السؤال الذي يجب طرحه هو: لماذا تم التخلي عن صافي الأصول كعنصر بينما أدرج عنصرين يعبران عن جزئين من هذا العنصر؟

بالنسبة للتخلي عن صافي الأصول كعنصر لأنه بكل بساطة يتم احتسابه إنطلاقاً من عملية حسابية تمثل الفرق بين عنصرين هما الأصول مخصوم منها الخصوم، لكن الغريب في الأمر أن الإطار المفاهيمي لمجلس IASB أدرج عنصر يقابله وهو الأموال الخاصة Equity وعريفه بأنه: "المصلحة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع خصومها"، وتعريفه مماثل لتعريف صافي الأصول Net Assets، يمكن أن لا يكون للمنشأة هيكل رسمي لحقوق الملكية بالنسبة للقطاع العام، ولكن قد تكون هناك حالات يتم فيها إنشاء منشأة بدون هيكل ملكية رسمي بغرض نشاط تجاري أو ينشط في القطاع الخاص غير ربحي والتي تخضع لمعايير IPSASs، يمكن أن تنشأ مصلحة الملكية أيضاً من إعادة هيكلة الحكومة أو منشآت القطاع العام ومثل عند إنشاء منشأة حكومية جديدة. ولذلك نظر مجلس IPSASB في ما إذا كان ينبغي تعريف "مصالح الملكية" كعنصر. أقر IPSASB بالرأي القائل بأن تحديد الموارد المنسوبة إلى المالكين يوفر معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. خلص IPSASB إلى أنه يمكن تحديد هذه المصالح من خلال التصنيف الفرعي لصافي المركز المالي كما أنه من المهم التمييز بين (1) تدفقات الموارد من المالكين و (2) تدفقات الموارد إلى المالكين، في دورهم كمالكين، من بقية عناصر البيانات المالية، لذلك يتم تعريف مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية كعناصر.

يرى مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB أنه يجب الإهتمام بالموازنة الداخلية والتحويلات Internal Balance and Transfers لكن لا يرى في وجوب إضافة عنصر مماثل لعنصري مساهمات

الملاك و التوزيعات على الملاك، حيث يرى أن أنشطة القطاع العام والأنشطة من نوع الأعمال والقريبة من القطاع الخاص والتي هي عناصر فرعية لوحدة حكومية في الوقت نفسه، و المنشأة التي تنطبق عليها هذه التعريفات لعناصر البيانات المالية. ويجب الإبلاغ عن النشاط بين وحدات إعداد التقارير في الوحدة الحكومية كأرصدة وتحويلات داخلية إلى جانب الأصول، والتدفقات الخارجية المؤجلة للموارد، والخصوم، والتدفقات المؤجلة للموارد، والمركز الصافي، والتدفقات الخارجة للموارد، وتدفقات موارد وحدات الإبلاغ هذه. لن تفي هذه الأرصدة والأنشطة الداخلية بتعريف عناصر البيانات المالية؛ ومع ذلك، يتم الإبلاغ عنها لأغراض تقديم كل وحدة تقارير بشكل عادل.¹

قد تنشأ مصالح الملكية عند إنشاء منشأة عندما تساهم منشأة أخرى بالموارد لتزويد المنشأة الجديدة بالقدرة على بدء الأنشطة. في القطاع العام، ترتبط المساهمات والتوزيعات من المنشآت أحياناً بإعادة هيكلة الحكومة وستتخذ شكل تحويلات الأصول والخصوم بدلاً من المعاملات النقدية. قد تتخذ مصالح الملكية أشكالاً مختلفة، والتي قد لا يتم إثباتها بواسطة أداة حقوق الملكية. غالباً ما تتضمن العروض المالية الحكومية البيانات المالية لوحدة إعداد التقارير، مثل الأنشطة الحكومية والأنشطة من نوع الأعمال والصناديق الرئيسية، والتي هي عناصر فرعية لوحدة حكومية، وهي المنشأة الذي تنطبق عليه هذه التعريفات لعناصر البيانات المالية. يجب الإبلاغ عن النشاط بين وحدات إعداد التقارير في الوحدة الحكومية كأرصدة وتحويلات داخلية إلى جانب الأصول، والتدفقات الخارجية المؤجلة للموارد، والخصوم، والتدفقات المؤجلة للموارد، والمركز الصافي، والتدفقات الخارجة للموارد، وتدفقات موارد وحدات الإبلاغ هذه. لن تفي هذه الأرصدة والأنشطة الداخلية بتعريف عناصر البيانات المالية؛ ومع ذلك، يتم الإبلاغ عنها لأغراض تقديم كل وحدة تقارير بشكل عادل.

2- بنود شبيهة بعناصر البيانات المالية:

يشير البعض أن الموقف الأكثر إثارة للجدل في الإطار بأكمله هو موقف المجلس تجاه التدفقات المؤجلة. تنشأ التدفقات الداخلة والخارجة المؤجلة عادة من المعاملات المتعلقة بالإيرادات/المصاريف التي تعني عدة سنوات. بعد نقاش طويل قرر مجلس IPSASB عدم إدراج التدفقات الداخلة المؤجلة والتدفقات الخارجة المؤجلة كعناصر للبيانات المالية، ومع ذلك ينص الإطار على أنه في بعض الحالات، لضمان أن البيانات المالية توفر معلومات ملائمة قد يكون من الضروري الاعتراف بالظواهر الاقتصادية التي لا

¹ GASB : “[Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements](#)”, June 2007, Para 40.

يتم التقاطها بواسطة عناصر البيانات المالية كما هو محدد في الإطار¹. وبقي مجلس IPSASB كذلك متأرجحاً فيما يخص تقديم المصطلح المعبر عن التدفقات الداخلة المؤجلة deffered inflows والتدفقات الخارجة المؤجلة deffered outflow، فهو في الأساس أسامها على الترتيب الموارد الأخرى Other ressources والالتزامات الأخرى Other Obligations، لكن الأصل في التسمية يرجع إلى الإطار المفاهيمي الأول الذي أدرج هذين المفهومين والذي ذكرنا سابقاً أنه الإطار المفاهيمي لمجلس GASB الأمريكي.

2-1- الموارد الأخرى Other ressources أو التدفقات الداخلة المؤجلة:

إن مجلس GASB أطلق على ما يسمى المصرف في الأطر المفاهيمية الأخرى، بما فيها الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB، تسمية "التدفقات الخارجة Outflows" التي تمثل "إستهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على الفترة المشمولة بالتقرير"، لذلك يعرف مجلس GASB والتدفقات الداخلة الآجلة deffered outflow بأنها "إستهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على فترة إعداد التقارير في المستقبل"، يعني بكل بساطة الفرق واضح هو أن الإطار المفاهيمي لمجلس GASB الأمريكي قد فرق بين المصاريف الحالية والآجلة فالفرق الوحيد هو المرحلة المعنية إذا كانت مرحلة إعداد التقرير يكون العنصر المعني هو مصرف (بمفهوم معايير IPSASs) أو تدفق خارج outflow of a ressource وفقاً لمعايير GASB الأمريكية. عند حدوث فترة الإبلاغ المستقبلية المحددة، لن تبقى التدفقات آجلة، ويتم الاعتراف بإنخفاض التدفق المؤجل كمصرف.

2-2- الالتزامات الأخرى Other Obligations أو التدفقات الخارجة المؤجلة deffered outflow:

تجدر الإشارة بأنه كانت هناك مساعي من المحضرين للإطار المفاهيمي المكلفين بجزء عناصر البيانات المالية لإدراج المفهوم الذي يسمح بالتمييز بين التدفقات التي تعني المرحلة الحالية لعملية التقرير عن تلك التي تعني المراحل المستقبلية للتقرير، لذلك اقترحت المسودة المعنية تعريفاً للتدفقات الخارجة المؤجلة deffered outflow، وقد أورد التعريف في فقرة BC5.43 من قواعد الاستخلاص التي لا تمثل جزءاً من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs، أين عرف التدفق الخارج الآجل بأنه "تدفق محتمل للخدمة أو منافع اقتصادية مقدمة لمنشأة أو طرف آخر لإستخدامه في فترة إعداد تقارير مستقبلية محددة ناتجة عن معاملة غير تبادلية ويُنقص من صافي الأصول".

¹ Thomas Müller-Marqués Berger : " [Conceptual Framework special edition](#)", EY IPSAS Outlook, November 2014, P3.

وكما ذكرناه سابقاً بخصوص الموارد الأخرى Other resources أو التدفقات الداخلة المؤجلة ميز مجلس GASB بين الإيرادات الحالية والآجلة، حيث يطلق على تسمية الإيراد الآجل تسمية التدفقات الداخلة الآجلة من الموارد deffered inflows of a ressource، والتي يعرفها بأنها "استحواذ الحكومة على صافي الأصول والذي ينطبق على فترة إعداد التقارير المستقبلية" عكس التدفقات الداخلة (ما يصطلح عليه الإيراد وفق العديد من المعايير بما فيها معايير IPSASs) والتي تعني فترة التقرير الحالية أين يعرفها مجلس GASB كما رأيناه أعلاه بأنها "عملية استحواذ على صافي الأصول من قبل الحكومة والتي تنطبق على فترة التقرير".

وعليه فالتدفقات الداخلة الآجلة للموارد of a ressource deffered inflow بأنها "إستهلاك صافي الأصول من قبل الحكومة والذي ينطبق على فترة إعداد التقارير في المستقبل"، يعني بكل بساطة الفرق واضح هو أن الإطار المفاهيمي لمجلس GASB الأمريكي قد فرق بين المصاريف الحالية والآجلة فالفرق الوحيد هو المرحلة المعنية إذا كانت مرحلة إعداد التقرير يكون العنصر المعني هو مصروف (بمفهوم معايير IPSASs) أو تدفق خارج outflow of a ressource وفقاً لمعايير GASB الأمريكية. عند حدوث فترة الإبلاغ المستقبلية المحددة، لن تبق التدفقات آجلة، ويتم حينها تسجيل انخفاض في التدفق الآجل كإيراد.

سعى المحضرون للإطار المفاهيمي المكلفين بجزء عناصر البيانات المالية، كما رأيناه سابقاً مع التدفقات الخارجة الآجلة، لإدراج المفهوم الذي يسمح بالتمييز بين التدفقات الداخلة التي تعني المرحلة الحالية لعملية التقرير عن تلك التي تعني المراحل المستقبلية للتقرير، لذلك اقترحت المسودة المعنية تعريفاً للتدفقات الداخلة الآجلة deffered intflow، وقد أورد التعريف في فقرة BC5.43 من قواعد الاستخلاص، أين عرف التدفق الخارج الآجل بأنه "تدفق محتمل للخدمة أو فوائد إقتصادية مقدمة للمنشأة لإستخدامها في فترة إعداد تقارير مستقبلية محددة ناتجة عن معاملة غير تبادلية وزيادة صافي الأصول".

إن قرار IPSASB لإقتراح عناصر التدفقات الداخلة الآجلة deffered inflows والتدفقات الخارجة المؤجلة deffered outflows يعني أنه يجب التمييز بين كل من صافي الأصول والمركز المالي الصافي. صافي الأصول هو الفرق بين الأصول والخصوم قبل الأخذ في الإعتبار التدفقات الآجلة والتدفقات الخارجة الآجلة. صافي المركز المالي هو إجمالي موجودات المنشأة والتدفقات الخارجة الآجلة مطروحاً منها التزامات المنشأة والتدفقات الآجلة الداخلة في تاريخ التقرير. يمثل المركز المالي الصافي الإيجابي صافي الموارد المتاحة لتوفير السلع أو الخدمات في الفترات المستقبلية. يشير صافي المركز المالي السلبي إلى أنه لم يتم توليد إيرادات كافية في تاريخ التقرير لتغطية نفقات المنشأة في تقديم الخدمات، وينبغي أن يثير السؤال

حول كيفية معالجة هذا النقص في الفترات المستقبلية، سواء من زيادة الإيرادات، تخفيض في النفقات، أو مزيج من الاثنين معاً.

3- بنود ليست من عناصر البيانات المالية

يقصد بالبنود التي ليست من عناصر البيانات المالية، البنود التي أشار لها الإطار المفاهيمي وقدم تعريفاً أو مفهوماً لها لكنها ليست من عناصر البيانات المالية مع أنها تمثل معلومة أساسية ترد على البيانات المالية، ويرجع ذلك إلى أنه يتم إحتسابها من خلال عناصر البيانات المالية، وهي:

3-1- صافي الأصول Net Assets:

صافي الأصول¹ هو الفرق بين الأصول والخصوم، وهو ما يقابل حقوق الملكية في المؤسسات ذات الطابع الربحي، فقط مصطلح حقوق الملكية أو رأس المال لا يتماشى مع منشآت القطاع العام، لذلك تم استعمال مصطلح صافي الأصول. ولم يعتبره الإطار المفاهيمي كعنصر من عناصر البيانات المالية حيث تتمثل إحدى المشكلات في ما إذا كانت حقوق الملكية تمثل المبلغ المتبقي أي الفرق بين الأصول والخصوم (نقصد بالخصوم هنا الديون)، الذين قد تم تعريفهما مسبقاً كعنصرين من عناصر البيانات المالية، لكن ما يجدر الإشارة له هو أن تعريف حقوق الملكية أو الأموال الخاصة بالنسبة للإطار المفاهيمي الحالي، وحتى سابقه، IASB عرفها بأنها "المصلحة interest المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع خصومها"، الملاحظ أنه رياضياً العلاقة هي عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم ومع ذلك تعتبر معايير IFRS حقوق الملكية أو الأموال الخاصة Equity كعنصر من عناصر البيانات المالية. لكن ما ميز معايير IPSASs أن إطارها المفاهيمي تهرب من اعتبار صافي الأصول عنصراً من عناصر الأصول لكنه استبدله بنظرنا بعنصرين آخرين مهمين هما مساهمات الملاك Ownership Contributions و التوزيعات على الملاك Ownership Distributions المذكورين أعلاه ومن خلال شرحهما يمكن أن نفهم أن لهما أهمية كبيرة كما تنفرد معايير IPSASs بإدراجهما كعنصرين من عناصر البيانات المالية. في الولايات المتحدة الأمريكية، يتجنب كذلك بيان المفاهيم رقم 4 الصادر عن GASB استخدام مصطلح "حقوق الملكية" أو "صافي الأصول"، وإنما يستخدم مصطلح "الوضعية الصافية Net Position"، والتي يمكن أن تكون

¹ ورد نفس المصطلح في القانون التجاري الجزائري، والذي يعني نفس المعنى، وذلك في المواد 715 مكرر 16، 715 مكرر 20، وغيرها من المواد، لكن محاسبياً يسمى الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، بينما مصطلح صافي الأصول فهو مستعمل أكثر في القانون التجاري.

قيمتها إيجابية أو سلبية. على الرغم من عدم توضيح ذلك بوضوح، فإن هذا البيان يعترف بأن الوضعية الصافية السلبية للحكومة لا يعني الإفلاس بسبب قدرة الحكومة على فرض الضرائب.¹

3-2- صافي المركز المالي Net Financial Position و الموارد الأخرى Other resources والإلتزامات الأخرى Other Obligations:

كنا قد أوردنا أعلاه، لما تناولنا تعريف عناصر البيانات المالية، أنه في بعض الحالات قد يكون الإعتراف بظواهر إقتصادية لا يتم إلتقاطها بواسطة عناصر البيانات المالية، فإن تحديد هته العناصر لا يمنع معايير IPSASs من طلب أو السماح بالإعتراف بالموارد أو الإلتزامات التي لا تفي بتعريف عنصر ما، ويقصد بذلك المصادر الأخرى Other resources والتي هي في الأساس التدفقات الداخلة الآجلة deferred inflows أو الإلتزامات الأخرى Other Obligations والتي هي الأخرى في الأساس التدفقات الخارجة الآجلة deferred outflows، عند الضرورة لتحقيق الأهداف التقارير المالية بشكل أفضل. يعرف صافي المركز المالي Net Financial Position بأنه الفرق بين الأصول والخصوم بعد خصم التدفقات الداخلة الآجلة deferred inflows وإضافة التدفقات الخارجة الآجلة deferred outflows، وهو مصطلح خاص بمنشآت القطاع العام ولا نجده في منشآت القطاع الخاص ولا حتى في المعايير المحاسبية للمنشآت ذات الطابع الربحي. وهذا المفهوم قد أورده مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB، ورغبة من مجلس IPSASB إدراج هذا العنصر المهم، أخذ عنه المصطلح والعلاقة التي تسمح بالوصول إلى قيمته، لكن الفرق أن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB يعتبر التدفقات كل من الداخلة الآجلة والتدفقات الخارجة الآجلة و الوضعية المالية الصافية² عناصر للبيانات المالية بينما نجد أن مجلس IPSASB مضطرباً كثيراً في هته النقطة، فهو لا يعترف بهما كعنصرين بينما يعتبرهما بندين قد يسهمان في تعزيز عملية التأكد من أن البيانات المالية توفر معلومات مفيدة لتقييم حقيقيي للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة.

إذن لا صافي الأصول ولا صافي الوضع المالي يمثلان عنصراً من عناصر للبيانات المالية، عكس جميع البنود التي تفي بتعريف الأصول والخصوم والتدفقات الداخلة الآجلة والتدفقات الخارجة الآجلة

¹ GASB : “[Concepts Statement No. 4 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements](#)”, June 2007, Para 37.

² يطلق مجلس GASB مصطلح الوضعية الصافية Net Position على ما يصطلح علي بالوضعية المالية الصافية Net Financial Position في معايير IPSASs، ويعرفها بتعريفين: تعريف المفهوم: المتبقي لجميع العناصر الأخرى المعروضة في بيان المركز المالي. التعريف الحسابي: هو عنصر من عناصر بيان المركز المالي ويقاس بالفرق بين (أ) الأصول والتدفقات الخارجة المؤجلة للموارد و (ب) الخصوم والتدفقات المؤجلة للموارد.

ومساهمات الملكية والتوزيعات وتفي بمعايير الإعراف المبينة لاحقاً هي التي يتم الإبلاغ عنها في بيان المركز المالي، حيث يمثل كل من صافي الأصول وصافي الوضع المالي قيمتين يتم احتسابهما عن طريق تجميع العناصر وتطبيق القاعدة الجبرية لهما، يمكن أن يكون صافي المركز المالي مبلغاً إيجابياً أو سلبياً.

3-3- الفائض أو العجز Surplus or Deficit:

يمثل فائض أو عجز المرحلة الفرق بين الإيرادات والمصاريف المعروضة على بيان الأداء المالي. وبصفته بدأً يتم حسابه عن طريق عنصرين من عناصر البيانات المالية فلا يمكن إعتبار الفائض/العجز عنصراً من عناصر البيانات المالية، وهو المؤشر الرئيسي للأداء المالي وفق معايير IPSASs.

الفرع الخامس: الإعراف والقياس

لا يكفي أن يتوافق البند مع أحد عناصر القوائم المالية حتى يتم إدراجه، فلا بد من موافقته لشروط الإعراف، وإمكانية قياسه أو تحديد قيمته بطريقة موضوعية.

1- الإعراف Recognition في البيانات المالية:

1-1- مفهوم الإعراف:

الإعراف هو "عملية إدراج بند يلبي تعريف عنصر ما في البيان المالي المناسب، ويمكن قياسه بطريقة تفي بالخصائص النوعية QCS". ويعرفه الإطار المفاهيمي الحالي لـ IASB لسنة 2018 بأنه "عملية تسجيل بند يلبي تعريف أحد عناصر البيانات المالية لإدراجه في بيان المركز المالي أو بيان (بيانات) الأداء المالي". بالنسبة لمجلس GASB يعني مصطلح الإعراف "تسجيل أو دمج عنصر في بيان مالي كأصل أو التزام أو إيراد أو مصروفات أو نفقات أو أي عنصر آخر من عناصر البيانات المالية"¹.

الإعراف هو مرحلة مميزة في عملية المحاسبة ينطوي فيه على تصوير البند في أحد البيانات المالية، سواء بمفرده أو مع عناصر أخرى، بالكلمات وبالمبلغ النقدي، بما في ذلك هذا المبلغ في واحد أو أكثر من المجاميع في هذا البيان، يشار إلى المبلغ الذي يتم فيه تسجيل الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية في بيان المركز المالي باسم "القيمة الدفترية".

إن عدم القدرة على الإعراف بالبند التي تلي تعريف عنصر ما ومعايير الإعراف به لا يتم تصحيحها من خلال الكشف عن السياسات المحاسبية أو الملاحظات أو غيرها من التفاصيل التوضيحية. يمكن أن يوفر الكشف معلومات عن البنود التي توافق الكثير الخصائص الأساسية لتعريف عنصر ما ولكن

¹ GASB : "Concepts Statement No. 3 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contain Basic Financial Statements", April 2005, Para 33.

ليس كلها. يمكن للإفصاح أيضًا أن يوفر معلومات عن العناصر التي تفي بتعريف عنصر ما ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تلبّي خاصية الأمانة Faithful تمثيلاً كافياً لتحقيق أهداف التقارير المالية. يكون الإفصاح مناسباً عندما يتم اعتبار المعرفة بالبند ملائم بتقييم المركز المالي الصافي للمنشأة وبالتالي تحقيق أهداف التقارير المالية.

1-2-2- شروط الاعتراف:

اتجه مجلس IPSASB إلى أن لا تتضمن تعريفات العناصر معايير الاعتراف، ينطوي الاعتراف على تقييم نوعان من عدم اليقين: (1) عدم اليقين من وجود العنصر - ما إذا كان البند يفي بتعريف العنصر؟ و(2) النظر في عدم اليقين في القياس - ما إذا كان يمكن قياس العنصر بطريقة مخصصة تمثيلية؟ يتم النظر في الجانب الثاني فقط إذا تم تحديد أنه تم استيفاء تعريف العنصر، يمكن أن تتغير الظروف التي تؤدي إلى عدم اليقين، لذلك من المهم أن يتم تقييم عدم اليقين في تاريخ كل تقرير. يلخص الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB كل ذلك في الشرطين الأساسيين في الاعتراف بالبند وهما:

- توافق البند مع تعريف العنصر؛ و
- إمكانية قياس البند بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار قيود المعلومة في التقارير المالية ذات الصالح العام GPFrs.

1-2-1- توافق البند مع تعريف العنصر:

يعبر عن استيفاء تعريف العنصر بعدم يقين الوجود (ما إذا كان البند يفي بتعريف العنصر؟)، على الرغم من أن حدوث معاملة غير ضروري من أجل وجود عنصر، فإن المعاملات هي الأساس الأكثر شيوعاً للاعتراف بالعناصر وإلغاء تحديدها كعناصر، إلا أنه أحياناً قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كان الحدث الاقتصادي ينشئ بنداً يفي بتعريف عنصر ما، لأن المنشآت تعمل في بيئات بعيدة عن اليقين. يتم التعامل مع عدم يقين الوجود من خلال تقييم الأدلة المتاحة من أجل إصدار حكم محايد بشأن وجود عنصر ما، مع مراعاة جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ الإبلاغ.

يجب أن يقوم القائمون بتحضير التقارير المالية بمراجعة وتقييم جميع الأدلة المتاحة في تحديد ما إذا كان هناك دليل كافٍ على أنه يجب الاعتراف بالبند في البداية، أو ما إذا كان هذا البند لا يزال مؤهلاً للاعتراف، أو ما إذا كان هناك تغيير في عنصر موجود. في حالة تحديد وجود عنصر ما، يتم المرور إلى الخطوة الموالية وهي أخذ عدم اليقين بشأن تدفقات الخدمة المحتملة أو الفوائد الاقتصادية المتعلقة بهذا العنصر في الاعتبار عند قياس ذلك العنصر.

1-2-2- يقين القياس:

يتناول هذا الجزء إمكانية قياس البند بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار قيود المعلومة في التقارير المالية ذات الصالح العام GPFRRs، ويعبر عنه بالنظر في عدم اليقين في القياس (ما إذا كان يمكن قياس العنصر بطريقة مخصصة تمثيلية؟)، ويتم ذلك بعد التأكد من استيفاء البند لتعريف أحد العناصر، حيث أنه لا يكفي باعتبار أن البند سيتم تقديمه في البيانات المالية، فمن الضروري إرفاق قيمة نقدية لهذا البند. يستلزم ذلك إختيار أساس القياس المناسب وتحديد ما إذا كان القياس مناسباً بما فيه الكفاية وممثلاً بأمانة للإعتراف بالبند في البيانات المالية.

قد يكون هناك عدم يقين مرتبط بقياس العديد من المبالغ المعروضة في البيانات المالية، بعد استخدام التقديرات جزءاً أساسياً من أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق. يتضمن قرار بشأن مدى ملاءمة القياس وتمثيله الأمين النظر في التقنيات المستعملة في التقديرات، وما إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة حول الظروف الاقتصادية التي كانت موجودة في تاريخ التقرير. في حالات نادرة، إذا عجزت التقديرات في توفير درجة كبيرة من التأكد، وكانت حالة عدم اليقين كبيرة بالنسبة لتقدير أحد البنود، ومع استيفائه لتعريف العنصر، عندها لا يتم الإعتراف به.

1-3- التراجع عن الإعتراف:

لا يجب النظر إلى الإعتراف بأنه عملية بسيطة تتسم بخطوات واضحة يتم إحترامها، في الحقيقة العملية قابلة للعكس من خلال إلغاء الإعتراف derecognition، التخلي عن الإعتراف هو عملية تقييم ما إذا كانت تغييرات قد حدثت منذ تاريخ التقرير السابق والتي تستلزم إزالة عنصر تم الإعتراف به سابقاً. وكما ذكرنا سلفاً عند تناولنا لتقديم شروط الإعتراف بأنه يجب الأخذ في الحسبان إمكانية تغير الظروف التي تؤدي إلى عدم اليقين، لذلك من المهم أن يتم تقييم عدم اليقين في تاريخ كل تقرير، وقد إختار مجلس IPSASB أن يتم استخدام نفس المعايير لإلغاء الإعتراف كما هو الحال عند الإعتراف الأولي.

2- قياس الأصول والخصوم في البيانات المالية:

يعرف مجلس GASB الأمريكي القياس بأنه "إجراء أو عملية تحديد قيمة للعناصر المعروضة في البيانات المالية"¹ كما يُعرف أيضاً على أنه "منح قيمة لبند أو لخصائصه"². لقد ارتبطت عملية تحديد قياس الأصول والخصوم بالمرحلة الثالثة من مشروع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB، حيث قرر مجلس

¹ GASB : "Concepts Statement No. 6 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Measurement of Elements of Financial Statements", March 2014, Paragraph 6.

² خالد جمال الجعرات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs- الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 101.

IPSASB عند البداية أن يكون التركيز الأولي على قياس عناصر البيانات المالية، كما أنه ستكون هناك حاجة للنظر في قياس العناصر الأخرى في التقارير المالية GPFrs خارج البيانات المالية. من أجل تحديد عملية صياغة المعايير ومراجعتها في المستقبل للبيانات المالية على أساس سليم وشفاف، يجب تقديم أولوية لتطوير مناهج القياس للبيانات المالية.

ذكرنا أن الإعتراف هو عملية إدراج العناصر في البيانات المالية، يتم تحديد العناصر المعترف بها في البيانات المالية بالقيمة النقدية، وهذا يتطلب إختيار أساس القياس. يرى الإطار المفاهيمي لمجلس IASB أن النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيود المعلومة (وبالتحديد التكلفة) يؤدي إلى إختيار قواعد قياس مختلفة لعناصر البيانات المالية، بينما يهتم الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB بأهداف التقارير المالية من أجل تحديد قواعد القياس المعتمدة في قياس عناصر البيانات المالية.

أساس القياس هو ميزة محددة لنبذ يتم قياسه. يؤدي تطبيق أساس القياس للأصل أو الإلتزام إلى إنشاء مقياس لهذا الأصل أو الخصم والإيراد أو المصروف المرتبطين بهما¹، لذلك يهتم الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB بقياس الأصول والخصوم بالتحديد، لأنهما العنصران الأساسيان الذان سوف يقومان بقياس العناصر الأخرى التي عرفناها سابقاً.

2-1- خصائص القياس:

إن عملية القياس التي تبناها مجلس IPSASB من خلال إطاره المفاهيمي تقوم على خصائص أساسية، علينا توضيحها وتلخيصها قبل الخوض في عملية القياس. الخصائص الأساسية لعملية القياس هي:

- تتحصر عملية القياس على الأصول والخصوم دون غيرها من عناصر البيانات المالية (الإيرادات والمصاريف...)، لأن عملية قياس العناصر الأخرى تستند إلى قياس الأصل أو الخصم ذي الصلة، إما في بداية تاريخ المعاملة أو في تاريخ بيان مالي لاحق؛
- لا يقدم الإطار المفاهيمي قاعدة واحدة للقياس بالنسبة لجميع العمليات والأحداث والظروف، وإنما يقدم العديد من القواعد ويوفر الأساس الذي من خلاله يتم إختيار قاعدة القياس التي تحقق أهداف القياس؛
- يتمثل الهدف الأساسي للقياس في تحديد قواعد القياس التي تعكس في الغالب تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة مفيدة في مساءلة المنشأة ولأغراض صنع القرار؛

¹ لاحظ أن تعريف الإيراد وتعريف المصروف -المزورين أعلاه- كان من خلال التغيير الذي يحصل في المقابل للأصول والخصوم.

- قواعد القياس إما تاريخية (القياس الأولي لتاريخ المعاملة) أو الحالية (القياس على أساس تاريخ القائمة المالية الحالية). عند استخدام أساس القياس التاريخي يتم عرض الأصول والخصوم بمبلغ العنصر في تاريخ سابق، عكس أساس القياس الحالي الذي يعكس القياس وفق البيئة الاقتصادية والمالية السائدة في تاريخ التقرير؛
 - قد تستخدم قواعد القياس إما قيم الدخول أو الخروج، أساس الدخول يعكس المقابل النقدي المستحق الدفع لإقتناء أصل، بينما يعكس أساس الخروج المبلغ الذي سيتم الحصول عليه من الأصل في كثير من الأحيان من بيعه؛
 - قد تعتمد قواعد القياس إما وجهة نظر "السوق" أو "المنشأة". يمكن القول بوجهة نظر السوق لتعزيز قابلية المقارنة في أنه من المتوقع أن يتم الإبلاغ عن نفس الأصل (أو الإلتزام) بنفس المقدار من قبل منشآت مختلفة، في حين أن قواعد القياس التي تأخذ منظوراً محدداً للمنشأة؛
 - المعنية ستختلف عن مختلف المنشآت المختلفة الأخرى؛
 - قواعد القياس المعبر عنها أسفله في الجدول بـ"خاص بالمنشأة"¹ التي تكون مقيدة بقيود السياسة الاقتصادية الحالية التي تحد من الاستخدامات المحتملة للأصل من قبل المنشأة المبلغة (وقد تعكس الفرص الاقتصادية التي لن تكون متاحة لمنشآت أخرى)، وليس مجرد التوقعات والنوايا.
- بعدما عرضنا أهم الخصائص التي يقوم عليها القياس المحاسبي، يمكننا الآن أن نتوجه إلى العنصرين المعنيين بالقياس وهما: "الأصول" و"الخصوم".

2-2- أسس قياس الأصول:

في عملية قياس الأصول، يتم الاعتماد على أحد القيم التالية:

¹ يتمثل أحد الاعتراضات على استخدام القيم التي تستخدم منظوراً خاصاً بالمنشأة في أنها تعكس نوايا أو توقعات المنشأة أو إدارته وبالتالي فهي ذاتية وتفتقر إلى التحقيق وقابلية المقارنة، على سبيل المثال، في تعريف "القيمة الخاصة بالمنشأة" الوارد في المعيار IPSAS 17 المتعلق بالتملكات والمنشآت والمعدات، حيث تعرف "القيمة الخاصة بالمنشأة" بأنها "القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي أو يتوقع تكبده عند تسوية الإلتزامات".

أ- **التكلفة التاريخية¹ Historical Cost**: "الإعتبارات التي يتم منحها لإقتناء أو تطوير الأصل والتي يمكن أن تكون نقدية أو نقدية معادلة أو أي قيمة أو إعتبارات أخرى تم منحها في تاريخ الإقتناء أو التطوير." يُعبر عنها الإطار المفاهيمي لمجلس GASB بـ "القياس على أساس تاريخ المعاملة الأولي (المبلغ الأولي) (Initial Transaction Date Based Measurement (Initial Amount))"

ب- **القيمة الجارية Current Value**: "وهي القيمة التي تعكس البيئة الاقتصادية المتواجدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، يُعبر عنها الإطار المفاهيمي لمجلس GASB بـ "القياس على أساس تاريخ البيانات المالية الحالية (المبلغ المعاد قياسه) Current Financial Statement Date Based Measurement (Remeasured Amount)"، ومن مقاييس القيمة الجارية مايلي:

ب-1- **القيمة السوقية Market Value**: "القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف عارفة وراغبة بموجب عملية تبادلية". القيمة العادلة هو المصطلح المستعمل في الإطار المفاهيمي لمجلس IASB للتعبير عن القيمة السوقية، ويميز الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB بين سوقين:

ب-1-1- **القيمة السوقية في سوق منظم مفتوح و نشط**: تتوفر هته القيمة عندما يتصف السوق بـ (1) عدم وجود حواجز بالنسبة للمنشأة من أجل القيام بالمعاملة (مفتوح)، (2) وجود عدد كافٍ وحجم معتبر من المعاملات من أجل تقديم معلومات عن السعر (نشط)، و(3) توفر العديد من المشترين والبائعين المطلعين على المعلومة، مما يوفر العدل في تحديد الأسعار الحالية (منظم).
ب-1-2- **القيمة السوقية في سوق لا يمكن أن يفترض به أن يكون السوق منظم مفتوح و نشط**: أسواق الأصول التي نادراً ما يتم تداولها ليست مفتوحة ونشطة ومنظمة، يتم التفاوض بشكل فردي على أي عمليات إشتراء ومبيعات، وقد يكون هناك مجموعة كبيرة من الأسعار التي يمكن الإتفاق على الصفقة بها، يتحمل المشاركون تكاليف كبيرة للإشتراء أو البيع. في مثل هذه الظروف، من الضروري استخدام نموذج القيمة العادلة لتقدير السعر الذي تحدث به معاملة.

ب-2- **تكلفة الاستبدال Replacement Cost**: "التكلفة الأكثر إقتصاداً المطلوبة للمنشأة من أجل استبدال الخدمات المحتملة للأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستستلمه المنشأة نتيجة التخلص من الأصل عند نهاية مدة الانتفاع به) عند تاريخ إعداد التقارير المالية" عرفها سابقاً المعيار IPSAS 12 بأنها "التكلفة التي ستتكبدها المنشأة لامتلاك الأصل في تاريخ تقديم التقرير"²

ب-3- **صافي سعر البيع Net Selling Price**: "المبلغ الذي يمكن أن تتحصل عليه المنشأة نتيجة بيع الأصل بعد طرح تكاليف البيع".

¹ يعبر عن التكلفة التاريخية أيضاً بمصطلح: "نموذج التكلفة Cost model" أو عموماً بـ "القياس على أساس التكلفة Cost based measures"
² الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نيويورك، 2009، ص323.

ب-4- قيمة الاستخدام (أو الانتفاع) Value in use: القيمة الحالية بالنسبة للمنشأة للخدمات المحتملة المتبقية للأصل أوقابلية توليد منافع اقتصادية إذا ما تم استخدامها باستمرار مضافاً إليها المبلغ الصافي الذي سوف تحصل عليه المنشأة نتيجة التخلص من الأصل عند نهاية مدة الانتفاع به".

بعد تقديم مختلف القيم التي أوردها الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs كأسس يمكن اعتمادها في القياس، قام الإطار المفاهيمي بالتمييز فيما بينها- وفقاً لخصائص القياس المذكورة سلفاً- في الجدول (5.3) التالي:

الجدول 5.3: ملخص أسس قياس الأصول

أساس القياس	قيمة دخول أو خروج	ملاحظ أو غير ملاحظ في السوق	خاص بالمنشأة أو غير خاص بالمنشأة
أ- التكلفة التاريخية	دخول	ملاحظة بشكل عام	خاصة بالمنشأة
ب-1-1- القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنتظم	دخول أو خروج	ملاحظة	غير خاصة بالمنشأة
ب-1-2- القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يعتمد على أسلوب التقييم	يعتمد على أسلوب التقييم
ب-2- تكلفة الاستبدال	دخول	ملاحظة	خاصة بالمنشأة
ب-3- صافي سعر البيع	خروج	ملاحظة	خاصة بالمنشأة
ب-4- قيمة الاستخدام (الانتفاع)	خروج	غير ملاحظة	خاصة بالمنشأة

المصدر:

IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / The Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities, New York: IFAC, 2018, paragraph 7.6, P106.

2-3- أسس قياس الخصوم:

بنفس طريقة تحديد أسس التقييم المتعلقة بالأصول، تم تحديد أسس القياس للخصوم، والجدول (6.3) يلخص العملية، والأسس هي:

أ- التكلفة التاريخية¹ Historical Cost: تتمثل في الإعتبارات التي يتم إستلامها كسبب لوجود الإلتزام، والتي تكون نقدية أو مكافئة نقدياً أو قيمة إعتبارات أخرى تم إستلامها في وقت تحمل الخصم" ترتبط التكلفة التاريخية بسعر الدخول ولا يمكن إستخدامها إلا عند قياس المبالغ الأولية، وهذا لا يعني أنه لا يمكن إجراء بعض التعديلات على المبالغ مثل التحيين بالنسبة لمعدلات الفائدة.

¹ نذكر أنه يتم التعبير عن التكلفة التاريخية أيضاً بمصطلح: "نموذج التكلفة Cost model" أو عموماً بـ "القياس على أساس التكلفة Cost based measures"

ب- القيمة الجارية **Current Value**: "وهي القيمة التي تعكس البيئة الاقتصادية المتواجدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ومن مقاييس القيمة الجارية مايلي:

ب-1- **تكلفة السداد Cost of fulfillment**: التكاليف التي ستحملها المنشأة في سداد الالتزامات التي تمثل الخصم، مع افتراض أنها ستقوم بذلك (السداد) وفقاً لأقل تكلفة"

ب-2- **القيمة السوقية Market Value**: "المبلغ الذي يمكن مبادلة الخصم به بين أطراف عارفة وراغبة بموجب عملية تبادلية." حيث نذكر أن الإطار المفاهيمي يميز سوقين (كما ذكرناه سلفاً في قسم الأصول أعلاه):

ب-2-1- القيمة السوقية في سوق منظم مفتوح و نشط؛ و

ب-2-2- القيمة السوقية في سوق لا يمكن أن يفترض به أن يكون السوق منظم مفتوح و نشط.

ب-3- **تكلفة التحرر Cost of release**: هو المصطلح المستخدم في سياق الخصوم للتعبير عن نفس مفهوم "صافي سعر البيع" بالنسبة للأصول، وهو يعبر عن مبلغ الخروج الفوري من الالتزام، كما أنه يعرف بـ"المبلغ الذي إما يجعل الدائن يقبل تسوية مطلبه أو يجعل طرفاً ثالثاً يطلبه من أجل إنتقال الخصم إليه من المُلتزم". كما أنه يمكن أن تتوفر العديد من الطرق التي تحقق التحرر من الالتزام أو الخصم.

ب-4- **السعر الافتراضي Assumption price**: هو المصطلح المستخدم في سياق الخصوم للتعبير عن نفس مفهوم "صافي سعر البيع" أو "تكلفة الاستبدال" بالنسبة للأصول. السعر الافتراضي يمثل المبلغ الذي سيجعل المنشأة مستعداً بعقلانية لقبوله مقابل تحمل الخصم (أو الالتزام) قائم.

الجدول 6.3: ملخص أسس قياس الخصوم

أساس القياس	قيمة دخول أو خروج	ملاحظ أو غير ملاحظ في السوق	خاص بالمنشأة أو غير خاص بالمنشأة
أ- التكلفة التاريخية	دخول	ملاحظة بشكل عام	خاصة بالمنشأة
ب-1- تكلفة السداد	خروج	غير ملاحظة	غير خاصة بالمنشأة
ب-2-1- القيمة السوقية في سوق مفتوح و نشط ومنتظم	دخول أو خروج	ملاحظة	غير خاصة بالمنشأة
ب-2-2- القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يعتمد على أسلوب التقييم	يعتمد على أسلوب التقييم
ب-3- تكلفة التحرر	خروج	ملاحظة	خاصة بالمنشأة
ب-4- السعر الافتراضي	خروج	ملاحظة	خاصة بالمنشأة

المصدر:

IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / The Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities, New York: IFAC, 2018, paragraph 7.7, P107.

في الغالب يتم تطبيق أساس قياس واحد على بعض الأصول والخصوم بينما يتم تطبيق أسس قياس أخرى على الأصول والخصوم الأخرى. إن تطبيق أساس قياس واحد على جميع الأصول والخصوم من شأنه أن يقلل من قدرة البيانات المالية على تحقيق أكبر عدد ممكن من أهداف التقارير المالية الموضحة أعلاه، كل البدائل المقترحة في أسس القياس تهدف لتحقيق التوازن المناسب بين الخصائص النوعية للمعلومات بالإضافة إلى تحقيق أهداف التقارير المالية.

تم الإنطلاق في مشروع مراجعة القياس في عام 2017 من طرف مجلس IPSASB، حيث شرع في ذلك من أجل تعديل متطلبات القياس في المعايير IPSASs لتحسين مواءمتها مع مفاهيم القياس في إطار المفاهيم. صدرت مسودة ED فيما يتعلق بهذا الموضوع في أبريل 2019، وقد اشتملت أهداف المشروع هي:¹ تقديم إرشادات أكثر تفصيلاً بشأن تنفيذ أسس القياس الشائعة الاستخدام، والظروف التي ستستخدم فيها؛ معالجة تكاليف المعاملات وتكاليف الاقتراض؛ وعند الضرورة، إصدار معايير IPSASs بعد تعديلها مع المتطلبات المنقحة للقياس عند الاعتراف الأولي والقياس اللاحق والإفصاح المتعلق بالقياس. إن هته العملية ضرورية جداً وذلك لعدة اعتبارات أبرزها أن الإطار المفاهيمي صدر بعد إصدار أغلب معايير IPSASs وبالتالي سوف يكون هناك اختلالات في المصطلحات والمفاهيم، كما أن الإطار المفاهيمي الحالي لا يبين الكثير من النقاط فيما يتعلق بطريقة حساب وإستعمال أسس القياس. يعني سوف نشهد قريباً تطورات كثيرة بالنسبة للإطار المفاهيمي وحتى معايير IPSASs، وذلك سينسجم بشكل كبير مع إستراتيجية المرحلة القادمة لمعايير IPSASs وهي الإستقلال عن معايير IFRS وإصدارات IASB.

الفرع السادس: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRs

تناول الفصل الثامن للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRs، حيث تضاربت آراء مجلس IPSASB بين من رغب في الإهتمام بالبيانات المالية فقط ومن رأى أنه على المجلس إقتراح مقاربات تقدم مفاهيم مفصلة بشكل جيد تسمح بمعالجة أي اشكال يتعلق بالبيانات المالية. انتهى المجلس بضرورة توفير مفاهيم مفصلة بشكل كافٍ لتطبيقها على البيانات المالية، بإعتبار أن المعيار IPSAS1 "عرض البيانات المالية" يتناول الجانب الفني لما يتعلق بعرض المعلومة في البيانات المالية وهو مستمد من المعيار IFRS1. لا يحاول الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs تحديد قائمة بالمعلومات التي يجب تضمينها في البيانات المالية. هذا يعني أن مفاهيم العرض المطبقة على البيانات المالية ستبقى ملائمة بالتغييرات التي تحدث في مجالات مثل: نوع المعلومات المطلوبة لتحقيق

¹ IFAC: "Consultation Paper : Measurement", April 2019, paragraph 3, P8.

أهداف التقارير المالية، تكنولوجيا المعلومات المتاحة لتقديم المعلومات في GPFrs؛ ونوع الإقتصاد أو الظواهر الأخرى التي تعرض عليها البيانات المالية.

1- مفهوم العرض¹ Presentation:

استعمل الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB مصطلح "العرض Presentation"، بينما المصطلح المستعمل في الإطار المفاهيمي الحالي لمجلس IASB الصادر سنة 2018 مصطلحين "العرض والإفصاح Presentation and disclosure"، واستعمل مجلس GASB الأمريكي مصطلح "الإبلاغ communication". وكلها تهدف إلى التعبير عن ذلك الجزء من الإطار المفاهيمي الذي يتناول إيصال المعلومة إلى مستعملها من خلال التقارير المالية.

تجدر الإشارة إلى توفر معيار IPSAS1 "عرض التقارير المالية" المستمد من معيار IAS1 الذي يحمل نفس التسمية، لا يجب الخلط بين الجزء الذي يتناول العرض في التقارير المالية إنطلاقاً من الإطار المفاهيمي و ما ورد في معيار IPSAS1 حول العرض في التقارير المالية، صحيح أن المعيار IPSAS1 الصادر سنة 2000 كان قد أورد الكثير من المفاهيم المتعلقة بالإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs قبل صدور هذا الأخير سنة 2014، لكن معيار IPSAS1 الحالي يتناول الشق الفني للعرض (هيكل، شكل ومحتوى التقارير المالية) وليس المفاهيمي، مع ذلك يوضح ويكمل الكثير من المفاهيم الواردة في الإطار المفاهيمي المتعلقة بالعرض.

الفرق بين العرض والإفصاح المستخدم في معايير أخرى يتمثل في أن العرض ينطبق على المعلومات المبلغ عنها على وجه البيان المالي (ميزانية مثلاً) بينما الإفصاح ينطبق على المعلومات المبلغ عنها في الملاحظات. يجب أن يلبي العرض أهداف GPFR، واحتياجات المستخدمين، والخصائص النوعية. قرر IPSASB وصف العرض بشكل محايد بأنه إختيار المعلومات والموقع والتنظيم. يوجد أيضاً وصف لما يهدف العرض إلى تحقيقه، وهو توفير المعلومات التي (أ) تساهم بشكل فعال في أهداف التقارير المالية، (ب) تحقق الخصائص النوعية للمعلومات مع مراعاة قيود المعلومة.

بالنسبة للمعلومات الأساسية والمعلومات الداعمة، من الواضح أن المعلومات الداعمة أقل أهمية من المعلومات الأساسية على اعتبار أن المعلومات الأساسية تمثل المعلومات التي يتم الكشف عنها على وجه البيان المالي بينما المعلومات الداعمة هي تلك التي يتم الإفصاح عنها في الملاحظات Notes. أعاد

¹ في الحقيقة عند تحضير مشروع هذا الجزء من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs تم إقتراح العديد من المصطلحات التي تعنى بالموضوع وهي: العرض Presentation، الكشف Display، الإفصاح Disclosure، المعلومات الأساسية core information، المعلومات الداعمة Supporting information. لكن في الأخير استقر الأمر على "العرض presentation".

مجلس IPSASB ينظر في الحاجة إلى التمييز بين المعلومات الأساسية والمعلومات الداعمة وخلص إلى أن دمج الأفكار المتعلقة بهذين النوعين من المعلومات في أوصاف الكشف والإفصاح داخل كل GPFR سيكون أكثر ملاءمة، وبالتالي تم التخلي عن مصطلحي المعلومات الأساسية والمعلومات الداعمة واستعمال مصطلحي الكشف والإفصاح في التعبير عما هو أساسي وعما هو ثانوي.

مفهوم العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFRs الذي يطمح مجلس IPSASB إلى تحقيقه هو عملية إنتقاء البنود وتحديد مكان عرضها وكيفية تنظيمها في التقارير المالية ذات الإستخدام العام GPFRs من أجل تلبية إحتياجات المستخدمين لها بتطبيق الخصائص النوعية وبإحترام قيود معلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الإستخدام العام GPFRs المتمثلة في البيانات المالية Financial statements والتقارير الأخرى. والملاحظ أن هذا المفهوم يختلف كثيراً عن مفهوم العرض والإفصاح الذي يقدمه مجلس IASB في إطاره المفاهيمي أين يحصره في نقاط أساسية هي "التصنيف Classification" و"التجميع Aggregation".

3- خواص العرض:

يقوم العرض على خصائص أساسية يفصلها الإطار المفاهيمي الذي فصلها إلى ثلاثة أقسام:

3-1- إنتقاء المعلومة Information selection:

إتخاذ القرارات بشأن إختيار المعلومات على مستويين: (1) القرارات رفيعة المستوى بشأن إختيار المعلومات التي يتم ابرازها ضمن البيانات المالية و (2) القرارات ذات المستوى الأدنى بشأن إختيار المعلومات والتي يتم عرضها ضمن التقارير المالية GPFR لكن خارج البيانات المالية.

أ- إنتقاء المعلومة:

نقصد بإنتقاء المعلومة تحديد طبيعة المعلومة التي يجب عرضها ضمن التقارير المالية GPFR سواء في البيانات المالية أو التقارير الأخرى. يقوم مبدأ إنتقاء المعلومة على إحتياجات المستخدمين للمعلومات المدرجة في التقارير المالية التي من المفترض على هته التقارير أن تلبّيها، وتتمثل الإحتياجات أساساً في إحتياجات عن الوضعية المالية (لتحديد موارد والتزامات المنشأة)، الأداء المالي (تقييم الأداء كمعرفة مدى الإقتصاد في إقتناء الموارد وإستخدامها بفعالية وكفاءة لتلبية أهداف تقديم الخدمات) والتدفقات النقدية (لتقييم مستوى السيولة وقدرة المنشأة على الوفاء بالديون solvency)، التقارير الأخرى التابعة للتقارير المالية GPFR تقدم معلومات إضافية عن البيانات المالية، هذه المعلومات يمكن أن تكون عن استدامة التمويل العمومي للمنشأة أو مناقشة وتحليل البيانات المالية أو معلومات عن فعالية الخدمات.

ب- إنتقاء المعلومة للكشف وللإفصاح:

يجب أن تساهم المعلومة المعروضة في أهداف التقرير المالي أساساً، وتتضمن تحديد الأولوية والتلخيصات المتعلقة بالمعلومات بعيداً عن التكرار والإفراط في المعلومات الواردة التي قد تضعف قابلية الفهم Inderstandability، لأنه مثالما نقص المعلومات الواردة في التقارير تنقص قابلية الفهم كذلك تقديم معلومات كثيرة قد يصعب على المستخدمين فهم الرسائل الواردة في التقارير وبالتالي يضعف من الأهداف المحققة من التقارير المالية. يكون على المُعدين للتقارير المالية المسؤولية في القيام بإنقاء المعلومة وفقاً لأحكامهم الإحترافية وعلى العموم القرارات المتعلقة بإحتياجات المعلومات من أجل الكشف والإفصاح تقوم على إعتبرات أساسية تتمثل أساساً في (1) الهدف من التقرير المالي، (2) الخصائص المادية وقيود المعلومات الواردة في التقارير المالية GPFRS، و (3) الملاءمة الإقتصادية أو أي ظاهرة أخرى مرتبطة بالمعلومات التي تجعل منها مهمة.

ت- مبادئ الإنتقاء للكشف والإفصاح عن المعلومة:

القرارات المتعلقة بالكشف والإفصاح المطبقة على البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى GPFRS تتم وفق أهداف التقارير المالية أساساً، وعلى العموم تحديد المعلومات للكشف والإفصاح تتطلب تطوير طرق: (1) مبادئ التصنيف، (2) قائمة بمجموعة المعلومات المعنية بالكشف ومجموعة المعلومات المعنية بالإفصاح، و/أو (3) قائمة بمعلومات محددة التي على مُعدي التقارير المالية كشفها والإفصاح عنها. عند القيام بذلك على المعدين تقديم المعلومات في شكل مجموعة متكاملة من المعلومات مع إحترام أن تتم العملية بالتنبه إلى العلاقة بين المعلومات وعدم ذكرها بصفة معزولة.

3-2- موقع المعلومة Information location:

نعني بتحديد موقع المعلومة عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بموقع المعلومات تحدث على مستويين حيث يتم إتخاذها بشأن (أ) تحديد التقرير الذي توضع فيه المعلومات، و (ب) تحديد مكان وجود المعلومات ضمن التقرير، وذلك من أجل ضمان أن موقع المعلومات في تقرير ما منح المعلومات المعروضة الأولوية المناسبة وكما أنه لم تحجبها معلومات أكثر تفصيلاً. كما يؤثر موقع المعلومات على مساهمة المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية.

أ- مبادئ تموقع المعلومة بين مختلف التقارير المالية: يحدد الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB العوامل المرتبطة بالقرارات من أجل تحديد موقع المعلومة بين مختلف البيانات المالية وبقية التقارير المالية GPFRS، ويحدد العوامل التالية:

- **الطبيعية:** مثل طبيعة المعلومة مثل تحديد ما إذا كانت المعلومة تاريخية أو استباقية، السند الذي يحتوي المعلومة سواء في البيانات المالية أو التقارير الأخرى، من أجل خدمة أهداف قابلية المقارنة وقابلية الفهم؛
- **خصوصية التشريعات:** وهي عوامل تشريعية تخص كل إقليم أو بلد تحدد وتضبط متطلبات موقع المعلومة؛

- **الترابط Linkage:** من خلال تحديد ما إذا كان هناك إحتياجات لإرتباط المعلومة المراد إدراجها بمعلومة متواجدة مسبقاً في التقارير، بالإضافة إلى إمكانية تحسين تجميع المعلومات.

ترتبط هته المبادئ الثلاث بالعنصر الموالي من عرض المعلومات وهو تنظيم المعلومة، أين سنرى أن تجميع المعلومات في التقارير المتتالية مبني على المبادئ الثلاثة الأخيرة. بالإضافة إلى ذلك يجب الإنتباه إلى ضرورة فصل المعلومات في بعض الأحيان، عند الإحتياج إلى معلومات إضافية لا يمكن إدراجها في أحد التقارير المالية الواردة سابقاً، حيث إدراجها في تقرير مفصول عن البقية يعزز من الخصائص النوعية للمعلومة.

ب- مبادئ موقع المعلومة داخل التقرير المالي:

تموقع المعلومة يضمن صورة جيدة لتمثيل المنشأة من خلال البيانات المالية، ويضمن هذا الجزء التمييز بين المعلومات التي يجب الكشف عنها قد نالت الأولوية وليست مبهمة من خلال معلومات مكثفة أو تفصيلية كثيرة. على المعلومات التي يجب أن يتم الكشف عنها أن تكون على وجه القوائم المالية ومفصولة عن تلك التي يتم الإفصاح عنها (ضمن الملاحظات وبقية التقارير المالية)، كما يجب ابرازها بشكل واضح.

3-3 - تنظيم المعلومات Information organization:

يقصد بتنظيم المعلومات تبويب وتجميع وترتيب المعلومات، معرفة ذلك يمكن من إتخاذ قرار تجاه كيفية تبويب المعلومات ضمن التقارير المالية GPFRs، والهيكل الإجمالي للتقارير المالية؛ لأنه يمكن لطريقة تنظيم المعلومة أن تؤثر على تفسيرها من قبل المستعملين.

أ- **طبيعة المعلومة التي لها صلة بالتنظيم:** يربط الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB تنظيم المعلومات بـ (1) العلاقات المهمة بين المعلومات و(2) التمييز فيما إذا كانت المعلومة للكشف أولافصاح.

أ-1- **أنواع العلاقات:** يذكر الإطار المفاهيمي أن العلاقات المهمة بين المعلومات مرتبطة، وليست محصورة، في: التعزيز Enhancement، التشابهات Similarities والغرض المشترك Shared

Purpose. وهته العلاقات يمكن أن تتواجد بين المعلومات ضمن مختلف التقارير المالية GPFRRs والعناصر المدمجة في التقارير المالية GPFRRs والأجزاء من نفس التقرير المالي GPFR.

- **التعزيز:** المعلومة الموضوعية في موضع في التقارير المالية GPFRRs يمكن أن تعزز من خلال معلومة مقدمة في موضع آخر. مثل تقديم الجداول والمنحنيات يمكن إستعمالها في تعزيز فهم التقارير المالية.

- **التشابهات:** تكون هناك علاقة تشابه عندما تستند المعلومات المُبلَّغ عنها في مكان معين إلى معلومات تم الإبلاغ عنها في مكان آخر من التقارير المالية GPFRRs، وأن المعلومات إما لم يتم تعديلها وإما أُحدثت عليها تعديلات طفيفة نسبيًا، مثل مبلغ مجموع النفقات المعروضة في الموازنة ومبلغ مجموع المصاريف المعروضة في بيان الأداء المالي، مقارنة القيمتين وتشابههما يسمح لمستعمل التقارير المالية من فهم أفضل للتقارير المالية.

- **الغرض المشترك:** تكون هناك علاقة غرض مشترك عندما تسهم المعلومات المُبلَّغ عنها في أماكن مختلفة في خدمة نفس الغرض. لتوضيح العلاقة بين مختلفة المعلومات في مختلف الأماكن من المناسب تنظيم المعلومات باستخدام تقنيات مثل العناوين العامة headings والمراجع References.

أ-2- **تجميع المعلومات:** يرتبط هذا الجزء بالمبادئ الثلاث لإختيار موقع المعلومة بين مختلف التقارير المالية المذكورة في موقع المعلومة (العنصر السابق)، والمتمثلة في طبيعة المعلومة وخصوصية التشريعات والترابط؛ أين يسمح هذا الجزء من تعزيز هته النقاط من خلال التجميع، وبالتالي يمكن أن نقول أن قرار تجميع المعلومات في التقارير المالية يقوم على النقاط الثلاث المتعلقة بإختيار موقع المعلومة.

ب-المبادئ المطبقة في تنظيم المعلومات:

تقدم المعلومات المعروضة على وجوه البيانات المالية نظرة عامة منظمة على الوضع المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. يتم تنظيم المعلومات المعروضة على وجه البيانات المالية في مجاميع رقمية ومجاميع فرعية، يجب على هته العملية أن توفر نظرة مهيكلة بشكل جيد، تقوم على:

ب-1- **تحديد العلاقات بين عناصر التقارير المالية:** وتكون في (1) مجموعات فرعية من المبالغ المعروضة أو التغييرات في المبالغ المعروضة وتأثيرها المتعلق بالبيان المالي؛ و(2) المبالغ المعروضة المختلفة في بيانات مالية مختلفة التي تعكس جميعها تأثير حدث خارجي مشترك أو تساهم معًا في فهم جانب من جوانب البيان المالي؛ و(3) المبالغ المعروضة وكشوف الملاحظات ذات الصلة التي توفر معلومات تشرح للمستخدمين العناصر المعروضة.

ب-2- قرارات تنظيم المعلومات في التقارير المالية: يتضمن العرض قرارات إضافية متعلقة ب: (1) فصل مجاميع العناصر إلى مختلف البيانات المالية المناسبة؛ (2) التصنيف الفرعي لمجاميع العناصر إلى مجاميع فرعية ذات معنى؛ (3) ترتيب وتجميع العناصر المعروضة في كل بيان؛ (4) تحديد المجاميع (المضافة والمطروحة)؛ و(5) تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها على وجه البيان.

النقاط الأخيرة تناولت المعلومات الرقمية، بالنسبة للمعلومات التي يتم الكشف عنها في الملاحظات فيجب أن تكون العلاقات مع العناصر التي تم الإبلاغ عنها على وجه البيانات المالية واضحة، لأن الملاحظات هي جزء لا يتجزأ من البيانات المالية. يتم اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات المطلوب عرضها والإفصاح عنها في الملاحظات (أ) بالإشارة إلى بعضها البعض بدلاً من عزلها عن بعضها البعض، و (ب) بهدف التواصل الفعال مع مجموعة متكاملة من المعلومات؛ لأن المعلومات التي يتم الكشف عنها في الملاحظات على البيانات المالية ضرورية لفهم المستخدم لتلك البيانات المالية وتوفر المعلومات التي تضع البيانات المالية في سياق المنشأة وبيئتها التشغيلية، كما تبرز علاقة واضحة واضحة بالمعلومات المعروضة على وجه البيان (البيانات) المالي المعني.¹

نأمل أننا تمكنا من تقديم صورة متكاملة عن فلسفة محاسبة القطاع العام، سواءاً من ناحية تنظيم مجلس صياغة المعايير أو متطلبات صياغة المعايير وربطها بمختلف الأنظمة الأخرى، أو فلسفة الإطار المفاهيمي الذي يضبط المعايير بشكل مجمل. نرى أن معرفة كل النقاط المذكورة لا يمكن فصله عن متطلبات صياغة نظام محاسبة للقطاع العام يتسم بالحدثة والتناغم مع أنظمة إعلامية أخرى بالإضافة إلى قابلية التطور.

¹ IFAC : “ED : Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports”, April 2013, paragraph 4.11 & 4.12.

خلاصة الفصل الثالث

من بين أدوات التقرير المالي للقطاع العام تبرز المحاسبة المالية وفق معايير IPSASs كنموذج جديد مبني على أساس الاستحقاق والقيود المزدوج، وتضمن تقديم إحصاءات وأرقام أكثر مصداقية من بقية النماذج. المحاسبة المالية متقدمة في القطاع الخاص، ومعايير IAS/IFRS شهدت تقدماً كبيراً وانتشاراً واسعاً على المستوى العالمي. لا أحد بإمكانه إنكار سمو معايير المحاسبة في القطاع الربحي على الممارسات المحاسبية في القطاع العام، لذلك يعتبر المرجع الأول لمعايير IPSASs هي معايير IAS/IFRS، خاصة وأن مجلس IPSASB هو الأخ الأصغر لمجلس IASB وكلاهما تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

تصدر معايير IPSASs عن مجلس IPSASB، وعانى المجلس من التشكيك في مصداقيته، واتهامه بالوقوف في صف مجموعة معينة من الكيانات، غير أنه قام بإصلاحات واسعة من أجل تعزيز الشفافية في تسييره والرفع من مصداقيته. يحاول المجلس إشراك أكبر عدد من الهيئات الدولية الفاعلة في القطاع العام، بالإضافة إلى أفضل الكفاءات والمختصين من أجل تطوير أفضل المعايير في الميدان. تطوير المعايير إنطلق في البداية بشكل سريع، ومع نهاية العشرية الأولى لمجلس IPSASB تقطن إلى ضرورة صياغة الإطار المفاهيمي للمعايير، من أجل ضمان تناسق أكبر بين المعايير، وضبط فلسفة المجلس في صياغته للمعايير، يلاحظ دوماً تأثير المجلس بمعايير IAS/IFRS ومعايير GASB الأمريكية. أصبحت معايير IPSASs مقبولة باعتبارها المعايير الرئيسية للمحاسبة والإبلاغ للقطاع العام على الصعيد العالمي، يلحظ تزايد معدل القبول والإعتماد يوماً بعد يوم لها. إن إدخال معايير IPSASs IPSAS مطلع القرن الحادي والعشرين هو تذكير دائم بأن تطور المحاسبة لا يزال يتطلب الكثير من العمل، حيث لا يهدأ الإنسان في سعيه اللامتناهي لتحسين شؤونه.

الباب الثاني: تقييم نظام المالية العامة الجزائري، ومتطلبات تطبيق معايير IPSASs

تمهيد:

رأينا خلال الفصول السابقة موضوع المال العام من مختلف نواحيه، وحاولنا أن نوضح مدى التشعب الذي يشهده الموضوع سواءً على المستوى الدولي أو المستوى المحلي. فأبرزنا الموازنة بشقيها التشريعي والتقريبي. من خلال تطرقنا للموضوع لم نرى دراسات تقييمية لنظام المالية العامة الجزائري حتى يتسنى لنا دراسة مدى قدرة معايير IPSASs على تحسين جودة النظام.

سنحاول في هذا الباب التطرق إلى فصل تقييمي يتناول تقييم نظام المالية العامة الجزائري وفق مرجع دولي أساسي للشفافي هو استبيان دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة، لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي. حيث يمتاز الاستبيان بتنظيمه وقدرته على تناول أبرز النقاط التي يهتم بها نظام المالية العامة، كما يضمن الاستبيان درجة عالية من الموضوعية والدقة. سوف نحاول تقييم نظام المالية العامة الجزائري على جميع مستوياته من أجل الوصول إلى مدى توفر النظام على متطلبات الشفافية؛ كما سيمكننا من معرفة نقاط القصور التي يتميز بها النظام. في النصف الثاني من الفصل الأول سوف نحاول أن نعرض ما يمكن لمعايير IPSASs لها من تقديمه كمعايير وطرق تسمح بتجاوز مختلف النقائص، مع ضمان نوعية الأساليب بصفتها المعايير العالمية التي تمتاز بالجودة العالية.

لا يمكن التحول إلى معايير IPSASs دون البحث في متطلبات العملية، حيث سنحاول البحث في مختلف النقاط التي تمس عملية التحول، أين سننطلق بتحليل البيئة التي يتم ضمنها العمل. تمتاز البيئة بوجود محفزات ومشطات كما تختلف النظرة بين متخوف ومرحب بالعملية. بعدها سنبرز إنطلاقاً من التجارب والخبرات النقاط التي تبنى عليها عملية التحول ومختلف متطلباتها، مركزين في البداية على الناحية الكلية من تشريعات وقوانين وتقنيات كلية، بعدها سنوضح متطلبات التحول على مستوى المنشأة العمومية الواحدة من خلال بعض التجارب والخبرات.

الفصل الرابع: دراسة تقييمية لنظام المالية العامة الجزائري

أثناء دراستنا للموضوع، حاولنا البحث عن أي دراسة تقييمية عن نظام المالية العامة في الجزائر، لكننا للأسف لم نجد أي دراسة أو بحث تناول الموضوع. كما أن المراجع الدولية متوفرة بالإضافة إلى دراسات مماثلة تمت في دول مختلفة، وعلى العموم لا أبحاث محلية تناولت الموضوع كما لا توجد هيئات دولية قامت بدراسات. لا نرى أنه من المقبول الحديث عن تطوير في النظام المحاسبي للقطاع العام بعيداً عن تقييم دقيق لما يتوفر عليه نظام المالية العامة الحالي، وما ينطوي عليه من نقائص. نؤمن بالمثل الأنجليزي القائل "ما يتم قياسه يتم إنجازه What get measured get done"، لذلك رأينا من الواجب علينا القيام بالدراسة التقييمية لنظام المالية العامة المحلي.

إن عملية التقييم وفق المعايير المتاحة على المستوى الدولي سيسمح بتقدير النقائص على مستوى النظام المحلي، لذا سوف نحاول أولاً تقييم نظام المالية العامة الجزائري، بعدها سوف نقدم ما تتيحه معايير IPSASs من حلول وفتيات تسمح بتجاوز النقائص ومواكبة أفضل الممارسات على المستوى الدولي. ولقد قسمنا الفصل إلى مبحثين، حيث يحاول المبحث الأول تحديد نقائص (وكذلك توفر) نظام مالية القطاع العام الجزائري بالمقارنة بمتطلباته بالنسبة إلى الممارسات على المستوى الدولي؛ ويخصص المبحث الثاني فيما تقدمه معايير IPSASs من نماذج وحلول تسمح بتغطية تلك النقائص وتطوير النظام المالي الحكومي الجزائري.

المبحث الأول: تقييم نظام المحاسبة العمومية والتقرير المالي في القطاع العام.

لم نتمكن من الحصول على دراسات تقييمية للمالية العامة توضح مدى مراعاة نظام محاسبة القطاع العام المحلي للمعايير الدولية، أو على الأقل لأهم الممارسات المعمول بها، لذلك استلزم علينا ذلك القيام به كأساس لتحديد نقائص وعيوب النظام، كما سنحاول إبراز أهم النقاط الإيجابية والتحويلات الإيجابية التي تبذلها الجهات الوصية، قام محمد خالد المهاني بمحاولة تقدير نقائص نظام المالية العامة للدول العربية من خلال الإعتماد على التشريعات والتعليمات والممارسات والقوائم المالية من أجل التقييم¹.

المطلب الأول: منهجية التقييم

إن تقييم نظام المحاسبة العمومية المحلي يتطلب في الأساس البحث عن أسس ومراجع التقييم، أو القيام بالمقارنة بين مختلف الممارسات على المستوى الدولي من أجل تحديد أهم النقاط التي يجب أن

¹ محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012، ص435.

تقييمها، كما سيمكننا من تحديد إيجابيات وعيوب النظام الحالي. صحيح أن هناك تحولات من ناحية المالية العامة قادهما القانون 15-18 العضوي المتعلق بقوانين المالية، والذي سيحدث إصلاحات كبيرة في النظام، لكن تطبيقه بشكل تام لن يكون قبل سنة 2023، بالإضافة إلى ذلك فعملية تقييمنا في الأساس تتوقف سنة 2018، وذلك راجع إلى وجوب إستكمال دورة الموازنة، التي تنتهي بقانون ضبط الموازنة (التقرير الإختتامي للسنة المالية) والذي يتم مناقشته خلال السنة ن+3 أي بعد سنتين من إقفال السنة المالية.

الفرع الأول: مراجع عملية التقييم

إن أي عملية تقييم تعتمد في الأساس على مراجع معيارية، ومن المفضل الرجوع إلى المعايير الدولية للتقييم التي أنشئت في الأساس لتقديم النقاط المفترض أن يقوم بتغطيتها النظام المحاسبي وتلبيتها.

يشير دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة Public Administration Performance، لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، المتمثل في الإطار التقييمي للإنفاق العام والمساءلة المالية PEFA public expenditure and financial accountability إلى وجود الكثير من المراجع التي يمكن أن تستغل من أجل تقييم الإدارة العامة، بما فيها أساساً المالية العامة والموازنة. أين يوفر العناصر الأساسية التي يجب أن يتم تقييم أداء الإدارة العامة، وهي: (1) إدارة الخدمة المدنية، (2) إدارة المالية العامة، (3) وضع السياسات الحكومية، (4) القيادة و(5) تقديم الخدمات. ولقد قام هذا الدليل بعمل جرد لأهم وأبرز المراجع المتوفرة والتي تمتاز بالجودة والعالمية، وتم تلخيص ذلك في الجدول (1.4)، الذي يوضح أهم المؤشرات الدولية لتقييم أداء الإدارة العامة، وحسب أهم المراجع المتوفرة، حيث يقدم أدوات التقييم العناصر التي يستوجب على النظام المحاسبي العمومي والموازنة بالتحديد توفيرها. وبالتأكيد سوف ينصب إهتمامنا على المراجع التي تهتم بالمال العام، أي في الأساس بـ "الإدارة المالية العامة"، كما قد نهتم ببعض العناصر التي قد تتقاطع مع إدارة المالية العامة. وتتفاوت إهتمامات المراجع من حيث العناصر التي تسعى لقياسها والتي تمثل ميدان إهتمامها، لكن يلاحظ أن إطار التقييم المشترك CAF Common Assessment Framework الصادر عن المعهد الأوروبي للإدارة العامة EIPA European Institute of Public Administration يحاول قياس الأبعاد الخمسة مع بعض. كما يجب التنبيه إلى التداخل الذي قد يصحب العملية حيث لا يمكن الفصل التام بين العناصر المراد تقييمها. لذلك سنحاول إستغلال أكبر قدر من العناصر من أجل تقديم تقييم لنظام الموازنة العمومية المحلي.

الجدول 1.4: أهم المؤشرات الدولية لقياس أداء الموازنة العمومية

المرجع	المصدر	اسم أداة التقييم / مصدر المعلومات	القيادة	الخدمة المدنية	إدارة المالية العامة	وضع السياسات	تقديم الخدمات
أدوات التقييم							
1	البنك الدولي	الاستقصاءات الكمية لتقديم الخدمات					X
2	البنك الدولي	استقصاءات تتبع الإنفاق العام			X		
3	مركز الشؤون العامة	بطاقات تقارير المواطنين					X
4	البنك الآسيوي للتنمية (ADB)	التقييم القطري لإدارة الحكم		X	X	X	
5	المعهد الأوروبي للإدارة العامة (EIPA)	إطار التقييم المشترك	X		X	X	X
6	الخدمة المدنية بالمملكة المتحدة	مراجعة الإمكانيات	X				
7	الخدمة المدنية بالمملكة المتحدة	أداة التقييم الذاتي للتميز في خدمة العملاء					X
8	مشروع مشترك بين المؤسسات (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، المفوضية الأوروبية، وزارة التنمية الدولية البريطانية، الشراكة الإستراتيجية مع أفريقيا)	الإففاق العام والمساءلة المالية (X) PEFA			X		
9	برنامج الشراكة بين البنك الدولي وهولندا (BNPP)	استقصاء المسؤولين الحكوميين		X	X		
10	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	التقييم القطري للمساءلة والشفافية (CONTACT)			X		
11	البنك الدولي	مصفوفة تقييم إدارة الموارد البشرية لقطاع الخدمة المدنية في الاتحاد الأوروبي			X		X
12	سيجما (منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتحاد الأوروبي)	خطوط الأساس لأنظمة المراقبة والإدارة			X	X	X
13	ولاية تكساس	دليل التقييم الذاتي للموارد البشرية			X		
14	هيئة العلوم الإدارية من أجل الصحة	أداة تقييم إدارة الموارد البشرية			X		
15	مصرف التنمية للبلدان الأمريكية (IADB)	الإطار التحليلي للتقييم المؤسسي لأنظمة الخدمات المدنية			X		
16	سكترتارية الكومنولث	مراعاة المساواة بين الجنسين في الميزانيات: دليل الممارسين لفهم وتنفيذ ميزانيات حساسة تجاه النوع الاجتماعي			X		
17	منظمة الشفافية الدولية	نظم النزاهة الوطنية (X) NIS	X				
18	البنك الدولي	مؤشرات إدارة الحكم القابلة للتطبيق في مجال إدارة الموارد البشرية (قيد التطوير حالياً)			X		
19	البنك الدولي	الإطار التشخيصي لإدارة الإيرادات			X		
20	منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)	نظرة سريعة على الحكومة (قيد التطوير حالياً)			X	X	X
21	مؤسسة برتلسمان Bertelsmann	مؤشر الإدارة ، مؤشر إصلاح برتلسمان Bertelsmann Reform Index	X		X		
22	مشروع الميزانية الدولية	مبادرة الميزانية المفتوحة			X		
23	البنك الدولي	البيانات الشاملة لعدة بلدان حول الوظائف والأجور			X		
24	المعهد الدولي للتنمية الإدارية (IMD)	الكتاب السنوي للتنافسية في العالم، كفاءة الحكومة			X	X	
25	البنك الدولي	شؤون إدارة الحكم، فعالية الحكومة			X	X	X
26	البنك الدولي	تقييم السياسات والمؤسسات القطرية (CPIA)، (المعيار 13 :جودة إدارة الميزانية والإدارة المالية، المعيار 15 :جودة الإدارة العامة			X	X	X
27	النزاهة العالمية	مؤشرات النزاهة	X		X	X	

المصدر: برنامج الأمم المتحدة الإنمائي: "دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة"، جوان 2009، ص 6 و 7.

وعلى العموم يمكن حصر المراجع حسب الأهمية بالنظر إلى موضوع محاسبة القطاع العام من خلال الإهتمام بالمصادر التي تهتم بإدارة المالية العامة، ليصبح الجدول الذي سوف نعتمد عليه من أجل صياغة الإستبيان كالتالي:

جدول 2.4: أهم المؤشرات الدولية لقياس أداء الموازنة العمومية التي تهتم بإدارة المال العام

المرجع	المصدر	اسم أداة التقييم / مصدر المعلومات	القيادة	الخدمة المدنية	إدارة المالية العامة	وضع السياسات	تقديم الخدمات
أدوات التقييم							
1	البنك الدولي	استقصاءات تتبع الإنفاق العام			X		
2	البنك الآسيوي للتنمية (ADB)	التقييم القطري لإدارة الحكم		X	X	X	
3	المعهد الأوروبي للإدارة العامة (EIPA)	إطار التقييم المشترك	X	X	X	X	X
4	مشروع مشترك بين المؤسسات (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، المفوضية الأوروبية، وزارة التنمية الدولية البريطانية، الشراكة الإستراتيجية مع أفريقيا)	الإنفاق العام والمساءلة المالية (PEFA)			X		
5	برنامج الشراكة بين البنك الدولي وهولندا (BNPP)	استقصاء المسؤولين الحكوميين	X	X	X		
6	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	التقييم القطري للمساءلة والشفافية (CONTACT)			X		
7	سجما (منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتحاد الأوروبي)	خطوط الأساس لأنظمة المراقبة والإدارة		X	X	X	
8	سكرتارية الكومنولث	مراعاة المساواة بين الجنسين في الميزانيات: دليل الممارسين لفهم وتنفيذ ميزانيات حساسة تجاه النوع الاجتماعي			X		
9	البنك الدولي	الإطار التشخيصي لإدارة الإيرادات			X		
10	منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)	نظرة سريعة على الحكومة (قيد التطوير حالياً)		X	X	X	X
11	مشروع الميزانية الدولية	مبادرة الميزانية المفتوحة			X		
12	المعهد الدولي للتنمية الإدارية (IMD)	الكتاب السنوي للتنافسية في العالم، كفاءة الحكومة			X	X	
13	البنك الدولي	تقييم السياسات والمؤسسات القطرية (CPIA)، (المعيار ١٣: جودة إدارة الميزانية والإدارة المالية، المعيار ١٥: جودة الإدارة العامة)		X	X	X	X
14	النزاهة العالمية	مؤشرات النزاهة	X	X	X	X	

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثاني: دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة

استحدث صندوق النقد الدولي ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة سنة 1998، ثم أدخلت تحديثات وتطويرات جديدة قادت إلى صياغة دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة¹، حيث يمثل هذا الدليل أحد المراجع التي أقرها صندوق النقد الدولي لتقييم المعايير المتعلقة بالمجالات الإثني عشر التي يركز عليها صندوق النقد الدولي فيما يتعلق بالتقارير عن الإلتزام بالمعايير والقواعد ROSCs Reports on the Observance of Standards and Codes والتي تهتم بالممارسات المهنية وتقيس مدى إلتزام الدول ببعض المعايير والقواعد المعترف بها دولياً وتشمل: المحاسبة، التدقيق، مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب (AML / CFT)، الإشراف المصرفي وحوكمة الشركات، نشر البيانات، الشفافية المالية الإعسار وحقوق الدائنين وغيرها من المناهج. ويتم إعداد ونشر التقارير التي تلخص مدى إلتزام الدول بهذه المعايير، وذلك بناءً على طلب الدولة العضو².

الهدف الرئيسي من هذا الدليل هو توفير معلومات موثوقة وتشمل كل النشاط الحكومي والمال العام في الماضي والحاضر والمستقبل؛ من أجل توفير المعلومات للجمهور والمستعملين، كما تسمح بتسليط الضوء على المخاطر المالية العامة في أسرع وقت. كما تسمح المعلومات المتاحة حول المالية العامة من تعزيز مساءلة المواطنين أو ممثليهم على مستوى المجالس المنتخبة. وترفع الحكومات التي تتمتع بشفافية أكبر من قدرتها على الوصول إلى مصادر التمويل المختلفة إذا ما احتاجت إلى ذلك. ويقوم ميثاق شفافية المالية العامة (المعدل سنة 2014) على الخصائص التالية³:

- الوضوح Clarity: السهولة في فهم التقارير من قبل المستخدمين؛
- الموثوقية Reliability: مدى دقة التقارير في تمثيل عمليات المالية العامة؛
- التكرار Frequency (أو الدورية Periodicity): الانتظام في نشر التقارير؛
- حسن التوقيت Timeliness: يشير إلى الفاصل الزمني المتطلب لنشر التقارير؛
- الملاءمة Relevance: تشير إلى المدى الذي تزود به التقارير المستخدمين (المجالس التشريعية والمواطنين والأسواق) بالمعلومات التي يحتاجونها لإتخاذ قرارات فعال؛
- الانفتاح Openess: يشير إلى السهولة التي يمكن للجمهور من خلالها الحصول على المعلومات والتأثير على الحكومات ومساءلتها عن قراراتها المالية.

¹ صندوق النقد الدولي: " دليل شفافية المالية العامة (2007)", نيويورك، 2007، ص9.

² <https://www.imf.org/external/standards/scnew.htm>

³ IMF : « Fiscal transparency handbook – 2018 », Whashington, 2018, P1.

في الحقيقة مرجع المالية العامة الأخير الذي صدر عن صندوق النقد الدولي سنة 2018 يمثل مرجعاً أكثر تطوراً لتقييم أداء المالية العامة للحكومات، لكن لا يمكن أن نقوم بإجرائها في ظل عدم تبني أساس الإستحقاق، حيث يقوم المرجع بتقييم خصائص ميثاق الشفافية المذكورة أعلاه؛ لذلك إلتجأنا إلى المرجع السابق بدل المرجع الحالي، لأن الهدف في الختام هو معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف المتعلقة بالمالية العامة بالجزائر من ناحية، كما لم يقع بأيدينا أي تقرير أوبحت قام بعملية التقييم وفق دليل سنة 2007، لأن موضوع بحثنا في الأساس متعلق بمتطلبات تطبيق IPSASs، والهدف من هذا التقييم هو الوقوف على حدود نظام المالية العامة الحالي، و يمثل دليل سنة 2007 أفضل دليل للقيام بذلك.

الفرع الثاني: منهجية الدراسة

ننتبع دوماً المنهج المعياري الذي يمثل جملة الخبرات الدولية من أجل قياس مؤشرات الموازنة العمومية وقدرتها على استوفاء الأهداف المنوطة بها. من خلال إطلاعنا على مختلف المصادر الموجودة أعلاه، وصلنا إلى أن "دليل المستخدمين لقياس أداء الإدارة العامة" يوفر أفضل وسيلة للتقييم، كما يبرز في مقدمته "ميثاق الممارسة السليمة في مجال شفافية المالية العامة"، الميثاق عبارة عن مرجع رئيسي لأهم المتطلبات التي على المالية العامة توفيرها واحترامها. كما أن المرجع إستخدم مختلف المراجع الأخرى من أجل صياغة هذا الإستبيان.

ستمكننا الأسئلة من معرفة أهم النقاط التي أشارت إليها أهم المعايير المذكورة أعلاه، والتي تتناول تقييم القوانين والتنظيمات السارية المفعول بالمقارنة إلى المعايير الدولية، فهي ستقيس بالأساس التشريعات السارية المفعول، وتقدر مدى تطابقها مع متطلبات المالية العامة على المستوى الدولي. الإستبيان والأجوبة التي وصلنا إليها موضحة في الملحق 04، حيث تمثل الأجوبة المتوفرة على مستوى التشريعات المحلية، بناءً على عملية جرد للقوانين والتشريعات، وكذلك بناءً على التواصل بمختصين في المالية العامة وقوانين الموازنات.

الفرع الثالث: الإستبيان المعياري

الإستبيان في الأساس مستخرج من المراجع المذكورة في الجدول (2.4) أعلاه، بصفته يضم أهم المعايير التي على أساسها يتم تقييم الموازنات. سوف نعتمد على إستبيان صندوق النقد الدولي والمعنون بـ "إستبيان عن مؤسسات المالية العامة" الذي يهتم بجميع عناصر المالية العامة للبلدان، ولقد تم إعداده المعلومات الأساسية عن مؤسسات المالية للقطاع العام والممارسات المطبقة عليها والتي يمكن إستعمالها كمرجع لتقديم نظام إدارة مالية القطاع العام في البلدان وذلك من خلال مقارنة النتائج بما ورد في ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية مالية القطاع العام. وتنص مقدمة البيان على أن إستيفاءه يكون بمثابة

خطوة أولى هامة من أجل إعداد نموذج قياسي للبيانات المالية القطاع العام¹. لكن الإستبيان يطال الكثير من النقاط والعناصر، لذلك إرتأينا أن نختار النقاط التي تعني بحثنا بالأساس، كما أن الإستبيان طويل وكثير الأسئلة. الجدول (3.4) يوضح العناصر التي يهتم بها الإستبيان والعناصر التي إختارناها لتقييم نظام المالية العامة في الجزائر.

الجدول 3.4: إرتباط عناصر الإستبيان الكلي حول الشفافية بموضوع البحث

ارتباطه ببحثنا	حقوق الإستبيان الأصلية وفق دليل الشفافية المالية العامة
لا يوجد ارتباط	هيكل الحكومة وعلاقاتها
لا يوجد ارتباط	الحكومة والبنك المركزي والمؤسسات المالية
لا يوجد ارتباط	الحكومة والمؤسسات العامة غير المالية والقطاع الخاص
مرتبط	الموازنة والوثائق ذات الصلة
مرتبط	إعداد الموازنة والموافقة عليها
مرتبط	تنفيذ الموازنة وإبلاغ بياناتها
مرتبط	آليات المحاسبة والرقابة
لا يوجد ارتباط	قانون الضرائب والسياسة الضريبية والإدارة الضريبية
مرتبط	التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الباحث

ليعالج في النهاية الإستبيان المعياري الحقول *Les domaines* الخمسة المرتبطة ببحثنا من ذلك الإستبيان الكلي، فبعض العناصر المذكورة في الجدول لا تعني بحثنا، لذلك قمنا بتكليف الإستبيان إلى العناصر المرتبطة فحسب، وأهملنا العناصر التي ليس لها ارتباط.

ما جعلنا نهتم بالإستبيان هو درجة تفصيله للعناصر وتقسيمها، وقدرته على تقييم أبسط جزء من نظام المالية العامة، وذلك راجع إلى جودته العالية نتيجة إعداده من طرف أفضل الخبراء في الميدان وبالإعتماد على أهم المراجع المذكورة أعلاه. ولقد قسم الإستبيان إلى "حقول *Domains*" هي تلك المذكورة في الجدول أعلاه، مقسمة هي الأخرى إلى "مراجع *References*" تسمح بقياس مختلف جوانب العناصر الرئيسية، وداخل العناصر الفرعية نجد التساؤلات أو المتطلبات المعيارية والتي أطلقنا عليها تسمية "المعايير *Standards*" التي من المفروض أن يتضمنها نظام المالية العامة للبلاد، وتثبت هته المعايير من خلال

¹ صندوق النقد الدولي: "إستبيان عن مؤسسات المالية العامة"، 2007.

الإجابة على تساؤلات، وإثبات الأجوبة من خلال الأدلة المتاحة والمتمثلة في التشريعات والقوانين، والتقارير، والقرارات، والتجارب، وأي شيء يمكن أن يثبت أو ينفي المعيار¹.

الجدول 44: التقسيم الأصلي لعناصر التقييم

الميادين	عدد المراجع	عدد المعايير
1- الموازنة والوثائق ذات الصلة	8	14
2- إعداد الموازنة والموافقة عليها	6	10
3- تنفيذ الموازنة وإبلاغ بياناتها	13	23
4- آليات المحاسبة والرقابة	5	10
5- التدقيق الخارجي	3	10
المجموع	35	67

المصدر: من إعداد الباحث

ملخص عملية التقييم مست الخمسة حقول الموضحة في الجدول (4.4)، حيث تتباين عدد المراجع وكذا المعايير بالنسبة لكل فصل، كما أن الفصل الثالث "تنفيذ الموازنة" يحتاج إلى إعادة تنظيم، حيث تتشابه مراجعه كثيراً كما أن عددها كبير، لذلك إختصرناها في ستة مراجع بدل ثلاثة عشر 13 مع احتفاظنا بنفس المعايير حيث جمعت معايير المراجع المتشابهة في مرجع واحد، ليصبح الجدول النهائي للتحليل هو الجدول (5.4) الموالي. لنحصل في الختام على خمسة ميادين مقسمة إلى 27 مرجع وتضم 67 معيار.

الجدول 4.5: تقسيم عناصر التقييم من أجل تبسيط التحليل

الميادين	عدد المراجع	عدد المعايير
1- الموازنة والوثائق ذات الصلة	7	14
2- إعداد الموازنة والموافقة عليها	6	10
3- تنفيذ الموازنة وإبلاغ بياناتها	6	23
4- آليات المحاسبة والرقابة	5	10
5- التدقيق الخارجي	3	10
المجموع	27	67

¹ في الحقيقة المرجع المستعمل في التقييم والمتمثل في "دليل الشفافية المالية العامة" الصادر عن صندوق النقد الدولي لم يقدم تسميات: الميدان، والمرجع والمعيار؛ لكننا أردنا أن نستعمل هذا التقسيم في بحثنا من خلال تجربتنا في عملية تقييم الجودة في مؤسسات التعليم العالي، حيث يقدم مرجع الجودة في التعليم العالي المحلي هذه المقاربة والتي تتطابق بشكل كبير بما سنقوم به الآن، فالهدف الرئيسي من بحثنا هو تقييم جودة نظام المالية العامة المحلي. للإطلاع أكثر عن مرجع الجودة في التعليم العالي، المقال أسفله يوضح المقاربة بالتفصيل: بدوي سامية و يوسفات علي: "تقييم جودة البحث العلمي وفق معايير المرجعية الوطنية لضمان الجودة في التعليم العالي الجزائري"، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 5.1، جوان 2019، ص 664-679.

المصدر: من إعداد الباحث.

المعايير أغلبها أسئلة لأجوبة إختيارية، حيث تتفاوت درجة جودة الإجابة الإختيارية، قمنا بالإجابة على كل الأسئلة ثم إسناد نقطة (قيمة) لكل إجابة وفق درجة تحقق المتطلبات المعيارية، سلم التنقيط مقسم من 0 إلى 5:

- 0 : عدم توفر المعيار أو نفيه
3: المعيار فوق المتوسط
1: المعيار ضعيف
4: المعيار قوي لكن ليس كامل.
2: المعيار تحت المتوسط
5: المعيار كامل (توفر العنصر المراد تقييمه).

الفرع الرابع: فروض الدراسة

إن الدراسة تقوم على تقييم عناصر الجدول، وعملية التقييم يُنظر إليها بطرق مختلفة، حاولنا أن نقدم تقييماً موضوعياً قدر الإمكان، يقوم على تتبع توفر المعايير، لذلك وجب علينا توضيح النقاط من خلال الافتراضات التي عملنا تحت ظلها:

- 1- للمعايير نفس الوزن والأهمية، فلا يوجد معيار يمكن اعتباره أعلى من الآخر؛
- 2- أهمية المرجع تقوم على عدد المعايير التي يحتويها، فكلما زاد عدد المعايير في المرجع كلما زادت أهميته بمقدار عدد المعايير؛
- 3- النقطة المحسوبة للميدان تتفاوت أهميتها بالنظر إلى عدد المعايير (وليس بالنظر إلى عدد المراجع، حيث ركزنا على المعايير)، فالمتوسط المحسوب للميدان يقوم على متوسط المراجع مرجح إلى عدد المعايير؛
- 4- وجود دليل واحد على توفر المعيار وتطبيقه يكفي، ولسنا معنيين بتحديد مدى تطبيقه على المدى الواسع (أي أن دراستنا لا تجيب عن السؤال: هل هو متوفر على المستوى الحكومي المركزي فقط، أو يتعداه إلى جميع المستويات؟)، فالقيم المقدمة للمعايير ليست مقدمة بأساس متوسط التطبيق؛
- 5- المعايير أغلبها أسئلة لأجوبة إختيارية، حيث تتفاوت درجة جودة الإجابة الإختيارية، قمنا بالإجابة على كل الأسئلة ثم إسناد نقطة (قيمة) لكل إجابة وفق درجة تحقق المتطلبات المعيارية، يكون سلم التنقيط مقسماً من 0 إلى 5، وفق السلم التالي: 0 : عدم توفر المعيار أو نفيه، 1: المعيار ضعيف،

6- 2 : المعيار تحت المتوسط، 3: المعيار فوق المتوسط، 4: المعيار قوي لكن ليس كامل، 5: المعيار كامل (توفر العنصر المراد تقييمه). وبناءً على نفس تقييم إلى المراجع والميادين.

حاولنا من خلال الفروض توضيح كيفية العمل التي قمنا بوضعها من أجل حساب النقاط وتقدير القيم قبل تفسيرها، لكي تكون العملية واضحة ويمكن الرجوع إلى الفروض من أجل توضيح معنى كل الأرقام.

المطلب الثاني: نتائج التقييم

في الملحق (04) قمنا بتدوين جميع النتائج والتقييمات، مع التهميش بجميع المصادر التي إعتدنا عليها في تقييمنا لنظام المحاسبة العمومية المحلي. لأن العملية تقوم في الأساس بإجراء مسح بأهم معطيات النظام من قوانين وتشريعات وتعليمات وتجارب وممارسات، كما سوف نركز في تحليلنا على النقائص ولن نتحدث كثيراً عما يوفره نظام المالية العامة محلياً، كما سوف نجعل من عملنا تقييماً للمرحلة الحالية، وسوف نسعى في المستقبل بالقيام بتقييمات مقارنة تسمح بتحديد أثر الإصلاحات على نظام المالية في القطاع العام.

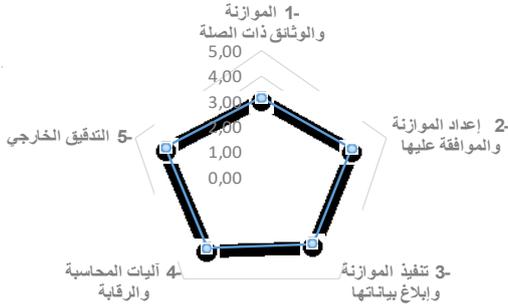
حاولنا البحث عن أجوبة لجميع الأسئلة من خلال جميع القوانين والتشريعات المتاحة، بالإضافة إلى كتابات المختصين والعاملين في الميدان من مقالات وتصريحات وكتب، وتتبعنا بعض الأجوبة عن إستبيانات أرسلها صندوق النقد الدولي لوزارة المالية وهي متاحة في موقع المديرية العامة للتقدير والسياسات. تناولنا بعض الدراسات الصادرة عن النظراء والتي تمثل مصادر تقييمية أساسية في تحليل الوضع الحالي، سنوضح النتائج من خلال توضيح النتائج الكلية ثم النتائج التفصيلية.

الفرع الأول: النتيجة الكلية

يظهر الشكل (1.4) أسفله نتائج الاستبيان الذي وضعناه، حيث توضح متوسطات النقاط المحصلة (على 5 نقاط ممكنة)، أن نظام المالية العامة على المتوسط تحصل على نقاط فوق المتوسط، ما يوضح أن النظام نسبياً يتوفر على عدد لا بأس به من متطلبات شفافية المالية العامة وفق دليها الصادر عن صندوق النقد الدولي، وكل الميادين الخمسة كتقاربة من حيث مستوى توفرها على المتطلبات، لكن على العموم الميدان الذي حصل على أعلى نقطة هو الميدان الخامس "التدقيق الخارجي" الذي يقوم على عمل ومجهودات مجلس المحاسبة، بينما حصل الميدان الأول "الموازنة والوثائق ذات الصلة" على أضعف نقطة. سنوضح فيما يلي إلى ما تعزى هته النتئج في الأساس، محاولين تحليل كل الميادين الخمسة.

الشكل 1.4: نتائج تقييم كل ميادين إستبيان دليل شفافية المالية العامة

الميادين	عدد المراجع	عدد المعايير	النقطة*
1- الميزانية والوثائق ذات الصلة	7	14	3,14
2- إعداد الميزانية والموافقة عليها	6	10	3,60
3- تنفيذ الميزانية وإبلاغ بياناتها	6	23	3,30
4- آليات المحاسبة والرقابة	5	10	3,50
5- التدقيق الخارجي	3	10	3,80
المجموع / المتوسط**	27	67	3,42



*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** : في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير¹).

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: النتائج الجزئية

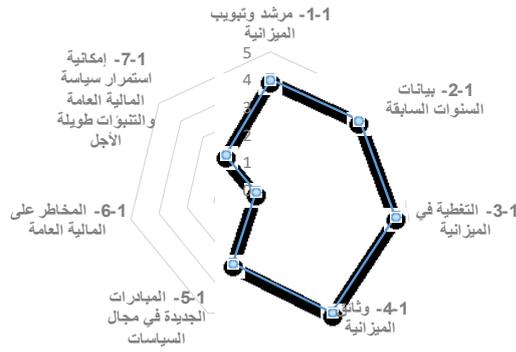
بعدما وضحنا النتائج الكلية المحصلة، سنحاول الذهاب إلى التفاصيل بشكل أكبر من أجل تقديم صورة أكثر تفصيلاً عن واقع نظام المالية العامة المحلية. أين سنحاول تفصيل الميادين وفق ترتيب الدليل (الشكل أعلاه).

1- الموازنة والوثائق ذات الصلة:

يتكون ميدان الموازنة والوثائق ذات الصلة من سبعة مراجع تختلف من حيث عدد المعايير (ندكر بأن المعايير تمثل المتطلبات أو الأسئلة الواجب الإجابة عنها)، يتوضح لنا أن القيم المحصل عليها بحسب الشكل (2.4) متباينة، حيث جميع المراجع كانت جيدة وحتى كاملة، مع مرجع واحد قدم نتيجة فوق المتوسطة، بينما قدم مرجعين نتيجتين بين الأقل من المتوسط والضعيف. حيث نهتم بالنقاط الأكثر ضعفاً، وعند تحليلنا للمعايير التي أوصلتنا إلى هته النقائص، لاحظنا:

الشكل 2.4: نتائج تقييم "الموازنة والوثائق ذات الصلة" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة

¹ قمنا بحساب المتوسط بهته الطريقة من أجل إعطاء أهمية أكبر بالنسبة للميادين (المراجع) التي تحتوي على معايير أكثر مقارنة بالميادين (المراجع) التي لها معايير أقل، في النهاية يكون وزن الميادين (المراجع) التي تحتوي على معايير أكثر أكبر من غيرها. فمثلاً في الجدول نجد أن الميدان الأكثر وزناً في عملية حساب المتوسط الكلي هو الميدان 3-تنفيذ الموازنة وإبلاغ بياناتها ب 23 معيار، بينما الميدان الأضعف هو 4-آليات المحاسبة والرقابة ب 9 معايير.



المراجع	عدد المعايير	النقطة *
1-1- مرشد وتبويب الموازنة	4	4,00
2-1- بيانات السنوات السابقة	1	4,00
3-1- التغطية في الموازنة	2	4,50
4-1- وثائق الموازنة	1	5,00
5-1- المبادرات الجديدة في مجال السياسات	1	3,00
6-1- المخاطر على المالية العامة	2	0,50
7-1- إمكانية استمرار سياسة المالية العامة والتنبؤات طويلة الأجل	3	2,00
المجموع / المتوسط **	14	3,14

*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** : في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير).

المصدر: من إعداد الباحث

أ- **المبادرات الجديدة في مجال السياسات (المرجع 1-5):** يمثل تقرير مشروع قانون المالية الذي يسبق "مشروع قانون المالية"، والذي تعده وزارة المالية المرجع الرئيسي الذي تعتمد عليه التقديرات، حيث يتمثل المرجع في معيار واحد وهو " أهم تدابير الضرائب والإنفاق الجديدة"، الذي وفق نظام المالية المحلي يتم تقديمها وتوضيحها في تقرير مشروع قانون المالية كما تناقش بشكل منفصل على بقية النفقات والإيرادات العادية¹. لكن دليل شفافية المالية العامة لا يتوقف عند هذا الحد فقط بل يطلب أيضاً (1) تقدير تكاليف تدابير الضرائب الجديدة بوضوح و(2) وصف لانعكاساتها الإقتصادية على النطاق أوسع، وذلك ما لا يتم دراسته وتقديمه بشكل واضح في تقرير الموازنة. ففي المملكة المتحدة يتم تقديم قائمة تحصر إجراءات الموازنة الجديدة ونتائجها التقديرية على المالية العامة ضمن وثائق الموازنة، مع تقديم مرفق يشرح كل تدبير جديد بمزيد من التفاصيل. وفي فرنسا يتم التمييز بين سياسة الإنفاق القائمة (اعتمادات الخدمات الجارية) وبين بنود الإنفاق التي تعكس سياسات جديدة، حيث تخضع هته الأخيرة لعملية تصويت مطولة من طرف السلطة التشريعية².

¹ Ministère des finances : « [rapport de présentation du projet de loi des finances pour 2020 – prévision 2021-2022](http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/RPLF/2020/RPLF_2020_francais.pdf) », Alger, 2019. Disponible sur :

² صندوق النقد الدولي: " دليل شفافية المالية العامة (2007)", نيويورك، 2007، ص 80.

ب- المخاطر على المالية العامة (المرجع 1-6): كان هذا المرجع الأضعف بين كل مراجع الميدان

الأول، ويرجع ذلك إلى ضعفه في كل من معياريه الإثنيين وهما:

ب.1. غياب وثائق الموازنة (المنشورة) تحليلاً نظامياً للمخاطر على المالية العامة: يتعين إرفاق بيانات الموازنة السنوية تحليلاً للحساسية ومعلومات عن كافة المخاطر التي تكون المالية العامة عرضة لها مع تحديدها كمياً قدر المستطاع، في بيان واحد هو "بيان مخاطر المالية العامة"، أين يجب توضيح: الكفالات أو التعويضات (بيانات وصفية)، وتحليل الانكشاف للضمانات، وتوضيح الدعاوى القضائية ضد الحكومة، وتناول حجم الأنشطة شبه المالية. وتفصيل النفقات الضريبية. بالإضافة إلى ذلك توضيح حساسية الموازنة إلى التغييرات في الافتراضات الرئيسية التي تستند إليها التوقعات، والمتمثلة في التوقعات الاقتصادية الكلية وآثارها على المالية العامة (مثل كيفية تأثر عجز الموازنة بحدوث ارتفاع أو انخفاض بنسبة 1% في المعدل المفترض لنمو إجمالي الناتج المحلي، أو التضخم، أو في مستوى أسعار الصرف).

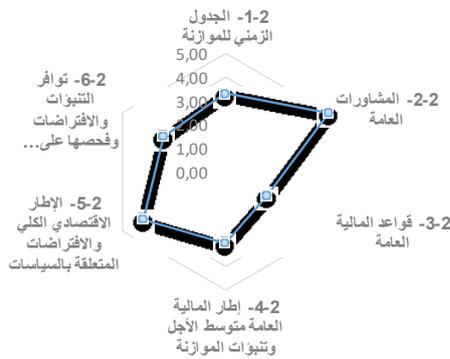
ب.2. تقديم إفادات وصفية تصدر عن أنشطة تقديرية خارجة عن الموازنة: ويقصد بهاته الأنشطة (1) الالتزامات الاحتمالية، (2) النفقات الضريبية، و(3) الأنشطة شبه المالية. تمثل الالتزامات الاحتمالية تكاليف سيكون وعلى الحكومة أن تتحملها في حالة حدوث تطور معين، ولم يُعترف بها بعد على أنها التزامات، وتتمثل على العموم في الضمانات والكفالات والتعويضات، بالإضافة إلى الدعاوى القضائية ضد الحكومة. النفقات الضريبية تمثل الإيرادات الضائعة نتيجة للأحكام الانتقائية في قانون الضرائب. ويمكن أن تشمل أيضا الإعفاءات الضريبية وتخفيضات المعدلات الضريبية، وتأجيل دفع الضرائب ويمكن أيضا أن تكون موجهة إلى أنواع معينة من الإنفاق أو لفئات معينة من الأفراد أو الأسر أو الشركات. عملية التقدير الكمي للنفقات الضريبية عملية شديدة التعقيد وتقتضي تحديد المواصفات الملائمة لهيكل ضريبي معياري. بالنسبة للأنشطة شبه المالية فهي (1) الأنشطة المتعلقة بالنظام المالي المتعلقة بالإقراض المدعم وعمليات الإنقاذ المالي وغيرها من الأنشطة المتعلقة بالنظام المالي، (2) العمليات المتعلقة بإمكانيات استمرار سياسة المالية العامة والتنبؤات طويلة الأجل، التي تتعلق في الأساس بـ (أ) تقديرات يتم إجراؤه سنويا في سياق عملية الموازنة لقياس إمكانية استمرار سياسة المالية العامة (نسبة الدين إلى إجمالي الناتج المحلي، تحليل إمكانية استمرارية تحمل الدين، بيانات عن الالتزامات التعاقدية المستقبلية، المحاسبة الجيلية...)، (ب) تحليل الحساسية فيما يتعلق بالافتراضات المستخدمة في التنبؤات، ونشر التقارير الدورية عن التنبؤات طويلة الأجل، و(ج) نشر تقارير دورية عن المالية العامة طويلة الأجل.

2- إعداد الموازنة والموافقة عليها:

يأتي هذا الميدان في المرتبة الثانية بعد ميدان التدقيق الخارجي من ناحية توفره على أهم المعايير التي ينص عليها دليل شفافية المالية العامة، حيث كان من المتوقع أن يكون الأول لأن أهم المعايير التي ينبني عليها تمثل متطلبات تشريعية تنص عليها القوانين المحلية، كما يندرج هذا الميدان في صلب أهداف ومهام نظام محاسبة القطاع العام المتمثل في الأساس بإعداد وتنفيذ الموازنة. وكما يظهره الشكل (3.4) في الأسفل، الملاحظ هو تعدد المراجع التي يقوم عليها لكن بالنسبة للمعايير فهي ضعيفة العدد (ثلاثة مراجع تحتوي على معيار واحد لكل مرجع). وعلى العموم فالمراجع حصلت على نقاط مقبولة إلى جيدة، باستثناء قواعد المالية العامة (المرجع 3-2) التي أتت بنقطة تحت المتوسط، ويقوم هذا المرجع على معيار واحد هو توفر قيود تشريعية تضع حدوداً لحجم العجز، أو الدين، أو مستوى الإنفاق، أو غير ذلك من مجملات المالية العامة؛ حيث لا توجد تشريعات محلية تنص على ذلك، لكن توجد توصيات ونوع من العرف في الحد من المديونية وتمويل الموازنة عن طريق العجز، كما تم الإعتماد على صندوق ضبط الإيرادات الذي استطاع تغطية عيوب الموازنة لعدة سنوات.

الشكل 3.4: نتائج تقييم "إعداد الموازنة والموافقة عليها" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة

المراجع	عدد المعايير	النقطة*
1-2- الجدول الزمني للموازنة	3	3,33
2-2- المشاورات العامة	2	5,00
2-3- قواعد المالية العامة	1	2,00
2-4- إطار المالية العامة متوسط الأجل وتنبؤات الموازنة	1	3,00
2-5- الإطار الاقتصادي الكلي والافتراضات المتعلقة بالسياسات	2	4,00
6-2- توافر التنبؤات والافتراضات وفحصها على أساس مستقل	1	3,00
المجموع / المتوسط**	10	3,60



*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** : في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير).

سُجّلت نقائص أخرى حيث نجد أن المرجع الأول يفتقد لوجود جدول زمني لتنفيذ الموازنة، كما يظهر النظام ضعفاً في إطار المالية العامة متوسطة الأجل أين يفتقد للتنبؤات الممتدة لسنتين أو أكثر بعد سنة الموازنة، لكن هناك إصلاحات وفق القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية من أجل تبني تقديرات متوسطة الأجل مستقبلاً. ينقص نظام الموازنة توافر النماذج التي قامت عليها التنبؤات وفحصها المستقل،

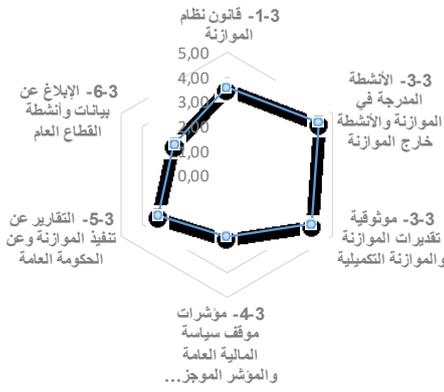
ومع أن الوزارة الوصية تقوم بنشر تقرير تفصيلي عن تحضير قانون المالية لكل سنة¹، لكن لا يرتقي إلى درجة وجود ترتيبات مؤسسية رسمية تشجع فحص التنبؤات المتعلقة بالإقتصاد الكلي وأي نماذج استُخدمت للتوصل إليها، حيث يقوم بعملية الفحص أخصائيين أو وكالات مستقلة.

3- تنفيذ الموازنة وتبليغ بياناتها:

هذا الجزء من عملية التقييم قدم لنا مستوى فوق المتوسط على العموم، من خلال الشكل (4.4) يمكن ملاحظة من خلال مراجعه السنة المتفاوتة من ناحية عدد المعايير، قد لوحظ ضعف في مرجعين (1) مؤشرات موقف السياسة العامة والمؤشر الموجز لمركز المالية العامة و(2) الإبلاغ عن بيانات وأنشطة القطاع العام.

الشكل 4.4: نتائج تقييم "تنفيذ الموازنة وتبليغ بياناتها" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة

المراجع	عدد المعايير	النقطة*
1-3- قانون نظام الموازنة	5	3,60
2-3- الأنشطة المدرجة في الموازنة والأنشطة خارج الموازنة	3	4,33
3-3- مؤثوقية تقديرات الموازنة والموازنة التكميلية	3	4,00
4-3- مؤشرات موقف سياسة المالية العامة والمؤشر الموجز لمركز المالية العامة	2	2,50
5-3- التقارير عن تنفيذ الموازنة وعن الحكومة العامة	4	3,25
6-3- الإبلاغ عن بيانات وأنشطة القطاع العام	6	2,50
المجموع / المتوسط**	23	3,30



*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير).

المصدر: من إعداد الباحث.

سوف نحاول مناقشة أسباب ضعف هذين المرجعين في الأساس، وبالتأكيد بقية المراجع تحتوي على نقائص كذلك، لكن تبقى نتائجها جيدة على العموم. وتفصيل نقص المرجعين يكون فيما يلي:

أ- مؤشرات موقف سياسة المالية العامة والمؤشر الموجز لمركز المالية: إن عملية تنفيذ الموازنة يجب أن لا تخلو من معلومات معينة، ويجب أن يسعى النظام المحاسبي للمالية العامة إلى توفير أكبر قدر من المعلومات وفق أفضل الممارسات التي زكته المنظمات الدولية، يرجع نقص هذا المرجع إلى

¹ Ministère des finances : « rapport de présentation du projet de loi des finances pour 2020 – prévision 2021-2022 », Alger, 2019. Disponible sur : http://www.dgpp-mf.gov.dz/images/stories/PDF/RPLF/2020/RPLF_2020_francais.pdf

محدودية المؤشرات المقدمة من طرف وزارة المالية خلال عملية تنفيذ الموازنة. صحيح أن المؤشرات الأساسية المتداولة في تقييم سياسة المالية العامة المحلية متوفرة وهي نفسها المستعملة في أغلب الدول من أرصدة الميزان الكلي والدين العام، لكن مع ذلك تقتصر التقارير أثناء عملية تنفيذ الموازنات لأرقام ومؤشرات مهمة كالرصيد التشغيلي والالتزامات الإحتتمالية والنفقات الضريبية والأنشطة شبه المالية وبعض الأرصدة الصافية. إن نظام محاسبة القطاع العام الحالي يوضح محدوديته في تقديم المعلومات النهائية منها أو الجارية. كما يبقى مؤشرا الرصيد الكلي ومستوى الدين العام الأساسيان في الموازنة، لكن لا توجد تقارير مفصلة توضح بشكل أساسي أبعاد قوانين المالية أو الموازنة العامة، وتقتصر الموازنات إلى كثير من الأبعاد العلمية والإقتصادية عند تحضيرها، وذلك راجع في الأساس إلى كيفية إعداد الموازنة الذي يبنى في الأساس على توقعات الإنفاق القطاعية التي يتم تحديدها بناءً على توقعات كل وزارة، ويبقى العامل الأساسي هو التوجه نحو موازنة توسعية إذا ما تم توقع إيرادات وفيرة (ارتفاع سعر البترول)، بينما يتم تبني سياسة تقشفية إذا ما توقع العكس (انخفاض سعر البترول).

ب- الإبلاغ عن نشاطات القطاع العام: يحتوي هذا المرجع على ستة (6) معايير، من بينها إثنان فقط سجلا تخلفاً واضحاً هما: (1) ضعف تواتر البيانات والتقارير الدورية المعبرة عن وضع المالية العامة بشكل أساسي، حيث تمثل الممارسات المعيارية الأبرز في وجود تقارير شهرية، غير أنه لا يتوفر نظام المالية العامة الحالي على ذلك وفي أحسن أحواله يقدم تقارير سداسية¹؛ و(2) لا توجد تقارير دورية تبين وضع الأصول المالية للحكومة، كما أن الإبلاغ يتم بشكل مجمل أو مفصل عن المعلومات المالية العامة، لكن لا يوجد تناسق في الإفصاحات وبالتالي يتطلب الأمر الكثير من الجهد للوصول إلى المعلومات المبجوث عنها، كما أن تعريفات بعض العناصر تبقى متداخلة، مثلاً تعريف القطاع العام في تقارير البنك المركزي لا تماثل ما يتم تداوله بالنسبة لمعطيات الموازنة العامة. الأمر يتطلب مجهود تعريفي وتوضيحي، كما يتطلب تقديم "دلائل" عن تحضير كل تقرير تقدمه الهيئات العمومية أو دواوين الإحصاء والمتابعة والإعلام.

4- آليات المحاسبة والرقابة:

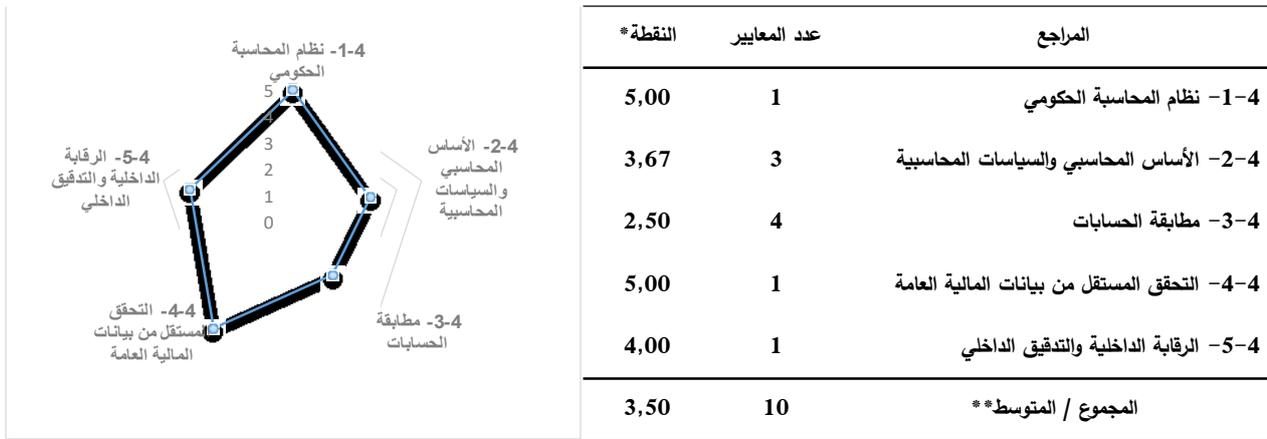
بحسب ميثاق شفافية المالية العامة، تندرج الآليات المحاسبية والرقابة ضمن الضمانات الموضوعية التي يتطلبها نظام المالية العامة الذي يمتاز بالشفافية. بل إن دليل الشفافية يعرف النظام المحاسبي بأنه "مجموعة القواعد المحاسبية، والآليات الداخلية للرقابة، ودفاتر المحاسبة، وخطة ودليل الحسابات المستخدمان

¹ هناك تقارير سداسية تصدر عن المديرية العامة للدراسات والسياسات، مثل التقرير أسفله:

<http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/donnees-statistique?id=106%20%20%20%20situation%20resum%C3%A9%20des%20op%C3%A9ration%20du%20tr%C3%A9sor>

في إدارة الحسابات المالية وتسجيلها والإبلاغ ببياناتها¹. يقيس هذا الميدان جودة نظام المحاسبة والرقابة المتعلق بالموازنة والمالية العامة، حيث يجب أن يكون النظام المحاسبي شاملاً ومتكاملاً يوفر أساساً موثقاً لرصد وتقدير الإيرادات والالتزامات والمدفوعات والمتأخرات والخصوم والأصول، ليعتمد عليه التنفيذ الشفاف للموازنة يوفر تغطية شاملة لمعاملات المالية العامة، وتغطيته بنظام رقابة داخلية فعال. ولا يكون ذلك عند تطبيق أساس الاستحقاق، لأنه حتى ولو كان النظام المحاسبي يقوم على الأساس النقدي، فإنه يمكن تحقيق الشفافية بتسجيل كل الالتزامات والمدفوعات من أجل تقدير المتأخرات، كما يجب أن يرصد الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها.

الشكل 5.4: نتائج تقييم "آليات المحاسبة والرقابة" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة



*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير).

المصدر: من إعداد الباحث.

يوضح الشكل (5.4) نتائج الإستبيان التقييمي لآليات المحاسبة والرقابة الذي يفصل إلى خمسة (05) مراجع، وفي المتوسط تحصل على نقطة فوق المتوسط، وعلى العموم تحصلت المراجع على نقاط فوق المتوسط إلى جيدة وحتى كاملة، لكن المرجعان اللذان حققا أقل نقطة هما المرجعان اللذان بهما أكبر عدد من المعايير أو المتطلبات: (أ) الأساس المحاسبي والسياسات المحاسبية، و(ب) مطابقة الحسابات. وسنصلها فيما يلي:

أ- الأساس المحاسبي والسياسات المحاسبية: يقوم على ثلاثة معايير، معيارين سجلا نقصاً هما (1) الأساس المحاسبي أين يقوم النظام المحاسبي الجزائري للمالية العامة بإتباع أساس نقدي وأساس

¹ صندوق النقد الدولي: "دليل شفافية المالية العامة"، منشورات صندوق النقد الدولي، 2007، ص 165.

الإلتزامات (مثل النظام التقليدي في البلدان الناطقة بالفرنسية)، ولم يرتق إلى أساس الإستحقاق أو أساس الإستحقاق المعدل، حيث أوضحتنا خلال الفصل التعريفية بمحاسبة القطاع العام فروقات الإستحقاق المحاسبي، وأنه لا يمكن الحديث عن محاسبة قطاع عام متكاملة من دون إستخدام أساس الإستحقاق. المعيار الثاني هو (2) درجة إتباع معايير المحاسبة المعترف بها بشكل عام وقدرته على إنتاج بيانات على أساس المعاملات، حيث الأساس النقدي لا يسمح بتتبع جميع العمليات، لذلك يجري الآن التفكير في التحول تدريجياً إلى تطبيق أساس الإستحقاق وتتبع المعاملات من أجل التمكن من إنتاج بيانات مالية على أساس المعاملات، تمكن من قياس وتتبع مختلف عناصر الذمة المالية والأداء المالي. بالنسبة للمعيار الثالث الذي سجل نقطة كاملة فهو راجع إلى مطابقة التبويب المحاسبي لتبويب الموازنة، بالإضافة إلى توحيدده على جميع المستويات والدوائر، كما أن وحدة الصندوق هي الأخرى تعتبر نقطة إيجابية.

ب- مطابقة الحسابات: يحتوي هذا المرجع أكبر عدد من المعايير مقارنة بنظرائه، من جهة معيارين متوفرين هما (1) عمليات المطابقة (المقاربة) بين التقارير المالية مع إتمادات الموازنة والكشوف النقدية¹؛ و (2) توفر المقارنة بين الموازنة والإنجازات في التقارير الختامية أو قوانين ضبط الموازنة، الأمر الذي يتوفر حتى في تقارير الهيئات المحلية (البلديات والولايات...) أي تقارير الحساب الإداري وحسابات التسيير، ولقد وضحتنا في الفصل الثاني نماذج التقرير المالي لدى منشآت القطاع العام، وبالتحديد الهيئات العمومية وفي مقدمتها الجماعات المحلية. أما بالنسبة للمعايير التي لم يلاحظ توفرها فهي (1) عدم وضوح عملية المطابقة بين بيانات التمويل المستمدة من تقارير المسوح النقدية المعنية بالانتماء المقدمة للحكومة وبيانات التمويل الخارجي مع بيانات العجز أو الفائض الحكومي التي ترد في تقارير تنفيذ الموازنة، لأن دليل الشفافية يحث على ضرورة أن تكون البيانات الواردة في تقارير المالية العامة متسقة داخليا ومطابقة للبيانات ذات الصلة والمستمدة من مصادر أخرى وتفسير الفروقات إن وجدت. و (2) إعادة تصنيف البيانات التاريخية وتعديلها الذي لا نجد له أي أثر في التقارير أو الإفصاحات التي تقوم بها الحكومة حول المالية العامة، يقوم ذلك على ضرورة تفسير تعديلات بيانات المالية العامة التاريخية، مع توفير الضمانات التي تكفل جودة البيانات المالية العامة خلال الزمن، كتوضيح طبيعة الأرقام من حيث كونها مبدئية أم نهائية حينما تعرض البيانات الإجمالية للمالية العامة في وثائق الموازنة عن سنوات سابقة. وفي حالة القيام بتغييرات في معالجة أو تصنيف المعاملات يجب القيام بمطابقة بين الطريقة الجديدة والقديمة لعرض البيانات التاريخية، مع شرح أسباب التغيير وآثاره.

¹ مجلس المحاسبة: " الدليل العام لمراجعة الحسابات"، الجزائر، 2018، ص 13.

5- التدقيق الخارجي:

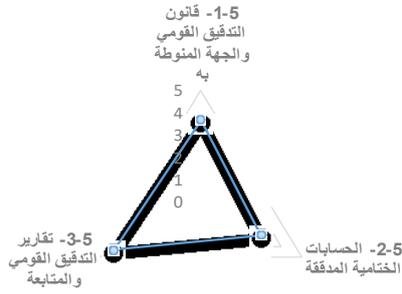
التدقيق الخارجي ضروري لزيادة موضوعية ومصداقية التقارير المالية من جهة وضمان تسيير جيد للمال العام باحترام القوانين والتشريعات المحلية، يُبنى التدقيق الخارجي على ضرورة وجود أو تنصيب هيئة وطنية للتدقيق وتعرف أيضاً بأنها الهيئة العليا للرقابة والمحاسبة؛ في الجزائر الهيئة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث يشترط إستقلاليتها عن الحكومة، وتسعى بشكل عام إلى تعزيز المساءلة لدى ممثلي المجالس المنتخبة وحتى الرأي العام. يتطلب عمل مجلس المحاسبة الإعتماد على معايير دولية للتدقيق وبالأساس معايير الإنتوساي، حيث ينص إعلان ليما للمبادئ التوجيهية بشأن قواعد التدقيق المحاسبي لمنظمة الإنتوساي (الصادر سنة 1977) على الدعوة إلى إجراء تدقيق مستقل للأجهزة الحكومية، مبني على (1) الاستقلالية : من خلال نص في الدستور يقر إستقلالية هيئة التدقيق، (2) تحديد العلاقة بالبرلمان والحكومة والإدارة بوضوح في القوانين، (3) تحديد صلاحيات الهيئة العليا للتدقيق، (4) طرق التدقيق وموظفو التدقيق من خلال القدرة على التوظيف والتكوين، و(5) معايير التدقيق: من خلال وضع معايير تدقيق واضحة وفعالة تفصل إلى: (أ) معايير عامة تتعلق بالإستقلالية والموظفين ومعايير العمل، (ب) المعايير الميدانية: تتمثل في تحديد خطط التدقيق وتحديد إجراءاته لضمان تتبع ورصد الأخطاء والتجاوزات، و(ج) معايير الإبلاغ: حيث يقوم رئيس المدققين، بإعداد تقرير خطي يستعرض فيه نتائج التدقيق بأسلوب سهل الفهم، مع توضيح كل نقطة بأدلة تستند إلى عملية التدقيق المتخصصة والوثيقة الصلة¹.

إن الزائر لموقع مجلس المحاسبة الجزائري، سيلاحظ أنه اتخذ إصلاحات كبيرة كما أنه صار أكثر انفتاحاً على المنظمات الدولية المهتمة بالتدقيق والرقابة والمال العام، و قد قام بنشر جميع دلائله للعمل التي تمتاز بالمهنية ومجارة المعايير الدولية (تسعة دلائل لهته الساعة، أغلبها طورت في السنوات الخمس الأخيرة)، بالإضافة إلى قيامه بالتفتح على عمليات تقييم خارجية وهو ما تم سنة 2013 من خلال تقرير تقييمي من طرف النظراء الذي قامت به لجنة عمل تابعة لمنظمة التعاون الإقتصادي² OCDE؛ أشار التقرير التقييمي للنظراء إلى الكثير من النقاط الإيجابية في العمل منها طريقة إختيار الهيئات الخاضعة للرقابة والتفتيش وتسيير العمل، كما نبه إلى نقائص منها عدم وجود دلائل منهجية للعمل، مما دفع مجلس المحاسبة بصياغة ونشر دلائله مؤخراً التي تعمل بمعايير الرقابة والتدقيق الدولية، ونبه التقرير إلى وجود ضعف من ناحية الوسائل خاصة البشرية منها، لذلك فتح مجلس المحاسبة مؤخراً عمليات توظيف من أجل

¹ المنظمة الدولية بأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI): "إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية"، ليما (البيرو)، 1977.
² SIGMA OCDE : " [Rapport de revue volontaire par les pairs de la cour des compte de l'Algérie](#)", 2013.

تدعيم وتشبيب مجلس المحاسبة، حيث تم توظيف 110 موظف جديد مع نهاية 2020 وبداية 2021، ولم يهمل المجلس عملية التكوين المطلوبة من أجل توفير قضاة بقدرات عالية على التدقيق والمراقبة¹.

الشكل 6.4: نتائج تقييم "التدقيق الخارجي" وفق إستبيان دليل شفافية المالية العامة



المراجع	عدد المعايير	النقطة*
1-5- قانون التدقيق القومي والجهة المنوطة به	6	3,67
2-5- الحسابات الختامية المدققة	1	3,00
3-5- تقارير التدقيق القومي والمتابعة	3	4,33
المجموع / المتوسط**	10	3,80

*: النقطة من سلم 5 نقاط ممكنة (كما هو موضح في الشكل).

** : في السطر الأخير من الجدول تم حساب مجموع المراجع والميادين، وتم حساب متوسط العلامات (متوسط العلامات تم إحتسابه بالتناسب مع عدد المعايير).

المصدر: من إعداد الباحث.

بالمقارنة ببقية الميادين، حصل ميدان التدقيق الخارجي على أعلى نقطة رغم عديد الأزمات التي عاناها في فترة الحكم الأخيرة للبلد، لكن مجلس المحاسبة بذل مجهودات كبيرة للوصول إلى المستوى الحالي، والمطلع على تقارير مجلس المحاسبة الأخيرة عن قوانين ضبط الموازنة تعتبر أفضل التقارير المالية من حيث الموضوعية والمعلومات التي تحتويها. تم تقسيم ميدان التدقيق الخارجي إلى ثلاثة معايير كما هو موضح في الشكل (6.4) أعلاه، سجلت على العموم نقاط ضعف قليلة على مستوى قانون التدقيق الوطني والحسابات الختامية المدققة. بالنسبة لقانون التدقيق القومي، يتمتع مجلس المحاسبة باستقلالية ودور دستوري وفق المادة 199 من الدستور الحالي 2020 (192 من الدستور السابق 2016) والتي تنص على أن لمجلس المحاسبة الإستقلالية كما يكلف بالرقابة البعديّة على المال العام بشتى أشكاله، ويساهم في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. وقد حدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة وضبط تنظيمه وعمله وعلاقاته بالهيكل الأخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش من خلال القوانين العضوية لقوانين المالية (17-84 و 15-18)، كما أن عمل مجلس المحاسبة تطور عبر عدة تشريعات وحالياً يخضع مجلس المحاسبة للأمر 95-20، حيث يؤكد الأمر على إستقلالية المجلس عبر المادة 03، كما

¹ Invité de la rédaction (émission à la radio), Souhila ELHACHEMI (journaliste animatrice) et Abdelkader BEN MAROUF -Président de la cours des comptes algérienne- (invité), radio Alger chaine 3, Souhila ELHACHEMI, 30/12/2020 à 08 :15, 36 minutes.

Disponible sur la page facebook de l'émission :
<https://www.facebook.com/watch/?v=743526802938602>

أن الأمر رقم 95-23 المتعلق بالقانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، يحدد حقوق وصلاحيات قضاة مجلس المحاسبة من أجل تعزيز إستقلاليتهم وموضوعية عملهم. وقد تنبه منظمة الإنتوساي في إعلان ليما المذكور سابقاً وإعلان مكسيكو عن الإستقلالية أو المعيار ISSAI10 حيث أكد على ما جاء به إعلان ليما على إستحالة أن تكون مؤسسات الدولة مستقلة إستقلالاً تاماً، وبالنظر إلى متطلبات الإستقلالية الواردة في الإعلانين، فمجلس المحاسبة يلبي أغلب متطلبات الإستقلالية الواردة في معايير الإنتوساي، سواء من ناحية وضوح القوانين ومكانة مجلس المحاسبة الذي أصبح يتمتع بنص دستوري كمؤسسة من أبرز مؤسسات الدولة، كما أن المعايير الدولية لم تحدد طريقة تعيين رئيس مجلس المحاسبة الذي يعينه رئيس الجمهورية وفق القوانين المحلية، ومن بين متطلبات الإستقلالية نجد إستقلالية التمويل، لكن في هته النقطة لم نجد أي نص يحدد إستثناء تمويل مجلس المحاسبة عن بقية الهيئات العمومية، بل هناك نص في الأمر 95-23 المتعلق بقضاة مجلس المحاسبة، الذي ذكر استناداً قضاة مجلس المحاسبة من أجر وتعويضات ومستحقات نظير عملهم، كما يؤكد على حمايتهم ويحدد الحقوق التي يتمتعون بها. يبقى مشكل العجز في المؤطرين والموارد البشرية الذي لا يسمح بتحقيق تغطية جيدة لكل التراب الوطني، ولقد نبه تقرير تقييم النظراء لسنة 2013، الصادر عن برنامج دعم تحسين الإدارة والحكم الرشيد¹ SIGMA برعاية منظمة التعاون الإقتصادي OCDE، إلى ذلك وأشار إلى ضرورة اللجوء إلى التعاون مع المفتشية العامة للمالية IGF Inspection Générale des Finances من أجل تغطية أفضل لعملية الرقابة المالية والتدقيق، كما نبه إلى وجود خلل في التنسيق على هذا المستوى².

سجل مرجع الحسابات الختامية أضعف نقطة بالنسبة للتدقيق الخارجي، حيث يقيم هذا المرجع في معيار واحد هو خضوع الحسابات الختامية السنوية للتدقيق من طرف مجلس المحاسبة، ويعتبر التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة عن قانون ضبط الموازنة أو الحساب الختامي للموازنة أبرز تقرير يقدمه مجلس المحاسبة وفق المادة 18 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم وذلك لاعمل بالمادة 68 من القانون العضوي 84-17 المتعلق بقوانين المالية، حيث يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقريره عن قانون ضبط الموازنة للسنة ن-3 خلال السنة ن، حيث يدون فيه أهم المعايينات والتوصيات الناتجة عن التحقيقات التي تقوم بها الغرف الوطنية والإقليمية التابعة لمجلس المحاسبة؛ بالإضافة إلى ذلك فإن الأمرين بالصرف ملزمين بتسليم الحسابات الإدارية قبل نهاية مارس من السنة الموالية لسنة التقرير، والمحاسبين العموميين عليهم كذلك إيداع حسابات التسيير لمجلس المحاسبة للسنة ن قبل إنقضاء شهر جوان من السنة ن+1 من أجل السماح لمجلس المحاسبة بمعاينة ومتابعة التقارير والقيام بالمطابقة والتدقيق الضروري. من خلال تقييمنا لكل العمل

¹ Support for Improvement in Governance and Management

² SIGMA OCDE : " [Rapport de revue volontaire par les pairs de la cour des compte de l'Algérie](#)", 2013, P9-10.

وبالمقارنة بمعايير الشفافية للمالية العامة فإن كل ما يقوم به مجلس المحاسبة يتطابق مع متطلبات معايير الشفافية، يبقى فقط الضعف في التغطية بالنظر إلى الإمكانيات المحدودة مقارنة بإتساع نطاق التدقيق، كما أن العملية تتطلب وقت طويل فتقرير ضبط موازنة 2018 تم نشره وتسليمه للهيئات المعنية في أكتوبر سنة 2020، مما يدل على طول فترة التدقيق والتقرير، مع ذلك فالعمل تم في إطار القانون الذي يلزم بإحترام الأجال أي خلال السنة ن+3، حيث مثلت سنة 2018 إستثناءً من خلال تسليم التقرير في السنة ن+2، وتعمل وزارة المالية على خفض من هته المدة إلى السنة ن+1¹. وتجدر الإشارة إلى توسع دور مجلس المحاسبة الذي يلقي تشجيعاً متواصلًا من طرف المجلس الشعبي الوطني، حيث بادرت لجنة المالية والمحاسبة للمجلس الشعبي الوطني بالمطالبة بإعطاء صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة في إطار مشروع التعديل الدستوري لسنة 2020، مؤكدين انه بإمكانه ان يلعب دوراً أساسياً وهاماً في المحافظة على المال العام والتبليغ عن الاختلالات في التسيير المالي العام².

من خلال عملية التقييم التي قمنا بها، لاحظنا أن تسيير المال العام ينطوي على كثير من الإيجابيات بالإضافة إلى عدد معتبر من النقائص، ومن خلال بحثنا سنحاول أن نبرز دور المعايير IPSASs في تدارك هاته النقائص وتدعيم الإيجابيات.

الفرع الثالث: تحليل النتائج بأسلوب الأهداف

عرضنا نتائج العملية التقييمية التي قمنا بها، والتحليل الأول قدم لنا تقييماً مفصلاً بحسب الميادين والمراجع، كتعريف مفصل بالتقييم. الخطوة الموالية تتمثل في فصل كل المعايير التي حصلت على نقطة معينة. للتذكير فإن المقاربة التي بنينا عليها الدراسة هي مقاربة شبيهة بمقاربة الجودة، حيث تسمح لنا بتقييم المعايير ثم المراجع والميادين، من أجل تحديد العناصر التي تعاني من النقص. لأنه ليس الهدف من الدراسة تقديم تقييم فحسب، لكن الهدف يكمن في تحديد النقائص وتوضيح ما يمكن لمعايير IPSASs من تقديمه كحل.

¹ وكالة الأنباء الجزائرية: "بن عبد الرحمن يقدم مشروع ضبط ميزانية 2018 أمام لجنة المالية للمجلس الشعبي الوطني"، مقال أدرج يوم 14 ديسمبر 2020.

المقال متوفر على الرابط: <https://www.aps.dz/ar/economie/97933-2018>

² وكالة الأنباء الجزائرية: "المجلس الشعبي الوطني: لجنة المالية تدعو إلى منح صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة للمحافظة على المال العام"، الخميس 11 جوان 2020.

المقال متوفر على الرابط: <https://www.aps.dz/ar/economie/88173-2020-06-11-17-25-06>

الجدول 6.4: تكرارات النقاط ضمن المعايير

التقييم	النقطة	عدد المعايير المحصلة للنقطة	النسبة المئوية
عدم توفر المعيار أو نفيه	0	6	8,96%
المعيار ضعيف	1	2	2,99%
المعيار تحت المتوسط	2	6	8,96%
المعيار فوق المتوسط	3	16	23,88%
المعيار قوي لكن ليس كامل	4	18	26,87%
المعيار كامل (توفر العنصر المراد تقييمه)	5	19	28,36%
المجموع		67	100,00%

الشرح: هناك 6 معايير حصلت على نقطة صفر أي معدومة.

المصدر: من إعداد البحث

في هذا التحليل تشبه العملية كثيراً المقاربة التي تبناها الأستاذ محمد خالد المهاني حيث يرى أنه يتوجب تحليل الحساب الختامي العام للدولة إستناداً إلى التشريعات والتعليمات ومختلف القوانين والمراسيم وتحليل القوائم وكذلك الممارسات المحاسبية والمالية، من أجل معرفة مدى استجابة النظام إلى أهداف القوائم المالية، ولقد قسمها إلى ثلاثة أقسام:¹

- 1- أهداف يمكن لنظام المالية العامة إنجازها كلياً،
- 2- أهداف يمكن لنظام المالية العامة إنجازها جزئياً، و
- 3- أهداف لا يمكن لنظام المالية العامة إنجازها.

تتخصر في الإجمال في الأهداف المتعلقة بتوفير معلومات تبين مدى الإلتزام بتحصيل الموارد واستخدامها وفقاً للموازنة المعتمدة. لأنها تمثل أساس المالية العامة حيث يشكل العديد من الممارسات المالية والمحاسبية على مستوى تنفيذ الموازنة على تتبع واضح للمراسيم والقوانين التي كانت تشهد تطوراً عبر مختلف المحطات الزمنية لنظام المالية العامة الجزائري.

في الحقيقة النتائج أعلاه تبين أن الكثير من متطلبات الشفافية متوفرة ويتم إحترامها، ويمكننا ومن خلال الجدول (6.4) نلاحظ أن 19 معيار متوفر بشكل تام، وعلى العموم المعايير التي تتسم بالتوفر

¹محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012، ص436-443.

والتطبيق بشكل تام هي المعايير التي تهتم ببعناصر الموازنة وتشريعاتها، مثل تقسيم بنود الإنفاق وعرض قيمها بشكل إجمالي، والوثائق التي تتبع الموازنة، وإتاحة الموازنة للإطلاع العام، بالإضافة إلى وحدة الصندوق وتتبع المال العام. بالإضافة إلى توفر نصوص قانونية واضحة تهتم بالمال العام والرقابة عليه وتعطي صلاحيات لمجلس المحاسبة.

لا نهتم كثيراً بما هو متوفر من معايير أو بما يمكن لنظام المحاسبة العام تنفيذه، ما يهمنا بشكل أكبر هو ما لا يمكن له توفيره أو تحقيقه، لأن المسألة واتخاذ القرار يقومان على لمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة القطاع العام.

يوضح الجدول (6.4) كذلك أن المعايير التي حققت نقاط غير كاملة وغير معدومة (أي بين 1 و 4) كانت الأكثر، مع ذلك فإن نسبة المعايير تتناقص مع تناقص النقطة المحققة، فعدد المعايير التي حققت النقطة 4، والتي تقترب إلى الكمال هي 18 وتتناقص حتى تصل إلى معيارين (02) بالنسبة للتي حققت نقطة واحدة أي تقترب إلى العدم. على العموم تقسم الأهداف التي يمكن إنجازها بشكل جزئي إلى:

نقصد بالأهداف التي لا يمكن لنظام المحاسبة الحكومي تحقيقها العناصر التي حصلت على العلامة صفر (0)، أي أنها منعدمة في النظام ككل. وفي الجدول يظهر لنا أنه هناك 6 عناصر منعدمة في النظام، ويجب البحث عن طرق لتطبيقها، وبالنظر إلى موضوعنا فنحن نرى أن نموذج معايير IPSASS، فالمعايير توفر إجابات ومناهج لتغطية النقائص وتحقيق الأهداف التي تنقص النظام.

إن النقائص التي قمنا بتحديدنا خلال مبحث التقييم سوف يكون الخطوة الأساسية لتحديد ما يجب البحث عنه في معايير IPSASS لتغطية تلك النقائص، وعلى العموم فإن نظام الموازنة الجزائري تقليدي يقوم على موازنة البنود تحتوي العديد من العيوب والنقائص، وسنقدم في البحث القادم ما يمكن إغتمامه لتقديم الحلول المناسب لنقائص النظام.

لمعالجة المشاكل وتطوير نظام IPSASS المبحث الثاني: الحلول التي تقدمها معايير المحاسبة العمومية

بعدما قمنا بعملية تقييم لمالية القطاع العام وحددنا أهم النقائص في الميادين المختلفة للموازنة، نحاول أن نقدم الحلول التي يمكن لمعايير IPSASS أن تقدمها من أجل تطوير ومعالجة نقائص نظام المالية المحلي؛ خاصة أن توصيات أغلب الهيئات المتخصصة في المال العام على المستوى الدولي تتصح بإتباع معايير IPSASS باعتبارها لا تتمثل في أداة إحصائية بسيطة تسعى إلى تقديم تقديرات، بل هي مجموعة معايير بجودة عالية تركز على الجانب المحاسبي لكل عملية تمس هيئات القطاع العام، من أجل تقديم

تقارير مالية عالية الجودة للاستعمال العام. نذكر كذلك أن هناك نماذج أخرى يمكن أن تقدم حلولاً للتقرير المالي فيما يتعلق بالموازنة، لكن لانرى بأنه يمكننا التطرق لها لكننا سنحاول التنبيه لها في كل فرصة، خاصة إذا كانت معايير IPSASs تنبه لها وتوصي بها.

حاولنا خلال جميع نقاط بحثنا السابقة تقديم صورة عن معايير IPSASs، حيث أنه لا محالة من التحول إلى معايير IPSASs بشكل كلي على المدى الطويل، أما على المدى القصير فيجب تبني نقاط الموازنة المتعلقة بمعايير IPSASs من أجل التحول الجزئي إلى تلك المعايير، حيث يرى الكثير من الكتاب أن حجر الأساس في التحول هو تبني معيار الأساس النقدي الذي يمثل نقطة بدء التحول إلى معايير IPSASs، أما بالنسبة لبحثنا فالهدف هو تغطية نقائص الموازنة الملاحظة في الجزء الأخير من البحث من خلال تبني أهم ما جاء في معايير IPSASs ويمكنه تطوير الموازنة، حيث لاحظنا أن معايير IPSASs في الحقيقة قدمت الكثير من المقترحات والأساليب التي يمكن أن تطور الموازنة، ويمكن إجمالها في:

- معيار الأساس النقدي؛
- معايير وفق الإستحقاق تقدم مفاهيم جيدة مثل (IPSAS1-IPSAS6-IPSAS24)
- (IPSAS18-IPSAS19)؛
- دلائل الممارسات الموصى بها RPG.

تمثل هاته المصادر أفضل المصادر التي تناولت الموازنة والتقرير عليها، لكن تجدر الإشارة إلى التداخل الكبير بين المعايير، لذلك الأفضل يتمثل في تطبيق المعايير بشكل كلي وهو إجراء لا يمكن أن يحصل إلا بالتدرج.

سوف نحاول أن نتناول الحلول الفنية التي تقدمها إصدارات مجلس IPSASB التي لا تنحصر في المعايير فحسب، ولقد قمنا بتقسيم النقاط التي يمكن أن تتطور من خلال معايير IPSASs في ثلاث مطالب.

المطلب الأول: الموازنة

نركز دوماً على الموازنة كوثيقة أساسية في تسيير المال العام، ولا يمكن أن نتصور أي تقرير حول المال العام لا يتناول الموازنة.

الفرع الأول: الموازنة والوثائق ذات الصلة

رأينا في تقييمنا لهذا الميدان أعلاه أن الموازنة في شكلها الحالي، سواءً عند تقديرها أو عند إعداد الحساب الختامي، لا تقدم معلومات كثيرة وتبقى أرقام ومجاميع بعيدة عن الجودة المرجوة من طرف معايير

المالية العامة، فلقد رأينا أن حقيقة المجاميع الأساسية مقدمة لكن الكثير من التفاصيل والمعطيات تبقى بعيدة عما يتوجب تقديمه للسماح بإعطاء شفافية أكبر للموازنة، بالإضافة إلى تمكين المتخصصين في المالية العامة والإقتصاديين من القيام بتحليل أعمق حول الموازنات أو السياسة المالية المنتهجة.

الجدول 47: المعلومات الواجب وضعها في تقارير الإفصاح المحاسبي للقطاع العام وفق IPSASs

معلومات عن المنشأة	لتوقعات الإفصاح	لأبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل	المبادئ والإفصاحات والمنهجية
<ul style="list-style-type: none"> - اسم المنشأة؛ - البيانات المالية المتعلقة بمعلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل؛ - أسماء الهيئات داخل حدود التقارير للحصول على معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل التي تختلف عن تلك الخاصة بالبيانات المالية؛ - إذا كانت المنشأة خاضعة لسيطرة منشأة أخرى: تحديد المنشأة المسيطرة؛ - التاريخ الذي قدمت فيه مجموعة كاملة من الإسقاطات؛ - أساس وتوقيت التحديث اللاحق لتلك المجموعة الكاملة من الإسقاطات؛ - عندما تستخدم المنشأة إسقاطات وتوقعات أعدتها منشآت أخرى أو من مصادر أخرى للمعلومات، يجب الإفصاح عن أسماء تلك المنشآت أو المصادر الأخرى، والمعلومات التي تم استخدامها. 	<ul style="list-style-type: none"> - مصادر تدفقات الإيرادات الكبيرة من الضرائب وغيرها من المصادر الأخرى؛ - نظرة عامة على إفتراضات السياسة الحالية للإيرادات الهامة من التدفقات الداخلة من الضرائب والمصادر الأخرى، مثل مستويات الحد الضريبي والمخصصات؛ - مصادر التدفقات الخارجة الكبيرة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛ - نظرة عامة على إفتراضات السياسة الحالية للتدفقات الخارجة الكبيرة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛ - ما إذا كانت الإسقاطات قد صيغت منفردة أو مجمعة؛ - شرح للتغيرات في التوقعات بين تواريخ التقارير وأسباب تلك التغيرات لإبلاغ عن الاستدامة طويلة الأجل لموارد المنشأة المالية؛ - شرح مفاده أن الإسقاطات ليست تنبؤات وأنه من غير المحتمل أن تتطابق الإسقاطات خلال الأفق الزمني المحدد مع النتيجة الفعلية وسيعتمد مدى الاختلاف على عدد من العوامل، بما في ذلك الإجراءات المستقبلية للمنشأة في مواجهة أي تحدي مالي محدد؛ - شرح لأي تعديلات في بنيات فترات التقارير وأسبابها؛ - الأفق الزمني المستخدم للتوقعات وأسباب ذلك إختيار هذا الأفق الزمني؛ - وحيثما غيرت المنشأة الأفق الزمني عن ذلك المستخدم في فترة التقرير السابقة فعليها الإفصاح عن سبب هذا التغيير. 	<ul style="list-style-type: none"> - الفترة المشمولة بالتقرير السابق، تحليل للتغيرات الهامة في المؤشرات مقارنة؛ - التغيرات في المؤشرات المستخدمة لإعادة نقل معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل من فترة التقرير السابقة، وأسباب هذه التغيرات؛ - المواطن التي تستخدم فيها المنشأة مؤشرات تستند إلى مبالغ مستمدة من معلومات غير منتجة من معايير IPSASs والمؤشرات المتأثرة بذلك. 	<ul style="list-style-type: none"> - الجوانب الرئيسية للتشريعات واللوائح الحاكمة؛ - الأطر الأساسية لسياسة الإقتصاد الكلي والأطر المالية، بما في ذلك تفاصيل الأماكن التي يمكن فيها الوصول إلى التقارير الأخرى المتاحة للجمهور عن هذه السياسات والأطر، بما في ذلك الوثائق خارج إطار العام للإبلاغ المالي؛ - الإفتراضات الإقتصادية التي تدعم التوقعات، إفتراضات السياسة الحالية الرئيسية والديمغرافية الرئيسية؛ - تفسير لأي تحديث أو مراجعة لإفتراضات السياسة الحالية للإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية أو خروج عن التشريعات أو اللوائح الحالية؛ - تقديم شرح لأي إفتراضات مهمة في السياسة الحالية تتضمن تفسيراً للتغيرات المهمة في المبادئ والإفتراضات والمنهجيات من فترة التقرير السابقة، وطبيعة ومدى التغيرات ذاتها، وأسباب هذه التغيرات؛ - نتائج أي تحليلات للحساسية يمكن أن يكون لها تأثير كبير على التوقعات؛ - معدلات الخصم المطبقة والأساس الذي تم على أساسه تحديد معدل الخصم؛ - مقارنة التضخم وسبب هذا الأسلوب.

المصدر: من إعداد الباحث إنطلاقاً من دليل الممارسات الموصى بها RPG1.

لذلك يوفر معيار IPSAS 24 وكذلك معيار التقرير المالي على أساس الإستحقاق نموذج جيد للموازنة والتقارير المرتبطة بها، حيث يقدم الشكل (6.4) عرضاً لشكل الموازنة والتقارير المالية المرتبطة بها، وأسفله سنحدد أبرز المفاهيم والتعريفات للعناصر التي تكون التقرير.

الفرع الثاني: المخاطر على المالية العامة

كان هذا المرجع الأضعف بين كل مراجع الميدان الأول، ويرجع ذلك إلى ضعفه في كل من معياريه الإثنيتين وهما:

لم تهتم معايير IPSASs بالمعايير المحاسبية فحسب، بل تنبه صائغوها إلى ضرورة التذكير بالنقاط غير المحاسبية والتي يجب على التقارير المالية أن تتناولها، خاصة فيما يتعلق بالموازنة بصفتها في الأساس تهتم بالتقديرات والتنبؤات عكس الجانب المحاسبي الذي يهتم بالوقائع المالية التي حصلت بالفعل أكثر من إهتمامه بالمستقبلات إلا إذا كان ينطوي عن ذلك تغير في أحد عناصر البيانات المالية، كما يشترط على ذلك اليقين والقدرة على تحديد القيم بدقة؛ لذلك صاغ مجلس IPSASB الدلائل الثلاث للممارسات الموصى بها في مالية القطاع العام. بالنسبة لمخاطر المالية العامة يمثل دليل الممارسات الموصى بها الأول RPG 1 المرجع الذي يقترحه مجلس IPSASB يتعلق بتقدير المخاطر في ميدان المال العام، لأن الهدف بما يوصى به خلال RPG1 هو تمكين القراء للتقارير من تقييم حجم وطبيعة المخاطر التي تنطوي عليها المالية العامة.

إن عملية التقرير المالي تنطلق من أصغر وحدة للقطاع العام، ثم يتم القيام بالتوحيدات consolidations أو التجميعات agregation المحاسبية، لذلك تقدير المخاطر المالية تعنى بالأساس بما يطلق عليه مجلس IPSASB بمعلومات "الاستدامة المالية طويلة الأجل"، التي يعرفها بأنها "قدرة منشأة ما على الوفاء بتقديم الخدمات والالتزامات المالية الآن وفي المستقبل"، وتمثل المخاطر كل تهديد للإستدامة المالية طويلة الأجل.

إن عملية الإبلاغ عن استدامة الموارد المالية للقطاع العام على المدى الطويل تتضمن إفصاحات يجب على المنشأة تقوم بها، وتمثل على العموم في المعلومات التي تمكن مستخدمي معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل الخاصة به من تقييم عدم القدرة المالية طويلة المدى المتوقعة لمنشأة القطاع العام. يجب التنبيه إلى إجراء أي إفصاحات إضافية ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية. وقد لخصنا ما أتى به دليل الممارسات الموصى بها RPG 1 من أجل تقارير الإستدامة من خلال الجدول (7.4). بالتأكيد

ليست كل منشأة عمومية بتقديم تقرير سردي عن الإستدامة المالية، كما أن كل منشأة ستكون لديها خصوصية بالنسبة لتقاريرها.

في دليل الممارسات الموصى بها 2 RPG الذي يتناول "تعليقات (أو مناقشات) وتحليلات حول القوائم المالية"، حيث يشير إلى ضرورة التعرض عند تناول التعليقات والتحليلات على البيانات المالية توضيح المخاطر والشكوك الرئيسية التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ووضعها فيما يتعلق بأهدافها وإستراتيجياتها، حيث عرض هذه المعلومات سيتمكن المستخدم للقوائم المالية بما فيها الموازنة وتقريرها بتقييم تأثير هذه المخاطر على السنة الحالية (على سبيل المثال، الإلتزامات الطارئة المعروضة في البيانات المالية أو إنشاء تحوطات تهدف إلى التخفيف من مخاطر العملة) وكذلك النتائج المتوقعة. ووضح أن المخاطر والشكوك الرئيسية قد تكون من أصل خارجي أو داخلي؛ يجب أن يتم توصيف هذه المخاطر وأوجه عدم اليقين. إن التعليق على هذه المخاطر وحالات عدم اليقين من شأنه أن يُعلم المستخدمين بطريقة ملائمة عن درجة تعرض المنشأة للمخاطر، كل ذلك يعتبره الدليل 2 RPG أساسية، ويضيف كذلك أنه من الضروري تقديم عرض لكيفية مواجهة أو التحوط من المخاطر.

إن الجدول الأخير يوضح بشكل عام الشكل المعياري لتقرير للإستدامة المالية للقطاع العام، مع ذلك لا يمثل كل متطلبات الشفافية التي ينص عليها دليل الشفافية، لأن دليل الشفافية يطالب بتقارير مختلفة عن أهم النقاط التي تتناول المخاطر المالية، لذلك فإننا سنحاول أن نقدم المعايير المقترحة من أجل الإفصاح عن العناصر المعنية بالتقارير:

- الإلتزامات الإحتمالية: رأينا أنها تتمثل تكاليف سيكون وعلى الحكومة أن تتحملها في حالة حدوث تطور معين، حيث يشير دليل الشفافية إلى تعريف الإلتزامات الإحتمالية المأخوذ عن معيار 19 IPSAS الذي يتناول "المؤونات، الخصوم الإحتمالية والأصول الإحتمالية"، أين يعرف الإلتزامات الإحتمالية¹ بأنها "أ) إما أن تكون التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ولا يتأكد إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تخضع تماما لسيطرة المؤسسة المعنية؛ أو (ب) التزام حاضر ينشأ عن أحداث سابقة ولكنه لا يسجل كالتزام لأنه: (1) ليس من المرجح وجود إحتياج إلى إخراج موارد تمثل منافع إقتصادية لسداد الإلتزام؛ أو (2) لا يمكن قياس مقدار الإلتزام بشكل يعتد به بما فيه الكفاية". مع أن الأصول والخصوم الإحتمالية لا يتم تسجيلها محاسبياً على الأرجح، يقدم المعيار 19 IPSAS مرجعاً جيداً لأهم الخطوات التي يجب الإلتباه إليها عند الإبلاغ عن هته البنود. لكن المؤونات التي تعبر على أهم الإلتزامات الإحتمالية

¹ عملنا في الأصل بترجمة دليل شفافية المالية العامة، لكن في ترجمة المتخصصين في المحاسبة، فنترجم إلى الخصوم الطارئة أو الخصوم الإحتمالية أو الإلتزامات الطارئة.

فيقدم المعيار تفصيلاً جيداً لتقديرها والإبلاغ عليها، كما يوضح تطورها عبر الزمن وكيفية تناول كل هاته التطورات ومعالجتها والإبلاغ عنها محاسبياً (لا تختلف كثيراً طريقة معالجتها عن الطريقة المطبقة في محاسبة مؤسسات القطاع الربحي أو الخاص فالمعيار قريب من معيار IAS37 الذي يحمل نفس التسمية).

النفقات الضريبية: في الحقيقة تمثل النفقات الضريبية تقديرات أو قياسات

- النفقات الضريبية: يقدم المعيار IPSAS 23 الإيرادات من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)، حيث ينص المعيار على أنه يجب تحديد الإيرادات المحققة من الضرائب بالمبلغ الإجمالي كما لا يجوز تخفيض المصاريف المدفوعة من خلال النظام الضريبي، حيث يجب الاعتراف بهته المصاريف بشكل منفصل. كما لا يجوز زيادة الإيرادات الضريبية لمبلغ النفقات الضريبية غير المسددة.

بحسب المعيار النفقات الضريبية تتمثل في "أحكام امتيازية في قانون الضرائب تمنح دافعي الضرائب امتيازات غير متاحة للآخرين"، فهي إيرادات ضائعة، وليست مصروفات، ولا تؤدي إلى تدفقات داخلية أو تدفقات من الموارد -أي أنها لا تؤدي إلى أصول أو التزامات أو إيرادات أو نفقات الحكومة الضريبية. فلا يجب الخلط بين النفقات الضريبية والمصاريف التي يدفعها النظام الضريبي والتي تتمثل في المبالغ الممنوحة للمستفيدين سواء كانوا من دافعي الضرائب أو لا. ويمنع المعيار IPSAS1 من المقاصة بين مختلف العناصر.

- الأنشطة شبه المالية Quasi-fiscal Activity: لم تتطرق معايير IPSASs للأنشطة شبه المالية على وجه الخصوص، لكن توصيف العمليات التي تدخل في تقرير الأنشطة شبه المالية يمثل في الحقيقة أبعد نقطة تطمح التقارير المالية لمعايير IPSASs لتحقيقها، فالمعايير تشير في المجلد إلى تقرير أي عملية إقتصادية تمس منشآت القطاع العام، بينما نجد أن دليل شفافية المالية العامة قد حصر الأنشطة شبه المالية في الشكل التالي:

الجدول 8.4: أنواع الأنشطة شبه المالية وفق دليل شفافية المالية العامة

أنواع الأنشطة شبه المالية		
1- العمليات المتعلقة بالنظام المالي	2- العمليات المتعلقة بنظام سعر الصرف والنظام التجاري	3- العمليات المتعلقة بقطاع مؤسسات الأعمال التجارية

المصدر: من إعداد الباحث.

كل ما على النظام المالي عمله هو جعل مدونته تتماشى مع جميع البنود المدونة في الجدول، لأن هاته البنود ما هي إلا عناصر للبيانات المالية (أصول، خصوم، إيرادات، مصاريف) وتقريرها يكن جزء من

- الإقراض المدعم	- أسعار الصرف المتعددة	- تقاضي أسعار أقل من الأسعار التجارية
- الاحتياطي الإلزامي المدفوع	- ودائع ضمان الاستيراد	- تقديم خدمات غير تجارية (كالخدمات
عنه فوائد تعويضية أقل من	- ودائع مقابل مشتريات الأصول	الاجتماعية)
الملائم	الأجنبية	- التسعير لأغراض تتعلق بإيرادات الموازنة
- الحدود القصوى للالتزام	- ضمانات أسعار الصرف	- دفع أسعار تفوق الأسعار التجارية إلى
- عمليات الإنقاذ المالي	- التأمين المدعم ضد مخاطر الصرف	الموردين
	الأجنبي	
	- الحواجز غير الجمركية	

العمل المحاسبي للنظام المعمول به من أجل رصد ما هو منجز وحصره وتقدير ما يتوقع حدوثه في الأجل المتوسط والطويل.

الفرع الثالث: التنبؤ وتحضير الموازنة وتنفيذها والإبلاغ عن بياناتها

يتناول المعيار IPSAS 24 "عرض معومات الموازنة في البيانات المالية" المعلومات المطلوب توفيرها من أجل تقديم بيانات مالية شفافة. صحيح لا يوجد معيار أو توصيات تتناول كيفية تحضير الموازنة، لكن ينبه المعيار إلى النقاط التي يتوجب احترامها وتوفيرها في الموازنة. المعيار IPSAS 24 في الأساس يتم تطبيقه مع تطبيق أساس الإستحقاق، لكن يمكن تطبيق المعيار IPSAS 24 مع معيار التقرير المالي وفق الأساس النقدي.

لا تبرز الكثير من التوصيات فيما يتعلق بكيفية تحضير الموازنات، لكن يركز على نسق الإفصاح في البيانات المالية، فتهتم معايير IPSASs بالموازنة من أجل التناغم مع بقية التقارير المالية، فالمعيار IPSAS 24 تناول الموازنة من أجل الربط بينها وبين التقارير المالية وبالتحديد تقرير الإنجازات المالية، من أجل المقارنة بين التقديرات أو الأهداف بالإنجازات. وعلى العموم يركز المعيار IPSAS 24 على النقاط التالية:

- يركز المعيار على التصنيف الواجب إتباعه من أجل تقارير أكثر تناسقاً ودقة، وأكثر سهولة في التحضير والعرض من أجل احترام مبدأ التوقيت المناسب، وتتبعه المعايير إلى مباركة تطبيق التصنيف وفق وظائف الحكومة¹ COFOG الذي يمثل تصنيف دولي يوزع بيانات الإنفاق الحكومي العام تبعاً لنظام الحسابات القومية وفقاً للأغراض أو الوظائف المختلفة التي تستخدم فيها الأموال، ويجب إستغلال كذلك المعيار IPSAS 18 "إعداد التقارير القطاعية".

¹ Classification Of the Fonctions Of Government.

- لا يمكن أن تتحقق قابلية المقارنة بين السنوات أو بين التقديرات المحددة في الموازنة والإنجازات الفعلية التي ترد في البيانات المالية الختامية إلا إذا تم إحترام تصنيف متماثل، من خلال بنية تصنيفية متماثلة بين الموازنة والنظام المحاسبي الذي يعالج العمليات المحاسبية المنجزة فعلياً من أجل الحصول على بيانات مالية قابلة للمقارنة، حيث يتم عرض المقارنات في بيان مالي خارج عن البيانات المالية التي وضحتها الإطار المفاهيمي والمعيار المحاسبي IPSAS 1.
- في الحقيقة الغاية النهائية من المعيار IPSAS 24 هو توفير معلومات عن التقارير المالية الموحدة في القطاع العام، وهي تمثل أكبر تحدي للتقارير المالية العامة، حيث يمكن أن تحقق توحيد محاسبي قطاعي أو جغرافي أو حتى كلي، ويجب أن يتماشى ذلك مع تقارير الموازنات.
- ينبه المعيار IPSAS 24 كذلك إلى مستوى التجميع الذي يصاحب عملية تحضير الموازنة وكذلك التقرير الختامي لها، حيث ينبه إلى إمكانية توفير الوثائق الموازناتية لمعلومات تفصيلية أكثر عن مختلف مواضيع الأنشطة والبرامج وكذلك الوحدات التي تحظى بمعالجة خاصة.
- يبقى الحل المثالي للإبلاغ الكامل عن بيانات الموازنة والتقرير المالي الكامل للمالية العامة هو التحول الكلي إلى محاسبة الإستحقاق، وتبني معايير قريبة لمعايير IPSASs، من أجل الوصول إلى الإبلاغ الكلي عن بيانات المالية العامة. فتصبح الموازنة جزء من الإبلاغ المالي وليست كل ما يتعلق به.

المطلب الثاني: آليات المحاسبة، الرقابة، التقييم والتدقيق

في هذا المطلب حاولنا تلخيص بقية الممارسات والأدوات التي توفرها معايير IPSASs من أجل معالجة النقائص التي ينطوي عليها نظام المالية العامة الجزائري.

الفرع الأول: آليات المحاسبة والرقابة

يحدد هذا الجزء مقومات المحاسبة والرقابة ضمن نظام المالية العامة المحلية، حيث يقوم هذا الميدان على خمسة مقومات، في الوضع الحالي هي متناسقة وحققت مستوى مقبول جداً، لكن لا يمكن أن تظل الأمور على ما هي عليه إذا أريد التحول إلى تحقيق الأهداف المرموز لها أعلاه (تطوير الموازنة من كل الجوانب). فإن كان النظام المحاسبي الحالي الذي يقوم على وحدة الصندوق يمثل نقطة إيجابية، أين يتم تسهيل عملية المراقبة والمتابعة والقيام بأهم المقاربات، فسوف نحاول تحليل النقاط الأخرى التي يجب إعادة النظر فيها من أجل تطوير الموازنة وكل التقرير المالي. وهته النقاط هي:

الأساس المحاسبي والسياسات المحاسبية: يقوم نظام المحاسبة الحالي على أساس نقدي وأساس الإلتزامات، وهو ما يعبر عنه بالنظام التقليدي في البلدان الناطقة بالفرنسية، ويرجع ذلك في الأساس إلى

الإرتباط التاريخي بالنظام الفرنسي، حيث حافظت وزارة المالية على نفس النسق فيما يتعلق بالمالية العامة عما كانت عليه الأوضاع خلال فترة الإستعمار. صحيح أن هناك مزايا لهذا النظام، لكنه لا يمكن المواصلة ضمنه، فمن أجل تطوير نظام المحاسبة والرقابة في المالية العامة فلا مناص من تبني أساس الإستحقاق من أجل الوصول إلى تقارير مالية شاملة ووضع نظام موازنة متناسق مع أسلوب التقرير المالي وفق أساس الإستحقاق.

مطابقة الحسابات (مقاربة): هي عملية إجراء مقارنة بين حسابين متماثلين بهدف تحديد اتساق رصيدهما أو، عند الاقتضاء، تسليط الضوء على العناصر التي تمنع هذين الحسابين من الحصول على رصيد متطابق. صحيح أن وحدة الصندوق والنظام المحاسبي الذي يقوم على خطوات مدروسة تتمثل في الإلتزام الذي يسبق صرف المصاريف، كما أن عملية التقرير المالي القائم على تقريرين هما تقرير الأمر بالصرف "الحساب الإداري" وتقرير المحاسب العمومي "حساب التسيير" كانت إجراءات جيدة لتفادي الإختلالات وتسهيل عملية المقاربة وتحديد الإختلالات والفروقات. تقدم معايير IPSAS طرق جيدة من أجل القيام بالمطابقات الضرورية لتفادي أي فروقات، فالمعيار الأساسي للمقاربة بين النقديات المصروفة وأرصدها يتمثل في معيار IPSAS2 جدول التدفقات النقدية، والمقاربة الأساسية التي يجب أن تكون هي مقاربة أرصدة النقدية في جدول الوضعية المالية (الميزانية غالباً) عند تاريخ التقرير مع جدول التدفقات النقدية أو الحساب الختامي للموازنة، وهو ما ينص عليه كذلك المعيار IPSAS 22 "عرض المعلومات الموازناتية في البيانات المالية"، فتحديد الفروقات الموجودة (إن وجدت طبعاً) سوف يحرر المسؤولين من أي مساءلة عن تلك الفروقات. فالمقاربة التي ينص عليها المعيار لا تتمثل في مطابقة الأرصدة فقط بل يجب أن تحمل توصيفاً في جدول التدفقات النقدية التي أوصلتنا إلى الرصيد النهائي، وذلك من خلال عرض جدول التدفقات النقدية بطريقتين: "الطريقة المباشرة" و"الطريقة غير المباشرة". ومن المنطقي حصول بعض الفروقات لطبيعة بعض العمليات، مثل المعاملات بالعملة الأجنبية حيث يحقق تذبذب سعر الصرف فروقات يتم معالجتها بالإعتماد على المعيار IPSAS 4 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، حيث يقدم المعيار كيفية التعامل مع الفروقات الناتجة عن تغيرات سعر الصرف وطريقة معالجتها والإبلاغ عنها. أما بالنسبة لأهم جزء متعلق بمقاربة الموازنة بالأرصدة الختامية، فيقدم المعيار IPSAS 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" نماذج للمقاربات التي يمكن القيام بها، مع أساس الفروقات التي تعزى لها الإختلافات بين ما هو محدد في الموازنة والنتائج عند نهاية السنة، الجدول (9.4) يقدم مثلاً عن ذلك.

الجدول 9.4: مقارنة بين مبالغ الموازنة ومبالغ جدول التدفقات النقدية

المجموع	إستثمار	تمويل	تشغيل	
X	X	X	X	المبلغ الحقيقي أساس المقارنة المحدد في الموازنة والبيانات المقارنة الحقيقية
X	X	X	X	فروقات إتفاقية (الأساس المحاسبي)
-	-	-	-	الفروقات الزمنية
X	X	X	X	فروقات متعلقة بالمنشآت
X	X	X	X	المبلغ الحقيقي في جدول التدفقات النقدية

المصدر: IFAC: "Handbook of International Public Sector Accounting

Pronouncements – 2018", New York: IFAC, 2018, P806.

من الجدول (9.4) نرى أن وجود فروقات يعتبر شيء طبيعي، وكل ما يتوجب القيام به هو تفسيرها وفق أسباب حدوثها، كما يفضل تقسيمها وفق مستويات الإنفاق المختلفة، والجدول يقدم مثلاً بسيطاً ولا يمثل بياناً محاسبياً يتوجب إتباعه، فكل منشأة لها خصوصياتها ويمكنها أن تقوم بالمقاربات وفق الشكل الذي يحمل أكبر قدر من التفسيرات والمعلومات.

بالنسبة للتحقق المستقل من بيانات المالية العامة، فهاته العملية لا يمكن أن تتضمنها المحاسبة المحلية لأنها تمثل إجراءات ومتابعات تقوم بها هيئات إحصائية مستقلة، لكن تتصح معايير IPSASs من وجوب التقارب بين النظم الإحصائية والإبلاغ المحاسبي عن المالية العامة، ولقد رأينا في الفصل السابق مدى إهتمام مجلس IPSASB باحترام المرجعين الرئيسيين للإحصاءات المتعلقة بالمالية العامة وهما: دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001 GFS، والمعدل سنة 2014 الصادر من طرف صندوق النقد الدولي، ونظام الحسابات القومية لسنة 2008 SNA، مع ذلك تبقى بعض المفاهيم غير قابلة للتطابق. لذلك يتوجب على صانعي التعديلات في نظام المالية العامة توخي الحذر عند صياغة هيكل تصنيف الحسابات والبيانات المالية حتى تتوافق بشكل أكبر مع جميع المصادر الإحصائية الأخرى. وهو ما يوضحه المعيار IPSAS 18 "التقارير القطاعية" والمعيار IPSAS 22 "الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام"، حيث يؤكد المعيار IPSAS 22 على وجود فروقات طفيفة بين التقارير المحاسبية المعدة وفق معايير IPSASs والتقارير المالية المعدة وفق النماذج الإحصائية، ويرجع ذلك إلى الهدف من كل نظام، فالمعايير IPSASs تهدف إلى إنتاج معلومة محاسبية تستعم في عملية إتخاذ القرار والمساءلة، كما تحدد الأصول التي تمتلكها المنشأة والخصوم التي عليها وغيرها من عناصر المحاسبة، بينما تهدف التقارير المعدة على أسس إحصائية إلى توفير معلومات تخدم تحاليل وتقييم السياسات المالية¹. لذلك سوف تكون هناك دوماً

¹ IFAC: "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements - 2018", New York: IFAC, 2018, P702.

فروقات بين المبالغ الواردة في مختلف التقارير، يستحسن أن يتم خفضها من خلال محاولة التوفيق بين كل أنظمة التقرير المستعملة.

توصي أغلب الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في التدقيق والرقابة على المال العام باستعمال معايير IPSASs من أجل تطوير النظام المالي المتعلق بالقطاع العام. فلا يمكن القيام بتدقيق خارجي فعال في ظل غياب وجود معايير محاسبية رصينة يقوم عليها التقرير المالي.

التدقيق الخارجي يأتي بعدي ويأخذ حيز زمني طويل نسبياً، مع أن معايير المحاسبة تعمل على احترام التوقيت المناسب، فتقرير مجلس المحاسبة للسنة ن يتم نشره في منتصف السداسي الثاني للسنة ن+2، وهو يجعل عملية التدقيق بعيدة عن إحداث التغيير المرجو أو تنبيه الجهات الوصية في الوقت المناسب من أجل القيام بالتصحيحات اللازمة. بالإضافة إلى ذلك فالتدقيق في الأساس يتناول الشق القانوني للعمليات، أي أن مهمة التدقيق الأساسية لا تتعدى في الأساس التحقق من أن العمليات المالية تمت باحترام القوانين السارية المفعول، لكن لا توجد تعريفات أو مفاهيم واضحة من أجل القيام بتقييمات للأداء، تسمح بالتعرف على المنشآت التي حققت أداءً جيداً وتلك التي تعرف مشاكل. على هذا المستوى نجد أن مجلس IPSASB وفر لنا دليل الممارسات الموصى بها الثالث "RPG3" الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأداء المنشآت العمومية". يقصد بمعلومات أداء الخدمة تقديم معلومات عن الخدمات التي تقدمها المنشأة وأهداف أداء خدمتها ومدى تحقيقها لتلك الأهداف، من أجل مساعدة مستخدمي التقارير المالية GPRF لتقييم كفاءة وفعالية خدمة المنشأة. من أجل الوصول إلى تقديم كل هاته المعلومات، حرص دليل RPG 3 على توضيح أهداف أداء الخدمة ومؤشرات أداء الخدمة.

الفرع الثاني: مؤشرات أداء الخدمة¹

رأينا في الفصل الثالث في حديثنا عن معايير IPSASs إرتباط المعلومة بعنصرين أساسيين هما المساءلة وإتخاذ القرار، ورأينا أن تعريف المساءلة مرتبط بشكل أساسي بالنتائج والأداء. يتوافق تعريف المساءلة مع مقارنة التسيير حسب النتائج. المساءلة الفعالة لا تتعلق فقط بالإبلاغ عن الأداء؛ بل يتطلب التدقيق أو التقييم، بما في ذلك إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، والحاجة إلى معالجة النتائج المحتملة. إن مسألة تقييم الأداء أساسية في عملية التسيير، من أجل فهم مشاكل التسيير التي تواجه المسيرين، بالنسبة للقطاع العام فالأمر ضروري لتشعب منشآت القطاع العام، فمثلاً تقييم أداء مدرسة في أقصى

¹ في بداية مناقشة هذا المعيار تم إقتراح مصطلحات من أجل التعبير عن مؤشرات أداء الخدمة، ومن بين المصطلحات تم إقتراح مصطلح "المؤشرات الاقتصادية" إلا أن أعضاء مجلس IPSASB قرروا التخلي عن مصطلح المؤشرات الاقتصادية لأنه ببساطة يركز بالنسبة للقارئ على المدخلات والفعالية، بينما مصطلح مؤشرات الأداء فهو أشمل لتضمنه مؤشرات حول المخرجات والنتائج. كما أن مصطلح "الاقتصاد" فيستعمل من طرف العديد من تشريعات المالية العامة من أجل التعبير عن مفاهيم مختلفة.

الشمال مقارنة بأداء مدرسة مماثلة في أقصى الجنوب يسمح بمعرفة الكثير من المشاكل. لا يقتصر تقييم الأداء على هيآت الرقابة فحسب بل يتعداه إلى الوزارة الوصية أو الإدارة العليا المخول لها مهمة الإشراف، كل ذلك من أجل تقييم جيد للأداء الفعلي لمنشآت القطاع العام.

رأينا في الفصل الثاني أن مجلس المحاسبة قد أقدم على تخطي دوره الرقابي في التأكد من إحترام الإجراءات واللوائح عند القيام بتنفيذ الموازنة إلى تقييم أداء منشآت القطاع العام. وعلى العموم وفق الجدول (9.2) يهتم مجلس المحاسبة في عمليات التدقيق التي يقوم بها بتطبيق المرسوم الرئاسي 95-377 والأمر 95-20، بينما على مستوى المعايير الدولية نجده تبنى الإيساي 1000 والإيساي 300 كمراجع للمراقبة والتدقيق بشكل عام، لكن لم نلاحظ أية معايير محلية أو دولية يعتمد عليها من أجل تقييم الأداء لذلك نرى أن دليل الممارسات الموصى بها RPG3 الذي يقدمه مجلس IPSASB دليل أساسي يهتم بتقييم الأداء.

يمثل الدليل RPG3 مرجعاً في تقييم الأداء من خلال ضبط أبرز مفاهيم الأداء التي يعتمد عليها التقييم، يعرف الدليل مؤشرات الأداء بأنها "مقاييس كمية و/أو مقاييس نوعية و/أو توصيفات نوعية لطبيعة ومدى استخدام المنشأة للموارد، وتقديم الخدمات، وتحقيق أداء الخدمة". لاحظ مجلس IPSASB وجود عدم تناسق تام في استخدام المصطلحات المعبرة عن أداء الخدمة، كما أنه يمكن استخدام نفس المصطلحات للتعبير على معاني مختلفة بحسب التشريعات. لذلك نجده قد تلمس الحاجة إلى صياغة معيارية للمفاهيم المستخدمة في تقييم الأداء من أجل زيادة مقروئية وقابلية الفهم للتقارير المالية ومعلومات أداء الخدمة بالإضافة إلى قابلية مقارنتها. وعلى العموم إعتبر دليل RPG3 المدخلات والمخرجات والنتائج والفعالية والكفاءة أشكالاً لمؤشرات الأداء.

لا يقدم مجلس IPSASB تعريفاً للأداء، لكنه يقدم تفصيلاً لمؤشراته الأساسية، وعلى العموم ينظر للأداء بأنه:¹

- كعنوان عام: غالباً ما يتم استخدامه للتعبير عن أهمية الإنجازات، فضلاً عن الاستقامة Probity والإقتصاد في استخدام الموارد. يتم استخدامه للإشارة إلى أن هناك توقعاً بأن المديرين أو منشآت يجب أن يحققوا معايير أو قواعد معينة، وأن التحسينات الإدارية ستوجه نحو هذه الغاية.
- كإجراء: يمكن أن يشير المصطلح إلى أي شيء يتجاوز المدخلات فقط، سواء كان يمكن تصنيفها في الواقع على أنها مخرجات أو نتائج، أو حتى ترتيبات وعمليات إدارية.

¹ Pedro Arizti et al. : « Results, performance budgeting and trust in government », World Bank Document, Washington, 2010, P15.

يقدم مجلس IPSASB من خلال دليل 3 RPG مؤشرات الأساسية التي إنتقاها، وتمثل مؤشرات الأداء مقاييس كمية أو نوعية أو أوصاف نوعية لكيفية استخدام المنشأة للموارد وتقديمها للخدمات وتحقيق أهداف أداء الخدمة. ويشير مجلس IPSASB في عملية صياغة مؤشرات الأداء بأنه هناك مؤشرات كثيرة قد تكون مهمة بالنسبة لقياس الأداء، لكنه يركز في الأساس على المؤشرات التالية:¹

1- المدخلات Inputs: تمثل الموارد التي تستخدمها المنشأة لتنتج المخرجات، ويمكن أن تضم (1) الموارد البشرية أو العمل، (2) الأصول الرأسمالية مثل الأراضي والمباني والمركبات، (3) النقديات وأصول مالية أخرى و(4) الأصول المعنوية مثل براءات الإختراع وحقوق الملكية الفكرية؛ لذلك يمكن التعبير عن المدخلات من خلال التكاليف المتكبدة أو الكميات المستهلكة من أجل إنتاج المخرجات.

2- المنافع² (المخرجات) Outputs: هي الخدمات التي تقدمها المنشأة إلى متلقين خارج المنشأة. يركز التعريف على أن المخرجات هي في الحقيقة لنتلقين من خارج المنشأة، ويعتبر تلقي الخدمات من قبل متلقين خارج المنشأة عاملاً حاسماً في تقرير ما إذا كانت الخدمات هي نواتج، وليست خدمات مستهلكة داخلياً كجزء من إنتاج المنشأة من النواتج. ويمكن أن تضم (1) الخدمات المقدمة مباشرة إلى الأفراد والمؤسسات مثل الصحة والتعليم؛ (2) الخدمات المقدمة بشكل غير مباشر للأفراد والمؤسسات مثل الخدمات التي تهدف لحماية قيم وحقوق مجتمعية؛ (3) التحويلات إلى الأفراد والمؤسسات مثل الإعانات والتحويلات الإجتماعية؛ (4) السياسات أو اللوائح أو التشريعات لتحقيق أهداف السياسة العامة، والتي تشمل، على سبيل المثال، إحترام التشريعات ذات الصلة وإنفاذ مثل هذه التشريعات مثل التشريعات المتعلقة بالدخل، و (5) جمع الضرائب والإيرادات الأخرى.

3- الفاعلية Effectiveness: تعرف الفاعلية بأنها "تمثل العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمة"، على المنشأة أن قدرتها على تحقيق أهداف أداء الخدمة. جودة النتائج المحققة من طرف المنشأة أثناء قيامها بتوريد الخدمات بالمقارنة بالأهداف المخطط لها تعبر عن زيادة فاعليتها. كلما زادت فاعلية عمل المنشأة كمورد للخدمة العمومية كانت نتائجه الفعلية أفضل عند قياسها مقابل النتائج المخطط لها.

4- الكفاءة Efficiency: هي "العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات، أو (ب) المدخلات والنتائج". تمثل المدخلات Inputs الموارد التي تستخدمها المنشأة لتقديم المخرجات، بينما المخرجات Outputs هي الخدمات التي تقدمها المنشأة إلى متلقين خارجها". فنقول تحسنت كفاءة الإنتاج إذا إستطعنا تحقيق

¹ لا توجد ترجمة جديدة للغة العربية تضم دليل 3 RPG، بل إن حتى أفضل كتاب تناول معايير IPSASs لخالد جمال الجعرات الصادر سنة 2018 (تفاصيله في قائمة المراجع) لم يتناول هذا الدليل مع أنه صدر سنة 2016. حاولنا تقديم ترجمة للمصطلحات التي رأينا أنه من الأفضل أن يتم ترجمتها على هذا النحو، قدمنا المصطلح بالإنجليزية لتفادي أي إشكال أو خلل.
² رأينا أن الترجمة إلى الفرنسية كانت بمصطلح Prestation لذلك نرى أنه من الأفضل استخدام مصطلح المنافع على المخرجات.

نفس المخرجات مع تخفيض التكاليف والمدخلات، كما تتحسن أيضاً إذا سجلنا تحسناً في النتائج والمخرجات مع استخدام نفس المدخلات والتكاليف.

5- الإنتفاع أو المنافع: تمثل الخدمات المقدمة من طرف المنشأة لأطراف خارجية بالنسبة للمنشأة.

6- النتائج Outcomes (النتائج النهائية): هي "التأثيرات على المجتمع، والتي تحدث نتيجة أو يمكن نسبتها بشكل معقول إلى مخرجات المنشأة". تمثل التأثيرات على المجتمع الغاية النهائية من عمل المنشأة، ويمكن أن تؤثر على المجتمع ككل أو على مجموعات ومؤسسات معينة، ويمكن أن تفسد المنفعة المنجزة من الخدمة فئات من المجتمع بشكل مباشر كما يمكن أن تستفيد أطراف أخرى بشكل غير مباشر.

يمكن أن تكون علاقة سببية قوية بين أفعال المنشأة والنتائج المحققة، لكن تداخل عوامل كثيرة خارجة عن السيطرة قد تحدث فوارق في النتائج النهائية، لذلك العلاقة السببية والمباشرة بين الأفعال والنتائج لا تتمثل القاعدة العامة.

يمكننا تلخيص كل مؤشرات الأداء في جدول بسيط، بحيث جمع بين العناصر وقارب بينها، بالإضافة إلى تبسيطه لمفاهيم أخرى أكثر تعقيداً. يوضح الجدول (10.4) المفاهيم المبسطة لمحددات الأداء التي أغلبها تبناها مجلس IPSASB من خلال الدليل 3.RPG.

الجدول 10.4: ملخص أهم مقاييس الأداء

المخرجات المنتجة	الكمية، النوعية، التكلفة والوقت للمنتج والخدمات المنتجة لأطراف خارجية
الكفاءة	المخرجات\التكاليف
الإنتاجية	المخرجات\المدخلات
إنجازات الأهداف السياسية	النتائج الوسيطة (العواقب المباشرة للمخرجات)
الفعالية	النتائج النهائية (يحمل بشكل كبير على المخرجات)
فعالية التكلفة	مساهمة المخرجات في النتائج المرجوة (وسيطه أو نهائية)
	المخرجات\التكاليف (وسيطه أو نهائية)

المصدر: Pedro Arizti et al. : « Results, performance budgeting and trust in government », World Bank Document, Washington, 2010, P16.

على المنشأة عند القيام بتناول الأداء، وفيما يتعلق باختيار المعلومات، يتوجب على المنشأة يجب تقديم إجابات عن الأسئلة الأساسية حول التقرير وهي: لماذا؟ ماذا؟ كيف؟ ومتى؟ من خلال توضيح:

أ- معلومات عن أهداف أداء الخدمة، وعلى وجه الخصوص الحاجة أو الضرورة إلى تحقيق هذه الأهداف (البعد "لماذا")؛

- ب- مؤشرات الأداء التي توضح الإنجازات في أداء الخدمة (البعد "ماذا")؛
ت- المقارنات بين الأداء المتوقع والفعلي وخاصة المعلومات حول العوامل التي أثرت على النتيجة (البعد "كيف")؛ و
ث- معلومات عن أداء الخدمات بين فترة التقرير الحالية والفترة السابقة (البعد "متى")، على أساس سنوي.

الفرع الثالث: أهداف أداء الخدمة

يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمة باستخدام أحد مؤشرات أداء المدخلات بإستثناء الفاعلية، أو من خلال مزيج من مؤشرات الأداء الأربعة. كذلك يمكن التعبير عن هدف أداء الخدمة باستخدام وصف للحالة المستقبلية المرغوبة من خلال توفير الخدمات. ويمكن أيضاً التعبير عن أهداف أداء الخدمة للمنشأة في نفس النوع من مؤشرات الأداء مثل أن يتم التعبير عن كل ذلك في النتائج؛ كما يمكن التعبير عنها أيضاً في أنواع مختلفة من مؤشرات الأداء، مثل أن يتم التعبير عن بعض أهداف أداء الخدمة في النتائج بينما يتم التعبير عن البعض الآخر في المخرجات و/أو المدخلات. يذكر مجلس IPSASB دوماً بوجود احترام الخصائص النوعية للمعلومة المقدمة في التقارير المالية، فعلى المنشأة أن تستخدم مؤشرات الأداء الملائمة للمستخدمين، ونقصد بذلك أن تستخدم المؤشرات الأكثر أهمية بالنسبة للمستخدمين، وهنا تأتي الحكم الإحترافي لمعدي التقارير المالية من أجل تقدير مدى صلة المؤشر المستخدم بتطلعات المستخدمين واحتياجاتهم. يجب على المؤشرات التي تم اختيارها لتقييم الخدمات المقدمة تقديم صورة محايدة وصادقة عن الوضعية الحقيقية لأداء الخدمة، قد يكون معيار السهولة أحد المعايير التي يختار على أساسها المعدن للتقارير المالية مؤشرات الأداء، لكن لا يجب أن يكون هذا على حساب احتياجات المستخدمين. لوحظ انه على العموم هناك مقاربات تركز أكثر على المدخلات بينما توجد مقاربات تركز أكثر على المخرجات. المقاربات القائمة على المدخلات تركز على الخدمة المقدمة مركزة على موردي الخدمة، ويهدف إلى الإبلاغ عن العلاقة بين الخدمات المتلقاة والموارد المقدمة مركزة على جانب الكفاءة في تقييم الأداء؛ بينما يلاحظ في المقاربة التي تركز أكثر على النتائج أنها تركز عموماً على ربط تحقيق النتائج بتكاليف الخدمات.

حتى نتمكن من توضيح عناصر الأداء وكيفية تقييمه، سنستخدم مثلاً مشابهاً للذي قدمه 3 RPG في ملحقه، حيث يقوم المثال على التعبير عن أهداف أداء الخدمة من خلال مؤشرات الوسائل أو الخدمات أو النتائج أو الكفاءة، أو عن طريق الجمع بين واحد أو أكثر من مؤشرات الأداء الأربعة هذه. توضح الأمثلة التالية كيف يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمة باستخدام هذه المؤشرات المختلفة. يتعلق المثال الأول بهدف أداء الخدمة الذي يركز على الموارد، لنفترض أن الحكومة أو أحد منشأتها للقطاع العام

الصحي قامت ببرمجة حملة تطعيم ضد الحصبة للأطفال، والمعطيات التي حصلنا عليها كانت بشقيها "البرنامج" و"الإنجاز الفعلي" موضحة في الجدول أسفله:

الجدول 11.4: مثال عن مؤشرات الأداء وفق الدليل الموصى به 3 RPG

المفهوم حسب مؤشرات الأداء	العنصر	الوحدة	البرنامج المرسوم والأهداف	الإنجازات الفعلية
المدخلات Input	الوسائل: عمل الطاقم الطبي	ساعة عمل	20.000 ساعة	18.000 ساعة
المدخلات (التكلفة)	تكلفة التلقيح الكلية	وحدة نقدية (ون)	التكلفة هي 500.000 ون لـ 100.000 طفل	التكلفة هي: 445.500 ون
المخرجات أو الهدف Output	ضمان تطعيم الأطفال	طفل مطعم	100.000 طفل	99.000 طفل
النتائج Out come	هدف رئيسي: خفض عدد الإصابات	طفل مصاب	خفض عدد الإصابات بعدد 3.000 إصابة	تم تخفيض الإصابات فعلياً بـ 3.000 إصابة
	هدف ثانوي، خفض تكلفة التطعيم	نقدية وحدة طعم	خفض تكلفة التطعيم من 5 ون إلى 4 ون	التكلفة كانت 4.5 ون للطفل أو للتطعيم

المصدر: من إعداد الباحث.

1- مفهوم النتيجة: حسب المثال أعلاه، هناك مؤشرات كثيرة قد تعبر عن النتيجة، التي هي في الأساس: انخفاض عدد الأطفال المصابين بالحصبة. حيث يمكن التعبير عن الانخفاض بالقيمة المطلقة 5000 حالة حصبة أقل، أو كنسبة مئوية: انخفاض بنسبة 35% في النسبة المئوية للأطفال المصابين بالحصبة. اعتماداً على 3 RPG، كما يمكن التعبير عن النتائج إلى تأثيرات على المجتمع ككل أو على مجموعات أو منشآت معينة داخل المجتمع. فإنشأ مفهوم المتأثر المباشر وهو المعني بالتطعيم والمستفيد غير المباشر أي الذي لم يلقح، لأنه سوف يقل تعرضه للعدوى بين أفراد المجتمع لضعف العدوى، أي يمكن أن تؤدي أيضاً إلى تأثيرات على الآخرين غير المستفيدين من الخدمات، لكنهم سيستفيدون بشكل غير مباشر.

تشير 3 GPR أيضاً إلى أن العوامل الخارجة عن سيطرة المنشأة قد تتدخل لإعاقة أو، على العكس من ذلك، تسهيل تحقيق نتائج المنشأة. يوضح المثال الأول أدناه نتيجة تؤثر على مجموعة معينة داخل المجتمع. يوضح المثالان الثاني والثالث تأثيراً مباشراً على المستفيدين من الخدمات وتأثيراً غير مباشر على الآخرين غير المستفيدين منها. يوضح المثال الرابع حالة تتدخل فيها عوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مما يسهل تحقيق نتيجة:

- انخفاض بنسبة 35% في حالات الإصابة بالحصبة بين الأطفال في العشر الاجتماعي والاقتصادي الأدنى؛

- يعد انخفاض عدد حالات الحصبة بين المستفيدين من التطعيمات ضد الحصبة التي تقدمها المنشأة مثلاً على التأثير المباشر على المستفيدين من خدمات المنشأة؛
 - الأطفال الذين يذهبون إلى نفس المدارس مثل الأطفال الذين تم تطعيمهم، ولكن لم يتم تطعيمهم بأنفسهم، سوف يستفيدون بشكل غير مباشر من آثار التطعيمات المقدمة من قبل المنشأة إلى الحد الذي يتعرضون فيه لخطر الإصابة بالحصبة؛
 - ينتج عن وباء الحصبة في منطقة مجاورة تغطية إعلامية واسعة النطاق للمخاطر الصحية المرتبطة بالحصبة وزيادة في معدل التطعيم في تلك المنطقة المجاورة، حيث يقدم منشأة آخر الخدمات الصحية؛
 - تمكن هذه العوامل المنشأة من تحقيق نتيجة خفض معدل الإصابة بالحصبة في منطقتها. العوامل التي يمكن ملاحظتها في المنطقة المجاورة (وباء الحصبة والتغطية الإعلامية وزيادة معدل التطعيم) خارجة عن سيطرة المنشأة.
- 2- الفعالية:** وفقاً لـ 3 RPG الكفاءة هي النسبة بين النتيجة الفعلية المحققة وأهداف أداء الخدمات. وفقاً لذلك، يعتمد تقييم الفعالية على نوع أهداف أداء الخدمة التي تقدمها المنشأة. يوضح الجدول (12.4) تحليلاً للفعالية للمثال الموضح في الجدول (10.4).

الجدول 12.4: مؤشرات الفعالية وفق الدليل الموصى به 3 RPG

مؤشر الفعالية	القيمة	التفسير
المدخلات الفعلية \ المدخلات المخططة	90%	تم إنجاز 90% من ساعات العمل المبرمجة
المخرجات الفعلية \ المخرجات المخططة	99%	تم إنجاز 99% من اللقاءات المبرمجة
النواتج الفعلية \ النواتج المخططة	100%	تم تخفيض عدد الإصابات بنسبة 100% بالنظر إلى الهدف المسطر

المصدر: من إعداد الباحث

- 3- الكفاءة:** وفقاً لـ 3 RPG، الكفاءة هي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات، أو بين (ب) المدخلا والنتائج. يوضح الجدول (13.4) من خلال تطبيق المفهوم على المثال الموضح في الجدول (9.4) كيفية حساب وشرح المؤشرات.

الجدول 13.4: مؤشرات الكفاءة وفق الدليل الموصى به 3 RPG

مؤشر الكفاءة	المؤشر	المعادلة	القيمة	التفسير
العلاقة بين المدخلات والمخرجات	المدخلات المخرجات	التكاليف الكلية	445.500 و 99.000 طفل	4.5 و ناطل مطعم وهو أقل من 5 و ن
		عدد المطعمين	18.000 سا	حوالي 182 ساعة لكل 1000 طفل مطعم
العلاقة بين المدخلات والنتائج	المدخلات النتائج	ساعات العمل	445.500 دج	خفض عدد الإصابات بألف إصابة تطلب 148.500 و ن تكلفة.
		عدد المطعمين	3 آلاف إصابة	خفض عدد الإصابات بألف إصابة تطلب 6.000 ساعة عمل.

المصدر: من إعداد الباحث

"التكلفة لكل طفل تم تحصينه" هي مثال لمؤشرات الكفاءة المتعلقة بالخدمات (التطعيمات) والمدخلات (الوسائل أو التكلفة) حيث يبرز المثال أن كل طفل يتم تطعيمه كلف 4.5 و ناطم، يمكن أيضًا التعبير عن الكفاءة في عدد الموظفين أو في وقت العمل (الذي يشكل أنواعًا أخرى من الوسائل) المخصصة 1000 لقاح لكل موظف طبي مؤهل ، على سبيل المثال "التكلفة لكل تخفيض في عدد الأطفال المصابين بالحصبة" حيث وجدنا أن خفض الإصابات بـ 1000 إصابة تطلب 6.000 ساعة عمل، الذي مثال عن مؤشرات الكفاءة المتعلقة بالنتيجة (انخفاض عدد الأطفال المصابين بالحصبة) أو المدخلات (وسيلة أو التكلفة).

4- مؤشر الأداء الوصف النوعي: وفقًا لـ 3 RPG ، مؤشرات الأداء هي ليست فقط مقاييس كمية بل يمكن أن تكون نوعية أو أوصاف نوعية لكيفية استخدام المنشأة لمواردها، وتقديم الخدمات، وتحقيق أهداف أداء الخدمة. ويكون ذلك في توصيف أداء عناصر غير قابلة للقياس، مثل استخدام الخدمة الحكومية (الوزارة) المسؤولة عن علاقاتها مع البلدان الأخرى، بما في ذلك العلاقات التجارية، لترقية تلك العلاقات.

كل العناصر المذكورة أعلاه تقوم على الأداء المالي، وتجدر الإشارة لى ضرورة الحديث عن الأداء غير المالي، ويقوم ذلك على تحقيق أهداف غير مالية مثل البيئة واستدامتها الخاصة. يمكن أن تكون القوانين والمنشآت جيدة في بعض الأبعاد وسيئة في أخرى، لذا فإن أحد التحديات التي تواجه وكالات التصنيف المالية الإضافية هو إيجاد منهجية لتجميعها في مؤشر مركبي¹.

¹ Jean Tirole : Op. Cit. P 265.

المطلب الثالث: ممارسات إيجابية أخرى لمعايير IPSASs

كنا قد ذكرنا في النقاط السابقة من هذا المبحث النقاط التي يمكن لمعايير IPSASs تطويرها كتكملة لعملية التقييم التي قمنا بها، بينما في الحقيقة ما يمكن لمعايير IPSASs من توفيره كأدوات ووسائل للنظام فهو أكبر بكثير من النقاط السابقة. سنحاول أن نذكر أبرزها لأننا لن نتناولها في متطلبات تطبيق معايير IPSASs.

يعمل النظام المحاسبي في منشآت القطاع الخاص كمصدر أساسي للمسيرين عن المعلومات، ويتم إستعمال العديد من المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي من أجل دراسة العديد من النقاط، كتقدير التكاليف والتحليل المالي للمؤسسات؛ حتى أنه هناك الآن مقاييس تدرس حول ذلك وهي محاسبة التكاليف والتسيير أو التحليل المالي. فهل سوف يكون في المستقبل مقاييس أو تخصصات مماثلة تعنى بمنشآت القطاع العام؟

يرى الباحث فيليب بيزيس Philippe Bezes أن الإدارة العامة الجديدة NPM التي تدعو إلى رؤية عقلانية وإدارية للسيطرة على المنشآت العامة، والتي يصفها البعض بـ"نموذج للسيطرة من خلال إنتاج المعلومات ومعالجتها"؛ تقوم في المجلد على إنشاء أنظمة تحكم عن بعد بإجرائية عالية تركز على المؤشرات التي تجعل من الممكن قياس نتائج الوحدات التابعة. هذا النموذج يعتمد على تنفيذ أجهزة جمع البيانات وتحليلها، مما يجعل من الممكن معرفة التقدم المحرز في النشاط من خلال الرجوع إلى الأرقام المقدمة من مجموعة من المؤشرات، التي تقدم تقارير عن ظروف أدائها. لا يمكن فصل منطق الحساب والمحاسبة هذا عن العديد من أدوات الترشيح التقنية الجديدة، التي ستعطيها الشكل والتي سيتم ترجمتها في القطاعات العامة للدول من خلال مختلف الأساليب الكمية كالمحاسبة التحليلية (حساب ومقارنة التكاليف)، أنظمة قياس الأداء، ومعايير الجودة. من خلال هذه الأدوات الجديدة، تتطور أنماط التحكم في المنظمة وتتخذ شكل حكومة بعيدة من المفترض أن تعزز إستقلالية المديرين. إن النجاح الحالي لحزم برمجيات الإدارة المتكاملة القادرة على تجميع جميع بيانات الإدارة العامة على أساس واحد، ومن خلال الوظائف الرئيسية يوضح الطموح في الشفافية وتنظيم الحكومة الكلية¹.

الفرع الأول: إستكمال الحساب الختامي للدولة

في الحقيقة يقوم الحساب الختامي للدولة أو الحساب العام للدولة على التقرير التفصيلي النهائي الذي يتناول مختلف القوائم المالية للدولة، والتي وضحتها في الفصل الأول من خلال تقارير GFSM وفي

¹ Philippe Bezes : « Le Renouveau Du Contrôle Des Bureaucraties L'Impact du New Public Management », Caisse nationale d'allocations familiales, « Informations sociales », 2005/6 n° 126, pages 26 à 37.

الفصل الثالث من خلال تقارير IPSAS، ويكون تقرير الموازنة النهائي يمثل أحد الكشوفات أو الملاحق المهمة في الإفصاح المحاسبي، في الجزائر وأغلب الدول العربية لا يزال الحساب الختامي للدولة محصوراً في تقرير الموازنة النهائي، الذي في الحقيقة يمثل ملحفاً أو أحد الكشوف المكونة للحساب الختامي. محلياً لا يتم تحضير حساب ختامي شامل بالمعنى المحاسبي والمالي وتقتصر التقارير في مجرد تقرير نهائي للموازنة المنجزة بالفعل، مع توضيح بعض الأرصدة الأساسية.

في فرنسا تم إنشاء حساب الدولة العام Le Compte Générale de l'Etat CGE، عملاً بأحكام القانون العضوي لقوانين المالية 2001 LOLF، وفقاً لإطار محاسبي مستوحى إلى حد كبير من الممارسات التجارية والمعايير العامة الدولية مع مراعاة خصوصيات الدولة. يسمح شكله بقراءة واضحة وموجزة للحسابات الحكومية.

في فرنسا بعدما تم المصادقة على القانون العضوي لقوانين المالية 2001 LOLF، تم الانتقال إلى حساب ختامي للدولة (الفرنسيون يسمونه الحساب الإجمالي للدولة *Le Compte Général de l'Etat CGE*)؛ أما بالنسبة للأمريكان فيرى مجلس GASB أنه على منشآت القطاع العام أن تقوم بإصدار تقارير مالية (التسمية تتحصر في تقارير مالية فحسب) نهائية وإجمالية، ويتم إصدار التقرير النهائي في الوم أ عبر عمليات توحيد للحسابات، بالإعتماد على معايير المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الفيدرالية Federal Accounting Standards Advisory Board FASAB فيما يسمى بـ"التقرير المالي لحكومة الولايات المتحدة الأمريكية"، ويتم نشره على موقع وزارة الخزانة الأمريكية.

نظرة مجلس FASAB يجب أن تتضمن التقارير المالية الفيدرالية قسماً مخصصاً لمناقشة الإدارة وتحليلها. يجب أن تتناول مقاييس أداء الهيئة المبلّغ عنه، والبيانات المالية، والأنظمة والضوابط، والإمتثال للقوانين واللوائح، والإجراءات المتخذة أوالمخطط لها لمعالجة المشاكل. تقدم وثيقة منفصلة بعنوان "معايير الإدارة والتحليل" معايير مناقشة الإدارة وتحليلها. تتطلب المعايير الأخيرة توضيح:

- مهمة الهيئة وهيكلها التنظيمي؛
- أهداف ونتائج أداء الجهة؛
- القوائم المالية للمنشأة وأنظمة الهيئة وضوابطها والامتثال القانوني؛ و
- التأثيرات المستقبلية المحتملة على الهيئة من المطالب الحالية والمعروفة حالياً والشكوك والأحداث والظروف والاتجاهات.

من الواضح أن البيانات المالية الكلية التي يتم تحضيرها تمثل جزء ضئيل من التقرير الكلي. حاولنا إختصار التقارير المالية التي ينص عليها كل نظام من خلال الجدول (14.4).

يوضح الجدول (14.4) إختلاف شكل الحساب الختامي الذي يبنني عليه التقرير السنوي لمالية الحكومة، أين يتم توضيح مختلف عناصر المالية العامة، حيث تختلف طبيعة وعناصر التقرير المالي، ولكن الملاحظ أنها تتجه نحو التقارب على العموم. لكن الشيء المشترك هو التوجه نحو محاسبة على أساس الإستحقاق تضمن تقرير مالي سليم ودقيق.

الجدول 14.4: إختلاف محتويات التقرير المالي للحساب الختامي للدولة

النموذج	نظام GFSM	معايير IPSASs	مجلس FASAB الأمريكي	مجلس CNoCP الفرنسي
القوائم المالية المتعلقة بالتقرير المالي	بيان العمليات بيان التدفقات الاقتصادية الأخرى	قائمة المركز المالي قائمة الأداء المالي قائمة التغير في صافي الأصول (الوضعية الصافية) جدول التدفقات النقدية تقرير الموازنة إذا تطلب الأمر قائمة الملاحظات معلومات مقارنة بالفترة السابقة	مناقشة الإدارة وتحليلها بيان المركز المالي (الميزانية العمومية) بيان صافي التكاليف بيان التغيرات في المركز الصافي بيان أنشطة الحراسة (عند الاقتضاء) بيان موارد الميزانية بيان التمويل بيان مقاييس أداء البرنامج الحواشي المصاحبة المعلومات التكميلية المطلوبة المعلومات المصاحبة الأخرى	الميزانية (المركز المالي) جدول حساب النتائج الملحقة

المصدر: من إعداد الباحث

صحيح أن التقارير المالية الموضحة في الجدول يمكن إنتاجها بالإعتماد على نماذج محاسبية مختلفة، لكن باستثناء نظام GFSM، كل الأنظمة الأخرى تقوم على محاسبة الدورة المبنية على أساس الإستحقاق، وأنه من بين الأساليب المحاسبية المختلفة لإعداد الحساب العام للدولة، هناك نوع واحد وهو المحاسبة المالية الذي يبدو أنه الأداة المثالية للتقرير المالي، لأنه الأكثر دقة في إعداد الحسابات القومية من حيث أنه يعتمد بدرجة أقل على التقييمات وقليلًا جدًا على البيانات الإحصائية. كما أنها أكثر اكتمالاً من محاسبة الموازنة بمعنى أنها تتضمن كل عناصر التقارير المالية من أصول وخصوم وإيرادات ونفقات¹.

الفرع الثاني: الإعتراف بكل عناصر الذمة المالية والنتيجة للدولة

لا مناص من متابعة كلية للوضعية المالية لمنشآت القطاع العام، فلا يمكن الحديث عن تقديم صورة عن الذمة المالية لمنشآت القطاع العام بعيداً عن تقييم جيد وعرض للأصول والخصوم. ذكرنا في الفصل الأول أن تقارير GFSM تحتوي على تقديرات للأصول والخصوم ضمن ميزانية ختامية للقطاع الحكومي،

¹ : Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078

لكن هذا العرض لا يستدعي القيام بحاسبة حكومية مماثلة لمحاسبة منشآت القطاع الخاص من خلال تدوين للقيود المحاسبية لكل معاملة أو تدفق مالي مس بالعناصر المحاسبية، بل يمكن تحضير تقارير GFSM بكل بساطة من خلال عملية تجميع تقديرية لكل أصول وخصوم القطاع العام أو الحكومي، لكن بالتأكد ستكون العملية تفتقد للدقة وبالتالي للمصداقية.

لذلك نرى في محاسبة القطاع العام من خلال وجود محاسبة مستقلة لكل منشأة من منشآت القطاع العام تسمح بمتابعة وتقرير جميع البيانات المالية الضرورية للإبلاغ. حتى يتوفر لنا مستوى من المدلولية في التقارير المالية. ولا يتوقف العملية عند هذا الحد بل يتعداه إلى القيام بعمليات التوحيد للحسابات consolidation بعيداً عن التجميع agregation التي كانت الأداة المستخدمة في تقديم التقارير المالية. التوحيد المحاسبي طريقة جد فعالة في تقديم تقارير كلية للمجمعات بالنسبة للشركات الربحية، وهو تقليد محاسبي عريق في الو.م.أ حيث يرجع أول تقرير للحسابات الموحدة يرجع إلى العقد الثالث من القرن 19، بينما نجد دولة مثل فرنسا تأخرت في ذلك حتى نهاية سنوات السبعينات من القرن العشرين (20). لكن تبقى التقارير الموحدة في القطاع الخاص أساسية في تقرير المجمعات، حيث تقوم بالأخذ بعين الاعتبار العديد من الخصوصيات من أجل التقرير الشامل للمجمع.

يقدم المعيار IPSAS 35 أداة جيدة لتحضير الحسابات الموحدة لمنشآت القطاع العام الذي نرى إلزامية وجود تقنيات عالية المستوى في توحيد الحسابات وتجاوز العمليات التجميعية البسيطة التي تقدم الكثير من الانحرافات. كما ينص الإطار المفاهيمي الذي وضعناه في الفصل الثالث أن التقارير التي يتم إعدادها يجب أن يتم ذلك من منظور المنشأة وليس من منظور الملاك أو أي طرف آخر. فمفهوم المنشأة في القطاع العام قد يكون بسيطاً لكن إذا ما تم تجميع الحسابات فسيتم الوصول إلى تكوين جديد للمفهوم.

الفرع الثالث: تقدير التكاليف والتحكم في التسيير في القطاع العام

بعدما تحدثنا عن إدراج مؤشرات الأداء في القطاع العام بفعل تطبيق معايير IPSAS، فمن بين المؤشرات تقدير التكاليف والوسائل أو المدخلات، لكن للقيام بذلك فيجب التحكم في تقدير التكاليف، إن أعمال الباحثين في أداء منشآت القطاع العام تركزت على أهداف وتسيير القطاع العام. حيث نهدف من خلال هذ الجزء توضيح إمكانية إستغلال المعلومة المنتجة من خلال محاسبة القطاع العام على أساس الإستحقاق كأدوات لقياس الأداء العمومي.

إن مركزة العمليات فيما يتعلق بحاسبة القطاع العام في الأنظمة الفرنكوفونية، مثل النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي، يجعل من الصعب القيام بعمليات تحليل للتكاليف أو دراسات للأداء. تناولنا خلال الفصل الرابع مخطط الحسابات المتاح، لكن يمكن فتح نوافذ للحسابات من أجل التمييز بين طبيعة

التكاليف، هذا التبويب للتكاليف سوف يسمح بتقدير التكاليف المختلفة للمنشآت والخدمات، كما سوف يوفر خزان جيد للبيانات والمعطيات التي يمكن إستغلاله من أجل تقييم الأداء والتنبؤ بمختلف الإحتياجات المستقبلية.

في بحثنا عن أشكال المحاسبة التي نصت عليها القوانين الجزائرية في الفصل الثاني، لاحظنا وجود المحاسبة التحليلية في القوانين لكن للأسف لا توجد أي إجراءات أو تعليمات تشير إلى كيفية تطبيقها، كما لم نلاحظ دراسات عميقة فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف في القطاع العام. وفق المادة 3 من المرسوم التنفيذي 313-91، المعدل والمتمم بالمرسومين التنفيذيين 331-11 و 332-11 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها، تم تحديد المحاسبة التحليلية كأداة للمحاسبة العمومية: "2- محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:....ج- محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات". لكن لا توجد أي نصوص تشرح كيفية تطبيقها، كما لم نر أي تقرير أو منشور يقدم لنا تجربة عن ذلك.

إن المحاسبة العمومية الحالية، والتي وضعناها في الفصل الثاني، وابتاعها أساس النقد عاجزة عن تقديم نموذج أو مؤشرات للأداء، كما أن التقارير المالية التي تحضرها منشآت القطاع العام (الحساب الإداري وحساب التسيير) لا يمكن تحويلها أو إستغلالها في تقييم التكاليف أو تحديد مؤشرات للأداء. بعكس المؤسسات الربحية التي يمكنها القيام بذلك، لوجود محاسبة مالية تدخل جميع التكاليف وتوضح النواتج، كما تربط بالعلاقة بين النواتج والتكاليف، كما أن معيار الأداء الأساسي للمؤسسات الربحية يتطابق تماماً مع أهداف المؤسسات الربحية ألا وهو "الربح" أو "النتيجة"؛ عكس منشآت القطاع العام عاجزة أساساً عن توضيح كل ذلك، فأهداف منشآت القطاع العام ليس الربح بل تقديم خدمات، في الغالب مجانية، للمواطنين؛ فالنتيجة في منشآت القطاع العام لا تعزو أن تكون رصيد ختامي فقط، ونرى في بحثنا أنه من الأفضل تقادي إستخدام مصطلح "نتيجة" ومن الأفضل إستخدام مصطلح "الرصيد الختامي"، كما يراه مجلس GASB الأمريكي. بالإضافة إلى عجز محاسبة القطاع العام عن الربط بين الإيرادات ونفقاتها المباشرة، لأنه غالباً لا توجد هاته العلاقة أصلاً.

في دراسة للورن ميريام Laurent Meriade أراد من خلالها توضيح مقارنة النظام الفرنسي الذي يجمع بين التسيير للمال العام وفق الموازنة والتقرير المحاسبي على أساس الإستحقاق، عبر مقارنة التعليم

العالي الفرنسية¹، دراسة التكاليف ومؤشرات الأداء وفق الأنظمة المتاحة في فرنسا على العموم ثلاث مقاربات. لكن يبق النموذج الأكثر تكاملاً هو نموذج المحاسبة التحليلية للمستشفيات الفرنسي.

الجدول 15.4: خلاصة بالأدوات الأساسية للمحاسبة التحليلية

مستوى التعقيد	توقيت التحضير	حساب النتيجة المعني	النشاط	المرجع الوطني	الغاية	وصف الوسائل الوسطية
		حساب النتيجة الأساسي وحساب النتيجة الملحق	الوحدات الوظيفية/الأقسام التحليلية	لا	يساعد على تحقيق الجدول التحليلي المشترك (TAC)	ميزان المراجعة للمحاسبة التحليلية ميزان المراجعة وفق الوحدات الوظيفية
ضعيف	سنوي أو قبل سنوية	حساب النتيجة الأساسي وحساب النتيجة الملحق	كل أقسام التحليل	لا	صياغة إطار منهجي مشترك لكل الوسائل الأخرى	ميزان المراجعة التحليلي المشترك (TAC) جدول إسترجاع مخطط الحسابات المبسط بحسب أقسام التحليل أو تجميع الأقسام التحليل
مستوى التعقيد	توقيت التحضير	حساب النتيجة المعني	ميدان النشاط	المرجع الوطني	الغاية	وصف الوسائل
متوسط	سنوي	حساب النتيجة الأساسي	أقسام التحميل	لا	متابعة النفقات وفق أقسام التحميل	جدول إعادة المعالجة المحاسبية (RTC) توزيع أعباء منشأة ما بين مختلف النشاطات الممارسة: طب جراحة التوليد، رعاية المتابعة والتأهيل...
متوسط	سنوي	حساب النتيجة الأساسي وحساب النتيجة الملحق موحدين وخارج الأقسام غير الموزعة	اللوجستية الطبية التقني-طبي التحاليل الطبية اللوجستية والتسيير العام	نعم	تقييم الكفاءة	تكلفة الإنتاج وفق النشاط (قاعدة أنجز) تحديد التكاليف الوحدوية للنشاطات غير الإكينيكية للمنشأة
مرتفع	سنوي	حساب النتيجة الأساسي	الإقامة طب جراحة التوليد اللوجستية الطبية التسلسل رعاية المتابعة والتأهيل المداداة في المنزل	نعم	تقييم الكفاءة	التكلفة وفق الإقامة/التسلسل (ENCC) تحديد تكاليف الإقامة من خلال الدراسة الوطنية للتكاليف للمنهجية المشتركة للمنشآت العمومية والخاصة
مرتفع	سنوي أو قبل سنوية	حساب النتيجة الأساسي وحساب النتيجة الملحق موحدين	قطب نشاطات	نعم	تقييم الكفاءة	حساب النتيجة التحليلية حساب النتيجة التحليلية لقطب نشاطات
متوسط	سنوي	حساب النتيجة الأساسي	طب جراحة التوليد	نعم	تقييم الكفاءة	جدول تكلفة مزيج الحالة (TCCM) مقارنة لبيكل التكلفة لنشاط إكينيكي مع قيم مرجعية وطنياً، لمزيج الحالة

المصدر: « Guide méthodologique de Direction générale de l'offre de soins: comptabilité analytique hospitalière », Ministère du travail de l'emploi et de la santé, 2011, P21.

¹ والتي نرى أنها جيدة بالنسبة للتطبيق للتعليم العالي الجزائري، بعد صياغة مرجع الجودة للتعليم العالي في الجزائر، صار من الممكن الربط بين التمويل والنتائج أو معايير التقييم على أساس الجودة التي وضعها مرجع الجودة الجزائري؛ سوف نحاول التطرق إلى هاته النقاط في أعمال بحثية لاحقاً.

حيث تشير توصيات تقرير أعده البروفيسور بن ذيب وآخرون سنة 2002، يتعلق بإصلاح تسيير المستشفيات بالجزائر، على ضرورة تبني نظام محاسبة مالية وأخرى تحليلية على مستوى المستشفيات لأنه يسمح بتسيير أحسن وأنجع لهذه المؤسسات العمومية؛ إضافة إلى دوره في تحسين جودة المعلومة المالية المقدمة من طرف نظام المحاسبة المالية. يقوم النموذج الفرنسي للمحاسبة التحليلية للمستشفيات على تحديد مفهوم ووظيفة محاسبة تكاليف المستشفى من خلال أهدافها:

- معرفة تكاليف وإيرادات الوظائف المختلفة التي تساهم في إنتاج الرعاية، سواء كانت وظائف سريرية أو طبية - فنية أو إدارية،
- السماح للرقابة الإدارية بتقديم معلومات ذات طبيعة استشرافية على أساس نتائج محاسبة التكاليف،
- توفير المعلومات اللازمة للإدارة لإعلام الإدارة والقرارات التنظيمية،
- تغذية حوار الإدارة الداخلية للمنشآت.

تجد التكاليف والإيرادات المستخدمة في محاسبة التكاليف مصدرها في المحاسبة العامة للمستشفى. وبالتالي تعتمد محاسبة التكاليف على المبادئ الأساسية الناتجة عن معايير المحاسبة من أجل إنتاج معلومات منتظمة وصادقة تسمح بإعطاء صورة مخصصة وتتوفر عليها مختلف متطلبات نوعية أو جودة المعلومة المحاسبية التي تناولناها في الفصل الثالث عندما تناولنا الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS.

يتمثل طموح إنشاء نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسات الإستشفائية الفرنسية في تزويد المؤسسات بأدوات قابلة للاستخدام على الفور، سهلة البناء ولكنها تعطي بالفعل المؤسسة الإستشفائية صورة إقتصادية واضحة، تجعل من الممكن تحديد نقاط القوة ومجالات التحسين من خلال مقارنتها بالمعايير الخارجية. تتلخص الأدوات التي طورها نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسات الإستشفائية الفرنسية في الجدول (15.4).

تقوم العملية على إستغلال ميزان المراجعة المنتج من طرف المحاسبة المالية (المحاسبة العامة) ثم تحويله إلى ميزان مراجعة للمحاسبة التحليلية، والتي تسمى كذلك بميزان مراجعة للحسابات وفق الوحدات الوظيفية¹. وعبر الإعتماد على تسلسل للتحويلات والتوزيعات للتكاليف يتم إنتاج الجداول الأربعة التالية:

1- الجدول التحليلي المشترك *Tableau Analytique Commun TAC* يتمثل في التقرير الناتج عن التطبيق لقواعد تخصيص الأعباء والإيرادات على الرصيد المحاسبي التحليلي للحصول على الأعباء

¹ يعرف مرجع المحاسبة التحليلية الفرنسي الوحدات الوظيفية بأنها: أصغر كيان في المؤسسة، يمكن من خلاله جمع المعلومات (النشاط و/أو الاقتصادي) ويمكن إنتاجها واستخدامها في تطبيقات تكنولوجيا المعلومات.

الصافية لمخطط الحسابات المبسط في كل قسم من أقسام التحليل (SA). يغطي نطاقه جميع أنشطة المنشأة، أي جميع حسابات النتائج: الرئيسية والملحقة.

2- إعادة المعالجة المحاسبية *ReTraitement Comptable RTC* عبارة عن مجموعة من بيانات المحاسبة المعاد صياغتها، والتي يتم إعدادها وتقديمها من طرف المستشفيات. تتمثل في إعادة معالجة محاسبية سنوية وإلزامية، يغطي نطاقها حساب النتائج الرئيسي. على مستوى المؤسسة الصحية يتيح جدول RTC معرفة المصاريف المتعلقة بتخصصات محددة (راجع الجدول (15.4))، من خلال تفصيل نفقات الحساب المالي على الأنشطة المختلفة وفقاً لمستوى التفاصيل المحدد. ويشكل أساساً لتطور نماذج التسعير والتوزيع لبعض الإعتمادات المالية الإقليمية، ويمكن استخدامه أيضاً كأداة لمقارنة تكاليف الدعم بين المؤسسات.

يتيح عمل المواءمة الحصول على تكاليف قريبة من تكاليف الإنتاج المباشرة للأنشطة على أساس نظام أنجزر Angers. إنه يعطي المؤسسة نظرة بأثر رجعي عن حساب النتيجة الرئيسي الخاص بها، حسب فئة الإنفاق لكل نشاط من أنشطتها الرئيسية.

3- تكاليف الإنتاج حسب النشاط: تهدف التكلفة لكل نشاط في البداية إلى حساب تكلفة أنشطة الدعم حتى تتمكن من تقسيمها على فترات الإقامة المرضية. ومع ذلك قبل الوصول إلى تكلفة الإقامة هذه، توفر التكاليف لكل نشاط مؤشرات مرجعية لتحليل تكاليف الإنتاج القابلة للمقارنة بين المؤسسات. إن تطبيق هذه الطريقة يتلخص في جمع البيانات من المؤسسات الإستشفائية من أجل تكوين قاعدة بيانات وطنية تسمى قاعدة أنجزر Angers. تشكل قاعدة البيانات هذه معياراً لتكلفة الأنشطة غير السريرية للمؤسسة: وظائف تقنية طبية، الأنشطة المختلطة، اللوجستيات الطبية والإدارة العامة اللوجستية. يعطي استخدامه لاحقاً إمكانية قياس ومقارنة تكاليف الإنتاج الخاصة به مع المتوسط الوطني للعينة، من خلال التمييز بين أنواع المؤسسات، وتكون العضوية في قاعدة البيانات هذه مجانية وليست إلزامية. يوفر أكثر من ثلاثين بيان تكلفة *Fiche de coût* بحسب الأنشطة ويمكن أن تغطي التكلفة الموضحة في البيان ما يصل إلى 50% من نفقات مؤسسة صحية. يتم إنشاؤها على مستوى المنشأة القانونية، وبالتالي تجمع جميع مجالات النشاطات الطبية وأغلب بيانات الدخل.

4- التكاليف لكل إقامة ولكل تسلسل: تعد دراسة التكلفة الوطنية بمنهجية مشتركة معياراً وطنياً فرنسياً لتكاليف المستشفى للمؤسسات الإستشفائية العامة والخاصة، تُبنى على عينة من المنشآت تقوم بإبلاغ الوكالة الفنية لمعلومات الاستشفائية دراسة التكلفة الوطنية باستخدام منهجية مشتركة *Etude ENCC Nationale des Coûts (à Methodologie) Commun(e)*، والهدف منها هو تحديد تكاليف

كل إقامة للنشاط الطبي الجراحي التوليدي. وهي مجموعة من البيانات المأخوذة من محاسبة التكاليف. يتم إعادة بيان هذه وفقاً للمنهجية المحددة من قبل ENCC والتي يتم تطبيق قواعد تقييم محددة عليها للحصول على تكاليف كل إقامة / تسلسل. يتم توحيد تكاليف الإقامة التي يتم الحصول عليها من مختلف المؤسسات الإستشفائية، من أجل الحصول على المزيد من النتائج الإجمالية التي تعمل كنقطة انطلاق لتطوير معدلات وتكاليف وطنية.

5- الأدوات الأخرى التي تستخدمها المؤسسات:

- حساب النتائج التحليلي (للمنشأة أو الهيكل): أنشأ دليل المحاسبة التحليلية للمستشفيات الفرنسية هذا الجدول الذي يتم من خلاله الإبلاغ عن التوازن بين المصروفات والدخل خلال فترة معينة وفق طريقتين إختياريتين هما التكلفة الجزئية أو التكلفة الكلية. تركز هذه الأداة على قياس الأداء الإقتصادي لنشاط ما ومساهمته في الأداء العام للمنشأة، يمكن بناء جدول النتائج التحليلي على أساس القواعد الأساسية المشتركة أو على أساس القواعد التقليدية التي تضعها كل مؤسسة وتتحقق من صحتها داخلياً، ويمكن كذلك تعميم تطبيقه على جميع أنشطة المنشأة.

- جدول تكلفة مزيج الحالات *Tableau Coût Case-Mix TCCM*: يهدف هذا الجدول إلى مقارنة النفقات المباشرة وغير المباشرة لمؤسسة مع نفقات مؤسسة وهمية مع نفس مزيج الحالات. هذه النفقات النظرية مأخوذة من معايير ENCC، يتيح هذا الجدول تنبيه المؤسسة إلى مستوى بنود الإنفاق المختلفة (المباشرة وغير المباشرة) دون تقديم بشكل دائم التفسير الذي ينبغي السعي إليه في إطار عمل الإدارة، لكنه يتعامل بشكل حصري مع أنشطة الطب والجراحة والتوليد.

هناك نماذج مختلفة لتقدير التكاليف باستخدام المحاسبة التحليلية، تسمح بتقدير جيد بمختلف عناصر التكاليف وتسمح بتوفير معلومات عنها، يمكن إستغلالها بشكل أساسي في تقارير الأداء كما يوضحه الجدول (15.4).

رأينا أن المحاسبة على أساس الإستحقاق المستخدمة في النموذج الجديد لمحاسبة القطاع العام ليست أداة تقرير مالي بسيط، بل يمكن أن تتعداه إلى أدوات منتجة لبيانات أساسية تسمح بالقيام بالعديد من الدراسات والتقارير التي تكون مفيدة جداً بالنسبة لتقييم الأداء وأكد أنه سوف يتم خلق أساليب جديدة لإستغلال بيانات مخرجات المحاسبة المالية في القطاع العام. على الإصلاح المحاسبي والمالي للقطاع العام أن يستطيع الموازنة بين مختلف متطلبات الشفافية وحسن التسيير، كما ورد في قول الأستاذ ميشال بوفيه Michel Bouvier في تعليقه عن إصلاحات القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسية LOLF 2001: "يجتمع الآن منطلقان: الأول: وهو أكثر سياسية في جوهره، ويضع الشفافية المالية، ووضوح

الموازنات والحسابات العامة في المقدمة. والثاني: ذو طبيعة اقتصادية إلى حد ما، والذي يظهر أنه معني بشكل أساسي بترشيد وكفاءة وأداء إدارة المال العام، ويفضل في الأذهان ظهور ثقافة الرقابة وإدارة الأموال العامة، حتى خارج الدائرة المقيدة لصانعي القرار السياسي والمديرين¹.

¹ Mohamed Tahar BOUARA : « Les finances Publiques », Pages Bleues, Alger, 2007, P529.

خلاصة الفصل الرابع

كي نتعامل مع نظام المالية العامة الجزائري إستخدمنا دليل الشفافية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي لسنة 2007، والذي يوفر إستبياناً متكاملاً ومنظماً يتناول مختلف عناصر المالية العامة. بعد قيامنا ببعض التعديلات على الإستبيان من أجل حصر التقييم على نقاط ذات صلة أكبر بموضوعنا، حاولنا تقييم مختلف العناصر بالاعتماد على القوانين والتعليمات والممارسات المالية. وعلى العموم كانت الكثير من المتطلبات متوفرة، والمستوى فوق المتوسط بالنظر إلى جميع المتطلبات. لكن لوحظ العديد من النقائص والتي تتطلب مجهودات لتغطيتها من أجل الرفع من جودة نظام المالية العامة الجزائري.

نرى في بحثنا أن النموذج الأفضل لتغطية النقائص وتطوير نظام المالية العامة الجزائري يتمثل في معايير IPSASs، فالكثير من الدول لجأت إلى هاته المعايير بحثاً عن تحسن وتطوير تقاريرها المالية ومستوى المساءلة. إن معايير IPSASs نتجت عن نقاش وتفاعل أفضل المختصين في ميدان محاسبة القطاع العام، فهي توفر ممارسات عالية المستوى تتجاوز تغطية النقائص المختلفة لنظام المالية العامة الجزائري.

إن نظام محاسبة القطاع العام، القائم على المحاسبة المالية وفق أساس الإستحقاق وعلى أساس محاسبة الدورة، يمثل الأداة المالية لتحضير تقارير القطاع العام وخاصة الحساب الختامي للدولة (أو الحساب العام للدولة). في الوقت الذي تعاني فيه الكثير من الدول من جودة وإكمال التقرير المالي الحكومي السنوي وينحصر في تقرير تنفيذ الموازنة، تطورت الكثير من الدول في تقاريرها المالية السنوية وصارت توفر تفاصيل كثيرة تشبه بدرجة كبيرة تقارير المؤسسات الربحية، إن إستكمال التقرير الختامي يفضل أن يتم على أساس محاسبي وفق معايير قريبة من معايير IPSASs.

لا تنحصر إصدارات مجلس IPSASB في معايير IPSASs فقط، بل هناك ثلاثة دلائل موصى بهم RPG، تتناول الممارسات الجيدة التي من الأفضل أن يتم تبنيها بالموازاة مع معايير IPSASs، حيث توفر الدلائل بعض النماذج المعيارية العالمية التي سوف تصبح نماذج متفق عليها، حيث ركزنا على تقارير الأداء وتقييمه في منشآت القطاع العام، والذي يمثل موضوع الدليل الثاني RPG 2 من دلائل الممارسات الموصى بها، أين وضعنا العناصر التي ينبني عليها تقرير الأداء في القطاع العام.

إن مخرجات محاسبة القطاع العام وفق محاسبة مالية قد يوفر الكثير من المعطيات والبيانات لمختلف المستخدمين، رأينا نموذج المحاسبة التحليلية في القطاع العام القائم على تحديد تكاليف بعض العناصر الأساسية في القطاع العام مثل "الصحة"، حيث تناولنا النموذج الفرنسي الذي يقدم الكثير من المعلومات للمسؤولين وكامل المهتمين بالقطاع الصحي.

الفصل الخامس: دراسة متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS على تنفيذ وإعداد الموازنة بالجزائر.

أثبتت معايير IPSAS بأنها تمثل أفضل الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمالية العامة، خاصة مع تكريسها لمبدأ الإستحقاق الذي صار إلزاماً على كل الحكومات تبنيه كأساس المتابعة للمالية العامة والتقرير المالي لمنشآت القطاع العام. كما لاحظنا في الفصل السابق أن نظام الموازنة المحلي يبقى يعاني من نقائص كثيرة وتشير المراجع الدولية وأغلب المنظمات أن نموذج محاسبة على أساس الإستحقاق مبني على معايير IPSAS، يمثل الحل لكثير من مشاكل التقرير المالي والمتابعة المحاسبية لمنشآت القطاع العام، وكذلك تطوير تقدير وتنفيذ ورقابة الموازنة.

في الحقيقة إن القانون العضوي الجديد لقوانين المالية 18-15 قد نص على التوجه الجديد لمحاسبة القطاع العام الجزائرية من خلال المادة 65، والتي تنص على " ... كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصمة ممتلكاتها ووضعيتها المالية". إن نص القانون يترجم إلى تبني محاسبة جديدة مبنية على الإستحقاق تضمن تقارير مالية مكتملة وتقوم على الخصائص النوعية للتقارير المالية، لكنه يبقى غير قابل للتنفيذ حتى سنة 2023.

قبل تحديد متطلبات تبني نموذج محاسبي للقطاع العام يقوم على أساس الإستحقاق وفي الأساس بتبني كلي أو جزئي لمعايير IPSAS، يجب أن نعرف أهم التحديات والمشاكل التي ستواجه المشروع والتي تقسم إلى تحديات كلية وتحديات وعوائق فنية.

IPSASs المبحث الأول: التحول إلى معايير

إن عملية التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق بالنسبة للقطاع العام بشكل عام وتبني معايير IPSASs بشكل خاص ليست بالشيء السهل، وهناك العديد من الدول عرفت الكثير من المشاكل من أجل هذا التحول، حيث فشلت في القيام بذلك وفق الجدول الزمني المحدد مسبقاً. ويرجع ذلك في الأساس إلى وجود العديد من التحديات والعوائق التي تجعل الأمر ليس بالشيء السهل، وتستذكرني مقولة مالك بن نبي التي يقول فيها أنه علينا التخلي عن نفسية المستحيل والسهل، فليس هناك شيء مستحيل مع العمل الجاد وليس هناك شيء سهل مع الكسل وعدم بذل مجهود.

المطلب الأول: التحديات الكلية

نقصد بالتحديات الكلية العوائق السياسية والمفاهيمية، التي تعزى في الأساس إلى مجموعة من الظروف والممارسات السابقة التي يصعب التخلي عنها، بالإضافة إلى التخوف من تبني نموذج غربي يحمل في طياته العديد من الممارسات التي لم تكن معروفة لدى القطاع العام بالنسبة للكثير من الدول.

الفرع الأول: انتقادات معايير IPSASs

في الحقيقة الإنتقادات الشديدة التي مست معايير IPSASs كانت في الأساس عند بداية مشروع معايير IPSASs، أي مع بداية الألفية، ولقد كانت مزاعم كثيرة تخشى من تبني معايير مماثلة لأن المعايير في إنطلاقها كانت تعتمد في الأساس على معايير القطاع الخاص أي معايير IAS/IFRS، وهذا المنهج لا يزال ملاحظاً إلى هته اللحظة، ولقد شرحنا هاته النقاط في الفصل الثاني من البحث.

أغلب الانتقادات تتمثل أساساً في المخاوف السياسية من تبني معايير IPSASs، تسيير المال العام مرتبط بالنموذج السياسي المتبنى، ويربط الكثير من المتخصصين فلسفة معايير IPSASs بالنموذج الديمقراطي المبني على الشفافية والمساءلة، كما يبنى أيضاً على مبدأ شرعية تنفيذ الإيرادات والمصاريف، وهي شرعية مستمدة من ممثلي الشعب الذين لهم السلطة التشريعية في التصرف بالمال العام، ويمتد ذلك إلى تنفيذ الإيرادات وتحصيل الأموال من المواطنين. سنحاول إستعراض أهم النقاط التي تقوم عليها أبرز الإنتقادات الموجهة لمبادئ أساس الإستحقاق ومعايير IPSASs في النقاط الموالية.

1- التخوف من التعديلات دستورية: تمس محاسبة القطاع العام في الأساس المال العام، والذي يستمد الكثير من فلسفة تسييره من النموذج السياسي المتبنى من طرف الدول، وسنام الأمر هو الدستور الذي يمثل المرجع الأول لكل القوانين. يرى الكثير من المتعاملين مع موضوع تغيير نظام محاسبة وتقرير المال العام أن الأمر ينطلق من القيام بإصلاحات دستورية تسمح بتبني أهداف تقارير المال العام. ترتبط تقارير المال العام المبنية على معايير IPSASs على أساس الشفافية والمساءلة بالإضافة إلى النموذج الديمقراطي الذي يحفز النقطتين السابقتين. تتفاوت الأنظمة السياسية في فرض مستوى مساءلة الحكومة والشفافية على تسيير المال العام، تكون الديمقراطيات التمثيلية أكثر تطلباً للعنصرين الأساسيين السابقين من الأنظمة السياسية الاستبدادية والشمولية. في الأنظمة الأكثر ديمقراطية تكون الحكومة ملزمة بأن تكون أكثر استجابة لمطالب المعلومات المفروضة عليها حول مالية القطاع العام.

2- رغبة البلدان في الحفاظ على سيطرتها على عملية التقييس: يعتقد كل بلد بأن منهج القياس المحاسبي الذي تبناه أو طوره هو الأنسب له، فتميل البلدان التي تتميز بقومية عميقة الجذور بتمسكها بممارساتها المحاسبية خاصة في القطاع العام بصفتها معنية بشكل مباشر بالسيادة الوطنية لهذه البلدان.

بالإضافة إلى ذلك، تزيد رغبة بعض الحكومات في مقاومة التحول إلى نموذج محاسبي عالمي من أجل التحكم أكثر في تقرير حجم الديون والعجز وغيرها من المتغيرات المالية الحساسة، لذلك قد ترغب الحكومات في التحكم في معايير المحاسبة بهدف الحفاظ على أوهام الموازنة، لأنه قد ثبت وجود ممارسات محاسبية تقدم معلومات مغلوطة عن حقيقة أهم المؤشرات من خلال إرجاء الإبلاغ عن الإنفاق أو تسريع الإبلاغ عن الإيرادات، مما قد يعطي وهم التغيير أو ربما يعطي الانطباع بأن التغيير أكثر أهمية مما هو عليه في الواقع¹.

3- الخوف من الشفافية التامة والإفصاح عن معلومات حساسة: من بين معوقات الشفافية التامة والتصريح الكامل عن المالية العامة هو وجود إنفاقات حساسة، تتخوف الحكومات من التصريحات المتعلقة بها، بل نجدها تسن قوانين خاصة للتعامل مع مثل هذه الإنفاقات. نقصد بالتحديد الإنفاقات الأمنية والعسكرية، حيث تبقى إحدى هواجس نظم المالية العامة، مع ذلك نجد أن معايير IPSASs في الحقيقة لا تشترط تطبيقاً شاملاً لكل توصياتها ومناهجها.

4- التوجه الأنجلوساكسوني للمعايير: إن مستوى التمثيل في مجلس IPSASB الذي يصدر معايير IPSASs يجعل الكثير من المختصين يتخوفون من الإنخراط في تبني معييره، ويرجع ذلك إلى سيطرة الفلسفة الأنجلوساكسونية على طريقة وبنية وأهداف المعايير، ولقد أشارت المفوضية الأوروبية بصراحة إلى وجود بعض التحفظات فيما يتعلق بتسيير وحوكمة مجلس IPSASB، حيث قام هذا الأخير بإحداث تغييرات كبيرة على مستوى تسيير المجلس. حاولت مجموعة مراجعة مستقلة، برئاسة ممثلين عن صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية والبنك الدولي، الرد على هذه الانتقادات وأطلقت مشاوره عامة حول الحوكمة المستقبلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لحل المشكلات المتعلقة بحكومته؛ لذلك نجد أن المفوضية الأوروبية تحاول تطوير معييريها المحاسبية الخاصة أي المعايير الأوروبية لمحاسبة القطاع العام EPSASS²، كما أن بعض البلدان مثل فرنسا قامت بتطوير معييريها المحلية بفضل مجهود محلي ومع الإعتماد في الكثير من الأحيان على معايير IPSASs، وقد صرح مجلس CNoCP الفرنسي عدة مرات عن عدم قابلية تطبيق معايير IPSASs بشكل كامل في فرنسا وكذلك في أوروبا، لذلك يعتبر من الداعمين لمعايير أوروبية متعلقة بمحاسبة منشآت القطاع العام EPSASS، ويرجع ذلك في الأساس

¹ Timothy Irwin : « [Accounting Devices and Fiscal Illusions](#) », IMF Staff Discussion Notes, 2012.

² European Public Sector Accounting Standards.

إلى بعض النقائص التي تمس معايير IPSASs وحتى عدم قابلية تطبيقها أحياناً، بالإضافة إلى طريقة تسيير مجلس IPSASB التي، حتى مع جميع التعديلات التي تم القيام بها، تبقى تواجه الانتقادات¹.

5- النظريات المدافعة عن القطاع العام: إن أنصار الدولة ككيان كلي يسعون في الحفاظ على حجمه وقدرته على التحكم في الكثير من القضايا الاقتصادية وبيدون تخوفهم الدائم من تراجع دور الدولة في الإقتصاد، وبالتحديد من التخوف من تضيق حجم القطاع العام وتعويضه بالقطاع الخاص، من خلال خصخصة بعض النشاطات والخدمات التي كانت تقوم بها الحكومات من خلال القطاع العام، ولا نتكلم على النظم الاشتراكية فحسب بل إن الكثير يعتقدون أنه لا يجب تصغير حجم الدولة إلى حد جعلها كمنشأة بسيطة تقوم بتأدية مهام تتناقص شيئاً فشيئاً حتى تتلاشى. ومن بين الأفكار التي تقف في هذا الخط أفكار اللوبي الأمريكي بقيادة جروفر نوركويست Grover Norquist الذي يعتبر من أبرز المؤيدين لإستراتيجية تجويع الوحش *starving the beast* وقد اشتهر بقوله: "هدفي هو تصغير حجم الحكومة إلى النصف في غضون خمسة وعشرين عاماً، لتقليص حجمها بحيث يمكننا إغراقها في حوض الإستحمام". والأمر ليس محصوراً في الولايات المتحدة الأمريكية بل هناك الكثير من المؤيدين لفكرة تجويع الوحش بحيث يسعون إلى تكوين مجتمع متخلص من هيمنة وسلطة الدولة إلى مجتمع يسير بشكل ذاتي من خلال منظومة قانونية برعاية الأفراد، كما يسميه الفقيه القانوني آلان سيبو Alain Supiot بـ "تراجع التبعية *Le recule de l'hétéronomie*" من خلال إنسحاب التحكم الذي تفرضه الحكومة وبداية وجود بدائل حكم جديدة²، كما ينتقد النظرة الحديثة إلى الموازنة بتطبيق مبادئ المؤسسات الربحية على موازنة المنشآت العامة مثلما هو عليه الحال في القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسية الأخير LOLF 2001، مع أن الفرق كبير بين بعدي الموازنتين، ولو أن الحجة في الأساس من أجل تبني نموذج مبني على معايير أداء تماثل ما يتم الإعتماد عليه في منشآت القطاع الخاص³.

الفرع الثاني: المخاوف والتحديات الفنية

ليس من المعتاد أن تتبع الدول ممارسات الأفراد والشركات الربحية، إن المستوى الفني المحاسبي في القطاع الربحي أدى إلى جعله النموذج الأرقى للتسيير المالي، والتي على الإدارة المالية الجديدة NPM تتبناها، وعلى العاموم النقاط الفنية التي تمثل تحدٍ للعملية نلخصها فب النقاط التالية:

¹ Marie-Pierre Calmel : « [Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national](#) », Politiques et management public, Vol 30/3, 2013, PP 351-357.

² Alain Supiot : « [Le recul de l'hétéronomie](#) », Conférence Les Cours du Collège de France, Paris, 2018.

³ Alain Supiot : « [État social et mondialisation : analyse juridique des solidarités](#) », L'annuaire du Collège de France 117, 2019, PP 717-737.

1- قرب معايير IPSASs من نموذج محاسبة الأعمال، بل إن أصل معايير IPSASs مستمدة من معايير المطبقة في مؤسسات الأعمال أو المؤسسات الربحية أي من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS. كان هذا بالفعل أحد الانتقادات الرئيسية التي تم الاستماع إليها في الردود على المشاورة العامة التي نظمها الإتحاد الأوروبي حيث تشير بعض الردود إلى عدم إكمال معايير IPSASs فيما يتعلق بالالتزامات المحاسبية للقطاع العام على سبيل المثال فيما يتعلق بالضرائب أو المزايا الإجتماعية¹، حيث صرح مجلس CNoCP الفرنسي بغياب مفاهيم واضحة تعالج التحويلات الإجتماعية في معايير IPSASs². ولقد حاول الإطار المفاهيمي الذي إنتهى منه مجلس IPSASB سنة 2014 تدارك تحديد خصوصية القطاع العام، لكن هذا يبقى غير كافٍ خاصة بالنسبة للدول التي تولي أهمية كبيرة للموازنة بالمقارنة ببقية التقارير المالية، كما أن إدراج القيمة العادلة fair value كأداة قياس قد يصعب تطبيقها في القطاع العام لأنه مفهوم مرتبط بالأساس بمنشآت القطاع الخاص.

2- ضرورة توضيح مفهوم "منشآت القطاع العام": صحيح أن التقسيم الإقتصادي الجزائري قريب من التقسيم المتبنى من طرف نظام المحاسبة القومية للأمم المتحدة SNA، حيث يفصل القطاعات بشكل جيد. لكن مع ذلك فإن الحديث عن محاسبة موحدة للقطاع العام تتطلب توضيحاً للكثير من المفاهيم المتعلقة بمنشآت القطاع العام وفي مقدمتها تحديد نطاق تدخل هذه المحاسبة، خاصة وأن الممارسات السابقة المتعلقة بمحاسبة منشآت القطاع العام كانت تمتاز بوجود أنظمة محاسبية وأنظمة تسيير خاصة بالنسبة لكل نوع خاص من المنشآت، مما يزيد من تعقيد عملية صياغة إطار محاسبي موحد يسمح بمعالجة محاسبية متقاربة لكل منشآت القطاع العام. تنبه مجلس CNoCP الفرنسي لهذه النقطة وسعى منذ سنة 2011 إلى عملية مواءمة بين مختلف محاسبات القطاع العام وتوحيد أساليبها من خلال التخلي عن نظام المحاسبة الخاص بكل نوع من أنواع منشآت القطاع العام، وتوفير مجموعة معايير قابلة للتطبيق في مختلف منشآت القطاع العام على اختلاف أشكالها³.

3- المقاومة: لن تكون كل الأجهزة الإدارية التابعة للقطاع العام مثل الوزارات وهيئات القطاع العام والإدارات المركزية والمحلية تدعم اعتماد معايير IPSASs. إن تغيير الأسس المحاسبية سوف يواجه مقاومة من طرف مختلف المتدخلين والمعنيين بمحاسبة القطاع العام، ويرجع ذلك في الأساس إلى الحقيقة

¹ Brusca, Isabel, et Juan Carlos Martínez. « [L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public](#) », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 82, no. 4, 2016, pp. 761-781.

² CNoCP : « [Classement des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP Note de synthèse](#) », rapport de réunion, réunion du 16 janvier 2014, Paris, P4.

³ Marie-Pierre Calmel : « [Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national](#) », Politiques et management public, Vol 30/3, 2013, PP 351-357.

الواضحة المتمثلة في أن معايير IPSASs هي معايير قائمة على مبادئ رصينة من شأنها أن تساعد في الكشف عن جميع أشكال الممارسات المالية السيئة الموجودة في القطاع العام، مما سيولد مخاوف لدى المتدخلين والمعنيين المباشرين بعملية المتابعة والإفصاح المحاسبي¹.

4- النظرة الاجتماعية للدولة²: يرى الباحث Corine Eyraud أن تحول المحاسبة يمكن أن يكون بمثابة دخول في دراسة الظواهر والعمليات الأكبر. المحاسبة هي نوع خاص من القياس الكمي، وينقل القيم والتمثيلات، فيما يتعلق بتمثيل ماهية الشركة وما هو داخلي (أهدافها) وما هو خارجي. علاوة على ذلك، فهو جزء من تنظيم عمل، ومهن، وطريقة معينة للرقابة والتنظيم؛ وبالتالي من علاقات القوة بين الفاعلين الفرديين والجماعيين. لا يمكن إذاً اعتبار المحاسبة شيئاً خاملاً، بل يمكن أن يكون له تأثيرات من حيث التمثيلات الاجتماعية وأنماط العمل. يجب أن يكون مثل هذا التغيير الجذري في النظام المحاسبي للدولة قادراً على إعلامنا بالتحويلات من حيث مفهوم الدولة وأهدافها وأسباب وجودها والطريقة التي ينبغي أن تدار بها. لذلك من الضروري تحليل سياق نشر الجهاز الجديد والاستخدامات التي ربما تم إجراؤها عليه.

5- التعقيدات اللغوية: من بين المعوقات الأساسية هو المصطلحات المستخدمة في القطاع العام، فبالأكيد سيكون هناك عائق كبير يتمثل في المفاهيم والمصطلحات المستخدمة في صياغة المعايير، سوف يكون بعض التضارب والاختلاف في المصطلحات المستخدمة محلياً مع ما هو وارد في معايير IPSASs، مما يستدعي مجهودات جبارة من أجل صياغة مصطلحات تكون متناغمة محلياً وقريبة لما هو مستعمل دولياً، ويمكن أن نلاحظ تعدد المصطلحات المستخدمة في مختلف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا لا يعني أنها لا تؤدي إلى مفاهيم متماثلة. إن التوجه إلى استخدام المصطلحات نفسها التي تستعمل في محاسبة القطاع الخاص قد يقودنا إلى صناعة بعض الأوهام، وكما يسميه الفيلسوف فرانسيس بيكون Francis Bacon، حيث يطلق مصطلح "وهم الكلمات" تسمية "وهم السوق Market Idol"، لإتساع استخدام مصطلحات في السوق في غير محلها من أجل الترويج إلى معلومات خاطئة أو تكوين تصورات خاطئة. يقول علي أحمد سعيد (أدونيس): «إنها ثقافة مؤسسة على خلل أصلي في العلاقات بين الأسماء والأشياء، بل ليس في هذه الثقافة أشياء، كلها ألفاظ واستيهامات، والمعرفة فيها لا تنشأ من استقراء الطبيعة والأشياء وتغيراتها، وإنما تنشأ على العكس من استقراء النصوص المقررة وتأويلها»³، ويميز بيكون نوعين

¹ Yunusa Acho : « [The challenges of adopting international public sector accounting standard \(ipsas\) by nigeria](#) », Journal of Social Sciences and Public Policy, Volume 6, Number 2, 2014, Pp. 29 – 39.

²Corine Eyraud : « Comptabilité privée et action publique. Les transformations de l'état et du capitalisme », La Découverte « Revue Française de Socio-Économie », 2015/2 Hors-série, pages 201 à 212.

³ عادل مصطفى: "أوهام العقل - قراءة في "الأورجانون الجديد" لفرانسيس بيكون، الناشر مؤسسة هنداوي سي أي سي، المملكة المتحدة، 2018، ص 23.

من الأخطاء تفرضهما اللغة نتيجة الفهم: ¹ (1) أسماء لأشياء لا وجود مادي لها كالفرد، و (2) أسماء لأشياء موجودة ولكنها مختلطة غير محددة، لأنها جُرِدَت من الأشياء دون تدقيق. تتدرج الأسماء في قصورها وافتقارها إلى الدقة، فأقل الألفاظ خطأً أسماء المواد، تليها أسماء الأفعال، بينما أكثرها عرضة للخطأ الكيفيات أو الصفات؛ وهته الأخيرة هي التي يتعامل معها ميدان المحاسبة والمالية. وأبرز مثال عن هذا هو تسمية التدفقات النقدية المحصلة من طرف المنشآت العمومية بـ "الإيرادات أو النواتج" *Produit/incomes* لدى الكثير من المختصين والمعايير بما فيها المعايير الدولية، بينما تنبه *GASB* الأمريكي إلى ذلك فهو يعتبر الإيرادات مجرد تدفقات داخلة تحت تسمية "التدفق الداخل للموارد *inflow of resources*"، أما بالنسبة لمصطلح المصاريف أو الأعباء / *charges* فلا يستعمل مجلس معايير المحاسبة الحكومية *GASB* مصطلح المصاريف نهائياً وإنما يستخدم مصطلح "التدفق الخارج للموارد *outflow of resources*". المنشأة العمومية التي تحقق مدخولات أو إيرادات أعلى قد تتصور أنها منشأة منتجة بمجرد تسمية التدفقات الداخلة بالنواتج، والأمر مختلف كثيراً عن نواتج المنشآت الربحية التي تمثل نتاج جهد موارد المؤسسة.

إن هذا التداخل بين المصطلحات ناتج هو الآخر عن صنف آخر من الأوهام، وهو "وهم المسرح *Idol of the theater*"، وتمثل أوهام المسرح تلك الأوهام التي تسربت وثبتت في العقول من النظريات التي فرضت نفسها على الأذهان نتيجة إحترامنا الزائد لآراء القدماء. ونجد الأمر ينطبق تماماً على محاسبة القطاع الخاص ومحاسبة القطاع العام، خاصة وأن معايير محاسبة القطاع العام *IPSASs* ترجع في أساس إصدارها إلى معايير *IAS/IFRS* الصادرة عن مجلس *IASB*. فالكثير من المصطلحات تم تبنيها مباشرة عن معايير محاسبة القطاع الخاص بغض النظر عن البعد المعنوي والمفاهيمي التي قد تقود إلى تصورات خاطئة، خاصة وأن الكثير من الإفصاحات موجهة إلى الجمهور الذي أغلبه لا يتقن الكثير عن مفاهيم المحاسبة والمالية.

6- تكلفة التنفيذ: لا شك أن عملية التحول إلى مبدأ الاستحقاق في محاسبة القطاع العام وتبني مبادئ معايير *IPSASs* يتطلب تكاليف كبيرة، من ناحية الخبرات والدراسات الواجب القيام بها، إلى صياغة دليل محاسبي جديد مع توفير برامج وأجهزة إعلام آلي تعمل على تسهيل مهمة المحاسبين والمختصين، بالإضافة إلى تكوين هؤلاء من أجل التحكم في النظام المحاسبي قبل الإنطلاق الفعلي له. كل هذا سوف يكلف مبالغ كبيرة من الأموال قد لا يكون متاحاً بسهولة.

¹ عادل مصطفى: "أوهام العقل - قراءة في "الأورجانون الجديد" لفرانسيس بيكون، الناشر مؤسسة هنداي سي أي سي، المملكة المتحدة، 2018.

7- عدم وجود محاسبين مؤهلين في القطاع العام: يفترق معظم القطاع العام إلى موظفين في المحاسبة مكونين على أساس الإستحقاق يسمحون بإجراء التغييرات بشكل ملائم في معايير IPSAS بدلاً من إطار إعداد التقارير المالية الموجود حالياً، وبالنظر إلى الشكل الحالي لنظم المحاسبة وهيكل الموارد البشرية المستخدمين في أقسام المحاسبة والمالية في القطاع العام، قد يكون الأمر صعباً في البداية كما قد يتطلب إعادة النظر في هيكل التقسيم الإداري في أقسام المحاسبة مع خلق مهام ووظائف جديدة من أجل تحكم أكبر في التقرير المالي بالاعتماد على أساس الإستحقاق.

8- المواءمة مع نظام المحاسبة الوطنية: من بين أبرز التحديات التي ينطوي عليها التحول إلى نظام محاسبة جديد ويطلب إهتمام الباحثين هو مواءمة معايير المحاسبة مع الحسابات الإحصائية أو الحسابات القومية. حيث تُستخدم الحسابات القومية لحساب الدين العام والعجز، ولقد أظهرت التجارب أن الإختلافات في المعايير المعتمدة يمكن أن تؤثر على هذه البيانات لأن الحسابات القومية تستند إلى أنظمة المحاسبة والموازنة الوطنية للدول. سيكون التقارب بين معايير المحاسبة والحسابات القومية خطوة مهمة نحو تنسيق محاسبة القطاع العام بين الدول، خاصة إذا تعلق الأمر بدول تنتمي إلى إتحادات دولية أو تحالفات إقليمية كما هو عليه الحال في الإتحاد الأوروبي¹. من بين المقدرات الإحصائية التي تتناول معلومات حول المالية العامة مثل العجز في الموازنة، في دراسة سيباستيان كوت Sébastien Cott أوضح أن العجز في الموازنة يتم قياسه في فرنسا بالاعتماد على ثلاث طرق هي (1) المحاسبة المالية (أو العامة التي تقوم على القيد المزدوج وأساس الإستحقاق)، (2) المحاسبة الوطنية (التي تقوم على أساس الإحصائيات) و(3) المحاسبة الموازناتية (القائمة على متابعة النفقات والإيرادات)، ليتضح له أن المعلومة الأكثر مصداقية هي تلك التي تم التحصل عليها من المحاسبة المالية².

9- القضايا المحاسبية: تواجه عملية التحول العديد من القضايا المحاسبية الصعبة التطبيق وفق معايير IPSAS. حيث تواجه الشق النظري والتطبيقي العديد من المسائل المحاسبية التي ستستدعي تفكيراً عميقاً لمعالجتها. ومن بين القضايا التي يصعب تناولها والتي واجهت بعض المختصين عند عملية التحول نجد قضايا تقييم الأصول المتبرع بها من مخزونات وتجهيزات، وإعداد التقارير القطاعية داخل بيئة محاسبة الصناديق، والمطلوبات المتعلقة بالموظفين، والإيرادات من إتفاقيات التمويل، ومعلومات الموازناتية،

¹ Isabel Brusca et al. : « IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing » In: Ongaro E., Van Thiel S. (eds) The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe, Palgrave Macmillan, London, 2018, pp165-185.

² Sébastien Kott : « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065-1078.

والإفصاحات الجديدة الشاملة المتعلقة بالأدوات المالية وغيرها من المسائل التي يصعب تناولها وستتطلب عملية التحكم فيها وقتاً طويلاً بين التنظير والتطبيق.

10- ضخامة القوانين والتشريعات المتعلقة بمالية القطاع العام: من بين تحديات خلق نظام محاسبي لمالية القطاع العام هو وجود كم هائل من التشريعات والقوانين التي تمس بشكل مباشر أو غير مباشر المال العام. وأي مشروع يهتم بالتقرير المالي حول المال العام لا بد عليه من الإهتمام بكل المراجع القانونية التي تهتم بالمال العام من أجل ضمان تناغم التشريع المحاسبي مع قوانين المال العام، ومن أجل ضمان تناسق بين مختلف وظائف المحاسبين والمسيرين لقطاع المال العام.

11- نظم المعلومات: من الضروري الاعتماد على نظم معلومات آلية من أجل التحكم في التقرير المالي، خاصة أن التقرير المالي لن يكون يمس منشآت القطاع العام بشكل منفرد بل سيتم الاعتماد على التوحيد المحاسبي من أجل تقديم تقارير قطاعية أو تمس مناطق جغرافية أو غيرها من أساليب التجميع والتقرير لحسابات القطاع العام، في فرنسا مثلاً تم تطبيق برنامج CHORUS الذي يهتم بكل التقرير المالي لمحاسبة الدولة.

12- السياق الجغرافي: يجب أن تتم تغطية كل الإمتداد الجغرافي لتطبيق القوانين، ويجب أن يمتد أسلوب التقرير إلى مختلف منشآت القطاع العام التي تعمل في الحيز الجغرافي المحلي وحتى خارج البلاد، من أجل تغطية عمل القنصليات والسفارات.

يُذكر مجلس IPSASB في مختلف إصداراته أنه ليس من المطلوب تبني معايير IPSASs بشكل كلي، وأن الهدف منها في الأساس توفير معايير بأعلى جودة على المستوى العالمي. لذلك تقوم الدول بصياغة معاييرها المحلية المتعلقة بالقطاع العام، لكنها تبقى دائماً على إطلاع بما يتم صياغته على المستوى الدولي.

المطلب الثاني: دوافع تبني IPSASs

رأينا في الفصل الثالث معايير IPSASs وكيف يتم إصدارها بالإضافة إلى أهم العناصر التي تقوم عليها، ولا شك أن الملاحظ هو الجودة العالية التي تبني عليها هذه المعايير التي مع ذلك تلقى الكثير من الإنتقادات. سنحاول توضيح أهم الدوافع التي تحفز النظم على تبني معايير IPSASs، ولا يجب أن يفهم من ذلك التبني الكلي والتام أو الحرفي للمعايير، ولكن الإعتماد عليها في بناء وتطوير معايير محلية تكون مستمدة من المعايير العالمية التي تلقى رواجاً واسعاً. وخير مثال على ذلك هو دول الإتحاد الأوروبي التي في النهاية إرتأت إلى ضرورة تبني معايير محلية سمّتها EPSASs لكنها مستمدة من معايير IPSASs،

فقط تختلف في نقاط لم يقتنع الأوروبيون بتبنيها، مع أن التوجه كان في البداية نحو تبني معايير IPSASs بشكل تام.

الفرع الأول: إيجابيات ودوافع تبني IPSASs

يمكن تلخيص إيجابيات ومحفزات تبني معايير IPSASs في كون أن التقارب المرجو بين الأنظمة المحاسبية للقطاع العام يتم في إطار وحيد هو معايير IPSASs¹، بالإضافة إلى إيجابيات كثيرة ناتجة عن هذا التقارب أو عن مستوى جودة المعلومة التي تنتجها معايير IPSASs، ويمكن أن نذكر منها:

1- المواءمة: تمثل المعايير الدولية نقطة إجتماع وتقارب لمعايير الدول المحلية، فكلما تقاربت هته الأخيرة رفعت من قابليتها للمقارنة ومقروئيتها بصفة عامة، تقدم معايير IPSASs نموذج عالمي ولا يفرض مجلس IPSASB تطبيق معايير بصفة كاملة ولكن يمكن الإعتماد عليها لصياغة معايير محلية مستوحاة من معايير IPSASs، فتكون التقارير المعدة وفق معايير قريبة من المعايير الدولية قابلة للقراءة والفهم خاصة من طرف الهيئات الدولية والخبراء بالإضافة إلى الهيئات المحلية، تتناغم harmonization وتقارب أنظمة محاسبة القطاع العام يوصلنا إلى إمكانية مقارنة القيم التي تستخدم في تحليل درجة الإمتثال مختلف الدول مع الشروط والمعايير المطلوبة في المعاهدات والاتفاقيات مثل إمتثال دول الإتحاد الأوروبي إلى المعايير المنصوص عليها في معاهدة ماستريخت².

2- المساءلة: الهدف الأساسي من التقارير المالية وفق مجلس IPSASB هو تعزيز المساءلة، حيث تمكن هته التقارير المستعملين الرئيسيين لها من مساءلة الهيئة المسيرة للمال العام، ولقد وضحنا ذلك في الفصلين الأول والثالث بشكل أكثر تفصيلاً.

3- الشفافية: يرتبط هذا العنصر بالعنصر السابق، فلا يمكن تعزيز المساءلة في غياب الشفافية، فالشفافية تعني تمكين المستعملين الأساسيين والجمهور بصفة عامة من الإطلاع على المعلومة المالية المتعلقة بتسيير المال العام، وتعزز الشفافية من خلال إعداد تقارير مالية تعتمد على نفس المعايير والأسس فتمكن المستعملين من المقارنة التاريخية ومقارنة الهيئة المصدرة للتقرير بالهيئات العمومية المشابهة.

¹ Schmidhuber, L, Hilgers, D, Hofmann, S. : "[International Public Sector Accounting Standards \(IPSASs\): A systematic literature review and future research agenda](#)", Financial Accountability & Management 2020, PP1- 24.

² Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, no. 2, 2007, pp. 323-350.

4- تحسين المصدقية: تزيد المصدقية عند الإحتكام إلى معايير عالمية، حيث لا يمكن التلاعب أو التحيز عند القيام بالعمل المحاسبي، فالهدف من التقرير المالي هو إعطاء صورة وافية وتمثيل الواقع بأمانة، وذلك باحترام معايير الجودة الأساسية التي أوصى بها الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS. حيث يرى الإطار المفاهيمي الأسترالي أنه على التقارير المالية أن تكون وسيلة للمستخدمين من أجل أهداف إتخاذ القرار ووسيلة للإدارة لتحرر من المساءلة، فبمجرد إعلام الإدارة الجمهور بالأرقام المتعلقة بتسيير المال العام على مستوى الهيئة العمومية، تكون قد برأت ذمتها من المساءلة¹.

5- تبني أفضل النماذج الدولية وقابلية المقارنة: يمكن تبني المعايير الدولية من البقاء بمقربة أفضل الممارسات الدولية ومقدرة النظام المحاسبي للقطاع العام على البقاء قريباً من أفضل المقاربات الدولية وإمكانية التأقلم مع أي تغيير مطلوب أو مرغوب.

6- تطوير الإفصاح حيث تقوم العملية المحاسبية في الأساس على الإفصاح. تركز معايير IPSAS على الإفصاح من حيث العرض والكشف عن المعلومات، حيث تقوم معايير IPSAS بتحديد الخيارات المتاحة أمام المحاسب عند القيام بأي عمل محاسبي، مما يؤدي في النهاية إلى الخفض والحد من الاختلافات المحاسبية بين مختلف منشآت القطاع العام.

7- زيادة الرقابة على الهيئات العمومية: تمكن المعايير الدولية من تعزيز الرقابة على منشآت القطاع العام من خلال استعمال معايير عالية متوفرة ومتقاسمة بين جميع الفنيين سواء المحضرين أو المراقبين والمدققين والمراجعين. فمثلاً مجلس المحاسبة الجزائري منفتح على معايير العديد من الهيئات العالمية، ومن بينها معايير الرقابة والشفافية لهيئة الإنتوساي²، حيث تنصح هته الأخيرة الدول بتبني معايير IPSAS من أجل ترقية التقارير المالية المحلية للقطاع العام.

8- الفوائد الاقتصادية: إن الإفتتاح الإقتصادي لا يمكن أن يتم من دون تبني أطر ومفاهيم تتماشى مع ما هو متداول وممارس لدى المجتمع الدولي، التأقلم ومسايرة أنماط التقرير المحاسبي والمالي للقطاع العام يجعل الإقتصاد منفتحاً بشكل أكبر وأفضل، ويمكن الهيئات الدولية والمؤسسات من التعامل مع إقتصاد الدولة المعنية بطرق أفضل، سواء تعلق الأمر باستشارات أو عملية إقراض أو تقديم إعانات وغيرها من أشكال التعاون على المستوى الدولي، أما على المستوى المحلي

¹ Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng: "Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders", Accounting and Business Research, Vol.42, N°5, 495-518, 2012.

² مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعات المحلية"، الجزائر، 2018، ص 50.

فتمكن المعلومات المحاسبية المعدة وفق معايير دولية من تقديم صورة أوضح للمقرضين والشركاء وكل الأطراف الفاعلة، مما يسمح بترقية العمل الإقتصادي على مستوى القطاع العام.

9- تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: تعتبر من أهم النقاط المتعلقة بالتسيير، حيث تمثل الشراكة بين القطاعين العام والخاص محوراً مهماً بالنسبة لمعايير IPSASs، فالمعيار IPSAS 32 "ترتيبات إمتيازات الخدمات" الذي يتناول عقود الإمتياز التي تبرمها المنشآت العمومية "المانحة Grantor" مع مؤسسة القطاع الخاص "المشغل Operator"، يمثل عقد الإمتياز إتفاقيه ملزمة بين المانح والمشغل يقوم بموجبها المشغل بإستخدام أصل إمتياز الخدمة لتوفير الخدمة العمومية نيابة عن المانح (المنشأة العمومية)، ويتم تعويض المشغل عن الخدمة التي قام بتزويدها. حيث يفصل المعيار في جميع النقاط المتعلقة بعقد الإمتياز¹. حيث يوفر معيار IPSAS 32 مرجعاً للتقرير المالي المتعلق بعقود الشراكة والإمتياز. تمكن المعايير من خلال كل هذا من تحسين تقديم الخدمات وتقريرها المالي لأنه ما يمكن قياسه يمكن إنجازه².

10- الإبلاغ الشامل: يمتاز القطاع العام بضرورة إدماج تقاريره المالية وتجميعها من أجل تقديم عروض شاملة عن أداء القطاع العام ووضعيته المالية، إن الإنتقال إلى محاسبة مالية مبنية على أساس الإستحقاق ومن خلال الإعتماد على معايير IPSASs، يمكن من إعداد تقارير مالية شاملة حول جميع منشآت القطاع العام، وبإستعمال نفس المعايير والأساليب، حيث تبسط العمل من أجل توفير أساس القيام بتوحيد الحسابات Consolidated accounts. يوفر المعيار IPSAS 35 حالياً (6 IPSAS سابقاً، والذي تم استبداله بالمعيار IPSAS 35)، حول القوائم المالية الموحدة، والذي يبين كيفية الإفصاح عن الحسابات الموحدة من خلال دمج جميع عناصر البيانات المالية المتعلقة بالهيئات العمومية الراغبة في إصدار بيانات مالية موحدة شاملة عن جميع المنشآت والوحدات التي تسيطر عليها (أو الخاضعة لها). بل إن الإصدار الأخير تناول شقاً هاماً فيما يتعلق بالقطاع العام وهو المعيار IPSAS 40 المتعلق بتجميعات القطاع العام³ Public Sector Combinations، حيث تناول عملية تناقل وتبادل الأصول والوحدات بين مختلف وحدات القطاع العام وهذا كثير الحدوث في القطاع العام، خاصة عند تغيير منشأة ما أو استحداثها أو إعادة هيكلتها. وإعداد تقارير مالية مجمعة وشاملة لا يتوقف داخل البلد الواحد

¹ IFAC : « [IPSAS 32—SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR](#) », Toronto, 2013.

² Christiaens, Johan, Brecht Reyniers, et Caroline Rollé. « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 76, no. 3, 2010, pp. 563-581.

³ IFAC : « [IPSAS 40 — PUBLIC SECTOR COMBINATION](#) », Toronto, 2017.

بل يمكن أن يتعداه إلى مجموعة من الدول أو الأقاليم أو المنظمات الدولية مثل دول الاتحاد الأوروبي¹.

11- نظرية الوكالة في القطاع العام: هناك الكثير من الأفكار والتوجهات التي أثبتت نجاعتها وصدقها على مستوى القطاع الخاص، من بينها نجد مفهوم نظرية الوكالة الذي يقوم على إتفاق تعاقدى يتضمن تعيين طرف آخر يمثل الوكيل مع القدرة على إتخاذ قرارات معينة من قبل فرد أو منظمة يسمى المالك (أو المسير)، يقوم الوكيل بتقديم الخدمات المنصوص عليها لصالح المالك. في القطاع العام يُمثل الملاك² بالمواطنين أو المنتخبين أو ممثليهم بينما يمثل المسؤولون والتنفيذيون على مستوى إدارة منشآت القطاع العام الوكلاء. تتجه أنماط التسيير الحديثة للقطاع العام لتقديم مستوى أعلى للإستقلال بالنسبة لمنشآت القطاع العام، وعادة ما تكون المنظمة العامة مستقلة وغالبًا ما تتضمن علاقات مختلفة بين المدير والوكيل فيما يتعلق بنظرية الوكالة، مع ذلك يجب التنبيه إلى تأثير تضارب المصالح بين الإدارة وأصحاب المصلحة بشكل سلبي على جودة التقارير المالية³.

12- المساعدات المالية: هناك العديد من الدول التي تعاني من تخلف في مستوى التقرير والإفصاح المالي عن القطاع العام، لكنها ستجد نفسها ملزمة على تقديم تقارير عالية الجودة إلى الهيئات والدول التي تقدم لها مساعدات وقروض. ونجد أن مختلف مناطق العالم تتضمن دول تعاني من أوضاع إقتصادية صعبة لأسباب مختلفة. إن منطقة إفريقيا والشرق الأوسط تضم الكثير من الدول التي تحتاج إلى هذه المساعدات الإقتصادية، وبالمقابل هي مطالبة بتقديم تقارير جيدة عن إستعمال وتسيير مختلف المساعدات والتمويلات التي قد تكون أحياناً بمقابل أو وفق نتائج معينة. إن التقرير المالي ينتقل من مجرد تقرير للأموال المستلمة وكيفية إستخدامها إلى تحليل مدى نجاعة وكفاءة إستخدام الأموال، فبالإضافة تسهر الهيئات التي تقدم المساعدات على الحصول على تقارير جيدة عن النتائج النهائية التي يحققها المسؤولون عن تسيير المال المقدم. يقدم نموذج معايير IPSASs من خلال دليل الممارسات الموصى بها وبالتحديد الدليل الثالث RPG3 مختلف المفاهيم المتعلقة بمؤشرات النجاعة Performance Indicators، والتي

¹ Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, no. 2, 2007, pp. 323-350.

² قد يتعدى المفهوم إلى أنواع أخرى من الأشخاص مثل الممولين بصفة عامة مثل المقدمين للمساعدات في إطار برامج المساعدات، بالإضافة إلى المقرضين وغيرهم من الممولين الذين يعدون من الأشخاص المعنيين بتسيير القطاع العام بشكل مباشر مثل الأشخاص الذين يسعون إلى المحافظة على المال العام وتسيير الضرائب والهيئات التي تحارب الفساد بكل أشكاله.

³ Moawiah Alghizzawi : « Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan », *Journal of Modern Accounting and Auditing*, V16 I3, March 2020, PP 130-139.

تعرف الكثير من النسبية والاختلاف بين مختلف البلدان والمنظمات، لكن دليل RPG3 يقدم تفصيلاً جيداً. وكمثال عن ذلك تلقت دولة الأردن سنة 2010 ما يقارب (01) مليار دولار أمريكي كمساعدات من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي من أجل إستغلالها في القطاع العام، حيث تسهر الهيئتين العالميتين على التأكد من أن التمويلات المقدمة قد تم إستخدامها في إطارها الحقيقي وهو تنمية الخدمات المقدمة من طرف القطاع العام من تعليم وصحة وغيرها، بالمقابل تشير التقارير إلى أن ترتيب دولة الأردن على مستوى التنمية البشرية لسنة 2011 قد صنفها في مرتبة 95 عالمياً، إن الرقم الأخير يمثل مؤشر نجاعة القطاع العام وهو ليس مؤشر مالي بل عبارة عن مؤشر إقتصادي أو إجتماعي للحصيلة النهائية عن كل المجهودات المقدمة.¹

13- الرفع من نوعية التسيير وإتخاذ القرار: لا يجب النظر إلى التقرير المالي على أنه يمثل فقط أداة للمستعملين الخارجيين، بل يمكن إستعماله من طرف المسيرين والإداريين داخل المنشأة، حيث يسهل التقرير المالي في توفير معلومة مالية تمكن من تقدير العوائد/المخاطر عن أي قرار، كما تمكن من تقديم مقارنات أساسية، فمثلاً تمكن من توفير معلومات حول تكاليف المدارس بمختلف مناطق البلد، أو أي منشأة عمومية مثل المستشفيات وجميع الخدمات العمومية، وتسمح بالتقرب أكثر من النموذج الأمثل للتسيير والتقدير.

وقد تتعدى منافع تطبيق معايير IPSASs إلى إمكانيات إحداث مقارنات بين القطاعين العام والخاص، ويرجع ذلك في الأساس إلى تقارب مصادر معايير محاسبة كلا القطاعين حالياً، ونتيجة لذلك سوف يزداد تقارب التقارير المالية الناتجة عن نظام المحاسبة لكل قطاع.

في تقرير أصدره مجلس المحاسبة الفرنسي سنة 2016 يقيم فيه ما تم إنجازه حول محاسبة الدولة، والذي تقدم به من أجل تبني محاسبة وفق مبدأ الإستحقاق، فقد أشار إلى ثلاث نقائص أساسية هي: (1) ضعف الشفافية حول الوضعية المالية للدولة، (2) ضعف مساهمة النظام المحاسبي في إضفاء المصادقية حول الموازنة والتصويت عليها، و(3) غياب الرؤية التوحيدية vision consolidée المتعلقة بالوضعية الكلية والشاملة للهيئات العمومية. مع أن نظام المحاسبة وفق الإستحقاق قد مر عليه عشر سنوات كاملة من التطوير والتطبيق في فرنسا، إلا أنه سجل نقائص كثيرة². ولا يجب أن يفهم من ذلك أن محاسبة أساس الإستحقاق هي مصدر النقائص، بل أن النظام المتبني كان يسجل ضعفاً في تلك النقاط. إن الوصول إلى

¹ Moawiah Alghizzawi : « Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan », Journal of Modern Accounting and Auditing, V16 I3, March 2020, PP 130-139.

² Cours des comptes française : « [La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après - Rapport thématique](#) », février 2016, P 13.

النظام الكامل والمرجو الذي يحقق لنا جميع الأهداف والإيجابيات المذكورة أعلاه يتطلب مجهودات جبارة، ومع العمل المتواصل والقيام بالتصحيات اللازمة لا بد أنه سيوصل إلى ما ينتظر منه.

الفرع الثاني: موقف الدول والهيئات المالية والرقابية الدولية من معايير IPSASs

ميزت نهاية القرن 20 تيه كبير وتفرق فيما يتعلق بمحاسبة القطاع العام، وقد جاءت بعد ذلك معايير IPSASs التي عرفت في البداية تقدماً محتشماً وذلك راجع إلى تخوف الكثير وشكوكهم تجاهها، حيث لا تزال الانتقادات تطالها نتيجة الكثير من النقاط الموضوعية مثل نسبة تمثيل الدول، أين نجد الدول المتقدمة تحصل على حصة الأسد على حساب بقية الدول، بالإضافة إلى النزعة الأنجلوساكسونية في صياغة المعايير وتأثرها بمعايير IAS/IFRS ومعايير GASB الأمريكية، كما وضحناه في الفصل الثالث. مع ذلك تبقى معايير IPSASs تمثل النموذج الدولي الأكثر رواجاً واتباعاً، فالكثير من الدول تبنت أو هي في طريق تبني هته المعايير، كما أن الكثير من المنظمات والهيئات الدولية تستحسن الإمتثال إلى هته المعايير محلياً.

إن الوضع قبل معايير IPSASs كان يمتاز بتنوع نماذج محاسبة القطاع العام، مما يجعل تنسيق نظام المحاسبة بين الدول صعباً ويمكن القول إن العوامل التالية أدت إلى التنوع المحاسبي: ¹ النظام القانوني، منظمة القطاع العام، الأهداف المحددة للمعلومات المالية العامة، المستخدمون الأساسيون للمعلومات المالية، مقدمو الموارد المالية وتأثير منظمي محاسبة القطاع العام واهتمام المهنيين وتدريبهم والبيئة السياسية والإدارية التي يعمل فيها كل نظام. وقد لخصت دراسة كريستائيز وزملاؤه الوضع الحالي لمحاسبة القطاع العام على المستوى العالمي في الجدول (1.5).

جدول 4.5: عوامل مؤسسية تشرح وضعية محاسبة القطاع العام على المستوى العالمي

الدول	النظام التشريعي	طريقة مشاركة المواطن	العلاقة بين الحكومات	التقاليد المحاسبية	النظام المالي
أوروبا القديمة	بيرقراطي	ديمقراطي	لامركزي	قوية	مركز/ذاتي
أوروبا الشرقية	بيرقراطي	سلطوي	لامركزي	ضعيفة	مركز
الأنجلوساكسونية	تشاركي	ديمقراطي	مركزي	قوية	مركز
أمريكا اللاتينية	بيرقراطي	سلطوي	مركزي	ضعيفة	مركز
آسيا	بيرقراطي	سلطوي ودكتاتوري	مركزي	قوية	مركز
إفريقيا	بيرقراطي	سلطوي ودكتاتوري	مركزي	ضعيفة	مركز

المصدر:

¹ Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. vol. 73, no. 2, 2007, pp. 323-350.

Christiaens Johan, Vanhee Christophe, Manes-Rossi Francesca et al. : « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des rapports financiers du gouvernement : Comparaison internationale », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 81, no. 1, 2015, p178.

إن التطور التاريخي والسياسي والممارسات الإدارية والتشريعية قد أدت إلى إختلاف وتنوع الأنظمة المحاسبية على مستوى القطاع العام؛ حتى بالنسبة للدول المتقدمة التي، وإن إشتكت في كثير من النقاط، نجدها هي الأخرى تختلف في نقاط معينة جعلت أنظمتها المحاسبية هي الأخرى متفرقة؛ فالنموذج الأنجلوساكسوني يبقى الأكثر تفرداً وتميزاً وتقدماً مع نظرائه بما فيهم النماذج الأوروبية القديمة (اللاتينية)، أما بالنسبة لبقية العالم فالأمر لا يقتصر على جانب واحد من التفرق، بل هناك إختلاف كبير بالإضافة إلى الضعف الملاحظ في محاسبة قطاعها العام.

1- موقف الدول تجاه معايير IPSAS:

عند بداية صياغة معايير القطاع العام IPSAS، أي مع بداية العقد الأول من القرن الـ20، كان هناك تخوف كبير من تبنيها، ما يفسر عملية التحول محتشمة، فمثلاً دراسة Beneto سنة 2007، أثبتت أن التحول كان بطيئاً ليس فقط بالنسبة للمعايير بل حتى بالنسبة لمبدأ الإستحقاق. حيث كان الشئئين الملاحظان على هته المعايير هما¹: أولاً طغيان معايير محاسبة المنشآت الربحية IAS/IFRS (كنا وضحنا ذلك بشكل مفصل في الفصل السابق) وثانياً النزعة الأنجلوساكسونية لمعايير IPSAS وللمجلس IPSASB. لذلك مال الكثير من الباحثين إلى إعتبار أن منشآت القطاع العام لها خصوصيات تجعل من المستحيل تطبيق المعايير المحاسبية للمنشآت الربحية عليها، لأن التحدي الأكبر هو مقدرة النظام المحاسبي على توفير معلومات محاسبية عن منشآت القطاع العام تساعد في عملية إتخاذ القرار، بالإضافة إلى وجود منشآت تابعة للقطاع العام تكتسي عملياتها نوع من السرية مما يحتم عليها عدم الإبلاغ التام عن معلوماتها المحاسبية كما هو مطلوب بالنسبة لمنشآت القطاع العام الأخرى، حيث لا تقدم وزارة الدفاع الأسترالية تقارير مالية واضحة عن نشاطاتها السنوية².

¹ Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 73, no. 2, 2007, pp. 323-350.

² Allan Barton : (2003), « The Department of Defence — Australia's Most Profitable Business? », Australian Accounting Review, Vol 13, July 2003, PP 35-40.

الملاحظ أنه مع نهاية العقد الأول من القرن 21 إزداد الإهتمام بمعايير IPSASs، كما صارت هته المعايير أقل غموضاً من خلال مجهود IFAC في التعريف بها وتقديم أكبر قدر من المعلومات عنها، وإشراك أكبر للهيئات العالمية والوطنية في عملية صياغة المعايير وحتى في سياسة مجلس IPSASB. ونجد أن الوضع الحالي يتسم بإتباع عدد كبير من الدول لهته المعايير، حيث تختلف نسبة التبني، لكنها في الغالب تتجه إلى تقارب أكبر في تبني المعايير.

2- موقف الهيئات المالية والرقابية الدولية من معايير IPSASs:

لعبت المنظمات الحكومية الدولية دوراً مهماً من خلال تشجيع اعتماد معايير IPSASs وتقديم الأمثلة عن الدول والهيئات التي تبنت المعايير. وقد شجعت أبرز المنظمات الاقتصادية الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اعتماد معايير IPSASs من خلال توصياتهم لتحسين المساءلة والشفافية في القطاع العام. وتمثلت نقطة البداية لإضفاء الشرعية على معايير IPSASs هي اعتمادها وتطبيقها من قبل المنظمات الدولية؛ اعتمدت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OECD والمفوضية الأوروبية EC ومنظمة حلف شمال الأطلسي (الناطو) NATO والأمم المتحدة¹ UN ومجلس أوروبا والمنظمة الدولية للشرطة الجنائية (الإنتربول) INTERPOL جميع معايير IPSASs. إن اعتماد معايير IPSASs من قبل المؤسسات المالية والاقتصادية والسياسية الدولية يعني أنها صارت مرجعاً واضحاً ومفيداً عند تقديم معلومات مالية صادقة من البلدان والمنظمات ومنشآت القطاع العام.²

ذكرنا في الفصل السابق أن تنظيم مجلس IPSASB لطالما أشرك أهم المنظمات والهيئات الدولية التي تعنى بالمال العام، حيث كانت هته الهيئات حاضرة كملاحظين لعمل المجلس، وبعد تحديث وتغيير هيكل مجلس IPSASB، صارت من ضمن فريق المرشدين الاستشارية CAG الذي يتألف من ممثلين عن مؤسسات القطاعين العام والخاص، أو المهتمين أو المتأثرين بتطوير وتحديث معايير محاسبية دولية عالية الجودة للقطاع العام مصممة لخدمة المصلحة العامة والمهتمين بالجودة والاتساق والشفافية من التقارير المالية للقطاع العام في جميع أنحاء العالم. حيث تسعى العضوية إلى توفير توازناً في التمثيل الجغرافي بين المنظمين والمراجعين وهيئات المحاسبة المهنية والمنظمات الدولية والمستخدمين وممثلي

¹ إنطلقت الأمم المتحدة في تطبيق وتبني معايير IPSASs سنة 2005، وأول التقارير المالية التي تم إصدارها وفق IPSASs كانت سنة 2014، وقد أصدرت دليل عن استعمال معايير IPSASs داخل مختلف الوحدات التابعة لها وهو دليل رائع يتطرق للعديد من النقاط على الموقع:

<https://www.un.org/ipsas>

² Isabel Brusca, and Juan Carlos Martínez: “Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting”, International Review of Administrative Sciences, vol. 82, no. 4, Dec. 2016, pp. 724–744.

الحكومات وهيئات القطاع العام الأخرى. وفريق المرشدين الإستشارية الحالية تتكون من ممثل واحد عن كل من: المفوضية الأوروبية، الأمم المتحدة، البرلمان الأوروبي، البنك الدولي، إتحاد المحاسبين في آسيا والمحيط الهادئ، ممثلين عن لجان تطوير المعايير المحلية لمحاسبة القطاع العام (مثل لجنة CNoCP الفرنسية)، بنك التنمية الآسيوي، الإنتوساي، ممثلين عن وزارات (الإقتصاد والمالية في الغالب) لبعض الدول، وبعض الأكاديميين¹. إن هذا الإدماج لكل هؤلاء يهدف إلى إشراكهم في العمل على تصميم معايير عالية الجودة للقطاع العام بعيداً عن التحيز، لأن نجاح المعايير يتطلب إشراك عدد كبير من المهتمين والمعنيين، فهو يساهم في الجانب التطويري والفني، كما يلعب دوراً في الترويج والتعريف بالمعايير، مما يسهل في عملية تبنيها أو التحول إليها. لذلك نجد أن أغلب الهيئات العالمية التي تعنى بالمال العام وشفافية تقاريره والرقابة عليه ومحاربة الفساد توصي دوماً بتبني أو التقارب إلى معايير IPSASs، بل أنها في الحقيقة كانت توصي بالتحول إلى معايير IPSASs أما الآن فأغلب الدول هي بين من إنتهت من تبني المعايير وتلك التي هي الآن في عملية التحول إلى محاسبة قطاع عام مبنية على معايير IPSASs. حيث يشير التقرير² الأخير عن وضع معايير IPSASs حول العالم أن حوالي 10% فقط من المشرعين تبنوا المعايير (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 62%)، و50% هم في طور التحول إلى معايير IPSASs (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 29%)، بينما 40% لا يزالون لم يقوموا بذلك (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 9%). بينما لما نأتي لتحليل كيفية التبني، فنجد أن 2% فقط من المشرعين تبنوا المعايير وفق معايير IPSASs (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 79%)، 90% قاموا بذلك بالإعتماد على IPSASs وصياغة معايير مقاربة لها (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 12%)، بينما 8% صاغوا معايير من دون إعتماد معايير IPSASs كمرجع (النسبة في معايير IAS/IFRS هي 9%).

من الواضح أن معايير IPSASs لا تزال حديثة المنشأ والتحول إليها ليس سهل المنال ويتطلب وقتاً وجهداً كبيرين؛ ومقارنة بمعايير IAS/IFRS فيبدو واضحاً أن المشرعين يسرون بحذر في تحولهم إلى معايير IPSASs، وهو أمر طبيعي بالنظر إلى خصوصية القطاع العام، وخصوصيات الدول التي سبق ذكرها أعلاه.

المطلب الثالث: أشكال تبني معايير IPSASs

يقدم مجلس IPSASB نوعين من المعايير: معايير IPSASs تتناول محاسبة القطاع العام على أساس الإستحقاق، ومعيار واحد يتناول التقرير المالي على الأساس النقدي. حيث يمثل لدى الكثير من

¹ من صفحة مجلس IPSASB التي تعرف أفراد اللجنة الإستشارية CAG:

<https://www.ipsasb.org/consultative-advisory-group>

² IFAC : « INTERNATIONAL STANDARDS: 2019 GLOBAL STATUS REPORT », New York, 2019, P 14.

المختصين حجر الأساس لتبني معايير IPSAS بشكل كلي، كما نرى أن إرتباطه بعنوان بحثنا يحتم علينا التطرق إليه.

الفرع الأول: تبني معيار الأساس النقدي

أصدر مجلس IPSASB، بالإضافة إلى معايير IPSAS على أساس الإستحقاق، معياراً لإعداد التقارير المالية على الأساس النقدي، ونقصد به معياراً يعنى بالمحاسبة العمومية وفق الأساس الممارس حالياً على مستوى القطاع العام الجزائري وأغلب الدول المجاورة. هناك معيار واحد فقط يتناول هذا الشق، وقد تم تطويره مع الأخذ في الاعتبار ظروف ومتطلبات القطاع العام، وبالتالي لا يوجد معيار مكافئ للقطاع الخاص ضمن مجموعة معايير IFRS / IAS، عكس أغلب المعايير الأخرى المتعلقة بأساس الإستحقاق. تم إصدار المسودة الأولية للمعيار في نوفمبر 2000، وبقي قيد التطوير إلى أن صدر أخيراً في جانفي 2003. تاريخ بداية تنفيذ هذا المعيار هو 1 جانفي 2004.

إن الإمتثال للأساس النقدي وفق معايير IPSAS يمكن من تعزيز المساءلة فيما يتعلق بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية في تاريخ التقرير بالنسبة لمنشآت القطاع العام. إن تركيز القياس على الأساس النقدي في البيانات المالية ينصب على الأرصدة النقدية وتغيراتها، لذلك توفر المحاسبة القائمة علو هذا الأساس معلومات لتقييم قدرة منشآت القطاع العام على توليد تدفقات نقدية كافية في المستقبل بالإضافة إلى معلومات عن مصادر واستخدامات النقد حالياً وتوقعها مستقبلاً. ستعمل منشآت القطاع العام التي تطبق معايير IPSAS وتمتثل لها وفق الأساس النقدي على تعزيز تقاريرها المالية المتعلقة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية.

وعلى العموم يمكن تلخيص الاعتراف بالعناصر التي تُكوّن الإبلاغ المالي على أساس الإستحقاق النقدي باحتساب المعاملات فقط عندما يتم فيها إيصال أو دفع نقدي (بما في ذلك النقد المعادل). ويتم الاعتراف بالإيرادات عند إستلام النقد. بينما يعترف بالمصروفات عند إجراء المدفوعات النقدية. وبالنسبة للأرصدة الختامية فيتم فقط الاعتراف بالموجودات والمطلوبات النقدية في بيان الأرصدة النقدية.

أكبر عيب يميز المحاسبة النقدية هو أنها تحكي جزءاً فقط من القصة المالية، بينما تهمل أجزاء كثيرة من الإبلاغ. ومع ذلك، فإن معيار IPSAS وفق أساس نقدي تمثل نقطة إنطلاق سليمة لمنشآت القطاع العام التي ليس لديها أي معايير محاسبية لتعزيز ممارسات إعداد التقارير المالية لديها، كما هو الحال عليه في الجزائر، لذلك نسلط إهتمامنا في بقية البحث على هذا الجزء بالتحديد.

الفرع الثاني: تبني معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق

نؤكد على أن الأصل في تبني معايير IPSAS يتمثل في تطبيق مبدأ الاستحقاق، فعندما نذكر تطبيق معايير IPSAS فقط ونسكت فنقصد بذلك تبني مبدأ الاستحقاق ولا يمكن فهم غير ذلك. الأساس في تطبيق معايير IPSAS يتم بتبني الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS على الشكل الذي وصفناه سابقاً، بينما المعايير تمثل تطوير وامتداد لهذا الإطار المفاهيمي. ولا نحبذ ذكر المعايير المختلفة، التي عددها حتى الآن 42 معياراً، التي تمثل قواعد معالجة الأحداث المحاسبية وفق كل حدث أو عنصر.

لذلك تنتهج الكثير من الدول نهج محاسبة معايير IPSAS، إدراكاً منها بالقصور الذي كان يميز المناهج الكثيرة المتبعة في كل بلد بما يتعلق بمحاسبة القطاع العام. وهناك العديد من المقترحات من أجل الوصول إلى تطبيق المعايير IPSAS، لكن هذا الجزء أكبر بكثير من موضوع بحثنا ولا يمكن تفصيله هنا، مع ذلك يمكن تلخيص ذلك في نقاط أساسية هي:¹

1- تعديل التنظيم الحكومي: يجب إعادة تنظيم الهيئات الحكومية حيث يجب أن تلمس المعايير الهيئات الحكومية التي ليس لها هدف ربحي، وقد وضعنا ذلك في الفصل الأول، كما يجب إدماج القطاع الحكومي غير الربحي في مجموعة واحدة تضم: (1) جميع الوحدات الحكومية المركزية والحكومات الولائية والمحلية، (2) جميع صناديق الضمان الاجتماعي على جميع المستويات الحكومية، و(3) جميع المؤسسات التي تنتج منتجات غير سوقية والتي تسيطر عليها أو تمولها وحدات حكومية. أي يجب فصل جميع الأنشطة الحكومية الربحية أو التي تمول نشاطات سوقية.

2- تطبيق القيد المزدوج في الحسابات الحكومية: لا يمكن تطبيق أساس الاستحقاق من دون تطبيق القيد المزدوج، ولا يفهم من ذلك أن تطبيق القيد المزدوج يعني وجود مبدأ الاستحقاق. فمحاسبة الدولة في الجزائر والتي تتم فيها تسجيل عمليات الخزينة تقييد وفق القيد المزدوج لكنها قائمة على أساس نقدي ولا تسجل إلا حركة التدفقات النقدية. وعلى العموم فأساس تطوير المحاسبة يقوم على القيد المزدوج الذي له متطلبات أخرى أبرزها ما يأتي في النقاط الموالية.

3- تبويب الحسابات: ذكرنا سلفاً أن الحسابات تبويب وفق متطلبات النظام المحاسبي الحكومي، وهناك عدة تصنيفات هي: التصنيف الإداري، والوظيفي والاقتصادي والإقليمي، ووفق البرامج...، وقد أبرزنا في الفصل الثاني أن الجماعات المحلية لها تبويب محاسبي جيد لكن في غياب

¹ محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012، ص444-458.

القيد المزدوج وحصر المدونة في النفقات والإيرادات فالأمر لا يكتمل ويبقى منقوصاً. لذلك يجب التنبه إلى تصنيف الحسابات إلى مدونة حسابات تكون أكثر شمولاً وتنظيماً، والتي عليها أن تستغل جميع التصنيفات الممكنة حول النفقات والإيرادات من جهة، وحول حسابات بقية المركز المالي من الأموال الحكومية وأموال الملكية والإعتمادات بالإضافة إلى حسابات تتناول تراكم التثبيات أو الإستثمارات واهتلاكها، والمخزونات والحسابات المدينة والحسابات الدائنة ومختلف الأرصدة التي يجب أن توضح الرصيد الجاري والآني عند لحظة إعداد البيانات المالية من خلال مسك محاسبة تشتغل في الوقت الجاري الحقيقي.

4- وضع دليل للحسابات: لا منأى من وضع دليل حسابات مفصل، يكون شامل ومبوب بشكل دقيق ومتكامل، يميز بين:

- حسابات الموازنة: يجب أن تبقى في البداية قريبة مما هو معمول عليه في التقرير على الأساس النقدي، لكي تتطابق مع تبويب الموازنة عند لحظة الإعداد والتصويت.
- حسابات المركز المالي: تستحدث هذه الحسابات وهي ما يقابلها في المؤسسات الربحية "حسابات الميزانية" أو "حسابات الوضعية المالية"، حيث تبرز الأصول والخصوم وحقوق الملكية.
- يمكن إستحداث أيضاً حسابات ثانوية تتناول الإلتزامات الطويلة الأجل والتي لا تبرز في البيانين السابقين، حيث تمكن من متابعة أشمل وتوفر معطيات أكبر تعكس الوضعية بشكل أفضل. خاصة إذا علمنا أن العهدة السياسية تكون محدودة وقد يحدث أن تتكون تركة من الإلتزامات الناشئة خلال العهدة أو العهدة السابقة والتي سوف ترهن عمل السلطة التنفيذية الحالية.

5- وضع أنظمة فرعية للمحاسبة: يجب التنبه إلى ضرورة النظر في خلق أنظمة محاسبية فرعية مثل محاسبة الموجودات الثابتة، محاسبة التكاليف، محاسبة المسؤولية، محاسبة الإلتزامات... محاسبة الموجودات الثابتة مثلاً تستحدث لأنه من أبرز ما يعاب على النظام المحاسبي العمومي الحالي هو عدم وجود متابعة للأصول الثابتة، هناك إنجازات وبرامج إستثمارية سنوية، لكن كل ما يمكن أن يتم القيام به في شق التقرير المالي هو وضع قائمة بالمنجزات فقط، فلا هي مثبتة كجزء من أصول ومكتسبات الوحدة الحكومية، ولا يمكن متابعة وضعيتها وتطور قيمتها السوقية التي قد تنخفض بفعل الإهلاك أو قد ترتفع إذا تعلق الأمر بأصل غير قابل للإهلاك. إن إستحداث محاسبة الموجودات سيعمل على الرفع من تفاصيل التقارير المالية، حيث يمكن أيضاً

من القيام بالتسجيلات التي تتطلبها الأصول الثابتة وأبرزها الإهلاكات التي تمثل إستهلاك أو النقص في القيمة الذي يمس هته الأصول.

تتناول محاسبة التكاليف محاسبة فرعية تسمح بتقدير تكاليف البرامج وتقييم الأداء، بالإضافة إلى دراسة مرونة التكاليف وأثر القرارات عليها؛ ويكون ذلك من خلال تصنيف عناصر التكلفة المختلفة بحسب القطاعات والأقسام والمراكز والهيكل التنظيمية للوحدات الحكومية، لذلك يجب وضع دليل لمحاسبة التكاليف متفرع عن دليل الحسابات المالية وليس منفصلاً عنه.

6- تطبيق موازنة البرامج والأداء: يجب التخلص من الموازنة التقليدية والتحول إلى موازنة البرامج والأداء، من أجل تعزيز المساءلة. فالتحول الوظائف إلى برامج وأهداف، وفي مرحلة التحول يتم استعمال موازنة الظل (المتمثلة في موازنة البرامج والأداء التي لا تكون رسمية) بينما يتم المواصلة بالعمل بالموازنة التقليدية، حتى يتم التحكم في موازنة البرامج والأداء وتصبح معروفة ومفهومة. حيث يتوجب على كل وحدة حكومية تحديد إيرادات كل برنامج، ويتم تقسيم البرامج إلى نشاطات. أما بالنسبة للنفقات فعليها على الأقل تبويبها إلى نوعين من التبويب: تبويب وظيفي مثل الصحة والتعليم والدفاع... وتبويب متعلق بالبرامج والذي يمثل تقسيم الوظائف إلى برامج والبرامج إلى نشاطات.

يشير أشرف الطرابلسي¹ إلى متطلبات تنظيمية أخرى وهي متعلقة بالتسيير والرقابة، حيث يرى بضرورة تغيير نمط الرقابة من رقابة المحاسب العمومي إلى الرقابة الداخلية. ويطالب بإستقلالية الوحدة الحكومية (تكلم عن الجامعات بالتحديد) بشكل تام عن رقابة المحاسب العمومي، مع ذلك فهذا الإستقلال نجده مطبق في المؤسسات العمومية الإقتصادية ذات الطابع الربحي، ولا يمكن أن يكون شرطاً أساسياً في نجاح المحاسبة على أساس الإستحقاق، بل الكثير يعتقدون أنه من الأفضل المحافظة على منهجية تسيير المال العام وفق نفس أسلوب التسيير، فمنذ القدم المحاسبة المالية كانت أداة للتقرير المالي ولا دخل لها بشرعية إستخدام الأموال والرقابة عليها.

المبحث الثالث: مكانة معيار الأساس النقدي ومتطلباته

تميل أغلب الدول التي رأت ضرورة التحول إلى محاسبة الدورة بالنسبة للقطاع العام إلى تبني معايير محلية مطورة من النموذج الدولي IPSAS، وقد لا تميل بعض الدول إلى تطبيق جميع معايير IPSASs وبجميع المفاهيم المدرجة تحت المعايير الدولية، ويتم تبني معايير محلية لمحاسبة الدورة من خلال تطوير

¹ Achraf TRABELSI : « Application Des Normes IPSAS Dans Les Etablissements Universitaires », Latrech Edition, Tunis, 2017, P100-101.

المفاهيم والنماذج عبر هيئة محلية تكون في الغالب تابعة أو مرتبطة بوزارة المالية مكونة على الأرجح من ممثلين لمديريات وزارة المالية ومهنيين مختصين في المحاسبة ومختصين من مجلس المحاسبة¹.

أردنا من خلال هذا المبحث توضيح أن معايير IPSASs ليست كلها على أساس الاستحقاق، كما نرى تعلق الكثير من الدول بنظام الموازنة، حيث لا نرى أي تناقض مع تطبيق معايير IPSASs والتمسك بنظام الموازنة، بل أن مجلس IPSASB وضح بشكل أساسي دور الموازنة خاصة في الإطار المفاهيمي، مع ذلك نهتم بالموازنة لأنه العنصر الذي تقوم عليه إشكاليتنا، بينما قد يتبادر إلى الذهن تساؤلات عن ماهية الموازنة بالنسبة لمعايير IPSASB سواءً تم تطبيق معيار الأساس النقدي فحسب أو تم تطبيق كل المعايير. لأنه مهما كان شكل التبني فلا مناص من تناول الموازنة بشكل أساسي وتتاغمها مع معايير IPSASs.

تكلما في النقاط السابقة عن المعايير بصفة مجملية، وقد ذكرنا عندما استدعى الأمر محاسبة القطاع العام التي تقوم على الأساس النقدي، والتي يراها الكثير على أنها حجر الأساس لتبني معايير IPSASs، حيث يمثل معيار الأساس النقدي معياراً وحيداً ومنفصلاً لا يحمل أي رقم بل يسمى بإسمه فحسب وهو معيار IPSASs المتعلق بإعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي. يعترف الأساس النقدي للمحاسبة بالمعاملات والأحداث فقط عندما يتم إستلام أو دفع النقد (بما في ذلك النقد المعادل) من قبل المنشأة. البيانات المالية المعدة على أساس نقدي تزود القراء بمعلومات حول مصادر النقد التي تم جمعها خلال الفترة، والأغراض التي تم من أجلها إستخدام النقد والأرصدة النقدية في تاريخ التقرير، ويتم التركيز على قياس الأرصدة النقدية والتغيرات فيها داخل البيانات المالية.

المطلب الأول: أشكال التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق

إذا رجعنا إلى فكرة تطبيق مبدأ الإستحقاق في القطاع العام فذلك راجع إلى نجاعته في القطاع الخاص، وقدرته على تقديم تقارير أكثر شمولاً ودقة كما أن له المقدره على تقييم مدى فعالية وكفاءة الأداء. لذلك نجد أن معايير IPSASs في الأصل مستمدة من معايير IAS/IFRS. كما نلاحظ أن التوجهات في تبني محاسبة مالية مبنية على القيد المزدوج وبناءً على أساس الإستحقاق، وقد إنجر عن ذلك وجود توجهات مختلفة تجدر الإشارة إليها من أجل معرفة مدى تشعب النظرة نحو تطبيق أساس الإستحقاق، حيث نجد أن توجهاً قام بتبني معايير IPSASs بشكل كلي، وآخر تبني معايير مطابقة لمعايير القطاع الخاص، بينما التوجه الأكثر تداولاً هو تبني معايير محاسبة القطاع العام مبنية على معايير IPSASs.

¹ Jaques PERRAULT : « Normalisation comptable et comptabilité d'exercice, Séminaire de l'AIST à Agadir, novembre 2018 », Gestion et finances publiques, N°3-2019 Mai-Juin 2019, juin 2019, PPI18-124.

الفرع الأول: تبني نموذجاً واحداً يطبق فيه معايير القطاع العام والخاص على نحو سواء

تتفرد بعض الدول كحالة نادرة بتطبيق معايير واحدة للقطاعين العام والخاص بالنسبة لمسك المحاسبة، لكن على مستوى التقرير المالي تكون هناك خصوصيات لكل قطاع، يعتبر هذا النموذج الأغرِب والأندر ونجد نيوزيلندا هي الدولة الوحيدة التي قامت بتبني هذا النموذج قبل أن يتم صياغة معايير IPSASs، حيث قامت بإصلاحات عميقة حول محاسبة القطاع العام نتيجة تقارير من هيئات التدقيق للقطاع العام صرحت فيها برداءة التقرير المالي في القطاع العام، الشيء الذي استدعى البحث عن نموذج لمحاسبة وتقرير القطاع العام. وبعد العديد من المناقشات عن النموذج الواجب تبنيه، إنتهت الدراسات إلى تبني نموذج إحتياجات مستعملي التقارير المالية، من أجل تعزيز المساءلة والقيام بقرارات إقتصادية¹.

خلال التسعينات من القرن الماضي، كان لزاماً على نيوزيلندا التحول من التقرير المالي وفق الأساس النقدي إلى التقرير المالي وفق أساس الإستحقاق، وكان النموذج الأكثر تطوراً آنذاك هو نموذج الو.م.أ، لكن في أمريكا محاسبة القطاع العام مؤطرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB جهاز مختلف عن الجهاز المتعلق بمحاسبة القطاع الخاص "مجلس معايير المحاسبة المالية FASB"، و أيضاً المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة الفدرالية FASAB الذي يهتم بالتقرير المالي على المستوى المركزي أو الحكومة المركزية للو.م.أ. بينما إختارت نيوزيلندا تبني معايير متماثلة بين القطاعين العام والخاص، مع بعض الإختلافات والخصوصيات المتعلقة بجوانب فنية والتقرير المالي لكل قطاع؛ لذلك نجد أن الهيئة المصدرة لمعايير المحاسبة للقطاعين الخاص والعام في نيوزيلندا هي نفسها "مجلس التقرير الخارجي External Reporting Board XRB"، وذلك بإشراف من NZAB مجلس المحاسبة النيوزيلندي، حيث يشرف مجلس XRB على صياغة المعايير المتعلقة بالمحاسبة بكل القطاعات وهي القطاع الخاص والقطاع العمومي والقطاع غير الربحي (الجمعيات والتنظيمات غير الربحية). وبعد تقدم المعايير على المستوى العالمي بالنسبة لمحاسبة القطاع العام من خلال معايير IPSASs، يتبنى النموذج النيوزيلندي الحالي معايير IFRS في القطاع الخاص ومعايير IPSASs بالنسبة للقطاع العام.

الفرع الثاني: تطبيق معايير خاصة بالقطاع العام بتبني معايير IPSASs بشكل كلي

في الحقيقة يندر وجود نموذج قام بتبني معايير IPSASs بشكل كلي، بل هناك معايير محلية تبنت مبادئ معايير IPSASs مع بعض التغييرات، أكيد ستكون هناك بعض التغييرات لوجود العديد من الخصوصيات بالنسبة لمختلف الدول. الشيء الملاحظ أن المنظمات الدولية تبنت معايير IPSASs بشكل

¹ David Hay : « [Public sector accounting in New Zealand An update and clarification](#) », Financial Accountability & Management, 1992, Volume 8, Issue 1, PP 1- 6.

كلي في محاسبتها وتقاريرها المالية، حيث نجد على رأس المنظمات نجد منظمة الأمم المتحدة، وجميع المنظمات التي تشرف عليها، حيث تم التحول من معايير النظام المحاسبي للأمم المتحدة UNSAS إلى معايير IPSASs وذلك سنة 2005. خاصة وأنه عادة ما تواجه المنظمات الدولية معاملات تبادلية وغير تبادلية، وأكثر المعاملات خصوصية هي الإشتراكات المقررة والتبرعات. لذلك نجد أن المنظمات تقوم بتبني معايير IPSASs بشكل تدريجي.

وتعتمد بعض المنظمات التابعة لهيئة الأمم المتحدة كلياً على المساهمات الطوعية (مثل مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين واليونيسيف) بينما تعتمد منظمات أخرى بشكل كبير على المساهمات المقدره (مثل منظمة السياحة العالمية). وتبقى التبرعات هي المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة لهيئات الأمم المتحدة، حيث تمثل 53 في المائة من إجمالي الإيرادات في المتوسط، مقارنة بمتوسط قدره 28 في المائة في حالة الإشتراكات المقررة، لذلك نجد أن الأمم المتحدة و24 من مختلف المنظمات الفرعية التي تشتغل تحت إشرافها تبنت بشكل تدريجي معايير¹ IPSASs. ولقد عرف التحول نجاحاً ومباركة كبيرة من المسؤولين على الهيئات بالنظر إلى الإيجابيات الكثيرة التي يقدمها التحول إلى معايير IPSASs.

غالبية المنظمات الدولية سارعت في تبني معايير IPSASs، ومن بينها منظمة التجارة العالمية هي الأخرى تبنت تحت توصيات من مدققيها الخارجيين معايير IPSASs ليس فقط من أجل أمور فنية بل لأنها لتمت في المعايير القدرة على تقديم صورة أكثر واقعية للوضع والنتائج المالية، ما يسمح بتحسين فعالية التسيير على مستويات التخطيط والإدارة واتخاذ القرار، بالإضافة إلى قدرة المعايير على تعزيز الشفافية وتحسين إمكانية مقارنة البيانات المالية بمرور الوقت وبين المنظمات².

الفرع الثالث: تطوير معايير مستمدة من معايير IPSASs ومتناسقة مع الممارسات

المحاسبية المحلية للقطاع العام

هذا التوجه هو الأكثر تبين، حيث عجزت الكثير من الدول على تقبل معايير IPSASs بشكل تام، وأبرز الأمثلة تكمن في الدول الأوروبية، مع أنها تسجل حضورها في صياغة معايير IPSASs إلا أنها في النهاية أقرت بعدم قبول معايير IPSASs بشكل تام، حيث أعلنت دول الإتحاد الأوروبي في سنة 2013 شروعها في تطوير معايير محاسبة متعلقة بدول الإتحاد هي معايير EPSASs، وكان ذلك بمباركة المجالس الوطنية لصياغة معايير القطاع العام بما فيهم مجلس صياغة معايير الحسابات العامة CNoCP

¹ Andreas Bergmann Sandro Fuchs : « Accounting Standards for Complex Resources of International Organizations », Glob Policy, Volume 8, Issue S5, 2017, PP26-35.

² OMC, Comité du budget, des finances et de l'administration : « Mise en œuvre à l'omc des normes comptables internationales du secteur public », Rapport interne, 2009.

الفرنسي، مع أن فرنسا تسجل حضورها في مجلس IPSASB، حيث تسجل حضور قاضي من قضاة مجلس المحاسبة الفرنسي كعضو في مجلس IPSASB، بينما يمثل مجلس CNoCP أحد أعضاء فريق المرشدين الإستشارية CAG بعد التعديل الأخير لطريقة تسيير مجلس IPSASB.

يُرجع ميشيل برادا Michel PRADA (رئيس مجلس CNoCP) وماري بيار كامل Marie-Pierre CALMEL عدم إمكانية تطبيق معايير IPSASs بالنسبة للدول الأوروبية بما فيها فرنسا في الأساس إلى مشكل شرعية مجلس IPSASB بصفته هيئة مستقلة عن الإتحاد الأوروبي، من خلال هيمنة النظرة الأنجلوساكسونية على مجلس IPSASB على صياغة المعايير بالنظر إلى المنشآت العمومية على أنها مؤسسات خاصة، وهو ما لاحظناه في الفصل الثالث عند تناولنا لمعايير IPSASs. حتى من خلال التعديل الأخير خلال سنتي 2015 و2016 الذي عرفه تنظيم مجلس IPSASB يبقى المشكل قائم، وهو ما أوصل الدول إلى إعتبار معايير IPSASs كمصدر تشريعي قيم ومهم من أجل تطوير معايير محلية بدل تبني معايير IPSASs بشكل تام¹.

في الحقيقة هناك الكثير من العوامل لا تجعل معايير IPSASs قابلة للتبني بشكل شامل بالنسبة للدول، فمشكل التقرير المالي عن المال العام متعلق بالكثير من القوانين والتشريعات المحلية المتعلقة بالمال العام والموازنات. فلا يمكن للدول تبني معايير لمحاسبة قطاعها العام تكون غير متناغمة مع التشريعات المحلية، ويمكن إعتبار تحدي التناغم مع التشريعات المحلية المتعلقة بالمال العام أحد أبرز التحديات لصياغة نظام محاسبي للقطاع العام. لذلك نجد أن أبرز المنظمات العالمية توجهت إلى تبني تام لمعايير IPSASs لتمتعها بإستقلالية ووضوح بالنسبة للنظام المالي المتعلق بها، عكس الدول التي تمتاز بضخامة أجهزتها وتداخلها وكذلك كثرة التشريعات المتعلقة بالمال العام بالنسبة لها.

المطلب الثاني: التعريف بمعيار IPSAS وفق الأساس النقدي

لا شك أن الهدف الذي إنطلق لأجله معيار IPSAS وفق الأساس النقدي على العموم هو تحديد الطريقة التي يتم بها عرض البيانات المالية للأغراض العامة بموجب الأساس المحاسبي النقدي. يتم إعداد معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة لأغراض المساءلة وتمثل أدوات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد الكافي في المستقبل وتحديد المصادر والإستخدامات المحتملة للنقد، تحت فرض إحتياج المستخدمين لفهم توقيت ومبالغ المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية من أجل إتخاذ القرارات وتقييمها بشأن تخصيص الموارد النقدية واستدامة أنشطة المنشأة. يهدف المعيار كذلك إلى

¹ Michel Prada, Marie-Pierre Calmel : « Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics : enjeux et perspectives », Gestion & Finances Publiques, N° 6, 2020, pages 62 à 67.

تعزيز الإمتثال للمتطلبات والتشجيعات الواردة في هذا المعيار حول التقارير المالية الشاملة والشفافة للإيصالات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة. كما يعزز كذلك إمكانية المقارنة مع البيانات المالية للأغراض العامة الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تعتمد الأساس النقدي للمحاسبة.

الفرع الأول: تطور المعيار

صدر معيار إعداد التقارير المالية في إطار الأساس النقدي للمحاسبة في جانفي 2003 وتم تحديثه بمتطلبات وتشجيعات إضافية بشأن تقديم معلومات الموازنة في عام 2006 والمساعدة الخارجية في عام 2007. ويتألف من جزأين: الجزء الأول يحدد المتطلبات الضرورية التي يجب أن تتبناها المنشأة التي تقدم التقارير المالية التي تتوافق بياناتها المالية ذات الأغراض العامة مع هذا المعيار، بينما يحدد الجزء الثاني عمليات الكشف الإضافية، والتي تسمى الاختيارية، التي تم تشجيعها لأنها توفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار وتدعم تلك المنشآت التي تنتقل إلى أساس الاستحقاق للإبلاغ المالي واعتماد معايير IPSASs.

على الرغم من اعتماد هذا المعيار بشكل محدود، خلال إستراتيجية مجلس IPSASB، سنة 2014 كان هناك دعماً قوياً للإحتفاظ بمعيار الأساس النقدي للقطاع العام، سواء كمعيار في حد ذاته أو كخطوة أولى للانتقال إلى أساس الاستحقاق للتقارير المالية واعتماد معايير IPSASs وفق مبدأ الاستحقاق، أو لإجراء مراجعات لمتطلباتها لإزالة العقبات التي تحول دون اعتمادها.

يقوم هذا المعيار بوصف الطريقة التي يتم بها عرض البيانات المالية للأغراض العامة وفقاً للأساس النقدي للمحاسبة. بحيث يذكر مجلس IPSASB في كل إصداراته بما فيها هذا المعيار أن الهدف من التقارير المالية المعدة من قبل منشآت القطاع العام هو توفير معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية للأغراض العامة وغيرها من التقارير المالية ذات الأغراض العامة (GPFRS) لأغراض المساءلة وإتخاذ القرار. وتعد المعلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة ضرورية لأغراض المساءلة وتوفر مدخلات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد الكافي في المستقبل والمصادر والإستخدامات المحتملة للنقد. يحتاج المستخدمون إلى فهم توقيت ودقة الإيرادات والمدفوعات النقدية من أجل القيام بتقييمات حول تخصيص الموارد النقدية واستدامه في أنشطة المنشأة. إن الإمتثال للمتطلبات والتشجيعات الواردة في هذا معيار الأساس النقدي سيسمح بالوصول إلى تقارير مالية شاملة وشفافة للإيرادات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة. بالإضافة إلى قدرته على تعزيز إمكانية المقارنة مع البيانات المالية للأغراض العامة الخاصة بالمنشأة نفسها للفترات السابقة

ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تعتمد الأساس النقدي للمحاسبة. مع أن مجلس IPSASB يرى أنه يمكن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية على أفضل وجه من خلال الاعتماد الكلي على معايير IPSASs على أساس الاستحقاق، إلا أنه يشجع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على تقديم بيانات مالية تتوافق مع متطلبات معايير IPSASs؛ ومع ذلك يقدر مجلس IPSASB أنه في بعض المناطق (سواءً دولاً أو ولايات) قد يكون من الضروري إجراء عملية إنتقالية لتحقيق هذه الغاية؛ لذلك تم تطوير المعيار النقدي كخطوة وسيطة للمساعدة في الانتقال إلى أساس الاستحقاق لإعداد التقارير المالية وإعتماد معايير IPSASs على أساس الاستحقاق. سيعكس المسار المختار للانتقال إلى أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية وإعتماد معايير IPSASs ظروف العملية، وبالتالي قد يختلف مسار الانتقال والسياسة المتبعة من منطقة إلى أخرى؛ ولا يحدد مجلس IPSASB أنه ينبغي إعتماد مسار إنتقالي ولا يجب على المنشآت بالضرورة إعتماد معيار الأساس النقدي كخطوة أولى في عملية الانتقال.

الفرع الثاني: متطلبات المعيار

يقسم نص المعيار إلى قسمين رئيسيين بالإضافة إلى قواعد الإستخلاص BC، حيث لا تمثل هته الأخيرة جزءاً من المعيار في حد ذاته لكن لها قيمة معرفية كبيرة حيث توضح أهم النقاشات والتفسيرات التي أوصلت المعيار إلى النص المتداول. وعلى العموم سوف نتناول القسمين:

1- المتطلبات الفنية للمعيار

يتناول هذا الجزء كيفية إعداد وعرض التقارير المالية المعدة بموجب الأساس النقدي للمحاسبة. حيث تمثل النقاط المذكورة في هذا الجزء نقاط أساسية، وتم استخدام مصطلح "يجب" للإشارة إلى أنها متطلبات إلزامية. حيث يذكر المعيار بأن أهداف التقارير المالية المعدة من قبل منشآت القطاع العام تتمثل في توفير معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية للأغراض العامة وغيرها من التقارير المالية للأغراض العامة (GPFRs) وللمساءلة.

يرى مجلس IPSASB أنه يمكن أن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية على أفضل وجه من خلال إعتماد معايير IPSASs على أساس الاستحقاق. وبالتالي فإن مجلس IPSASB يشجع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على تقديم بيانات مالية تتوافق مع متطلبات معايير IPSASs. ومع ذلك يقدر مجلس IPSASB أنه في بعض التشريعات قد يكون من الضروري إجراء عملية إنتقالية لتحقيق هذه الغاية. تم تطوير معيار IPSAS وفق الأساس النقدي كخطوة وسيطة للمساعدة في الانتقال إلى أساس الاستحقاق

لإعداد التقارير المالية وإعتماد معايير IPSASs على أساس الإستحقاق. لا يقصد منه أن يكون غاية في حد ذاته.

في الجزء الأول من المعيار، وكعادته يقوم المجلس بوصف نطاق المعيار والذي، كأغلب المعايير يمتد نطاقها على جميع المنشآت العمومية ذات النشاط غير الربحي، وقد عرفناها سلفاً في الفصل الأول ثم الثالث. كما يذكر بمفهوم التقارير المالية والغرض منها التي تتركز في الأساس على المساءلة ومساعدة القراء على إتخاذ القرار، وهذا الشق فصلناه عندما تناولنا الإطار المفاهيمي للمعايير.

يقدم كذلك تعريفاً للمنشأة Entity التي تفصح بالتقارير وتتمثل في منشأة حكومية أو منظمة أو برنامج أو مجال نشاط يمكن تحديده يتم إعداد البيانات المالية له عندما تختار المنشأة المسيطرة عرض البيانات المالية للمجموعة، ويمكن للتقرير أن يشتمل على منشأة متحركة واحدة أو عدداً أكثر من المنشآت الخاضعة للسيطرة التي تقدم البيانات المالية كما لو كانت منشأة واحدة. حيث يتطلب إعداد بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية الذي يعترف بالنقد المتاح لدى المنشأة المقدمة للتقرير، وعليها الإفصاح عن السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية المتعلقة بالتقرير.

وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت المطلوب منها، أو التي إختارت، إتاحة الموازنة المعتمدة للجمهور، وتطبيقه لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الموازنة المعتمدة للجمهور. يتم تجميع الميزانيات المعتمدة أحياناً لتشمل جميع الأنشطة التي تسيطر عليها المنشأة. في حالات أخرى، قد يلزم إتاحة ميزانيات منفصلة معتمدة للجمهور لأنشطة معينة أو مجموعات من الأنشطة ويكون ذلك أساساً في الوكالات أو البرامج الحكومية التي تتمتع باستقلالية تشغيلية وتحضر موازنتها الخاصة، أو عندما يتم إعداد الموازنة فقط للقطاع الحكومي العام للحكومة بكاملها.

يعترف الأساس النقدي للمحاسبة بالمعاملات والأحداث فقط عندما يتم إستلام أو دفع النقد (بما في ذلك النقد المعادل) من قبل المنشأة. بالإضافة إلى تركيز البيانات المالية على أرصدة النقدية والتغيرات فيها. يمكن تقديم معلومات إضافية حول (1) المطلوبات، مثل الذمم الدائنة والقروض، و(2) بعض الأصول غير النقدية مثل الذمم المدينة والإستثمارات والممتلكات والآلات والمعدات. معادلات النقد¹ يتم الإحتفاظ بالنقد المعادل لغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأغراض الإستثمار أو لأغراض أخرى.

¹ يتم الإحتفاظ بمعادلات النقد لغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأغراض الإستثمار أو لأغراض أخرى. من أجل إعتبار الإستثمار معادلاً نقدياً، يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدي معروف، وأن يكون عرضة لمخاطر ضعيفة جداً فيما يتعلق بتغيير القيمة. وبالتالي فإن الإستثمار عادة ما يكون مؤهلاً فقط كمكافئ نقدي إذا كان له تاريخ استحقاق مبكر، على سبيل المثال أقل من أو يساوي ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحواذ.

من جهة أخرى يعتبر الحصول على القروض المصرفية بشكل عام يؤدي إلى تدفقات نقدية داخلية. ومع ذلك في بعض المناطق تشكل عمليات السحب على المكشوف المصرفية التي يتم سدادها عند الطلب جزءاً من إدارة النقد في المنشأة، في هذه الظروف يتم تضمين السحب على المكشوف كأحد مكونات النقد وغالباً ما يتقلب الرصيد المصرفي من كونه إيجابياً إلى مكشوف. بينما تستبعد التدفقات النقدية التي تسجل حركات بين البنود التي تشكل نقدًا لأن هذه المكونات هي جزء من إدارة النقد للمنشأة ولا تسجل زيادة أو نقصان في النقد. ولا يمكن ذكر النقد إلا إذا كان تحت سيطرة وتحكم المنشأة، ويعني ذلك أنه بإمكان المنشأة استخدام النقد لتحقيق إنجازاتها أو الاستفادة من النقد واستثناء منشأة أو شخص من الاستفادة منه أو تنظيم وصول الآخرين إلى الاستفادة منه.

من الملاحظ أنه يمكن للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى السيطرة على عدد كبير من المنشآت والهيئات العمومية، بما في ذلك الدوائر الحكومية والوكالات وحتى منشآت القطاع العام الربحي. وتولي معايير IPSASs اهتماماً كبيراً لهذا الجزء، حيث قد يتم إعداد البيانات المالية فيما يتعلق بالمنشأة التي تقدم التقارير، فقد تضم المنشأة موضوع التقرير (1) منشأة فردية أو (2) منشأة مسيطرة وجميع أو بعض المنشآت الخاضعة للسيطرة. إن العوامل التي يجب مراعاتها عند تقييم ما إذا كانت منشأة ما تتحكم في منشأة أخرى لأغراض إعداد التقارير المالية منصوص عليها في المعيار الدولي IPSAS 35 "البيانات المالية الموحدة".

2- متطلبات العرض والإفصاح والقوائم المالية التي يتطلبها المعيار

تنتج البيانات المالية كمحصلة لمعالجة عدد كبير من المعاملات التي يتم تقريرها من خلال تجميعها في أصناف أو مجموعات تبعاً للتبويب المتبع (الطبيعة أو الوظيفة). تتمثل المرحلة الأخيرة لتحضير البيانات في عملية التجميع والتصنيف وفقاً للبنود إما على وجه البيانات المالية أو في قائمة الملاحظات. فليست لكل البنود الأهمية نفسها، وهنا يذكر المعيار بمبدأ الأهمية النسبية¹. إن البند الذي ليس جوهرياً لتبرير عرضه بشكل منفصل في وجه البيانات المالية قد يكون مع ذلك مهماً بدرجة كافية لعرضه بشكل منفصل في الملاحظات. تعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومقدار العنصر الذي يتم الحكم عليه وفقاً للظروف الخاصة لكل منشأة. على المنشأة أن تعد وتقدم وفق معيار الأساس النقدي قوائم مالية، يجب أن تتضمن هذه الأخيرة المكونات التالية:

¹ الأهمية النسبية: المعلومات مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على إبراء ذمة المنشأة من المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية للمنشأة المعدة لتلك الفترة المشمولة بالتقرير.

- أ- بيان بالمقبوضات والمدفوعات النقدية الذي يعترف بجميع المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة؛
- ب- السياسات المحاسبية¹ والملاحظات التفسيرية؛ و
- ت- عندما تتيح المنشأة للجمهور موازنتها المعتمدة، مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية.

لكن عندما تختار المنشأة الإفصاح عن المعلومات المعدة على أساس مختلف عن الأساس النقدي للمحاسبة، يجب الإفصاح عن المعلومات المعنية في الملاحظات على البيانات المالية. يتم فقط الاعتراف بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية التي هي تحت سيطرة المنشأة التي تعرض التقارير، كما يمكن أن تتضمن البيانات المالية مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية كبيان مالي إضافي. ويكون ذلك في أعمدة إضافية في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة؛ لكن عندما لا يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة، يتم تقديم بيان منفصل للمقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية. لذلك قد تتضمن البيانات المالية للأغراض العامة أيضًا بيانات إضافية والتي قد تكون على سبيل المثال:

- الإبلاغ عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية لفئات الصناديق الرئيسية مثل صندوق الإيرادات الموحد؛
- تقديم معلومات إضافية حول مصادر ونشر القروض وطبيعة ونوع المدفوعات النقدية؛ أو
- تقديم مقارنة بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة.
- أ- بيان بالمقبوضات والمدفوعات النقدية:

يجب الإبلاغ عن إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية، والمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية لكل تصنيف فرعي للإيصالات والدفع النقدي، على أساس إجمالي، باستثناء أنه يمكن الإبلاغ عن المقبوضات والمدفوعات النقدية على أساس صافي عندما: تنشأ من المعاملات التي تديرها المنشأة نيابة عن أطراف أخرى والتي يتم الاعتراف بها في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية. أو الناشئة عن المعاملات التي تديرها المنشأة نيابة عن أطراف أخرى والتي يتم الاعتراف بها في بيان المقبوضات

¹ يعرفها المعيار السياسات المحاسبية بأنها المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تعتمد عليها المنشأة في إعداد وتقديم البيانات المالية.

والمدفوعات النقدية؛ أو هي للبنود التي يكون فيها معدل دورانها سريعاً، والمبالغ كبيرة، وآجال الإستحقاق قصيرة.

يلزم المعيار من جميع المنشآت تقديم بيان بالمقبوضات والمدفوعات النقدية التي تكشف عن الأرصدة النقدية في بداية ونهاية الدورة أو عند تاريخ التقرير، وإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال فترة إعداد التقارير، وفق التصنيفات الفرعية الرئيسية لها من أجل ضمان أن البيانات المالية توفر معلومات شاملة حول الأرصدة النقدية للمنشأة والتغيرات فيها على مدار الفترة بصيغة يسهل على المستخدمين الوصول إليها ومفهومة. الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأمر مثل الأرصدة النقدية للمنشأة، ومصادر توليد النقد من الضرائب، والغرامات، والرسوم، والقروض... وما إذا كان قد تم إنفاقها لتغطية تكاليف التشغيل، أو إقتناء الأصول الرأسمالية أو من أجل تسديد الديون، كل هذا سيعزز الشفافية والمساءلة في إعداد التقارير المالية. يحفز المعيار القيام بكل خطوة أو إجراء يسهل إجراء تحليلات وتقييمات أكثر وضوحاً للموارد النقدية الحالية للمنشأة والمصادر المحتملة وإستدامة التدفقات النقدية الواردة في المستقبل.

يمكن تصنيف إجمالي المقبوضات النقدية، لتحديد المقبوضات النقدية بشكل منفصل والتمييز بين: الضرائب أو المنح والتبرعات أو قروض، أو متحصلات من التنازل عن الممتلكات والمنشآت والمعدات؛ وغيرها من أنشطة التجارة والتسليم الجارية. كما يمكن تصنيف إجمالي المدفوعات النقدية، على سبيل المثال، لتحديد المدفوعات النقدية بشكل منفصل فيما يتعلق بأنشطة تقديم الخدمات المستمرة بما في ذلك التحويلات إلى الهيئات المكونة أو الحكومات أو المنشآت الأخرى؛ برامج تخفيض الديون؛ إقتناء الممتلكات والآلات والمعدات؛ وأي أنشطة تجارية. كما يمكن أيضاً تقديم عروض بديلة، على سبيل المثال، يمكن الحصول على إجمالي المقبوضات النقدية بالرجوع إلى مصدرها، ويمكن تصنيف المدفوعات النقدية بشكل فرعي بالرجوع إلى طبيعة المدفوعات أو وظيفتها أو برنامجها داخل المنشأة حسب الإقتضاء. وعلى العموم فالتصنيفات الفرعية (أو الفئات) لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية التي سيتم الإفصاح عنها يكون وفقاً لحكم مهني، ويتم تطبيق هذا الحكم في سياق الأهداف والخصائص النوعية للتقارير المالية الواردة في الإطار المفاهيمي¹ وذلك من أجل تيسير المحاسبة.

ب- تقديم معلومات إضافية:

إن أي بيانات إضافية ستبلغ فقط عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة وفق محاسبة النقدية ويجوز للمنشآت التي تعد بيانات مالية للأغراض العامة الإفصاح عن هذه

¹ نذكر بأهمية الإطار المفاهيمي والذي سبق أن فصلناه، لأنه لا يمكن تناول أي شق من المعايير دون التنبيه إليه، وعلى الرغم من ان أهميته وصلته هي بالتأكيد بالنسبة للمعايير الأخرى أي معايير أساس الإستحقاق لكن يبقى مهماً كذلك هنا.

المعلومات في الملاحظات لأنه من المحتمل أن تكون مفيدة للمستخدمين، وعند إجراء مثل هذه الإفصاحات يجب وصفها بوضوح حتى تكون سهلة الفهم. أما بالنسبة للمعلومات التي يجب تقديمها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية فيجب أن يعرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المبالغ التالية لفترة التقرير.

ت- السياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية

بينما تشتمل الملاحظات على البيانات المالية على أوصاف سردية أو جداول أكثر تفصيلاً أو تحليلات للمبالغ المعروضة في صدر البيانات المالية، فضلاً عن معلومات إضافية، ويشجع المعيار على الإفصاح عنها، ويمكن أن تتضمن إفصاحات أخرى تعتبر ضرورية لتحقيق عرض تقديمي عادل وتعزيز المساءلة. من خلال بيان الملاحظات الذي يجب أن يحتوي على البيانات المالية التالية للمنشأة:

- (1) تقديم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المختارة والمطبقة للمعاملات الهامة وغيرها أحداث؛ و
- (2) تقديم معلومات إضافية لم يتم عرضها في وجه البيانات المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة.

يجب تقديم الملاحظات على البيانات المالية بطريقة منتظمة، والإشارة إلى كل بند في وجه بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات المالية الأخرى إلى أي معلومات ذات صلة في الملاحظات من خلال رموز أو أرقام التهميش، يجب كذلك أن تقدم تفاصيل عن إختيار السياسات المحاسبية التي ساهمت في إعداد البيانات المالية من خلال معلومات تكون: (أ) مفهومة؛ (ب) ذات الصلة بإحتياجات صنع القرار والمساءلة للمستخدمين؛ وتتوفر على نية التمثيل الصادق للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للمنشأة والمعلومات الأخرى المفصح عنها في البيانات المالية بحيث تتوفر على الخصائص النوعية للتقرير المالي.

تحدد جودة المعلومات الواردة في البيانات المالية مدى فائدة تلك البيانات للمستخدمين. إن تطوير السياسات المحاسبية للتأكد من أن البيانات المالية توفر معلومات تلبي الخصائص النوعية المحددة في الفقرات، وتفي بالقيود المفروضة على المعلومات المدرجة في البيانات المالية. ويجب أن يصف قسم السياسات المحاسبية في الملاحظات على البيانات المالية كل سياسة محاسبية محددة وضرورية لفهم البيانات المالية بشكل سليم، بما في ذلك الامتداد الذي طبقت عليه المنشأة أي أحكام إنتقالية من أجل احترام معيار الأساس النقدي.

الفرع الثالث: إعتبرات عامة

في الحقيقة موضوع المعيار متشعب ويحتوي على الكثير من التفاصيل، سنحاول أن نلخص أبرز متطلباته والالتوضيات التي جاء بها في النقاط التالية:

1- فترة إعداد التقارير: يجب تقديم البيانات المالية للأغراض العامة على الأقل مرة في السنة، ويكون تاريخ التقرير هو تاريخ اليوم الأخير من فترة إعداد التقارير التي تتعلق بها البيانات المالية. عندما يتغير تاريخ إعداد التقارير للمنشأة، في ظروف استثنائية، ويتم عرض البيانات المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، يجب على المنشأة أن تفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:

- السبب (الأسباب) لفترة غير سنة واحدة قيد الاستخدام؛

- حقيقة أن المبالغ المقارنة قد لا تكون قابلة للمقارنة.

2- حسن التوقيت: قيمة المعلومات المدونة على البيانات المالية مرتبطة بتوقيت إتاحتها للمستخدمين، إذا لم يتم إتاحتها لهم خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير تتخضع منفعتهم منها. لذلك يجب أن تكون المنشأة في وضع يمكنها من إصدار بياناتها المالية في فترة لا تتعدى ستة أشهر من تاريخ التقرير، خاصة أن الأساس النقدي يسمح بالقيام بذلك في أجل لا يزيد عن ثلاثة أشهر.

3- تاريخ المصادقة (التأشير): هو التاريخ الذي تلقت فيه البيانات المالية الموافقة من الشخص أو الهيئة التي لديها سلطة إنهاء تلك البيانات لإصدارها، ويجب على المنشأة الإفصاح عن التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية للإصدار ومن أعطى هذه الموافقة.

4- معلومات حول المنشأة: يمكن إعداد البيانات المالية لمنشأة واحدة أو وحدة إدارية مثل دائرة حكومية أو وكالة أو برنامج، أو للحكومة ككل؛ أو لمجموعة من المنشآت أو الأنشطة المحددة مثل تلك التي تعكس قطاع الموازنة أو قطاع الحكومة العامة أو قطاع حكومي آخر. يتوجب على المنشأة الإفصاح عما يلي في الملاحظات على البيانات المالية إذا لم يتم الكشف عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

- محل الإقامة والشكل القانوني للمنشأة، والإختصاص؛

- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية؛

- إشارة إلى التشريعات ذات الصلة التي تحكم عمليات المنشأة إن وجدت؛ و

- المنشآت أو القطاعات الحكومية الهامة التي تم عرضها في البيانات المالية، والتغييرات في

المنشآت أو القطاعات المهمة التي تضمنت المنشآت التي تعد التقرير والذي تم عرضه في

البيانات المالية للفتترات السابقة.

5- القيود المفروضة والتسهيلات الممنوحة على الأرصدة النقدية والوصول إلى الاقتراضات: قد تخضع الأرصدة النقدية التي تسيطر عليها إحدى المنشآت لقيود تحد من غرض أوتوقيت إستخدامها، يحدث هذا غالبًا عندما تتلقى المنشأة منحة أو تبرعًا يجب إستخدامه لغرض معين. قد يكون موجودًا أيضًا في حالة احتفاظ المنشأة في حساباتها لأطراف أخرى بصفقتها وكيلاً ولكن لم يتم تحويلها بعد إلى تلك الأطراف، في تاريخ إعداد التقرير. لذا يجب على المنشأة الإفصاح في الملاحظات على البيانات المالية جنبًا إلى جنب مع التعليق عن طبيعة ومبلغ:

- الأرصدة النقدية الهامة غير المتاحة للإستخدام من قبل المنشأة؛
- أرصدة نقدية كبيرة تخضع لقيود خارجية؛ و
- تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الإلتزامات الرأسمالية، مع الإشارة إلى أي قيود على إستخدام هذه التسهيلات.

على الرغم من أن هذه الأرصدة يتم التحكم فيها من قبل المنشأة ويتم الإبلاغ عنها كرصيد نقدي للمنشأة، إلا أن الكشف المنفصل عن مبلغ هذه البنود مفيد للقراء. بالمقابل فإن تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة تمثل مصدرًا محتملاً للنقد لأي منشأة، إن الإفصاح عن مبلغ هذه التسهيلات حسب النوع يسمح للقراء بتقييم مدى توافر هذه الأموال، ومدى إستخدام المنشأة لها خلال فترة التقرير.

6- العملات الأجنبية: يجب إدراج المقبوضات والمدفوعات النقدية الناشئة عن المعاملات بعملة أجنبية في بيان المقبوضات والمدفوعات بعملة عرض¹ المنشأة، وذلك من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري² بين عملة التقارير والعملة الأجنبية على مبالغ العملة الأجنبية عند تاريخ المقبوضات والمدفوعات، بالنسبة للمنشأة أو المنشآت الأجنبية الخاضعة للسيطرة. ويتم تحويل الأرصدة النقدية المحتفظ بها بعملة أجنبية بإستخدام سعر الإغلاق. وعليه يتوجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ فروق الصرف المدرجة كبنود تسوية بين الأرصدة النقدية الافتتاحية والإقفالية للفترة.

7- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية التعريفات: يتناول هذا الجزء من المعيار كيفية عرض الموازنات، حيث تُظهر الموازنات المعتمدة الإيرادات أو المتحصلات المتوقعة في فترة الموازنة سواء كانت سنوية أو متعددة السنوات بناءً على الخطط الحالية والظروف الإقتصادية المتوقعة، بالإضافة إلى المصروفات أو النفقات التي وافقت عليها الهيئة التشريعية أو أي سلطة أخرى. تتضمن الموازنة النهائية

¹ عملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض البيانات المالية (في الغالب العملة المحلية للمنشأة).

² سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

جميع التغييرات أو التعديلات المصرح بها، بينما تعبر المبالغ الفعلية لوصف المبالغ التي تنتج عن تنفيذ الموازنة. والتي قد تسمى أيضاً بنتائج الموازنة أو تنفيذ الموازنة أو مصطلحات مماثلة بنفس المعنى مثل المبالغ الفعلية Actual Amounts.

الفرع الرابع: أهمية وحدود المعيار

هناك تفاوت في تطبيق معايير IPSASs لكن الملاحظ عدم اعتماد معيار IPSAS الأساس النقدي على نطاق واسع، وعلى الرغم من ذلك، قررت المشاورة المفتوحة لدى مجلس IPSASB بشأن إستراتيجيته سنة 2014 أن هناك دعماً قوياً للاحتفاظ بمعايير الأساس النقدي للقطاع العام، وذلك إما كمعيار في حد ذاته أو كخطوة أولى من أجل الانتقال إلى أساس الاستحقاق للتقارير المالية واعتماد معايير IPSASs، وفي بعض الحالات، لإجراء مراجعات لمتطلباتها لإزالة العقبات التي تحول دون اعتمادها. فمن ناحية أخرى ينظر إلى معيار توضيح أن الدور الذي يُقصد من معايير IPSASs القيام به في إستراتيجية وضع معايير الأساس النقدي في الأساس كخطوة على طريق اعتماد معايير IPSASs على أساس الاستحقاق، وليس غاية في حد ذاته.

رأينا أن المعيار الوحيد الذي يتناول التقرير المالي للقطاع العم وفق الأساس النقدي هو معيار IPSAS وفق الأساس النقدي، وهذا معيار شامل للقطاع العام بشأن إعداد التقارير المالية على أساس نقدي. يحدد المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام بشأن إعداد التقارير المالية على أساس النقد المتطلبات المطبقة في جميع المنشآت التي تعد بيانات الوضعية المالية للأغراض العامة على أساس نقدي. كنا قدر رأينا في بداية الفصل الحالي معيار الأساس النقدي، حيث يوضح متطلبات إعداد وتقديم بيان الإيرادات والمدفوعات النقدية، بالإضافة إلى الملاحظات لدعم السياسة المحاسبية، ويشجع عمليات الإفصاح لتعزيز تقرير الأساس النقدي. ويعتبر من بين أول معايير IPSASs التي تمت صياغتها حيث كان قيد التطوير منذ إصدار المسودة الأولية في نوفمبر 2000، وصدر أخيراً في جانفي 2003.

يرى الكثير من المختصين أن معيار الأساس النقدي يعد خطوة مهمة نحو تحسين التقارير المالية من حيث الاتساق والقدرة على المقارنة، بالإضافة إلى كونها بمثابة أساس لتعزيز والتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. في أبريل 2002، نشرت PSC الدراسة 14 بعنوان "الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي: إرشادات للجهات الحكومية والحكومية" للمنشآت التي تعتمد اعتماد أساس الاستحقاق، وتم تعديل الدراسة حيث نجد أن آخر طبعة هي الطبعة الثالثة سنة 2011. يتم تناول التحول الكلي إلى معايير IPSASs أي تبني محاسبة وفق أساس الاستحقاق، لكنه يوضح ضرورة الإهتمام بمعيار الأساس النقدي، كما يبين أهم النقاط التي يجب الإرتكاز عليها من أجل تبني معيار الأساس النقدي فقط.

IPSASs المبحث الثالث: متطلبات التحول إلى معايير

خلال هذا القسم سنحاول عرض المتطلبات الأساسية لتبني معايير IPSASs، من خلال أهم الدراسات والتجارب التي شخهدها الدول الأكثر تقدماً في عملية التحول. لكن قبل ذلك سوف نحدد الظروف التي ستتم فيها العملية.

المطلب الأول: ظروف تطوير النموذج المحاسبي

تشير دراسة للباحث لودر¹ Klaus G. Lüder التي قام من خلالها بجرد لأهم المناهج والدراسات التي تناولت موضوع تطوير النماذج المحاسبية، الملاحظ أن هناك دول متقدمة مثل الو.م.أ وكندا والعديد من الدول الأوروبية تتوفر عندها الظروف المواتية لتقديم نموذج محاسبي جديد يعنى بالقطاع العام، بينما بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا نجدها رغم تقدمها لا تتوفر على هذه الظروف المواتية. سنحاول أن نبرز الظروف التي فيها سيتم تطوير النظام المحاسبي وكيف سيتم ذلك من خلال التطرق إلى أهم النقاط. وعلى أساس النهج النظري، فالملاحظ أنه يمكن تقسيم معالم الظروف تقريباً إلى (1) تلك التي تتأثر بالعلوم السياسية، وبشكل أكثر تحديداً النظرية الاقتصادية للسياسة (الاختيار العام) أو العلوم السياسية المقارنة، و (2) تلك التي يغلب عليها التوجه نحو نظرية السلوك. مع صعوبة الفصل بين النهجين بصفة تامة وشاملة، لإشراكهما في إفتراضات أساسية. وعلى العموم فإن الدراسات الكثيرة والتي تختلف من حيث المنهج كذلك فنجد الدراسات المبنية على دراسات الحالة والأخرى التي تقوم على دراسات إحصائية مع أن كليهما قد يتعرضان لبعض الإنتقادات من خلال عدة جوانب، لكن على العموم فالنتائج التي خلصت إليها كانت منطقية.

الفرع الأول: بيئة التحول

لا يمكن الخوض في متطلبات التحول إلى معايير IPSASs من دون الحديث عن البيئة التي تتم خلالها العملية، ونقسم أهم الظروف التي تعيننا إلى:

1- المنافسة السياسية:

أثبتت عدة دراسات أن المنافسة السياسية تشجع على إستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في القطاع العام، مع إختلاف التفسيرات والقياسات لهذا المفهوم الغامض فإن معظم الدراسات تظهر ارتباطات إيجابية بين المنافسة السياسية وإعتماد مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. حيث يقوم الإفتراض الأساسي

¹ Klaus G. Lüder : « A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment », Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. 7, 1992, pages 99-127.

المشترك بين الدراسات التي وصلت لذلك هو وجود "سوق" يتكون من علاقات التبادل بين الناخبين ومجموعات المصالح والسياسيين والإداريين. في ظل هذا "السوق للأصوات"، يخضع السياسيون والأحزاب لعملية تنافس تُلزمهم، من أجل تعظيم عدد الأصوات، بتلبية إحتياجات الناخبين.

يمكن أن تأخذ "المنافسة السياسية" عدة أشكال: التنافس على النجاح الانتخابي بين الأحزاب، المنافسة داخل حزب للترشيح كمرشح، التنافس على دعم مجموعات المصالح أو المنافسة في البحث عن شركاء التحالف. وتم تفسير ذلك بأنه كلما زادت المنافسة السياسية، كان موقف السياسي أضعف بالنسبة لمجموعات المصالح، وبالتالي كانت معلومات المراقبة التي يجب أن يقدمها أفضل من أجل الحصول على دعمهم. بينما تفسر دراسات أخرى أن الحكومات التي تتعرض لـ "ضغوط تنافسية" لديها حافز أقوى لإظهار أنها أوفت بوعودها الانتخابية من توزيع موارد الموازنة على العديد من مجالات السياسة، وسداد الديون، وسلامة إدارة الموازنة. يقدم هذا الخط من التفكير الرأي العام باعتباره تأثيراً على محاسبة القطاع العام. ويتم الربط بين المنافسة السياسية وتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً من أجل التوافق مع نظرية الوكالة، التي من خلالها يتميز الموقف الأولي بالتوزيع غير المتكافئ للمعلومات بين المساهمين (الناخبين بالنسبة للقطاع العام) والمسيرين (السياسيون المنتخبون كمثال في القطاع العام). يتم تقليل هذا التباين من خلال إنشاء نظام مراقبة يسهل ضمان الوفاء بالوعود. من الشائع افتراض أن المعلومات المالية المستندة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أفضل وأكثر اقتصاداً لإنتاجها بحكم التوحيد القياسي.

2- طريقة إختيار مسؤولي تطوير النظام المحاسبي:

يكون مسؤول المحاسبة إما معيناً أو منتخباً، إن مسؤول المحاسبة المنتخب يخضع بشكل مباشر للضغط التنافسي للانتخاب، وبالتالي يكون لديه حافز أكبر، مقارنةً بالموظفين العموميين المعيّنين (وفي بعض الحالات المنتظمين)، لتحسين نظام المحاسبة وإعداد التقارير. وعلى العموم يجب التركيز على السمات الشخصية (مثل الخبرة المهنية والتكوين) التي قد تختلف بين المديرين المنتخبين والمعينين، وبالتالي قد يتأثر مدى الإفصاح المحاسبي بعملية الإختيار الإداري نفسها.

3- حجم الحكومة أو القطاع العام:

هناك فرضية تستند بشكل مشابه إلى افتراض نظرية عامل المراقبة وهي أن استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً يزداد احتمالاً مع زيادة حجم الحكومة. يقاس الحجم بالسكان بالقيمة المطلقة أو الكثافة السكانية، حيث خلصت الدراسات إلى أنه كلما زاد عدد السكان في المنطقة الخاضعة للحكومة، زادت الضرائب الحكومية والإيرادات الأخرى، وزاد مقدار الموارد التي قد تتم إدارتها بشكل سيء. مع زيادة عدد

السكان، يزداد عدد الأشخاص الذين لديهم مصلحة في إنشاء أنظمة التحكم من أجل التمكن من تخفيض تكاليف المراقبة كنسبة من تكاليف التسيير في الحالات الفردية من خلال إجراءات موحدة (من خلال استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً). لذلك يلاحظ على الأرجح أن المدن التي بها عدد أكبر من السكان تنتج تقارير أفضل وبمستوى تدقيق أعلى لأن المزيد من الموارد معرضة للخطر.

4- تأثيرات وكالة التصنيف وسوق رأس المال:

ترى فرضية أخرى أن سوق رأس المال يولد حوافز لتبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. ويستند هذا إلى بيان السياسة الصادر في عام 1980 من قبل ستاندارد أند بور Standard and Poor، إحدى أكبر وكالات التصنيف الأمريكية، أن عدم استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً سيعتبر عاملاً سلبياً في تقييم الجدارة الائتمانية للحكومة. وعليه فإن سوق رأس المال (وبالتحديد سوق السندات) يكافئ استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً كدليل على الإدارة المالية المؤهلة وقلّة المخاطر وهو ما يمنح المقترضين معدلات فائدة أقل. إن الحافز لتبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً يجب أن يكون عالياً، خاصة في حالة الحكومات المثقلة بالديون، ويمكن أن يوضع شرط أن تكون المدخرات (أو العوائد) في تكاليف الفائدة أكبر من تكلفة تعديل النظام المحاسبي. أقر صندوق النقد الدولي IMF المعيار الخاص لنشر البيانات (SDDS) Special Data Dissemination Standard، والمتمثل في معيار يتطلب من البلدان المشاركة في الأسواق المالية الدولية أن تزود صندوق النقد الدولي طواعية ببيانات حول متغيرات الاقتصاد الكلي الأساسية بالإضافة إلى وضعها النقدي والمالي، بهدف تسهيل مراقبة المستثمرين الدوليين وترشيد تشكيل توقعاتهم¹.

الفرع الثاني: الظروف الأخرى

هناك ظروف أخرى تؤثر على التحول إلى معايير IPSASs، وفي أغلبها ظروف سلوكية.

1- التقارير المالية كأداة للإشارة والمراقبة

يوفر نظام المؤسسات الإطار الذي يتم من خلاله توجيه الأفراد لإجراء تغييرات مفاهيمية على نظام محاسبة القطاع العام والتقارير المالية. تحدد العوامل المؤسسية مواقف المشاركين والمتأثرين بشكل مباشر نحو إعادة تشكيل محددة للنظام المحاسبي. كما أنها تحدد الطلب على المعلومات المالية وتزويدها. من حيث نظرية الوكالة فيتم النظر إلى السوق السياسية كحلقة وصل لعلاقات التعاقد بين مجموعات المصالح (المدراء) والموظفين العموميين (وكلاء القطاع العام) ويفترض أن الأطراف المتعاقدة هم أفراد عقلانيون مهتمون بأنفسهم. في مثل هذا النموذج، فإن المسؤولين الحكوميين كوكلاء يشيرون إلى المديرين، الذين

¹ IMF : « [IMF Standards for Data Dissemination](#) », Fact Sheet, september 2017.

بدورهم يراقبون السياسيين، وفي ظل هذا التفاعل تتطور الممارسات المحاسبية تحت تأثير محاولات السياسيين لتعظيم فوائد المنصب ومحاولات الناخبين لتقييد قدرات السياسيين على التصرف على نحو يضر بهم. بالنسبة للدول النامية فإنه من الملاحظ أن هناك ضغط كبير من البنك العالمي WB والكثير من الممولين العالميين الذين يحبذون تقارير وحسابات وفق المعايير الدولية فيما يتعلق بالقطاع العام، في إطار سعيهم للحوكمة الجديدة والجيدة للمال العام بالإضافة إلى فرضها من بين شروط تقديم إعانات وقروض للموازنات الوطنية¹.

2- الوضع الاجتماعي-الاقتصادي للمستخدمين

في الآونة الأخيرة، لم يعد من المفترض أن الأفراد لديهم مطالب متطابقة للمعلومات، لأنهم ليسوا متطابقين في السمات الاجتماعية والاقتصادية ذات الصلة بالتنبؤ بطلبهم على المعلومات المالية الحكومية. يرتبط طلب المعنويين (الناخبون مثلاً) للمعلومات بالحالة الاجتماعية والاقتصادية للفرد. في السابق افترض أن هؤلاء المعنويين يجدون أنه من الأسهل فهم تكاليف خدمات الدولة أكثر من الفوائد التي يجنونها منها مما أدى إلى نوع من الوهم المالي، حيث قيل أن العبء الضريبي المتزايد الذي يصاحب ارتفاع الدخل يُنظر إليه بشكل أكثر حدة من أي زيادة في الخدمة الاجتماعية. ومما يعزز هذا التأثير حقيقة أن الأفراد الذين تزداد دخولهم وأعبائهم الضريبية يصبحون في نهاية المطاف "مساهمين صافين" فيما يتعلق بالخدمات العامة، في حين أن الأفراد ذوي الدخل المنخفض والالتزامات الضريبية المنخفضة هم "المستفيدون الصافون". لذلك يرتفع مستوى الطلب على المعلومات مع ارتفاع الحالة الاجتماعية والاقتصادية للفرد. وعليه يُفترض أنه مع تحسن الوضعية الاجتماعية يزداد وعي الفرد بتكاليف الحكومة (أي الإيرادات الحكومية والديون) مقارنةً بوعي الفرد بفوائد الحكومة (أي الإنفاق الحكومي). أفراد الجمهور الأدنى في هذا النموذج لديهم طلب أكبر على معلومات الإنفاق. بينما أصحاب الوضع الاجتماعي الأعلى لديهم طلب أكبر على المعلومات حول الإيرادات والخصوم. التكلفة هي الاعتبار المناسب في استخدام المعلومات، كما هو الحال في اعتماد مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. الطلب على المعلومات مقيد بالفائدة الهامشية للمعلومات الإضافية مقارنةً بالتكلفة الحدية للحصول على المعلومات وتقييمها. يُنظر إلى الوقت اللازم لتقييم المعلومات على أنه عنصر تكلفة أساسي. يؤدي هذا إلى فرضية تكملية مفادها أنه مع ارتفاع الوضع الاجتماعي والاقتصادي، يتم زيادة الطلب فيما يتعلق بجودة المعلومات.

¹ Brian GRAY : «Les comptes dans le secteur public : à la rencontre des normes comptables internationales – le cas des comptes 2005 de l'union européenne », Revue française de comptabilité, N° 403, octobre 2007, PP 29-33.

3- مستوى الإحترافية:

إن وجود حوافز الإشارات، التي تؤدي إلى توفير "طوعي" للمعلومات المالية من قبل السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، لا يبدو في البداية معقولاً بسبب إمكانات المراقبة الإضافية المرتبطة بها. ومع ذلك فإن حقيقة أن تأثيرات الإشارات التي تتبع من التوافق الطوعي مع نظام من القواعد مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً قد تكون منطقية تماماً، ويمكن تفسيرها من منظور نظرية الوكالة. في الموقف الأولي الذي يتسم بمنافسة سياسية شديدة، على سبيل المثال هناك حاجة لإثبات مؤهلات ونوعية الإدارة العامة من أجل زيادة احتمالية إعادة الانتخاب. تتمثل إحدى طرق تحقيق ذلك في الاستفادة من نظام محاسبة موجه نحو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للإشارة إلى مستوى معين من الإحتراف، أثرت موضوعات مختلفة كمتغيرات إختبار لمثل هذه الحوافز للإشارة، على سبيل المثال اللجوء إلى هيئات وضع المعايير كمستشارين، والطلبات المقدمة على موظفي الحساب فيما يتعلق بالمؤهلات وحتى مستوى رواتبهم. يعتمد هذا النهج الأخير على افتراض أن الحكومات التي ترغب في الإشارة إلى مستوى الإحتراف في إدارتها المالية بغرض الحصول على موظفين مؤهلين تأهيلاً عالياً (مثل المراجعين)، يجب أن تقدم حوافز مالية كبيرة.

المطلب الثاني: متطلبات تطوير النموذج المحاسبي

إن التحول إلى نظام محاسبي أكثر إفادة مبني على مبادئ المحاسبة المالية ليس شيء بسيط بل يتطلب الكثير من الجهد، ويقترح الباحث لودر Klaus G. Lüder نموذجاً يشرح الانتقال من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى نظام أكثر إفادة. حيث يكون الهدف منه أنه يؤدي الوظيفتين الهامتين: توفير معلومات شاملة وموثوقة عن المالية العامة، ويوفر أساساً لتحسين الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية. يفترض الانتقال نقطة إنطلاق محددة وحالة نهائية لنظام محاسبة القطاع العام. تتمثل مهمة النموذج في شرح عملية الابتكار التي تربط هاتين النقطتين. على عكس الجهود السابقة التي خصصت ظروف الخلفية الفردية، يتم تقديم نظرة عامة مفاهيمية من شأنها أن تشرح عملية الابتكار (أو غيابها) على أكمل وجه ممكن. يسعى النموذج إلى دمج الأفكار من الأدبيات والأبحاث المتوفرة في ذلك الوقت، بالإضافة إلى الملاحظات التي تم إجراؤها حول أنظمة المحاسبة الحكومية في كندا والولايات المتحدة (الحكومة الفيدرالية والعديد من الولايات)، والعديد من الدول الأوروبية.

إن هيكل النموذج مشابه لنماذج النظرية التنظيمية للطوارئ، ومع ذلك، فقد امتدت من خلال المكونات السلوكية. يمكن أن يشمل هذا النموذج ظروف الخلفية المؤسسية والسلوك الجماعي كمحددات لعملية الابتكار. يمكن تصنيف المتغيرات السياقية التي تصف الظروف المؤسسية، وفقاً لوظائفها في عملية الابتكار، إلى ثلاث فئات:

1. المحفزات (المنبهات): الأحداث التي تحدث في المرحلة الأولى من عملية الابتكار وتخلق حاجة لتحسين المعلومات من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية وزيادة استعداد المنتجين لتوفير مثل هذه المعلومات.
2. المتغيرات الهيكلية: خصائص النظم الاجتماعية والسياسية الإدارية التي تؤثر على المواقف الأساسية لمستخدمي ومنتجي المعلومات تجاه فكرة شكل أكثر إفادة لمحاسبة القطاع العام.
3. معوقات التنفيذ: الظروف البيئية التي تعوق عملية التنفيذ، وبالتالي تعيق، وفي الحالات القصوى تمنع، إنشاء نظام محاسبة أكثر إفادة وهو أمر مرغوب فيه من حيث المبدأ.

الفرع الأول: المحفزات

البيئة التي ستحضر التحول إلى محاسبة الاستحقاق لا تحتوي فقط على العوائق، هناك محفزات ودوافع تجعل التحول يرجع بالمنفعة للحكومة، نذكر منها:

1- **محفزات الضغط المالي:** تنشأ من خلال الصعوبات المالية وتعتبر الزيادة في الدين العام غير مستدامة من حيث عبء الفائدة أو معدل الفائدة أو المصداقية الائتمانية. في مثل هذه الحالات يكتسب الإفصاح الشامل عن الوضع المالي والإدارة المالية أهمية متزايدة. إن أوجه القصور في أنظمة المحاسبة التقليدية للقطاع العام تتحمل مسؤولية أكبر في إعلام المشاركين، مما يدفع إلى المطالبة بنظام محاسبة أكثر إفادة. أكدت نتائج الأبحاث أن المشكلات المالية تؤدي إلى إصلاح أنظمة محاسبة القطاع العام. لقد لعبوا دورًا منتظمًا في حالة الحكومات التي أجرت تغييرات مفاهيمية على أنظمتها المحاسبية خلال الثمانينيات. كان هذا صحيحًا في كندا والسويد والدنمارك والولايات المتحدة والمقاطعات الكندية وكذلك بريطانيا العظمى (التي أصلحت نظام المحاسبة الداخلي بشكل أساسي لضمان إدارة مالية أفضل للإدارات والوكالات الحكومية). كما ساهم العجز في موازنة الحكومة الأمريكية، جزئيًا على الأقل، في الحاجة الملحة إلى تحسين نظام محاسبة الحكومات الفيدرالية.

2- **الفضائح المالية:** يشير إلى حالات الإهمال أو الهدر المتعمد في الإدارة المالية من قبل السلطات العامة مع عواقب مالية خطيرة على دافعي الضرائب. في بعض الحالات ترتبط هذه الممارسات بمعلومات مضللة متعمدة عن الوضع المالي. اعتمادًا على الوضع المالي للحكومة، وحجم وتوقيت الكشف عنها، قد تؤدي الفضيحة المالية إلى وضع ضغوط مالية. ومع ذلك فإن الفضائح المالية تلفت انتباه الجمهور والمتورطين على الفور، إلى أوجه القصور في نظام المحاسبة. قد يؤدي هذا إلى إعادة تشكيل النظام لجعله أكثر إفادة.

ساعدت النوعية الرديئة للمعلومات المالية التي تم الكشف عنها في الأزمة المالية لمدينة نيويورك على خلق مناخ مواتٍ لإنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB.

3- سوق رأس المال: يمكن أن يكون سوق رأس المال مصدر الحوافز لإنشاء نظام أكثر إفادة للمحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية. مع ذلك فإن هذا الاحتمال يعتمد على مقومين: (1) تخضع إصدارات السندات لتصنيفات رسمية. (2) تعتمد شروط الإصدار، وخاصة معدل الفائدة، على نتائج هذه التصنيفات. تستفيد وكالات التصنيف بشكل أساسي من التقارير السنوية، إلى جانب بيانات الخلفية الاقتصادية (مثل الإيرادات الضريبية المتوقعة)، كمصادر للمعلومات الخاصة بها. العامل الآخر الذي يؤثر على التصنيف هو جودة المعلومات الواردة في التقرير السنوي للحكومة. إذا لم يتم مراعاة مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في وصف الوضع المالي، فقد يكون التصنيف أقل. يعمل هذا الخطر المحتمل كعقوبة على تشويه أو إخفاء المعلومات. ويشكل حافزًا للحكومة المعنية للتحويل إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا، بشرط أن تتجاوز الفوائد المتوقعة التكاليف.

4- وضع المعايير الخارجية: يحدث وضع المعايير الخارجية عندما يتم تكليف هيئات خارج الحكومات بمهمة صياغة وتقنين المبادئ الأساسية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية للقطاع العام. تشمل هيئات وضع المعايير هذه: لجنة محاسبة ومراجعة القطاع العام التابعة للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، والتي تتولى مسؤولية وضع المعايير لجميع المستويات الثلاثة للحكومات الكندية؛ مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB في الولايات المتحدة، والذي يتولى مسؤولية وضع المعايير على المستوى المحلي ومستوى الولاية. من الممكن التحدث عن شكل ضعيف من وضع المعايير الخارجية في الحالات التي تقع فيها مسؤولية وضع المعايير داخل الحكومة ولكن هناك أيضًا هيئة استشارية دائمة ومستقلة معنية. هذا هو الحال على المستوى الفيدرالي في الولايات المتحدة في شكل المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية الفيدرالية FASAB، ومجلس صياغة معايير الحسابات العامة CNOCP في فرنسا.

تهتم هيئات وضع المعايير الخارجية بإدخال أنظمة محاسبية أكثر إفادة. يضطر المديرون الماليون الحكوميون بشكل دائم للتعامل ومناقشة مقترحات هيئات وضع المعايير. في مثل هذه الحالة من المناقشة الدائمة، يكون من الصعب للغاية الدفاع عن الوضع الراهن والحفاظ عليه في غياب هيئة ضغط خارجية. لذلك فإن هيئات وضع المعايير الخارجية لها تأثير محفز على تطوير وإدخال أنظمة محاسبة حكومية أكثر إفادة. هذه الأطروحة مدعومة بالملاحظات:

أ- تنتمي تلك البلدان التي توجد فيها هيئات خارجية لوضع المعايير إلى مجموعة البلدان التي شرعت في إجراء تغييرات مفاهيمية على أنظمة المحاسبة الحكومية سابقاً خلال الثمانينيات بهدف تحقيق درجة أعلى من محتوى المعلومات.

ب- في في الولايات المتحدة زاد عدد الولايات التي لديها أنظمة محاسبة تمتثل لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً زيادة كبيرة خلال الثمانينيات، من ولايتين خلال السنوات السابقة لعام 1979 إلى 38 ولاية في عام 1988.

5- مصلحة الهيئات المهنية: هناك نوعان من هيئات المحاسبة التي قد تكون مهتمة بالمحاسبة الحكومية: هيئات محاسبة القطاع العام وهيئات المحاسبة المالية للمنشآت الربحية. ويرجع إهتمامهم إلى التوجيه في الأمور الفنية (مثل مراجعة حسابات القطاع العام) ومقدار عمليات المراجعة المتاحة في القطاع العام. عادة ما تكون هذه المنظمات الأكثر تطوراً هي تلك المعنية بالمحاسبة التجارية، ومع ذلك قد تؤدي بعض الظروف أيضاً إلى الحاجة إلى بدء التفكير في طرق تحسين القطاع العام وخاصة نظام المحاسبة الحكومي. وخير مثال هو الظروف موجودة في أمريكا الشمالية، أصبحت AICPA قوة فعالة في إنشاء GASB جزئياً لحماية مصالحها ومصالح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. إذا كان هناك إهتمام للمنظمات المهنية في القطاع العام، فيمكن أيضاً افتراض وجود إهتمام قوي بتطبيق محاسبة القطاع الخاص في القطاع العام. كثيراً ما تُطرح المقترحات للمناقشة في إجتماعات الجمعيات المهنية وداخل شركات التدقيق. في المقابل يلاحظ في بلدان أوروبا القارية ضعف الإهتمام المهني بمحاسبة القطاع العام، حيث لا ينتمي محاسبو الحكومة والقطاع الخاص إلى نفس الإتحادات المهنية، كما أنه هناك أيضاً إمكانات تجارية قليلة نسبياً لشركات المحاسبة في عمليات مراجعة القطاع العام، فنجدها لا تهتم بالقطاع العام لعدم وجود فرص حقيقية للعمل في ميدانه، ومثال ذلك ضعف دور المصف الوطني الفرنسي للخبراء المحاسبين في المساهمة في أعمال مجلس CNOCP الفرنسي.

6- متغيرات البنية الإجتماعية: الوضع الإجتماعي والإقتصادي يتم شرح تأثير ظروف الخلفية الإقتصادية والإجتماعية على محتوى المعلومات في التقارير المالية للقطاع العام من خلال إنعكاس الحالة الإجتماعية والإقتصادية عبر العديد من المتغيرات مثل مستويات الدخل والتعليم. يقال مثلاً أن المستوى الإقتصادي والإجتماعي للناخبين يؤثر على العبء الضريبي والخدمات العامة التي يتم تلقيها؛ حيث مع ارتفاع المستوى الإقتصادي والإجتماعي للفرد يرتفع نصيبه من العبء الضريبي؛ ومع ذلك يرتبط المستوى الإقتصادي والإجتماعي ارتباطاً سلبياً بكمية الخدمات العامة المتلقاة، لأنه من الملاحظ أن الأفراد الأعلى من فئة الخدمات الإجتماعية لهم مصلحة أكبر في الكشف عن الإدارة المالية للقطاع العام. لذلك يرتبط الوضع

الإجتماعي والإقتصادي بالموقف الأساسي لمستخدمي المعلومات تجاه الأشكال الأكثر إفادة للتقارير المالية للقطاع العام.

7- **الثقافة السياسية:** يجب فهم "الثقافة السياسية" في هذا السياق على أنها "أنماط من السلوك السياسي" يتم فيها التعبير عن مفاهيم القيمة الإجتماعية. أين تلعب الثقافة السياسية دوراً أساسياً في أي عملية إصلاحية أو تطويرية لنظام المال العام. في تقرير عن عملية الإصلاح الإقتصادي وإعادة هيكلة المؤسسات¹ الإقتصادية العمومية للأستاذ حاج ناصر رستمي إعتبر الثقافة الإصلاحية والمسار السياسي أحد أكبر العوائق في مسار إصلاح المؤسسات خلال الفترة الممتدة بين 1970 إلى 1990 حيث ذكر "... تكمن العوائق التي لوحظت لعدة سنوات في ديناميكيات الإصلاحات، على وجه الخصوص في حقيقة أن المعايير والفئات القانونية التي تنقلها المجموعات الكبيرة من المعايير الموروثة أو المعدلة، بالإضافة إلى وجود نظام تخطيط هرمي لا يتلاءم مع الإرادة السياسية، وكذلك مع أداء الإقتصاد الحقيقي؛ وبالتالي يلاحظ التناقض فيما بينها باستمرار، وبطريقة متعددة الأوجه، من خلال إجراءات وشكليات الإستبدال، التي تم تطويرها لصالح قيود محددة تم مواجهتها. هذا الوضع يجعل من أي جهد يهدف إلى توضيح قواعد اللعبة المؤسسية وجعل القضايا الإقتصادية أكثر شفافية عقيماً (يجعل ذلك الجهد عقيماً). السلوكيات التي تمت ملاحظتها تطور تحكماً دائماً على جميع المستويات بالإضافة إلى الإدارة المباشرة، مما يعوق إلى حد كبير التكيف والابتكار"².

تؤثر الثقافة السياسية على المواقف الأساسية لمستخدمي المعلومات فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات حول الإدارة المالية للقطاع العام، وبالتالي أيضاً على وجهة نظرهم بشأن الحاجة إلى نظام محاسبة أكثر إفادة، ويمكن أن نعبر عن الثقافة السياسية من خلال درجة الانفتاح ومشاركة المواطنين في عمليات صنع القرار العام. على العموم كلما زاد انفتاح الثقافة السياسية وميلها نحو المشاركة العامة، زادت توقعات مستخدمي المعلومات بشأن المعلومات المالية من القطاع العام. يفضل المشاركون النشطون في النظام السياسي الحصول على معلومات شاملة عن الإدارة المالية للحكومة. من الدلائل على درجة الانفتاح والمشاركة في عمليات صنع القرار السياسي أهمية الإستفتاءات والإجراءات الاستشارية الأخرى القائمة على الديمقراطية المباشرة.

¹ هذا العنصر تناولناه بشكل مختصر في الفصل الأول حول إصلاح مؤسسات القطاع العام.

² Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ-NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome I : Rapport sur l'autonomie des entreprises, Système de planification, Statut général du travailleur », ENAG, Alger, 1990, P28.

الفرع الثاني: المتغيرات الهيكلية للنظام الإداري السياسي

تتمثل المتغيرات الهيكلية التي يقوم عليها التغيير:

1- تدريب الموظفين والتوظيف: يعد تدريب الإداريين، وخاصة موظفي المحاسبة، وتعيين الأشخاص في المناصب المالية العليا (على سبيل المثال المراقب المالي، المدقق) من العوامل التي تؤثر على المواقف الأساسية (أي الاستعداد لقبول التغيير) لمنتجي المعلومات من أجل زيادة تطوير محاسبة القطاع العام. يتمتع المحاسبون والمدققون الحكوميون في بلدان مختلفة بتدريب وخلفيات مهنية متنوعة. يوجد في الولايات المتحدة وكندا عدد كبير من المتخصصين في المحاسبة في القطاع الخاص من بين موظفيهم في القطاع العام. هذا يرجع جزئياً إلى المتطلبات القانونية الرسمية وجزئياً إلى الممارسة المعتادة للتأكيد على امتلاك أوراق اعتماد محاسبية مهنية، مثل المحاسب القانوني المعتمد Certified Public Accountant CPA في الولايات المتحدة و *Comptable Agréé CA* في كندا، لشغل وظائف المحاسبة والتدقيق الحكومية رفيعة المستوى. من ناحية أخرى، في ألمانيا، على سبيل المثال، يتطلب التعيين في منصب رئيس ديوان المحاسبة (الفيدرالي والولائي) تعليماً في القانون. يتلقى الموظفون الإداريون في المحاسبة والمراجعة في الحكومة الفرنسية تدريباً متخصصاً في محاسبة القطاع العام. بينما في بعض البلدان الأخرى (ألمانيا والمملكة المتحدة)، لم يتلق العديد من موظفي المحاسبة الحكومية أي تعليم محاسبي على الإطلاق ويتلقون تدريباً أثناء العمل فقط.

يعطي التدريب أو المؤهلات المتخصصة كمحاسبين، والتي تغطي المعرفة والخبرة في مجال محاسبة القطاع الخاص، سبباً لتوقع موقف أساسي أكثر إيجابية لإدخال نظام أكثر إفادة. ينظر البعض إلى مثل هذه الأنظمة على أنها أكثر توجهاً نحو نهج القطاع الخاص. من ناحية أخرى، غالباً ما يفنقر أولئك الذين تم تدريبهم على المحاسبة التقليدية للقطاع العام إلى الحافز لإقتراح الابتكارات. لا يؤثر الموقف الإيجابي تجاه التحسينات في المحاسبة الحكومية بشكل إيجابي على رغبة موظفي المحاسبة في تنفيذ التغييرات فحسب، بل إنه يؤدي إلى طرح أفكار لنظام محاسبة أكثر إفادة. لوحظ أنه في البلدان التي لديها شكل من أشكال تدريب الموظفين وتوظيفهم الموجه بقوة نحو القطاع الخاص، كما هو الحال في الولايات المتحدة وكندا، قدرتهم على العمل نحو مزيد من تطوير نظام القطاع العام.

2- الثقافة الإدارية: الثقافة الإدارية هي جزء من الثقافة السياسية، وبقدر ما تكون الثقافة السياسية منفتحة وتشجع المشاركة، فسيكون هذا هو الحال أيضاً بالنسبة للثقافة الإدارية. للثقافة الإدارية تأثير على الموقف الأساسي للموظفين الإداريين من الانفتاح والمشاركة الشعبية في عملية السياسة العامة. في الثقافة الإدارية

المفتوحة، يكون لمنتجي المعلومات أنفسهم موقف أساسي إيجابي تجاه فكرة وجود نظام محاسبة حكومي وتقارير مالية أكثر إفادة.

3- المنافسة السياسية: مصطلح "المنافسة السياسية" له معنيان متميزان. الأول بمعنى المنافسة في "سوق التصويت". والثاني يشير إلى التنافس بين هيئات صنع القرار (الفرع التنفيذي والتشريعي للحكومة) والجمهور. المعنى الثاني أكثر ملاءمة في الوحدة المؤسسية لنموذج المحاسبة الحكومية. إن العلاقة المفترضة بين المنافسة السياسية وشكل المحاسبة متجذرة في إعتبارات نظرية الوكالة. تمكّن المنافسة السياسية القوية بين مستخدمي المعلومات (أي جمهور الناخبين والسلطة التشريعية) ومنتجي المعلومات (أي المسؤولين التنفيذيين) من تأكيد مصالحهم المعلوماتية بسهولة أكبر وبالتالي تقليل التوزيع غير المتكافئ للمعلومات بين المستخدمين والمنتجين.

تؤدي المنافسة السياسية في الإتجاه إلى السعي والاستعداد لتحقيق نظام أكثر إفادة للمحاسبة الحكومية بالنظر إلى إهتمام المستخدمين بمعلومات إضافية أو محسنة. في ظل النهج المؤسسي، يُعتقد أن قوة المنافسة بين منتجي ومستخدمي المعلومات تحددها درجة التماثل في توزيع السلطة بين السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية، والجمهور. وبالتالي يمكن إفتراض درجة عالية من المنافسة السياسية إذا كانت درجة تقسيم السلطة بين الهيئة التشريعية والسلطة التنفيذية متماثلة نسبياً. يُستكمل هذا المعيار بمدى وجود عناصر الديمقراطية المباشرة في عملية صنع القرار السياسي. هناك درجة منخفضة من المنافسة السياسية إذا كان تقسيم السلطة بين الهيئة التشريعية والسلطة التنفيذية غير متكافئ نسبياً والجوانب الشبيهة بالاستفتاء غائبة كلياً أو بشكل أساسي. يمكن تسمية فرنسا والمجموعة الأوروبية (EC) كأثلة للحكومات ذات درجة المنافسة السياسية المنخفضة. يُفترض أن المنافسة السياسية القوية تؤدي إلى موقف إيجابي لمنتجي المعلومات تجاه إدخال نظام محاسبة حكومي أكثر إفادة، في حين ترتبط المنافسة السياسية الضعيفة بموقف سلبي. تعمل المنافسة السياسية أيضاً كآلية يمكن من خلالها لمستخدمي المعلومات التأثير على منتجي المعلومات.

الفرع الثالث: معوقات التنفيذ

إن أي عملية تغيير أو تطوير سيكون لها عوائق، ويمكن أن نختصر العوائق التي ستواجه التحول المرجو في:

1- الخصائص التنظيمية: إن اللامركزية في مسؤولية قرار إحداث تغييرات الممارسات المحاسبية في الحكومة تشكل حاجزاً تنظيمياً مهماً لتنفيذ التغييرات والإصلاحات. الحكومات المكونة من العديد من الوحدات التنظيمية التي تمارس المسؤولية عن تطوير الإجراءات المحاسبية، هناك خطر من تطوير وإحداث أنظمة محاسبة متنوعة وغير موحدة (مثلما هو عليه الحال في الجزائر أين شرحنا ذلك في الفصل الثاني).

علاوة على ذلك قد يكون لهذه الوحدات التنظيمية أفكار مختلفة حول ماذا وكيف تتغير، وبالتالي تتعارض مع بعضها البعض. يلاحظ هذا في الحكومات الفيدرالية مثل الولايات المتحدة حيث تفرد كل وكالة، ضمن الإطار العام لمسؤولية مكتب المحاسبة العامة عن إصدار المبادئ التوجيهية، بمسؤوليتها عن المحاسبة الخاصة بها، حتى وجود سلطة مكتب المساءلة الحكومية في إصدار المبادئ التوجيهية موجودة فقط على الورق ولا يمكن الإصرار عليها في مواجهة معارضة السلطة التنفيذية. وهو السبب الذي أدى إلى وجود دعوات لإنشاء منصب كبير الموظفين الماليين، الذي يكون مسؤولاً عن تطوير الأسس المفاهيمية لنظام المحاسبة الفيدرالي وفي نفس الوقت ستكون لديه الصلاحيات الكاملة لضمان تنفيذها.

2- النظام القانوني: تأتي الأنظمة القانونية للبلدان إما تحت التقاليد الرومانية الجرمانية أو التقاليد الإنجليزية. في التقليد الروماني الجرمني أو بلدان القانون المدني تم تطوير نظام شامل ومفصل للقانون التشريعي، بينما في البلدان ذات التقاليد القانونية الإنجليزية أو بلدان القانون العام يكون القانون التشريعي محدوداً من حيث الكم ويغلب على القانون العام الأعراف والتقاليد. تنعكس التقاليد القانونية للبلد أيضاً في مدى التدوين القانوني للوائح محاسبة القطاع العام. في البلدان ذات التقاليد الرومانية الجرمانية، مثل فرنسا وألمانيا، يتم تحديد مبادئ وإجراءات محاسبة القطاع العام بالتفصيل بموجب القانون. من ناحية أخرى، في البلدان التي تنتمي إلى التقاليد الإنجليزية مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا، لا يوجد سوى وصفات قانونية عامة لحفظ حسابات القطاع العام. وبالتالي فإن النظام القانوني يؤثر على مرونة نظام محاسبة القطاع العام. الاتجاه هو أن يكون النظام أقل مرونة في البلدان التي تنتمي إلى التقاليد الرومانية الجرمانية مقارنة بالدول ذات التقاليد القانونية الإنجليزية. نتيجة لعدم المرونة الكامنة فيه، يقدم النظام القانوني لدول القانون المدني عائقاً أكبر أمام التغييرات في نظام محاسبة القطاع العام من النظام القانوني لبلدان القانون العام. الجزائر تتبع النظام الفرنسي وبالتالي النظام الروماني الجرمني لذلك تعرف جموداً كبيراً في الجانب المحاسبي والأمر ليس مقصوداً على القطاع العام فحسب، بل حتى المحاسبة المالية للقطاع الخاص (النظام المحاسبي المالي الحالي SCF) يشهد جموداً تاماً أيضاً.

3- مؤهلا واحترافية موظفي المحاسبة: كما هو موضح سابقاً، يهيمن على موظفي المحاسبة في بعض البلدان أفراد مدربون في محاسبة القطاع الخاص أو العام، بينما يشغلها في حالات أخرى غير متخصصين، أي ليسوا محاسبين أو مدققين محترفين، يتعلمون تقنيات محاسبية محددة في الوظيفة. قد يؤدي الافتقار إلى بعض المهارات العامة في مجال المحاسبة إلى خلق حواجز في التنفيذ لا يمكن القضاء عليها على المدى القصير والتي قد تعني في ظروف معينة أن محاولات إدخال المزيد من المحاسبة بالمعلومات ستفشل، أي عندما يجب تغيير تقنيات المحاسبة بشكل أساسي فيما يتعلق بإدخال مفاهيم محاسبية جديدة ويفتقر

موظفو المحاسبة إلى المعرفة اللازمة لتنفيذ مثل هذه التقنيات الجديدة. حسب روث ريتشاردسون وزيرة المالية لنيوزيلندا بين 1990 و 1993 فإن نيوزيلندا (الدولة السبّاقة في تطبيق محاسبة الإستحقاق في القطاع العام) قامت بتوظيف الخبرة المحاسبية من شركات وخبراء محاسبة القطاع الخاص أساساً بالإضافة إلى إستحداث تغييرات أساسية على مستوى ثقافة التنظيم¹.

4- حجم القطاع: يتم التعبير عن حجم القطاع من حيث عدد السكان وعدد وحجم الهيئات الحكومية والتي ترتبط فيما بينها إرتباطاً إيجابياً، فمع زيادة حجم الولاية تتضاعف المشاكل التقنية والإدارية لتنفيذ نظام محاسبة جديد ونظام إعداد التقارير المالية، كما ترتفع تكلفة التنفيذ. قد يكون هذا سبباً إضافياً لظهور الابتكارات بشكل متكرر في الوحدات الإقليمية الأصغر (البلدان الأصغر، مثل الدنمارك والسويد والدول الأعضاء في البلدان الأكبر ذات الدساتير الفيدرالية) مقارنة بالبلدان الأكبر.

5- رغبة الحكومات في التعنيم عن المعلومة المالية: تميل الحكومات إلى "طبخ الحسابات cook the books"، كأى منظمة لا ترغب الحكومات في تقديم معلومات سيئة حول أعمالها، ومن بين أبرز الأساليب للتغطية على المعلومات المالية السيئة نجد تغيير الأساليب والقواعد المستعملة في قياس وتقرير المعلومات المالية، من خلال المحاسبة الخلاقية Creative accounting من أجل إقناع الغير بأن الحكومة تقوم بعمل أفضل مما هي تقوم به فعلياً. وهذا التلاعب لا ينحصر دوماً في الحرص على تزيين الصورة، أحياناً قد تقوم بالعكس من أجل تسويد التقرير المالي للحكومة السابقة، خاصة إذا كانت حكومة أحزاب معارضة، ويكون ذلك في السنة الأولى من حكم الحكومة. وما قد تقوم به الحكومات على العموم من أجل إقناع الشعوب يتمثل في تقديم تقارير تبرز أن:²

- عجزها المالي في الموازنة هو أقل مما هو عليه في الحقيقة؛
- لم تقم بتجاوز حجم الإنفاق المخول له والمحدد في التشريعات؛
- حجم الزيادة في الإنفاق الإجمالي كان أقل مما هو في الحقيقة؛
- الديون والإلتزامات المنقولة إلى الأجيال القادمة هي أقل مما هي عليه في الحقيقة؛
- الإستثمارات المنجزة ذات قيمة بالنسبة للأجيال المستقبلية، بينما هي في الحقيقة ليست كذلك؛
- أداء السنة الحالية مقبول بالمقارنة بالسنة الماضية أو بالحكومة الماضية؛
- أداءها جيد ومقبول مقارنة بحكومات أخرى.

¹ Richardson, Ruth, « [Opening and Balancing the Books, the New Zealand Experience](#) » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 5-11.

² Diana R. Hillier : « [From cash to accrual : The canadian experience](#) » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 12-16.

إن التقرير المالي على الأساس النقدي يوفر العديد من الوسائل التي قد تسمح بتقديم تقارير مالية تختلف عن الواقع الحقيقي، ويكون ذلك على الأرجح من خلال (1) عدم فهم للالتزامات أو الخصوم، (2) إحصاء زائد للأصول و (3) بيانات مالية غير موحدة محاسبياً. لذلك يبقى أساس الإستحقاق هو الأساس الذي بإمكانه ضمان قدر أكبر من الشفافية والنزاهة.

المطلب الثالث: المتطلبات الكلية التحول إلى محاسبة القطاع العام على أساس الإستحقاق أو لمعايير IPSASs

إن عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق تستغرق الكثير من الوقت والجهد، لكنها تضمن عملاً أفضل للحكومة. رأينا سابقاً فوائد تطبيق أساس الإستحقاق العديدة، بما في ذلك التواصل الأفضل مع الجمهور والأداء الأفضل للمؤسسات الحكومية. يميل مجلس المعايير الدولية لمحاسبة للقطاع العام إلى تحسين المعايير مع التغييرات عند الاقتضاء وفقاً للمشاكل الحالية في تنفيذها والتحديات المستقبلية للمحاسبة بشكل عام. من المتوقع أن يبذل المزيد من البلدان جهوداً لإعتماد نموذج المحاسبة القائم على الإستحقاق في القطاع العام، نظراً للمزايا التي يوفرها في طريقة إعداد تقارير مالية عالية الجودة وتواصل وتعاون دولي أفضل مع القطاع العام¹. سوف نحاول أن نوضح أهم معالم متطلبات تطوير محاسبة القطاع العام بالإعتماد على:

- توصيات مجلس IPSASB،
- تجارب التحول في الدول التي قامت أو هي في طور تبني معايير IPSASs،
- أهم الدراسات التي أجريت في هذا السياق.

بالتأكيد سوف نهتم بشكل أكبر بالدراسات والتقارير التي أصدرها مجلس IPSASB عن التحول إلى معايير محاسبية وفق أساس الإستحقاق. حيث لطالما إهتم مجلس IPSASB بهذه المتطلبات من أجل توفيرها وتقديمها للراغبين في التحول إلى أساس الإستحقاق. أهم الدراسات المنشورة من طرف IPSASB (أو مجلس PSC سابقاً) والتي تتعلق بمتطلبات التطبيق وهي موضحة في الجدول (2.5):

مهدت الدراسات التي سبقت 2011 إلى الدراسة Study 14 التي تمثل أجود دليل للتحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق، حيث تتناول المتطلبات التي تمس كل خطوات التحول بما فيها المتطلبات السياسية والبيئية. كما تتناول أبرز المعايير التي قد يصعب تطبيقها فتوضح طريقة تطبيقها وكل المتطلبات

¹ Minovski, Zoran; Hughes, Jesse; Kocovski, Aleksandar (2016) : «[Transitioning to accrual accounting in the public sector](#)», Journal of Contemporary Economic and Business Issues, Cyril and Methodius University in Skopje, Faculty of Economics, Skopje, Vol. 3, Iss. 2, pp. 75-88.

التي توصل إلى التطبيق السليم لها. أردنا من خلال الجدول توضيح مجهودات مجلس IPSASB في تسهيل عملية التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق بشكل تدريجي، كي لا يتبادر إلى الذهن أن مهمة المجلس قد تقتصر في صياغة المعايير فقط.

الجدول 5.5: أهم الدراسات التي نشرها مجلس IPSASB أو مجلس PSC سابقاً عن التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق في منشآت القطاع العام.

العنوان بالإنجليزية	العنوان بالعربية	السنة
(Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities – Third Edition	(الدراسة 14) التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق: دليل منشآت القطاع العام – الإصدار الثالث (الإصدار الأول 2002)	2011
Information Paper, The Road to Accrual Accounting in the United States of America.	ورقة معلومات: الطريق إلى محاسبة الإستحقاق في الولايات المتحدة الأمريكية.	2006
Occasional Paper 7, Governmental Accounting System in Argentina	نظام المحاسبة الحكومية في الأرجنتين	2004
Occasional Paper 4, The Delegation of Public Services in France, An Original Method of Public Administration: Delegated Public Service	تفويض الخدمات العامة في فرنسا، طريقة أصلية للإدارة العامة: الخدمة العامة المفوضة	2002
Occasional Paper 5, Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector	محاسبة الموارد: إطار عمل وضع المعايير المحاسبية في قطاع الحكومة المركزية في المملكة المتحدة	2002
Occasional Paper 6, The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook	تحديث المحاسبة الحكومية في فرنسا: الوضع الحالي، القضايا، التوقعات	2002
Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting	وجهات نظر حول المحاسبة على أساس الإستحقاق	1996
Occasional Paper 1, Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience	ورقة بحثية 1: إدماج محاسبة على أساس الإستحقاق في الحكومة: تجربة نيوزيلندا	1994
Occasional Paper 2, Auditing Whole of Government Financial Statements: The New Zealand Experience	ورقة بحثية 1: تدقيق كامل البيانات المالية الحكومية: تجربة نيوزيلندا	1994

المصدر: من إعداد الباحث.

يعبر مجلس IPSASB عن أهم الأفكار المتداولة فيما يتعلق بالتحول إلى معايير محاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام من خلال الدراسات والأوراق البحثية التي تصدر من طرف هيئاته أو

من طرف الهيئات الفاعلة في هذا الميدان على المستوى الدولي، والتي تعتبر كذلك شريكة في تطوير أهم معالم معايير محاسبة القطاع العام. من الجدول نلاحظ أن أهم الدراسات كانت في الحقيقة قبل إصدار المعايير، ولقد ركزت على الدول التي عرفت تقدماً ونجاحاً في التحول إلى أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام. أردنا من خلال الجدول كذلك توضيح أن مجلس IPSASB لا يهتم فقط بإصدار المعايير بل إن مهمته أكبر من ذلك، فهو يهتم بأبرز الإشكاليات التي تعني القطاع العام مع تركيزه بالدرجة الأولى على التقرير المالي للقطاع العام.

حاولنا تحديد متطلبات تبني محاسبة أساسها الاستحقاق، أو محاسبة وفق معايير IPSASs، من خلال مختلف التجارب والدراسات التي حصلت في مختلف الدول والتي شهدت مجهودات كبيرة والجميع أجمع على أن كل هذا يتطلب عدة سنوات بالإضافة إلى مجهودات مالية وفنية معتبرة.

الفرع الأول: المتطلبات الهيكلية

ننطلق من المتطلبات الفنية التي يجب توفرها من أجل إنجاز عملية التحول إلى المعايير القائمة على أساس الاستحقاق، ومن خلال الدراسة لأهم التجارب صولنا إلى أن المتطلبات الفنية تقوم على:

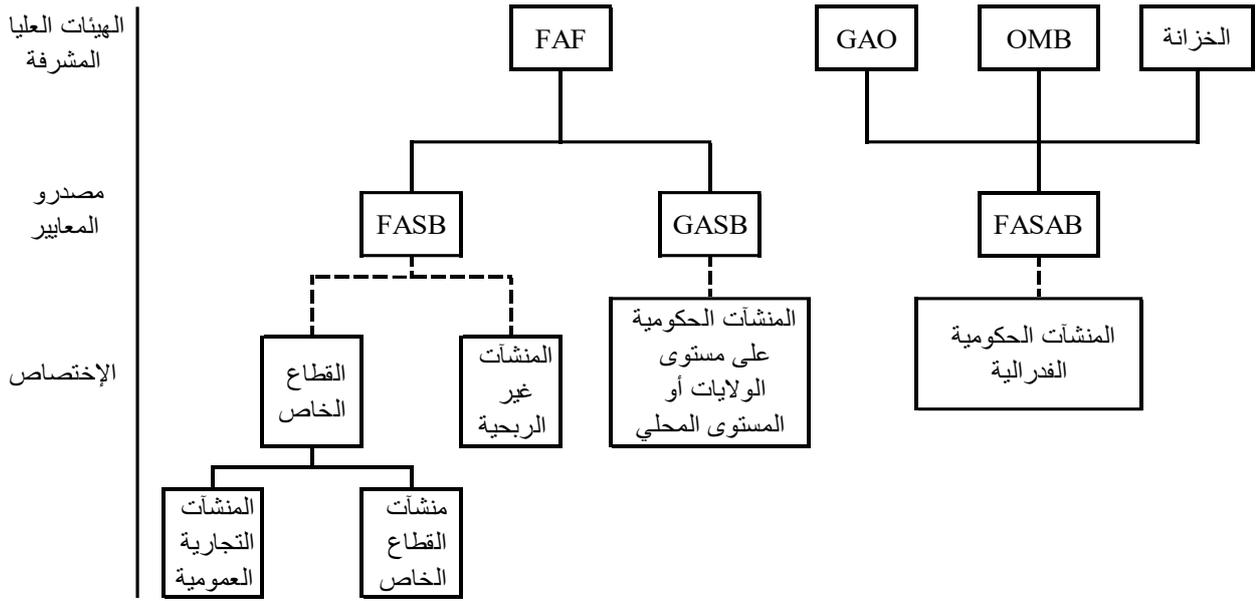
1- الهيئة المصدرة للمعايير:

إن بداية صياغة معايير مبنية على أساس الاستحقاق يجب أن تعتمد على هيئة تصدر هاته المعايير، تميل تجارب الدول الأنجلوساكسونية إلى خلق هيئة مصدرة للمعايير في الغالب مستقلة عن الحكومة أو وزارة المالية. فنجد في الـو.م.أ تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة 1984 والذي يعتبر الشقيق الأصغر لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB لأنهما تحت إشراف مجلس المحاسبة المالية¹ Financial Accounting Foundation FAF، حيث يشرف مجلس FASB على صياغة معايير المحاسبة المالية للقطاع الخاص منذ نشأته أي سنة 1973، بينما يُعنى مجلس GASB بصياغة معايير محاسبية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وهو ما يستدعي مساعدة الهيئات التي لها الخبرة في صياغة المعايير مثل FASB والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.²

الشكل 1.5: هيكل إصدار المعايير في الـو.م.أ

¹ مجلس المحاسبة المالية (FAF) هي منظمة مستقلة خاصة مسؤولة بشكل أساسي عن إنشاء وتحسين المحاسبة المالية ومعايير التشغيل وتكوين المنتمين إليها حول هذه المعايير.

² IFAC : «The Road to Accrual Accounting in the United States of America», Information Paper, New York 2006, P



المصدر : «The Road to Accrual Accounting in the United States of America », Information Paper, New York 2006, P 9.

في الحقيقة النظام المحاسبي الأمريكي للقطاع العام لا يتكون فقط من هيئة وحيدة فقط هي GASB بل هناك أيضاً المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة الفدرالية FASAB، هذا الأخير يمثل هيئة تم تأسيسها بناءً على مذكرة تفاهم بين الرعاة الثلاثة لـ FASAB وهي (1) المراقب العام للولايات المتحدة (التي تمثل مكتب المساءلة الحكومية GAO Government Accountability Office)، و (2)وزارة الخزانة الأمريكية (الخزانة)، و (3) مدير مكتب الإدارة والموازنة (Office of Management and Budget OMB). تم إنشاء FASAB بالتزامن مع تمرير قانون كبار الموظفين الماليين، والذي، بصيغته المعدلة، يتطلب الحكومة الفيدرالية (بما في ذلك الوحدات المكونة لها) لإصدار البيانات المالية السنوية المدققة. يعني أن مجلس FASAB في النهاية يشرف على معايير تسيير المال العام أو معايير الموازنة، بينما مجلس GASB يقوم بصياغة المعايير المحاسبية المتعلقة بمحاسبة القطاع العام، لذلك نجد الإهتمام الأكبر يتجه نحو مجلس GASB بالنسبة للمهتمين بمعايير محاسبة القطاع العام. وكما يوضحه الشكل (1.5) يوازي مجلس FASAB كلاً من FASB و GASB في كثير من النواحي. يتمثل أحد الإختلافات الرئيسية في أنه نظراً لأن FASAB يشتمل على كل من الفروع التنفيذية والتشريعية للحكومة الفيدرالية ونظراً لأن سلطة FASAB تتبع من الجهات الراعية التي أنشأتها، فإن FASAB يقوم بتقديم مفاهيم ومعايير تقوم بتطويرها إلى رعاتها للمراجعة. ثم يتم إصدار بيان المفهوم أو المعيار، ما لم يعترض OMB أو GAO في غضون 90 يوماً. وقد تم إصدار جميع البيانات والمعايير المفاهيمية التي طورها FASAB.

قد يكون الوضع في الو.م.أ الأكثر تميزاً بين الدول الأنجلوساكسونية، لكن لا بد من ذكر تجارب دول أخرى مثل دول قارة أوروبا، ونفضل التحدث عن التجربة الفرنسية، كتجربة حديثة جداً ولا تزال قيد التطوير والإصلاح. فرنسا من بين الدول التي سجلت تأخراً في تبني نموذجاً لمعايير محاسبة للقطاع العام أساسها الإستحقاق، حيث بدأت عملية إصلاح تسيير المال العام وتقريره من خلال القانون العضوي الجديد لقوانين المالية لسنة 2001 LOLF؛ والذي يمكن إختصاره في رغبة الدولة الفرنسية في تسيير مالها العام وفق مقاربة جديدة أساسها موازنات مترابطة تمتد لعدة سنوات بالإضافة إلى إدخال مفاهيم جديدة عن الأداء في القطاع العام وصرف المال العام بصفة مجملة.

مع أن مشروع إصلاح المالية العامة تم الإنطلاق فيه سنة 2001 عبر 2001 LOLF، إلا أنه لم تتوضح الطريق لمحاسبة القطاع العام الفرنسي حتى تم إنشاء مجلس CNoCP سنة 2008، يكون المجلس مسؤولاً عن توحيد المعايير المحاسبية لجميع الأشخاص من القطاعين العام والخاص الذين يمارسون نشاطاً غير سوقي ويتم تمويلهم بشكل أساسي من الموارد العامة، ولا سيما الإقتطاعات الإجبارية (أساساً الضرائب). ويقع ضمن إختصاص المجلس: (1) الدولة؛ (2) الهيئات الحكومة؛ (3) السلطات المحلية والمؤسسات العامة المحلية؛ و (4) الضمان الإجتماعي والمنظمات التي تستوعبه¹.

هناك الكثير من المميزات التي تتمتع بها التجربة الفرنسية حيث أوضحت ماري بيار كامل الأمينة العامة لمجلس CNoCP وميشال برادا رئيس مجلس CNoCP في مقال أهمية ما يقوم به المجلس خلال عشر سنوات من نشاطه حيث قام ب: إكمال صياغة معايير محاسبة القطاع العام ونشرها في مرجع معايير المحاسبة لمنشآت القطاع العام. كما قام بتطوير ونشر الإطار المفاهيمي لحسابات القطاع العام، وشرع في العمل على مجموعتين جديدتين للعمل على المنشآت العامة المحلية (مؤخراً تم نشره مع بداية 2021)، ومنظمات الضمان الإجتماعي. بالإضافة إلى نشاطه على المستوى الدولي من خلال كونه منخرطاً بشكل كبير على المستوى الدولي سواءً من حيث التوحيد القياسي الدولي من خلال إسهاماته على مستوى مجلس IPSASB، أو الأوروبي من خلال مشروع يوروستات المتعلق بـ EPSAS². إن إنشاء هيئة مكلفة بتطوير معايير أو نظام محاسبة للقطاع العام أمر ضروري لأي إصلاح محاسبي، ويتعدى دور المجلس الإهتمام بالمعايير فقط، بل سيكون له أدوار أخرى كهيئة إستشارية بالنسبة لأي مشروع متعلق بنظام المحاسبة أو المالية العامة، وسيلعب أيضاً دوراً على المستوى الإقليمي والدولي.

موقع إلكتروني رسمي يعنى بالتنظيم الاقتصادي الفرنسي، آخر تاريخ اطلاع <https://www.economie.gouv.fr/cnocp/presentation> وتحديث: 2021/09/21

² Michel Prada, Marie-Pierre Calmel : « Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics : enjeux et perspectives », Gestion & Finances Publiques, N° 6, 2020, pages 62 à 67.

على العموم هناك نوعان من هيئات المحاسبة التي قد تكون مهتمة بالمحاسبة الحكومية: (1) الجمعيات المهنية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين والمعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ومعهد المحاسبة الألماني ونجد في فرنسا بشكل أقل مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي و (2) هيئات المحاسبة المالية للشركات. ذكرنا أعلاه أنه يرجع إهتمامهم إلى حاجة أعضائهم إلى التوجيه في الأمور الفنية (مثل مراجعة القطاع العام) ومقدار عمليات المراجعة المتاحة في القطاع العام. كما تسعى الهيئات والمنظمات المحاسبية بما فيها تلك التابعة للقطاع الخاص التي صارت قوة فعالة في إنشاء هيئات المعايير المحاسبية للقطاع العام وذلك لحماية مصالحها ومصالح مجالس معايير المحاسبة المالية مثل دور AICPA و FASB في تنشئة وعمل GASB في الو.م.أ. إذا كان هناك إهتمام للمنظمات المهنية في القطاع العام، فيمكن أيضاً افتراض وجود إهتمام قوي بتطبيق الفنيات والمفاهيم الأساسية لمحاسبة القطاع الخاص على مستوى منشآت القطاع العام، أو على الأقل إستعمال النظام المحاسبي الساري المفعول في محاسبة القطاع الخاص كأساس لتطوير محاسبة القطاع العام، وهو ما قامت به أغلب هيئات صياغة معايير محاسبة القطاع العام لدى العديد من الدول وكذلك رأيناه في معايير IPSAS التي يشار دوماً إلى أن الأصل في المعايير هو الإعتماد على معايير IAS/IFRS الصادرة عن مجلس IASB. نجد هذا النهج معمول به كذلك في مجلس CNoCP الفرنسي، حيث تسنلهم معايير CNoCP لمحاسبة القطاع العام الكثير من أحكامه من المخطط المحاسبي العام PCG الفرنسي.

كثيراً ما تُطرح المقترحات للمناقشة في إجتماعات الجمعيات المهنية وداخل شركات التدقيق. في المقابل، في بلدان أوروبا القارية يلاحظ ضعف الإهتمام المهني بمحاسبة القطاع العام، لأنه لا ينتمي محاسبو الحكومة والقطاع الخاص إلى نفس الإتحادات المهنية، بالإضافة إلى ضعف الإمكانيات التجارية لشركات المحاسبة في عمليات مراجعة القطاع العام. من خلال كل من التجربتين الفرنسية والأمريكية وتجارب دول أخرى، يمكن الإستخلاص أن أهم عنصر سيسمح بتطوير محاسبة القطاع العام وفق أساس الإستحقاق هو خلق هيئة تعنى بصياغة معايير القطاع العام، ويمكن إختصار خصائصها فيما يلي:

- الهيئة تكون مكونة من مختصين في المحاسبة والمالية، ويجب المزج بين جميع التخصصات أي مسؤولين من وزارة المالية عن المحاسبة والموازنة، قضاة سابقين من مجلس المحاسبة، مختصين في المال العام، وخبراء ومختصين في المحاسبة المالية والضرائب؛
- على الهيئة أن تعمل ضمن إطار الوزارة الوصية مع درجة كبيرة من العمل المستقل (لذلك من الأفضل أن تكون الهيئة مستقلة أصلاً) المبني على النفعية، بعيداً عن الحلول السطحية؛

- العمل مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، الذي يهتم بصياغة التوجيهات والتوصيات المتعلقة بالمحاسبة المالية التي تخص القطاع الخاص. أكد أنه لا بد من دخول المجلس في عملية صياغة نظام أو معايير محاسبة مالية للقطاع العام، حيث نجد أن مختلف التجارب أقحمت الهيئات التي تعنى بالمحاسبة المالية للقطاع الخاص ضمن سياق وضع معايير محاسبة مالية للقطاع العام، مثل التجربة الأمريكية والنيوزيلندا وحتى فرنسا وإن كانت بشكل أضعف؛
- على الهيئة دائماً العمل على أنه لا يتوجب عليها إعادة اختراع العجلة، من خلال اعتمادها في صياغتها للمعايير على (1) معايير تسيير المال العام المحلية حتى لا يكون هناك تناقض في الصياغة، (2) الاعتماد على مرجع المحاسبة المالية المحلي أي المخطط المحاسبي المالي SCF في الجزائر مثلاً، خاصة بالنسبة لمدونة الحسابات كما فعل مجلس CNOCP الفرنسي حيث إعتد على المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG في ذلك، و(3) الاعتماد على معايير IPSASs كمرجع عالمي يمثل المرجع الأكثر نقاشاً وانتشاراً في العالم؛
- تحديد نطاق عمل الهيئة بشكل واضح مثلما تم بالنسبة لمجلس CNOCP الفرنسي، الذي تم توضيح مدى تدخل معاييرها في الحياة الإقتصادية والمنشآت المعنية بمعاييرها. إن تحديد نطاق المعايير يمكن من معرفة أهم المشاكل والصعوبات الممكن مواجهتها واستباق إيجاد حلول لها؛
- القيام بعملية جرد واسعة للقوانين والإجراءات التي يتم العمل عليها في إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنات والمال العام، من أجل الاعتماد عليها في صياغة المعايير والتوصيات من جهة، وعدم الوقوع في تناقضات وإختلافات من جهة أخرى. حتى نحصل في الختام على معايير متناغمة تتناسق مع ما يتم العمل عليه في القطاع العام؛
- الإفتتاح على العالم من خلال لعب دور إقليمي ودولي، والإستفادة والمساهمة في تطوير محاسبة القطاع العام على المستوى الدولي. كما يجب الإشتراك في مشاريع تطوير محاسبة القطاع العام وتسيير المال العام بشكل عام، نلاحظ أن مجلس المحاسبة الجزائري يقوم بمجهودات كبيرة في نطاق عمله من أجل التعاون الدولي فيما يتعلق بتسيير ورقابة المال العام، وأغلب الهيئات الدولية التي يتعامل معها توصي دوماً بضرورة التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق؛
- بالنظر إلى حجم القطاع العام الجزائري وقدراته المحدودة بالمقارنة إلى دول أخرى، نجد أنه من الأفضل أن تكون الهيئة المعنية بمعايير المحاسبة للقطاع العام لها وظائف أخرى مثل المراقبة والتدقيق، مثل ما هو عليه الحال بالنسبة لعدد من الدول، وعلى الأرجح فعدم ظهور تسمية التدقيق

أو المراجعة في تسمية هيئة المعايير لا يعني أن الهيئة لا تهتم بذلك، لكن من الأفضل إبراز ذلك الجزء في التسمية من أجل توضيح أفضل للمهام.

2- معايير محاسبية أم مخطط محاسبي:

من خلال تجارب صياغة نموذج محاسبة مالية في القطاع الخاص قبل القطاع العام نجد أن هناك أسلوبين لصياغة النموذج، إما من خلال صياغة "مخطط محاسبي *Plan Comptable*" كما هو معمول به في نظام المحاسبة المالي SCF الجزائري أو المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG وكلاهما يهتمان بالمحاسبة المالية للقطاع الخاص؛ ويشتركان بكونهما عبارة عن مرجع كلي غير مجزأ إلى معايير منفصلة تتناول المحاسبة المالية بشكل عام، حيث تمتاز النماذج الفرنكوفونية بتبني مخطط محاسبي الذي هو عبارة عن مرجع وحيد يضم القواعد المحاسبية¹. أما النموذج الأكثر إنتشاراً وهو النموذج الأنجلوساكسوني والمتمثل في صياغة معايير محاسبية، حيث يتناول كل معيار نقطة أو عنصر من عناصر المحاسبة المالية، وقبل كل هذا يتم صياغة الإطار المفاهيمي الذي يمثل معيار المعايير، والذي يسمح بصياغة معايير محاسبية متناسقة.

ذكرنا في النقطة السابقة علاقة صياغة معايير القطاع العام بهيئات المحاسبة المالية التي تهتم بالقطاع الخاص. وهذا الإمتداد يتجسد من خلال تبني الكثير من أحكام معايير محاسبة القطاع العام إنطلاقاً من معايير محاسبة القطاع الخاص، كما هو عليه الحال في الو.م.أ ومعايير IPSAS، كما أن التجربة الفرنسية توضح أن كثير من أحكام معايير محاسبة القطاع العام الفرنسية مستلهمة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG، مع أنه لا يوجد أي تشريع أو تعليمة تنص على ذلك بل إنه إختيار مجلس CNoCP² مع أن هيئات محاسبة القطاع الخاص الفرنسية وفي مقدمتها مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي لم يبد تأثيراً كبيراً على العملية، عكس ما هو ملاحظ في التجارب الأنجلوساكسونية. وقد نهجت الحكومة الجزائرية نفس المنهج عندما قامت بتبني مدونة حسابات مشتقة من المخطط المحاسبي الوطني³ PCN لسنة 1975 الذي صدر عبر الأمر 35-75 بتاريخ 29 أفريل 1975 بالنسبة لمحاسبة البلديات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 315-12 الصادر بتاريخ 21 أوت 2012 والمتعلق بتحديد شكل ميزانية (موازنة) البلدية

¹ Eric MANRY : «Le plan comptable de l'Etat : La fin d'un processus », Revue française de comptabilité, N°388, Mai 2006, P6.

²Marie-Pierre CALMEL : « Le recueil des normes comptables pour les établissements publics », Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 488, Juin 2015, PP44-45.

³ من الغريب أنه تم الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي تم التخلي عنه نهائياً سنة 2009، بدل المخطط المحاسبي الجديد المتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي تم سن مختلف قوانينه وإجراءاته بين 2007 و2009، حيث لم نجد تفسيراً لهذا عدا أن المشاريع في الحقيقة يتم تبنيها قبل عدة سنوات من صدورها في الجرائد الرسمية، كما أنه يدل على ضعف النقاش والإفتتاح على مختلف أصحاب الإختصاص.

ومضمونها. حيث أورد المرسوم مدونة حسابات خاصة بالبلديات مستلهمة من مدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، كما يلي:¹

الصنف 0: الإحصائيات،

الصنف 1: الأموال الخاصة،

الصنف 2: الإستثمارات،

الصنف 6: الأعباء،

الصنف 7: الموارد،

الصنف 8: النتائج،

الصنف 9: المحاسبة التحليلية.

إن الإعتقاد على النظام المحاسبي المالي SCF في صياغة معايير محاسبية للقطاع العام قد يبسط الكثير من النقاط، خاصة وأنه قد مضى أكثر من عقد على تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أن أغلب المتخرجين الشباب في إختصاص المحاسبة والمالية لهم إطلاع كافٍ على النظام، ويمثل المرجع الأساسي بالنسبة للتفكير المحاسبي لهم، كما أن المراجع متوفرة بشكل لا بأس به فيما يتعلق بالمحاسبة المالية وفق SCF. تقوم المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs على المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS، وفق القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسي لسنة 2001 LOLF، فمحاسبة الدولة يجب أن تقوم على "مبدأ تسجيل الحقوق والواجبات" والذي بموجبه تتحول إلى محاسبة إستحقاق تماثل محاسبة المؤسسات الخاصة.

وعليه يجب على القواعد المحاسبية المطبقة على مستوى محاسبة الدولة أن تماثل تلك المطبقة في المؤسسات الخاصة الربحية (التي ينطبق عليها المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG) إلا فيما يتعلق بالمعاملات التي تمتاز بخصوصية بالنسبة للقطاع العام (مثل الضرائب والتحويلات الإجتماعية والمنح...)، والتي تتطلب الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات القطاع العام.²

¹ المرسوم التنفيذي 12-315 يحدد شكل ميزانية البلدية ومضمونها، الصادر بتاريخ 21 أوت 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، سبتمبر 2012، المادة 6.

² Eric MANRY : «Le plan comptable de l'Etat : La fin d'un processus », Revue française de comptabilité, N°388, Mai 2006, P6.

نلاحظ أن المادة 65 من القانون العضوي لقوانين المالية الجديد 15-18 قد نص على أنه "... تمسك الدولة محاسبة عامة على جميع عملياتها قائمة على مبدأ على معاينة الحقوق والواجبات...؛ أي أن الأمر منتهاه هو تطبيق محاسبة مالية لدى الهيئات العمومية على المستوى الوطني من أجل تقديم حسابات الدولة وفق الخصائص النوعية التي نصت عليها المادة القانونية السالفة الذكر (65 من القانون 15-18): "... يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخصصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية."، ولا يمكن أن تتأتى هته الخصائص إلا من خلال محاسبة مالية منتظمة وفق معايير أو مخطط محاسبي وطني مماثل لما هو عليه في الدول التي تبنت محاسبة على أساس الاستحقاق، ويبقى نموذج معايير IPSAS هو النموذج الأكثر مرجعية لجميع الدول.

إن عملية إصدار معايير محاسبة القطاع العام يجب أن يسبقها، أو أن يحدث ذلك بالتزامن مع، عملية تطوير إطار مفاهيمي لمحاسبة القطاع العام. يمثل الإطار المفاهيمي معيار المعايير، حيث يمكن المعايير من أن تخضع إلى مرجع تفسيري واحد يلخص أهم خصائص المعايير الأساسية من أهداف وخصائص نوعية وعناصر للقوائم المالية وكذلك أساليب القياس وطرق عرض المعلومة المالية وأهم التقارير المالية وملحقاتها. إن التجارب السابقة في صياغة معايير محاسبية في ظل غياب إطار مفاهيمي أدت إلى وجود إختلالات كبيرة بين المعايير، ولا يمكن معالجة هاته الإختلالات إلا من خلال معايير متناغمة منبعها إطار مفاهيمي واحد. تختلف الأطر المفاهيمية المتنبئة من طرف مختلف الدول، لكنها في الغالب تأخذ جزء كبير من مفاهيمها من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي المحلي للمحاسبة المالية (أو محاسبة القطاع الخاص أو الربحي).

3- عملية جرد للقوانين والتشريعات التي تهتم بالمحاسبة العمومية والمالية العامة والموازنة:

إن أغلب الباحثين والعاملين في قطاع المحاسبة العمومية والمالية العامة مدركون الحجم الكبير للقوانين والتعليمات الصادرة عن الهيئات الوصية، وفي مقدمتها وزارة المالية، المتعلقة بميدانهم. حيث لا بد من تجميع أهم مراجع القوانين والتشريعات وفي مقدمتها القانون العضوي لقوانين المالية، كخطوة أولى من أجل خلق تناغم بين محاسبة القطاع العام وأهم التشريعات التي تحكم تسيير المال العام، وقبل ذلك يجب تحديد منشآت القطاع العام التي ستخضع لمعايير محاسبة القطاع العام، من أجل توضيح مجال تطبيق معايير محاسبة القطاع العام على المستوى المحلي، كما تم ذلك بالنسبة لمجلس CNOCP الفرنسي الذي حدد مجال تدخل معاييره في (1) الدولة؛ (2) الهيئات الحكومة؛ (3) السلطات المحلية والمؤسسات العامة المحلية؛ و(4) الضمان الإجتماعي والمنظمات التي تستوعبه.

إصدار معايير واحدة تفسر القطاع العام بشكل كلي سيقدم وثبة كبيرة من أجل التقدم في تسيير المال العام، لذلك نجد ان الكثير من المختصين يرون أن التسيير العمومي الجديد NPM يمكن أن يُلخّص في التسيير المالي الحديث للمال العام. وترتبط الكثير من مفاهيمه بمعايير المحاسبة المالية التي تهدف إلى تعزيز المساءلة والمساعدة في عملية إتخاذ القرار.

4- تحديد بشكل واضح للعلاقة بين محاسبة القطاع العام ومحاسبة الموازنة:

ذكرنا في طرحنا للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs كيف أن مجلس IPSASB أولى أهمية كبيرة للموازنة، حيث لا يمكن إهمال جانب الموازنة في محاسبة القطاع العام. لذلك نجد أن تسيير المال العام في الدول في الحقيقة لا تحكمه فقط محاسبة مالية على أساس الإستحقاق بل لم يتم التخلي عن محاسبة الموازنة التي تقوم على إثبات شرعية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وما يليها من مهام من حيث متابعة الأرصدة والمجاميع.

إن الجانب الموازني يجب الإهتمام به لأنه يمثل جزء أساسي في القطاع العام، حيث على عكس القطاع الخاص الذي يتميز بسرية الموازنات المرصودة لمختلف المشاريع المستقبلية من إستثمارات أو تمويل أنشطة، يتميز القطاع العام بضرورة توضيح جوانب الإنفاق المستقبلية وطرق تحصيل مواردها، ومناقشتها من طرف ممثلي المواطنين، كما يتوجب تقديم تقارير ختامية يتم إثباتها من خلال هيئة رقابة مستقلة على غرار مجلس المحاسبة في الجزائر، قبل تقديم الحصيلة أما الممثلين المنتخبين.

إن تبني محاسبة على أساس الإستحقاق لا يعني التخلي عن محاسبة الموازنات، بل إن تجارب أغلب الدول التي تحولت إلى معايير محاسبة على أساس الإستحقاق، أو هي في طور تطويرها، حافظت وأكدت على الحفاظ على محاسبة الموازنات؛ مع ذلك لا تزال النقاشات متواصلة بين المختصين حول ضرورة تعايش النظامين معاً (محاسبة مالية ومحاسبة الموازنات)، لكن أغلب النقاشات تنص على ضرورة المواصلة في تعايش النظامين معاً، لن يجب التنبيه إلى أن هذا التعايش يكون على مستويات مختلفة من الأهمية بين مختلف منشآت القطاع العام.

تشير التجربة الفرنسية إلى ضرورة التعايش بين المحاسبة الموازنية والمحاسبة المالي (على أساس الإستحقاق)، لكن الملاحظ هو إختلاف درجة التداخل والتمايز بين النظامين، فمنشآت الضمان الإجتماعي الفرنسية تعتمد على محاسبة واحدة هي محاسبة الذمة التي تقوم على أساس الإستحقاق، بينما يلاحظ تداخل بين المحاسبة الموازنية والمحاسبة المالية في الجماعات المحلية، وبصفة عامة يجب التمييز والفصل بين المحاسبتين ضمن منشآت القطاع العام. لا يمكن إهمال التقارير المالية المتعلقة بالموازنة بالإضافة إلى

مختلف مؤشرات أدائها وخاصة النتيجة الموازنتية، وهو ما يتطلب ضرورة إيجاد نقطة ربط بين بيانات الحصيلة الموازنتية وتلك المتعلقة بالمحاسبة المالية. إقترح مجلس CNoCP الفرنسي في البداية جدولاً يتم الانتقال فيه من النتيجة الموازنتية إلى النتيجة المحاسبية، لكن هذا الإقتراح تم انتقاده من طرف محافظي الحسابات الذين يقومون بتدقيق محاسبة المنشآت لكنهم غير معنيين بتدقيق المحاسبة الموازنتية، لذلك يقترحون إما عدم التأشير على الجدول بصفته لم يدققوا النتيجة الموازنتية، وإما ضرورة مراجعة قوانين تدقيق حسابات القطاع العام.¹

الفرع الثاني: المتطلبات التشريعية

إن القارئ لمعايير IPSASs يلاحظ أن الصائغون للمعايير يحاولون أن تكون معاييرهم قابلة للتطبيق على نطاق واسع مهما كانت طبيعة الحكم أو التسيير السارية المفعول بالبلاد. ومن خلال هذا الجزء من عملنا لا نريد أن نحدد متطلبات تشريعية ولكن نحاول أن نحدد متطلبات متعلقة بالتشريع.

1- التشريعات الحالية:

إن محاسبة القطاع العام بالجزائر مرتبطة بعدد كبير من القوانين والتشريعات، حتى أن الدارسون لمواضيع المال العام يجدون تنوعاً وتداخلاً كبيراً بين التشريعات، ويمكن أن نلاحظ أن الاختلافات تقوم على المالية العامة المتعلقة بالبلديات، المالية العامة المتعلقة بالولاية، والمالية العامة المتعلقة بالإدارات والهيئات العمومية بما فيها الإدارات المركزية من وزارات ووزارة أولى.

في الخطوة الأولى لتبني معايير محاسبة الاستحقاق لا يجب أن تلغ بقية التشريعات أو تجمد بعضها حتى، بل يجب أن تحافظ على الإجراءات الإدارية الممارسة لأنها تمثل الجانب التشريعي للمال العام، وهو جانب مفصول عن الجانب المحاسبي. هذا لا يعني عدم وجود ضرورة لمراجعة وتحديث ذلك الجانب من التشريع، وتحديثه من أجل مواءمته harmonization للنظام المحاسبي.

يجتهد مجلس CNoCP الفرنسي من أجل تطوير مرجع معايير محاسبة القطاع العام، حيث يرى المجلس أن منشآت القطاع العام في الحقيقة تخضع إلى العديد من التشريعات والقوانين متعلقة بالموازنة والمالية؛ ويهدف مرجع المعايير إلى أن يكون المرجع المحاسبي ملائم، شامل ويتمشى مع معايير محاسبة الدولة². مع ذلك يبقى تسيير الأعمال المالية والموازنتية المتعلقة بالجماعات المحلية الفرنسية خاضعاً لنفس

¹ Marie-Pierre CALMEL : « Le recueil des normes comptables pour les établissements publics », Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 488, Juin 2015, PP44-45.

² Mari-Pierre CALMEL : « Le conseil de normalisation des comptes publics publie son rapport d'activité pour l'année 2014 », Revue française de comptabilité, avril 2015, N° 486, pp: 52-55.

التقارير المالية والتي تماثل تلك المستعملة على مستوى البلديات في الجزائر، رغم بدء العمل بمعايير محاسبة القطاع العام الفرنسية. حيث يتوجب على الجماعات المحلية الفرنسية تحرير حساب التسيير والحساب الإداري المتعلق بالسنة المالية المنقضية.

2- العامل البشري:

إن العمل الذي يجب القيام به من أجل التحول إلى محاسبة مبنية على أساس الاستحقاق يتطلب تحسين وإدراج مختلف الموارد البشرية المعنية بالعملية، من أجل تقادي الكثير من المشاكل والتي تقوم في الأساس على المقاومة المنتظرة كما يحصل في أي عملية تحديث أو تغيير. في الأساس ترجع المقاومة للنظام الجديد إلى عدم أخذ مجهودهم الإضافي المفترض على العمال القيام به من أجل التحول إلى معايير جديدة. لذلك يجب التفتن إلى هذا القسم ومحاولة إدراج أكبر عدد من العمال في العملية كما يجب مكافأتهم على كل عمل إضافي أو مجهود يساهم في نجاح العملية. والعامل البشري قد يتعدى العمال في ميدان المال العام إلى المسؤولين السامين والسياسيين من أجل تحسيسهم هم كذلك بضرورة التخلي عن محاسبة الصندوق، لتسيير أفضل للمال العام. والدعم السياسي ضروري جداً لإنجاح أي عملية إصلاحية بما فيها تبني معايير محاسبة على أساس الاستحقاق. كما يجب تقديم أهمية كبيرة جداً لعملية التكوين، حيث لا يمكن أن تنجح العملية من دون عمليات تكوين وتأطير مكثفة.

الفرع الثالث: المتطلبات السياسية

أظهرت دراسات عديدة ارتباطات إيجابية بين المنافسة السياسية واعتماد مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق. حيث يقوم الافتراض الأساسي المشترك بين هذه الدراسات هو إثبات "سوق" يجمع بين الناخبين ومجموعات المصالح والسياسيين والإداريين؛ في ظلّه يخضع السياسيون والأحزاب لعملية تنافس تُلزمهم، من أجل تعظيم عدد الأصوات، بتلبية إحتياجات الناخبين. لذلك نجد أن الدول التي تتسم بمستوى أعلى من الديمقراطية تتجه بشكل أسرع إلى تبني النماذج المحاسبية الأكثر فعالية. تبنت فرنسا إصلاحات مالية من خلال القانون العضوي لقوانين المالية 2001 LOLF، ثمرة عمل نائب عن اليسار (ديدييه ميغو Didier MIGAUD) ونائب عن اليمين (آلان لامبرت Alain LAMBERT) وتم التصويت عليه من طرف الإتحادين معاً¹.

يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن العوامل التي تؤثر على التحول في البلدان تختلف إختلافاً كبيراً. ويلاحظ تأثير نظامين سياسيين مشتركين على عملية الانتقال: الأنظمة الرئاسية والأنظمة البرلمانية.

¹ Jean Tirole : Op. Cit., P240.

حيث يتميز في النظام الرئاسي بانتخاب شخص واحد كرئيس للسلطة التنفيذية ولا يخضع هذا الشخص للعزل من قبل الهيئة التشريعية إلا في ظروف استثنائية. هذا الفصل بين السلطات التنفيذية والتشريعية يعني أن الهيئة التشريعية تقدم مراجعة مستقلة لمزايا التشريع المقترح، وجود هذا الإستقلال يحدد قوة النظام الرئاسي؛ إلا أنه قد يؤدي أيضًا إلى تأخير أو عرقلة إصدار التشريعات، عندما تتطلب الإصلاحات المالية المقترحة تغييرات في التشريع، فقد يكون التخطيط التفصيلي مطلوبًا لتعزيز احتمالية تمرير التشريع في إطار زمني معين؛ كما أن أي مقترحات تتطلب مراجعة تشريعية للموازنات والبيانات المالية؛ في ظل النظام المالي المنقح يجب أن تأخذ في الإعتبار العمليات الداخلية للهيئة التشريعية والوقت المحتمل اللازم لإجراء مثل هذه المراجعات. بينما في نظام الحكم البرلماني، يتم تشكيل الحكومة من قبل الحزب صاحب أكبر عدد من الأصوات من أعضاء البرلمان. لا تسيطر الحكومة بالضرورة على أغلبية الأصوات في البرلمان، وبالتالي لا يمكنها أن تضمن دائمًا تمرير تشريعاتها. الحكومة التي ترغب في المضي قدما في إصلاحات الإدارة المالية تسيطر عادة على السلطة التنفيذية ولديها أعداد كافية داخل البرلمان لتأمين تمرير التشريعات. يتمثل أحد الجوانب الرئيسية للمراحل المبكرة من الانتقال داخل النظام البرلماني في ضمان وجود التزام سياسي كافٍ من قبل الأحزاب الحاكمة بالإصلاحات. من المهم أيضًا التركيز على توفير المعلومات لأحزاب المعارضة للسماح بإجراء مناقشة مستنيرة للمقترحات و "قبول" الدعم من أعضاء المعارضة الرئيسيين. يمكن أن تكون الأوقات الانتقالية أسرع بكثير في ظل نظام البرلمان. بعض الأنظمة السياسية تعمل في ظل التشريعات واللوائح التي تقوم عليها الموازنة الحكومية وإعداد تقارير مفصلة بشكل خاص وتعتبر جوانب أساسية من الدستور. يمكن أن يكون لذلك تأثير على الانتقال من حيث أنه قد يكون من الصعب جدًا إحداث تغييرات في التشريعات واللوائح الحالية، عندها يمكن تشجيع الهيئات بشكل فردي على اعتماد المحاسبة على أساس الإستحقاق، مع الحفاظ على أنظمة الموازنة الحالية¹.

من الضروري أن تكتسب مبادرات تبني نظام جديد لمالية القطاع العام الدعم من المسؤولين الحكوميين رفيعي المستوى منذ البداية حتى يكونوا على دراية كاملة بالمزايا والمشاكل المحتملة؛ ما يتطلب مثل هذا المشروع من الخبراء العمل كمدافعين أقوياء لتهيئة المسرح السياسي وتوفير القيادة الضرورية. الموقع والوضع الهرمي للوحدات المسؤولة عن مشروع التحول، فكونه تحت رعاية الراعي الرئيسي أو سلطة رفيعة المستوى سيرسل رسالة قوية إلى القطاع العام حول أهميته وتحسين فرصه في الحصول على الدعم. فلا ينبغي أن يكون العمل محصوراً في تنظيم إداري أو تحت وحدة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، لأنه يجب

¹ IFAC : « (Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Third Edition », Third edition, New York, 2011, P27-28.

أن يتجنب التصور بأنه مجرد مبادرة لتطوير التكنولوجيا وليس مشروعاً معقداً لتبسيط وتقوية الإدارة المالية العامة.

الفرع الرابع المتطلبات الفنية

تمثل المتطلبات الفنية تلك التي تهتم بشأن محاسبة القطاع العام بشكل مباشر، حيث نحاول تلخيص مختلف التوصيات والنتائج التي توصل لها المختصون ومختلف التجارب عبر العالم. سنحاول إنتقاء أفضل التجارب ونركز على النماذج الشبيهة بالنموذج الجزائري.

1- مخطط الحسابات (مدونة الحسابات) Chart of accounts COA:

مخطط الحسابات هو "نظام ترميز منظم لتصنيف وترميز المعاملات والأحداث داخل نظام المحاسبة. يحدد تنظيم دفاتر الأستاذ المستخدمة في نظام المحاسبة. قد تتضمن أنواع التصنيفات التي يوفرها مخطط الحسابات تصنيفات إقتصادية ووظيفية وإدارية وإقليمية بالإضافة إلى تصنيفات أكثر تفصيلاً لمراكز التكلفة والبرامج والمشاريع والمخرجات والنتائج"¹. على المستوى العالمي يوجد إتجاهين فيما يتعلق بمخطط الحسابات، حيث تميل الدول الأنجلوساكسونية المبنية على حرية أكبر للتسيير إلى تقديم حرية كبيرة للمنشآت خاصة الخاصة منها في تحديد مخطط الحسابات المناسب لها، كل ما يتوجب عليها هو تقديم تعريف لمخطط الحسابات من أجل التعريف بحساباتها. بينما تميل دول أخرى على غرار دول أوروبا القارية وفي مقدمتهم فرنسا إلى تقديم مدونة حسابات تمثل مخطط الحسابات الأساسي الذي يجب الإعتماد عليه من أجل تطوير مخطط الحسابات للمؤسسة المعنية.

إن التوجه الأكثر منطقية وقبولاً هو إختيار نموذج مدونة حسابات لمنشآت القطاع العام، كما يجب أن يتم تطويره على أساس يقترب من مخطط الحسابات المستعمل في القطاع الخاص، على غرار ما تم إستخدامه في فرنسا بالإعتماد على مخطط الحسابات العام PCG وكذلك النظام الإسباني². إن العمل أكيد سيكون في بيئة أوتوماتيكية³، لذلك تكتسي عملية ترميز الحسابات أهمية كبيرة، كما يجب الإعتماد على تقنيات عالية الجودة تتمثل في نظام متكامل لإدارة المعلومات المالية Integrated Financial Management Information System (IFMIS)، وهو النظام الذي سوف نتناوله لاحقاً في المتطلبات التكنولوجية؛ يجب أن تكون عضوية فريق تصميم مخطط الحسابات COA ممثلة لمختلف أنشطة ومكونات

¹ IFAC : « (Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Third Edition », Third edition, New York, 2011, P42.

² Vicente Montesinos and José M. Vela BARGUES : « [Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting](#) » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 17-24.

³ Sylva Okolicaboh : « [IPSAS: Guidelines for Developing Countries](#) », IMF working paper, IMF, 2014.

إصلاح الإدارة المالية العامة، فعلى سبيل المثال إذا تم تكليف فريق تنفيذ معايير IPSASs بالمسؤولية الوحيدة عن تصميم شهادة توثيق البرامج، فإن الاتجاه هو التركيز على متطلبات معايير IPSASs على حساب المكونات الأخرى. كما لا يُنصح بإسناد مسؤوليات تصميم مخطط الحسابات COA إلى هيئة وحيدة من هيئات إصلاح إدارة الشؤون المالية العامة بما فيها الهيئة المعنية بالتنظير لمعايير محاسبة القطاع العام، بل يتطلب العمل مجهوداً مشتركاً ومتكاملاً.

لا يتم استخدام دليل الحسابات فقط في إعداد البيانات المالية الخارجية، بل يمكن استخدامه أيضاً لدعم إعداد تقارير الإدارة الداخلية، وإعداد المعلومات التنظيمية وتتبع النفقات مقابل الميزانيات وإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال دليل إحصاءات المالية الحكومية 2001 GFSM، ونظام الحسابات القومية SNA). من أجل القضاء على إعادة التصنيف غير الضرورية للبيانات المالية أو تكرار إدخال البيانات من المفيد أن يدعم مخطط الحسابات مجموعة من متطلبات إعداد التقارير الحكومية¹. لذلك يتوجب إشراك جميع العاملين في قطاعات المحاسبة والإحصائيات، ونعني بالخصوص (1) هيئات تقرير ومحاسبة القطاع العام من مسؤولين عن التخطيط والإحصاء والمحاسبة في وزارة المالية و (2) العاملين في القطاع على مستوى لا مركزي من بلديات وولايات و (3) مختصين في المحاسبة المالية للقطاع الخاص سواء لدى وزارة المالية أو التنظيمات المعنية بالمحاسبة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة CNC والمصنفات الوطنية للعاملين في المحاسبة، و (4) الديوان الوطني للإحصاء ONS والذي يعتبر أحد أبرز الهيئات المنتجة للبيانات الإحصائيات.

صياغة الهيكل الجديد للنظام المحاسبي للمفوضية الأوروبية تمت عبر مقارنة ثلاثية الأطراف، ممثلة في:² (1) لجنة التسيير: رؤساء أقسام المحاسبة والإعلامية وممثلي خدمات المستعملين؛ (2) لجنة معايير المحاسبة: يترأس إجتماعاتها محاسب المفوضية ومكونة من مختلف المختصين في الميدان وممثلين من المحاسبة من مختلف الهيئات والوكالات الأوروبية المعنية بعملية التوحيد المحاسبي مهمتها تقديم تقييمها للمعايير والقواعد المحاسبية التي يقترحها المحاسب ومستشاريه؛ و (3) لجنة إشراف: يرأسها المدير العام للموازنة، حيث يجتمع خلالها الممثلين عن المستعملين لمختلف القواعد المحاسبية، من أجل تقديم المعلومات الرجعية Feedback الضرورية عن سير المشروع. بالنسبة لهيئتي المراجعة ومجلس المحاسبة الأوروبي *La cours des comptes* فقط كانتا تمثلان هيئتين ملاحظتين، وقد تم فتح مجال الإستشارة بالنسبة

¹ IFAC : « (Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Third Edition », Third edition, New York, 2011, P43.

² Marc OOSTENS : « La comptabilité de l'union européenne », revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28-33.

لمختلف الموظفين لدى المديرية العامة للموازنة من خلال شبكة تم خلقها عبر محاسبين مراسلين لدى مختلف الأقسام.

يقوم التقرير المالي الحالي على مستوى البلديات على أساس مدونة حسابات وفق القرار المرسوم التنفيذي 12-315 المؤرخ في 21 أوت 2012 المحدد لشكل موازنة البلدية ومضمونها كما تناولناه في الفصل الأول. إن أكبر تحدي للتقرير المالي العمومي هو القيام بعملية التوحيد لحسابات مختلف منشآت القطاع العام من أجل تحضير تقرير مالي كلي شامل وموحد يضبط لنا مختلف التقارير المالية وفي مقدمتها الوضعية المالية للحكومات المحلية والمركزية بالإضافة إلى تقرير الأداء المالي المجمع. لا شك ان تنظيم الحسابات سوف ييسر ويعبد الطريق نحو هذه العملية المعقدة والتي لا يمكن القيام بها بشكل دقيق دونما دراسة عميقة لكل نواحي التنظيم المحاسبي وفي مقدمته مخطط الحسابات.

ويجب كذلك التركيز على الربط في التقرير المالي بين التقارير المالية الأساسية والموازنة من ناحية الشكل والمضمون، على اعتبار أن الموازنة تمثل التقديرات المالية للإيرادات والنفقات وفق التشريعات السارية المفعول، وبعد المصادقة عليها. فلا يمكن أن يتم إهمال الوثيقة الأساسية للإنفاق العام والمتمثلة في الموازنة، عند القيام بتحضير التقارير المالية النهائية التي تظهر مختلف عناصر التقرير المالي المنجزة فعلاً كما يفضل أيضاً الربط بين شكل التقرير المالي الكلي ومتطلبات المحاسبة الوطنية أو القومية، لأن هدف التقرير المالي لا يجب أن يتوقف عند إرضاء جهة واحدة من المستعملين للتقرير المالي بل يجب أن يتعداه إلى مختلف إستعمالات التقرير المالي، بما فيها الإستخدامات الإحصائية والقياسية.

في الأخير يتوجب توفير دليل لمدونة الحسابات المطورة بشكل مفصل لمختلف الحسابات ووفق ترميز مدروس بشكل عميق، يمكّن من توفير أدوات تقرير جيدة إذا ما تم إحترامها، تسمح بإنتاج تقارير مالية عالية الجودة ومتناغمة بشكل جيد تمكن من القيام بـ (1) عمليات مقارنة بين مختلف الهيئات العمومية المتماثلة مثل المدارس والجامعات، و(2) تسهل عملية توحيد الحسابات والقيام بتجميع الأرصدة لمختلف المنشآت العمومية. توفر التجربة الجزائرية في محاسبة القطاع الخاص وفق النظام المحاسبي المالي SCF قاعدة جيدة لتطوير دليل حسابات يوضح طيفية عمل كل حساب وطريقة إستعماله، وهي الطريقة المعمول بها وفق النظام الفرنسي والإسباني كذلك¹. وبمجرد إنشائه يصبح مخطط الحسابات مكوناً أساسياً في معالجة المعلومات المالية من المهام البسيطة، مثل دفع الفواتير، والأنشطة المعقدة مثل إعداد التقارير المالية. من

¹ Vicente Montesinos & José M. Vela Bargues : «Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting» Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 17-24.

الضروري أن يتم تصميم مخطط الحسابات بعناية للسماح بالتغيير والنمو وتلبية إحتياجات إعداد التقارير المختلفة للمنشأة. عند تطوير دليل الحسابات، تحتاج المنشآت إلى مراعاة ما يلي:¹

- متطلبات معايير IPSAS فيما يتعلق بالإفصاح عن البيانات المالية؛
- الحاجة إلى أن تكون التعريفات واضحة بما فيه الكفاية بحيث يتم تصنيف المعاملات بشكل مناسب؛
- سواء الآن أو في المستقبل، فإن مخطط الحسابات يهدف أيضًا إلى دعم مراقبة الإنفاق مقابل الميزانيات (حتى ولو ظلت الموازنة على أساس نقدي)؛
- سواء الآن أو في المستقبل، فإن مخطط الحسابات يهدف أيضًا إلى دعم التقارير المالية للحكومة؛
- احتمال تحديث مخطط الحسابات سنويًا لمراعاة التطورات الجديدة في إعداد التقارير المالية؛
- مدى قدرة المنشآت الفردية على تعديل دليل الحسابات أو الإضافة إليه؛ و
- أي متطلبات تشريعية ذات صلة.

2- إدخال الجامعات ومراكز البحث في عملية إصدار المعايير:

فضلنا التحدث أولاً عن دور المهنيين في تطوير نظام ومعايير لمحاسبة القطاع العام، قبل الحديث عن دور الجامعات ومراكز البحث في هاته العملية. تتفاوت عملية تدخل الجامعات ومخابر البحث في تطوير معايير لمحاسبة القطاع العام من بلد لآخر، حيث نجد أن البلدان التي تحظى بقوة وإحترافية الممتهنين للعمل المحاسبي كانت تعتمد على هؤلاء أكثر من الجامعات ومثال ذلك الو.م.أ، بينما البلدان التي لا تحظى بهيئات مهنية ومحترفين في ميدان المحاسبة بدرجة عليا من الإطلاع والتتظير تلجأ إلى الجامعات وهو ما يلاحظ في دول أوروبا القارية وكذلك نيوزيلندا. فنجد أن نيوزيلندا التي تعتبر سباقة في تبني محاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام خلال التسعينات من القرن الماضي، حيث تمت عملية تدقيق ومراجعة للمالية العامة إنتهت بتقرير سنة 1978 تم إيداعه لدى البرلمان، جاء فيه أن الإدارة المالية رديئة وأن مستوى المساءلة غير مقبول؛ الشيء الذي أدى بجامعات البلد إلى إدماج برامج تدريس الإدارة المالية بالنسبة لمسيري المالية العامة. وسرعانما تم العمل مع وزارة الخزانة النيوزيلندية التي أنشأت فريق عمل يهتم بالمالية العامة ثم تم إنشاء فريق الدراسة للقطاع العام Public Sector Study Group الذي تحول فيما بعد إلى لجنة محاسبة القطاع العام Public Sector Accounting Committee

¹ IFAC : Op. Cit. , 2011, P43.

خلال سنوات الثمانينات التي قادت فيما بعد مع بداية التسعينات بما سمي بالثورة في ميدان التسيير المالي للقطاع العام وبالأساس محاسبة القطاع العام¹.

تتميز التجربة الفرنسية بإنفتاح مجلس CNoCP على العمل الجامعي، بالإضافة إلى العملية الإعلامية الجيدة التي يقوم بها، ما لاحظناه هو كذلك محاولة الأمانة العامة للمجلس التفتح أكثر تجاه الهيئات المحاسبية المهنية في فرنسا وفي مقدمتها المصنف للخبراء المحاسبية *Ordre des experts comptables*، حيث كانت تقوم بنشر منتظم لأعمال مجلس CNoCP على مجلة "المجلة الفرنسية للمحاسبة" الصادرة عن المصنف من أجل إحداث صدئ أكبر بين المهنيين، مع ذلك لم نلاحظ أي مجهودات معتبرة مبذولة من طرف الخبراء المحاسبين والمصنف ككل. عكس ما يحدث في الدول الأنجلوساكسونية التي تهيمن على أعمال التتظير المحاسبي وصياغة المعايير في كل الميادين المتعلقة بالمحاسبة والمالية والتدقيق الهيئات المحاسبية المهنية وكذلك الشركات المحاسبية وشركات التدقيق، ويرجع هذا الإهتمام إلى طمع المهنيين والشركات في أخذ نصيب من الأعمال المحاسبية وأعمال التدقيق لاحقاً، عكس ما يحدث في دول أوروبا القارية².

قام مجلس CNoCP باللجوء إلى الباحثين والجامعيين من أجل التعمق أكثر في ميدان القطاع العام، فصياغة معايير محلية تعنى بالقطاع العام ليست بالأمر البسيط. وقد قام المجلس بدعم مركز البحوث في القانون العام (CRDP) التابع لجامعة باريس-نانتير تحت عنوان "التفاعلات بين القانون العام والمحاسبة" من أجل الولوج إلى مشاريع كثيرة متعلقة بالمالية العامة ومحاسبة القطاع العام وكل ما يتعلق بتسيير المرافق العامة. فالأمر لا يقتصر على عملية بسيطة لصياغة معايير لمحاسبة القطاع العام، لأن العملية تتم ضمن منظومة كبيرة وشاملة ومتشعبة، الهدف في النهاية يكون في إنشاء تقارب بالنسبة لتسيير مختلف منشآت القطاع العام بما في ذلك تلك التي يحكم تسييرها قوانين خاصة، سوف يتم العمل في النهاية على تخفيفها أو إزاحتها من أجل التمكن من توحيد أنماط تسيير المال العام، ليكون من السهل في النهاية تطبيق المعايير المحاسبية نفسها على مختلف منشآت القطاع العام، بشكل متناغم ومن دون الحديث عن الكثير من الخصوصيات والاستثناءات. هناك دوافع كثيرة أخرى يمتاز بها النموذج الفرنسي تقتضي تدخل باحثين لتفسير الكثير من النقاط، بالإضافة إلى تذليل الصعوبات. حيث يثير تقرير مركز البحث CRDP أن

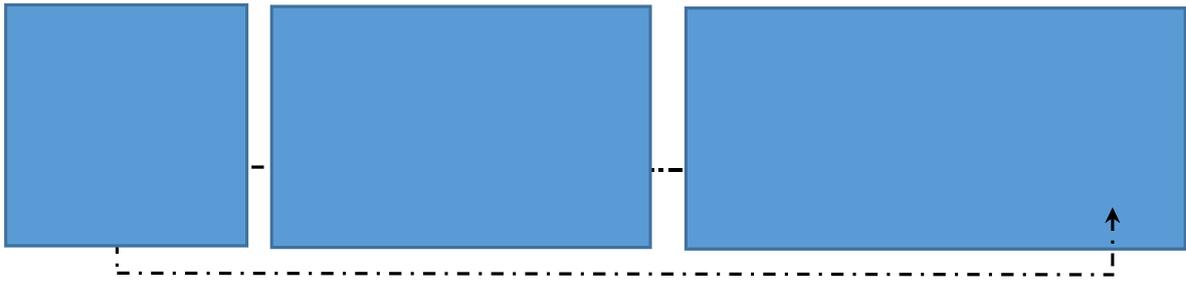
¹ David Hay : « [Public sector accounting in New Zealand An update and clarification](#) », Financial Accountability & Management, 1992, Volume 8, Issue 1, PP 1- 6.

² Klaus G. Luder : « A Contingency Model Of Governmental Accounting Innovations In The Political-Administrative Environment », Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol.7, 1992, PP99-127.

الهدف الرئيسي من عملهم هو خلق تشريع متعلق بمحاسبة القطاع العام، ويقوم العمل على تفكير نظري أكاديمي يساعد مجلس CNoCP على تدعيم مفاهيمه وأساليبه.¹

خلال التقرير الثاني لمركز البحوث في القانون العام (CRDP) عن مساهمته في دراسة التفاعلات بين القانون العام والمحاسبة، قام المركز بإطلاق 22 موضوع بحث حول المحاسبة مقسمة إلى ثلاث محاور هي (1) المفاهيم المشتركة بين المحاسبة والقانون: التقارب والإختلاف، (2) تناول القانون لمفاهيم محاسبية، و(3) عكس المحور الثاني وهو تناول المحاسبة للمفاهيم القانونية. دراسة هته المواضيع يكون من خلال جرد للقوانين والمراسيم والتعليمات التي تخص كل عنصر من عناصر المحاسبة والقانون. كل ما تم خلال أعمال البحث تم تسليمه لمجلس CNoCP من أجل مساعدته على صياغة معايير بشكل أكثر واقعية وتناغم مع الواقع التشريعي والمحاسبي.²

الشكل 2.5: عملية صياغة المعايير مع تفعيل البحث العلمي



المصدر : Odila BARBE et Laurent DIDELOT : « Vers l'introduction d'analyses d'impact dans le processus d'élaboration des normes IFRS », Revue Française de Comptabilité, N° 484, Février 2016, PP8-11.

لا شك أن البحث العلمي في ميدان المحاسبة له أن يقدم الكثير لنظام المحاسبة في القطاع العام، يمكن أن يكون له دور فعال له من خلال نموذج صياغة/تطوير وتحديث المعايير، نرى في بحثنا أنه يتوجب التركيز على البحث من أجل (1) جلب معايير جديدة تعالج مشاكل وإختلالات في النظام المحاسبي من خلال الإطلاع المستمر على ما هو معمول به على المستوى العالمي، مثل ما يتم من خلال المقارنة المرجعية مثلاً Benchmarking، و(2) تحديث ومعالجة أي خلل في تلك المعايير قد يتم التنبه له لاحقاً

¹ Sébastien Kott et Lionel Zevounou : « Premier rapport d'étape projet CNoCP – CRDP janvier - juin 2013 », Rapport de recherche, Université Paris Ouest Nanterre, 2013.

² Sébastien Kott et Lionel Zevounou : « deuxième rapport d'étape projet CNoCP – CRDP Juillet 2013 – juillet 2014 », Rapport de recherche, Université Paris Ouest Nanterre, 2014.

بعد بداية العمل به. يوضح الشكل 2.5 الدور الذي يمكن للبحث في ميدان المحاسبة أن يلعبه في تطوير النموذج المحاسبي بصفة عامة، ومحاسبة القطاع العام بصفة خاصة.

في الحقيقة العمل الموضح في الشكل (2.5) ليس فقط عملاً لهيئة واحدة، بل يتطلب تضافر الجهود من أجل التقدم بالمعايير وتجاوز المشاكل، والعمل بجهد في إطار موضوعي بعيد عن الأفكار الإيديولوجية، كما يقول باتريك دي كامبورغ Patrick de Cambourg مع نهاية مناقشة المؤتمر الخامس المتعلق بالحالات العامة للبحث المحاسبي الذي تعقده سلطة المعايير المحاسبية *Authorité des Normes Comptables* (الفرنسية)، والتي يرأسها، حيث قال عن العمل البحثي في المحاسبة: " بالنسبة لكل هاته الموضوعات فإن التفكير والبحث ضروريان. في الواقع لا يجب التصرف بطريقة عقائدية (دوغمائية) ولا التفكير بطريقة فنية بحتة. يجب أن تكون الحلول هادفة وقائمة على الإجماع"¹.

في فرنسا كذلك نسجل حضور مؤسسة خيرية *une fondation* وهي المؤسسة البحثية حول الإدارات والسياسات العمومية *iFRAP*²، التي تمثل خزان أو مختبر أفكار *Think Tank* تهدف إلى القيام بدراسات وأبحاث علمية حول فعالية السياسات العمومية، وخاصة تلك التي تهدف إلى التوظيف الكلي والتطور الإقتصادي؛ وعليها إيصال ثمرات أبحاثها للرأي العام، إقتراح توصيات للتطوير والقيام بكل الأعمال التي تسمح للبرلمان والحكومة بالأخذ بالتوصيات المقترحة. فهي هيئة مستقلة مكونة من خمسة عشر (15) باحثاً، تمتلك كفاءات متعددة الإختصاصات تغطي العديد من التخصصات كالإقتصاد، المالية، القانون، الضرائب والإحصاء...، وقد ساهمت المؤسسة منذ إنشائها سنة 1986 في أزيد من 50 إقتراحاً وأكثر من 20 مشروع، مست شتى قطاعات المال العام من صحة وتعليم وسكن وتقاعد وغيرها³.

المطلب الرابع: المتطلبات التكنولوجية

لا يمكن الحديث عن المعايير والتطور المحاسبي دون الحديث عن التكنولوجيا وكيفية إستخدامها في العملية، فمثلاً عملية تطبيق محاسبة مبنية على أساس الاستحقاق سوف تجعل عملية تركيز الحسابات وتجميعها نحو الأعلى تقريباً مستحيلة بإستعمال الوسائل والأدوات التي رأيناها في الفصل الثاني عن واقع

1 Valérie VIARD : « Les 5e Etats généraux de la recherches comptables », Revue Française de Comptabilité, N° 495, Février 2016, PP 18-19.

2 iFRAP : La Fondation pour la recherche sur les administrations et les politiques publiques.

3 Eric MANRY : « La fondation pour la recherche sur les administrations et politiques publiques », Revue française de comptabilité, N°476, Mai 2014, PP 12-13

محاسبة الدولة. والعملية يجب أن تتحول إلى عملية تجميع أوتوماتيكية أو عملية توحيد محاسبي، يتطلب فنيات إعلامية عالية الدقة¹.

الفرع الأول: النظام متكامل لإدارة المعلومات المالية

كنا نود أن نضع هذا القسم ضمن المتطلبات الفنية، لكنه يعتبر ذو أهمية كبيرة لدرجة أنه قد يمثل أكبر جزء يجب العمل عليه من أجل إنجاز أي عملية تحول في محاسبة القطاع العام، ولا يجب الإكتفاء بالشق المحاسبي مع إهمال الشق التكنولوجي. على هذا المستوى من العمل وفي بيئة العمل الحالية لا بد من استعمال تكنولوجيات الإعلام الآلي في العملية، وفق دراسة لأوكوليا بوه Sylva Okolieaboh يرى من خلالها ضرورة اللجوء إلى نظام متكامل لإدارة المعلومات المالية Integrated Financial Management Information System (IFMIS) حيث يتم الاعتماد على نظام IFMIS² ليكون بمثابة أداة مشتركة من طرف جميع المستخدمين لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات لكامل عمليات الإدارة للقطاع العام.

1- مفهوم النظام المتكامل لإدارة المعلومات المالية IFMIS:

تعرف أنظمة IFMIS بأنها "الأنظمة المُحوسبة التي تعمل على جعل الإجراءات المالية تتم بشكل أوتوماتيكي لتسجيل المعلومات حول تحصيل الإيرادات العامة والزامها بأهداف القطاع العام"؛ أنظمة معلومات الإدارة المالية المتكاملة (IFMIS) هي أنظمة لدعم إدارة ميزانيات القطاع العام وعملياتها المالية والمحاسبية وتعزيز إدارة المالية العامة أفضل مع سجل مركزي لإيرادات ونفقات القطاع العام. يدمج نظام IFMIS عمليات إدارة الموازنة والمحاسبة والخزانة والدين العام، بالإضافة إلى إنشاء وثائق إعداد التقارير المقابلة، ولا سيما البيانات المالية. عملت دولة الأردن سنة 2016 على حوسبة النظام المحاسبي فتبنت نظام حوسبة موحد وشامل ومتكامل، حيث إنطلقت الأردن في شمول كل الوزارات في الموازنة العامة ضمن نظام IFMIS وتصرف نفقاتها من خلال نظام IFMIS، كما تصدر التقارير المالية من خلال هذا النظام؛ لتكون الخطوة الموالية شمول منشآت القطاع العام والوحدات الحكومية والتحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق وتطبيق معايير³ IPSASs.

¹ ACHA Fatima et GHOUINI Larbi : « La Reforme Comptable De L'Etat En Algerie Et La Necessite De La Mise En Place Du Systeme D'information Integre », Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol14, N°1, 2020, PP370-388.

² أنظمة معلومات الإدارة المالية المتكاملة (IFMIS) هي أنظمة لدعم إدارة ميزانيات القطاع العام وعمليات المالية والمحاسبة وتعزيز إدارة مالية عامة أفضل مع سجل مركزي لإيرادات ونفقات القطاع العام. يدمج نظام IFMIS عمليات إدارة الميزانية والمحاسبة والخزانة والدين العام، بالإضافة إلى إنشاء وثائق إعداد التقارير، ولا سيما البيانات المالية.

³ حسام أبو علي: "المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 70.

يتوجب النظر إلى البرامج على أنها نشاط شامل ومتكامل يسعى لخدمة الغرض من جميع عمليات الإدارة المالية العامة بدلاً من الرؤية المنحصرة في المعايير المحاسبية للقطاع العام وحدها. لذلك لا يُنصح بإسناد مسؤوليات تصميم مخطط الحسابات COA حصرياً إلى هيئة وحيدة من مكونات إصلاح إدارة الشؤون المالية العامة، بل يتطلب العمل مجهوداً مشتركاً ومتكاملاً، كما ذكرناه أعلاه في مخطط الحسابات.

2- المهام الأساسية لنظام IMFIS:

يعد النظام ضرورياً لإصلاح الإدارة العامة بالكامل نظراً لقدرته على دمج الوظائف الإدارية المتنوعة للقطاع العام وإدارة الموارد البشرية والأصول وإشراء السلع والخدمات العامة، بالإضافة إلى جميع العمليات المحاسبية والموازناتية، وغيرها من الوظائف. إن نظام IMFIS لديه القدرة على دعم صنع القرار بما يتجاوز الأمور المتعلقة بالمجال من خلال المساهمة في تحديث الإدارة العامة حتى تتمكن الحكومات من تقديم الخدمات العامة بشكل أكثر فاعلية. ومن أجل إنجاحه يجب النظر إليه كأداة أساسية للعمل الممنهج، ويتطلب ذلك العديد من التغييرات في الإدارة العامة من ناحية النهج القانوني والرسمي إلى نهج أكثر إدارية.

الهدف الرئيسي لنظام IMFIS هو تزويد القطاع العام بالمعلومات الضرورية لتخطيط وتنفيذ ومراقبة المالية العامة. ويشمل ذلك تنفيذ الموازنة، والتسجيل المحاسبي المتسق والمنهجي، ومساعدة التزامات الخزانة وإدارة المدفوعات والديون، مع ضمان جودة البيانات المالية في الوقت نفسه، لذلك نجده جزء لا يمكن فصله عن كمتطلبات التحول إلى معايير محاسبة القطاع العام على أساس الإستحقاق. وبحسب الدراسات والكتابات على النظام أن يقوم على النقاط التالية:¹

- الرصد والتعامل مع المعاملات المالية بشكل متزامن وموثوق وآمن لدى الحكومة من خلال أنظمة إدارة المعلومات الآلية بما يتوافق مع اللوائح المالية والمحاسبية ومستوى عالٍ من أمان البيانات وإمكانية التتبع؛
- تعزيز إدارة السياسة المالية من خلال إنتاج المعلومات في الوقت المناسب عن الوضع المالي في أي لحظة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال قاعدة بيانات دقيقة ومُحدّثة باستمرار والتي تشمل تغطية واسعة للقطاع العام؛

¹ Gerardo Uña and Carlos Pimenta : «Integrated Financial Management Information Systems in Latin America: Strategic Aspects and Chalanges » published in : « Public Financial Management in Latin America » Edited by Carlos Pimenta and Mario Pessoa, Inter-American Development Bank (IMF), Felipe Herrera Library, 2015, PP 281-321.

- رصد وجمع وتوريد البيانات المالية وغير المالية وبيانات الأداء التي تساهم في إدارة عامة فعالة وكفاءة.

من منظور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ITIC، فإن نظام IFMIS عبارة عن أنظمة ضخمة، لكل منها عدد كبير من المستخدمين. يمكن أن يتجاوز هؤلاء المستخدمين بضعة آلاف إلى أن يصل إلى ما يقرب من مائة ألف كما في البرازيل مثلاً¹؛ وهذا يشمل تغطية جغرافية ومؤسسية واسعة ويمكن أن يشمل الهيئات الحكومية الإقليمية والبلديات.

يغطي نموذج IFMIS في العديد من الدول أربعة مجالات رئيسية: الموازنة، والخزانة، والمحاسبة، وإدارة الدين العام. يمكن أن يتفاعل نظام IFMIS أيضاً مع أنظمة إدارة الموارد العامة الأخرى، مثل الإستثمار العام والموارد البشرية وكشوف المرتبات والمشتريات والتعاقد وإدارة الضرائب وإدارة الأصول. يتكون IFMIS من نظام قاعدة بيانات مركزي واحد بتغطية واسعة، والتي تتم إدارتها مركزياً بموجب التوجيه المركزي للوزارة الوصية (وزارة المالية)، مع عمليات لامركزية تتم بين مختلف منشآت القطاع العام ووحدات الإنفاق المتعلقة بها. يختلف مستوى تشدد أو مركزية استخدام أنظمة IFMIS للمالية العامة لدى مختلف البلدان بغض النظر عن مستوى التقدم. وتوجد دول أخرى، مثل ألمانيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، لم تتبن نظاماً مالياً عاماً واحداً يأخذ في الاعتبار القطاع العام بأكمله. فلا يوجد نظام واحد متعارف عليه، بل هناك نماذج مختلفة ومتنوعة على المستوى العالمي وحتى داخل نفس البلد.

الفرع الثاني: متطلبات نظام IFMIS

إن إنجاز عمل IFMIS يتعدى النظرة البسيطة إليه كنشاط منعزل، ولا نرى أنه من الغرابة التركيز عليه ضمن بحثنا، خاصة في الجزء المتعلق بمتطلبات التحول إلى محاسبة على أساس الاستحقاق، فما لا يتم الواجب إلا به صار واجباً. فمتطلبات إنجاز نظام IFMIS تعتبر أساسية لإنجاح العمل الكلي.

يحلل هذا القسم المتطلبات الأساسية لتنفيذ نظام IFMIS والتي يمكن أن تكون مفيدة للسلطات الحكومية وموظفي الخدمة المدنية والإستشاريين المشاركين في هذه المشاريع، لا سيما في وزارات المالية. هناك مجموعة متزايدة من الأدبيات المتعلقة بحوكمة القطاع العام فيما يتعلق بمشاريع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الكبيرة وأهمية الإهتمام بالعمليات والموارد البشرية وإدارة المشروع لتحقيق النجاح أثناء التنفيذ. من الضروري أن تكتسب مبادرات تبني نظام IFMIS الدعم من المسؤولين الحكوميين. يجب تحديد الموقع والوضع الهرمي للوحدات المسؤولة عن المشروع، مكانة الراعي الرئيسي للمشروع سيعكس أهميته وتحسين

¹Idem.

فرصه في الحصول على الدعم والنجاح. فلا ينبغي أن يعكس تصوراً بأنه مجرد مبادرة لتطوير التكنولوجيا وليس مشروعاً معقداً لتبسيط وتقوية الإدارة المالية العامة. والمتطلبات على العموم هي متطلبات داعمة لبقية المتطلبات التي ذكرت في بقية البحث حول التحول إلى نظام محاسبي جديد للقطاع العام، سوف نحاول أن نركز على متطلبات إنجاز نظام IFMIS بالتحديد:

1. إدارة المشروع والقيادة: يجب إنشاء فريق مشروع خبير ملائم وعالي المستوى. لا ينبغي أن يتألف الفريق من مسؤولين من وزارة المالية فقط، لا سيما إذا كان مؤلفاً من موظفين من وحدات الموازنة والمحاسبة والخزانة والائتمان العام، والذين من شأنهم إضافة أعمال المشروع إلى مهامهم اليومية وعدم التركيز على المشروع وحده. مع ذلك من المهم بنفس القدر تضمين مشاركة الموظفين ذوي الصلة من مختلف المجالات داخل وزارة المالية للتحقق من صحة وظائف النظام. قد يؤدي ضعف التواصل بين فريق المشروع والمستفيدين المحتملين في مرحلة التصميم إلى زيادة المقاومة من قبل المستخدمين، مما قد يؤدي إلى تأخير المشروع. من الضروري التحديد المسبق لنطاق وإستراتيجية وظائف نظام IFMIS، والتي يجب تنقيح نتائجها في النموذج المفاهيمي كأساس لهذا النوع من المشاريع. ينبغي تحديد الهيكل التكنولوجي للمشروع من خلال مراعاة القدرة التكنولوجية في السوق المحلي.

2. بدائل في مراحل البرمجة والتطوير: بناءً على خبرة العديد من الدول، هناك طرق بديلة أخرى لتطوير نظام IFMIS. وتشمل هذه البدائل واحدة من بين الخيارات المحددة في الجدول (3.5):

الجدول 6.5: بدائل تطوير وإقتناء IFMIS

الطريقة	التعريف	المتطلبات أو الخطوات
تطوير داخل الحكومة (أو الوزارة الوصية)	تتم عملية تطوير النظام تحت الرعاية المباشرة للحكومة، يجب أن يشمل تعيين الخبراء الأفراد تخصصات مختلفة (على سبيل المثال، إدارة المشروع، ومحلي ومطوري الأنظمة، ومهندسي البرمجيات)، مما يضمن تنسيق إدارة المشروع.	<ul style="list-style-type: none"> - اختيار الاستشاريين الأفراد وتوظيفهم وإدارتهم؛ - الإشراف والتنسيق فيما يتعلق بأنشطة الاستشاريين؛ - مراقبة جودة تطوير البرمجيات؛ - اختبار التشغيل والأداء للبرنامج؛ و - صيانة الأنظمة أثناء الإنتاج.
تطوير البرامج الاستشارية	لتقليل التكاليف الإدارية للتعيين والاختيار والتعاقد والمكافآت. تقوم وزارة المالية بتكليف مؤسسات استشارية لتطوير النظام، تتولى مسؤوليات (أ) تعيين الاستشاريين وإدارة أنشطتهم، (ب) ضمان حصول المتخصصين على المؤهلات الفنية المطلوبة، و (ج) الإمتثال لشروط العقد. تستثني مسؤولية المؤسسات المالية أنشطة التطوير والنتيجة النهائية.	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد ملامح العمليات والمتخصصين في التكنولوجيا؛ - صياغة الاختصاصات لمقدمي الموارد البشرية؛ - الإشراف على أنشطة الخبراء الاستشاريين وتنسيقها؛ - إدارة العقود بالاتصال بالمؤسسات المالية الإستشارية؛ - إجراء دورات اختبار تشغيلية وتقنية لضمان جودة البرمجيات وأدائها؛ و - تحديد وتنفيذ خدمات الصيانة. تتحمل الحكومة تكلفة تعديلات البرامج الناتجة عن أخطاء في النظام.

<ul style="list-style-type: none"> - تحديد الجوانب التشغيلية والتقنية الرئيسية للنظام؛ - دعم مطور البرمجيات في تصميم وبناء النظام؛ - إجراء اختبار المنتجات؛ - إجراء اختبارات للمكونات الفردية، وفي النهاية النظام المتكامل بأكمله. 	<p>يتم الاستعانة بمصادر خارجية للنظام إلى مطور مصنع. يتم تحديد مخرجات النظام بدقة ويعمل المطور في حدود موازنة متفق عليها. يتطلب نموذج التطوير هذا أن يتمتع فريق المشروع بقدرات مؤسسية قوية لتطوير المواصفات التفصيلية للنظام.</p>	<p>الإستعانة بمصادر خارجية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تحديد الجوانب الوظيفية والتقنية الرئيسية للنظام؛ - دعم الشركة الاستشارية أثناء العملية؛ - إنشاء الخدمة وإدارتها؛ - إجراء المنتج اختبار المنتج النهائي. 	<p>يتعلق هذا الخيار بالمنتجات المتوفرة في السوق، والمشار إليها بالمنتجات التجارية الجاهزة (متوفرة أيضًا كمنتجات برمجية عالمية المستوى)، وعادةً ما تتعلق بنوع منتج تخطيط موارد المؤسسات ERP، تطوير النظام باستخدام هذا الخيار قد يستغرق وقتًا أقل من تلك المنتجات التي يتم تطويرها بشكل خصوصي.</p>	<p>معلمة Paramet erization نظام تجاري جاهز للإستخدام</p>

المصدر: من إعداد الباحث.

تجمع حلول IFMIS من الجيل التالي بين أنظمة تشغيل الإدارة المالية العامة لمعالجة المعاملات عبر الإنترنت Online transaction processing OLTP مع إمكانات تخزين البيانات للمعالجة التحليلية عبر الإنترنت متعددة الأقسام OLAP online analytical processing للمساعدة في التنبؤ الفعال والتخطيط ومراقبة الأداء، ودعم القرار. تسمح حلول IFMIS المبتكرة أيضًا بتحليل أكثر تفصيلاً من خلال توفير خيارات استعلام ديناميكية لعدد كبير من المستخدمين، داخلياً (مؤسسات وهيئات عامة) وخارجياً (مواطنون، منظمات غير حكومية، شركات)، حيث تدعم نشر بيانات الموازنة المفتوحة. وغالبًا ما يتم تحديد خيار التخصيص الجاهز هذا في إفريقيا والشرق الأوسط، وكذلك في فرنسا وكوريا الجنوبية أو في البلدان التي تكون فيها المؤسسات العامة مستقلة من حيث إدارة الموازنة¹.

3. الموازنة والمحاسبة وإدارة الخزنة ومستويات التكامل: تتمثل إحدى السمات الرئيسية لنظام

IFMIS في قدرته على إنشاء بيانات مالية من خلال معالجة المعلومات المخزنة في قاعدة البيانات. لإنتاجها في الوقت المناسب وبطريقة موثوقة، ينبغي دمج وحدات الموازنة والمحاسبة والخزنة في نظام IFMIS. وهذا يضمن التسجيل المتزامن للحركات المالية في الوقت المناسب. تتماشى العملية مع المعايير المحاسبية IPSASs. يمكن القيام بذلك في مرحلة الإستحقاق عندما يجب أن تكون الموازنة والمحاسبة متوافقة بحيث يقوم نظام IFMIS بمعالجة الموازنة والمحاسبة في نفس الوقت، بناءً على مخطط الحسابات المتكامل. يجب أن يعمل عملاء الخزينة والمحاسبة بنفس الطريقة إلى حد كبير. هناك بديل آخر يتمثل في

¹ Cem Dener and Saw Young Min : « [Financial Management Information Systems and Open Budget Data : Do Governments Report on Where the Money Goes?](#) », World Bank Study, World Bank, Washington DC, 2013, P3.

مخطط حسابات الموازنة والمحاسبة والخزينة المتكامل، والذي يمكن تصميمه لضمان أن يقوم نظام IFMIS تلقائيًا بإنشاء سجل محاسبي للمعاملات المالية. إن الشرط الأساسي لتحقيق تكامل الموازنة والمحاسبة هو مواءمة تصنيفات الموازنة ومخطط الحسابات؛ وينبغي إجراء التحديث بما يتماشى مع المعايير الدولية، مثل دليل صندوق النقد الدولي للإحصاءات المالية الحكومية ومعايير IPSASs.

4. دعم IFMIS لحساب خزينة واحد: يعتبر حساب الخزينة الموحد عنصرًا حاسمًا في إصلاح الإدارة المالية العامة من حيث إدارة النقد (كما رأيناه في فصل تقييم نظام المالية العامة). يتيح هذا الهيكل الموحد للحسابات المصرفية للحكومة التوحيد والإستخدام الأمثل للموارد النقدية، بما في ذلك ضبط المعاملات المالية والتحكم فيها، ويساهم في إدارة الديون ومختلف الإلتزامات. لكي تعمل إدارة أمن المواصلات بشكل جزئي، يجب التمييز بين كل معاملة نقدية من خلال وحدات المحاسبة accounting modules، كما هو الحال في بعض البلدان التي لديها حسابات مختلفة لأغراض التحصيل والدفع، ما قد يلغي الحاجة إلى إدارة كل نوع من المعاملات داخل حسابات بنكية متعددة. يجب أن يشمل التصميم (1) نطاق التغطية، (2) هيكل الحسابات المصرفية الحكومية، (3) دور البنك المركزي والبنوك التجارية من حيث إدارة حساب الخزينة الموحد، و(4) نظام معالجة المعاملات والتدفقات النقدية المقابلة.

5. تحديد أولويات جهود تطوير المشروع: يتطلب إنشاء نظام IFMIS موارد بشرية ومالية كبيرة. لذلك، يجب إعطاء الأولوية للجهود المبذولة في كل مرحلة. يجب أيضًا التمييز بين الوظائف الأصلية والجديدة للنظام. إن تطوير المشروع الذي يتم في مراحل تدريجية مختلفة يكون أقل عرضة للفشل مما لو تم تنفيذه في مرحلة واحدة، لذلك من الأفضل تقسيم المشروع إلى ثلاث مراحل لتتقيد دورة الموازنة (أي الصياغة والتنفيذ والتقييم، بإستثناء مرحلة الموافقة التي يتم تنفيذها من قبل السلطة التشريعية)، بحيث يمكن للمكونات ذات الصلة أن يتم تصميمها بشكل تسلسلي ومستقل. يمكن تقسيم هذه المراحل إلى مرحلتين حيث يتم صياغة الموازنة في مرحلة وتنفيذ الموازنة وتقييمها في المرحلة الثانية.

وبالنظر إلى تعقيد نموذج التنفيذ، ينبغي وضع إستراتيجية لتحديد أولويات تحديث نموذج صياغة الموازنة، وتعزيز دور فريق المشروع وتمكينهم من تعديل آليات التوحيد، وتبسيط العمليات، وزيادة التعلم فيما يتعلق بالابتكارات التكنولوجية اللازمة للتنفيذ الفعال للوحدة، وهو إنجاز أكثر تعقيدًا من تنفيذ الموازنة وتقييمها. سيتطلب مشروع بهذا التعقيد أربع إلى خمس سنوات ليصبح شغالاً بالكامل.

6. أهمية مرحلة الإختبار: يجب أن تكون مرحلة التنفيذ قوية بما يكفي لتشمل مرحلة الإختبار، وهو أمر ضروري للتنفيذ الفعال لنظام IFMIS. تمكن عملية الإختبار لتشغيل وأداء النظام الجديد من تصحيح الأخطاء. ولإختبار وظائف الأنظمة بشكل فعال، يجب أن يتضمن الإختبار عمليات روتينية

وسهلة، بالإضافة إلى العمليات القادرة على تحديد الأعمال غير العادية أو الوظائف غير النمطية من مؤسسة عامة معينة. كما يجب إختبار الإجراءات المتعلقة ببيانات المعاملات، والقيام بعمليات التحقق بين مكونات النظام المختلفة، لا سيما فيما يتعلق بالتقدم في العمل. يجب تحديد المعايير المطلوبة من قبل وزارة المالية لمرحلة الإختبار. يجب أن تحدد البوصلة (1) المشكلات الوظيفية على أساس الإختبار التشغيلي؛ (2) القضايا الفنية بما في ذلك تعريف المعلمات المتعلقة بالأداء، وقابلية التوسع، وإدارة حجم البيانات؛ و (3) توثيق الأنظمة فيما يتعلق بكتيبات التشغيل والإجراءات.

يجب إجراء إختبارات الأداء والحجم في ظروف الإختبار التي تعادل بيئة العمل. وينبغي النظر في إختبار حجم البيانات الذي يعادل قيمة معالجة المعاملات لمدة عام واحد على الأقل. يجب أيضًا إجراء إختبارات إبلاغ البيانات عدة مرات، باستخدام حجم كبير من البيانات لضمان سلامة العمل وجودة الإستجابة للمتطلبات. يجب تحديد أنواع مختلفة من الأخطاء والحوادث حسب مستوى الخطورة.

7. فترة الضمان وإستراتيجية الصيانة: في مشروع بحجم وتعقيد نظام IFMIS من الضروري تحديد فترة الضمان وبرنامج خدمة الصيانة. في حالة الإستعانة بمصادر خارجية مثل البرامج التجارية، تكون فترة الضمان متغيرة من شأنها التأثير على تكاليف المشروع. بينما في حالة التطوير الداخلي أو خيار الإستعانة بمكتب إستشاري لا تغيير تكلفة الضمان، قد يمثل تكاليف أعلى ناتجة عن تأخير المشروع بسبب تصحيح الأخطاء. ويجب تمديد فترة الضمان الموصى بها لمشروع IFMIS بما لا يقل عن 6 إلى 12 شهرًا، والتي تشمل على الأقل إغلاقًا في نهاية السنة لدورة الموازنة وتغطي عددًا كبيرًا من المنشآت العامة. من الضروري تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء الصيانة باستخدام الموارد الداخلية، أو عن طريق الإستعانة بالإستشاريين، أو الإستعانة بمصادر خارجية للخدمة. نظرًا لأن صيانة النظام ضرورية خلال العامين الأولين على الأقل من التشغيل، يجب التخطيط بعناية مع مراعاة التكاليف والفوائد. وتعد الإستراتيجيات المختلفة ضرورية أثناء تنفيذ المشروع فيما يتعلق بصيانة نظام IFMIS، حيث تكون مشاركة فريق العمل في المرحلة الأولى من تشغيل النظام أمر حيوي من خلال الإحتفاظ بالمعرفة الفنية والتشغيلية التي إكتسبها فريق المشروع لمرحلة الصيانة.

8. إستراتيجية إدارة التغيير: يجب أن تتضمن الإستراتيجية بناء توافق في الآراء حول الإصلاحات المقترحة. يشير تحليل إدارة التغيير في المشاريع ذات الطبيعة التكنولوجية إلى أنه على الرغم من وجود نقطة إنطلاق محددة وهدف نهائي، إلا أنها تمثل عملية ممتدة وغير خطية تتغير فيها صورة ما يجب تحقيقه باستمرار. لذلك قد يواجه تعديل مشروع IFMIS مقاومة من مختلف مجموعات المصالح التي قد

يتأثر روتين عملها. يمكن أن يساعد مخطط الأنشطة في تقليل المعارضة ويتضمن أمثلة كإحداث المشاركة، حيث يمكن مشاركة خبرات أولئك الذين أجروا العملية مع مجموعات المصالح المختلفة لإبلاغهم بفوائد التغيير. يعد الدعم الفني الذي تقدمه المنظمات متعددة الأطراف مثل وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي أمراً بالغ الأهمية في مجال إدارة المعرفة ونشر المعلومات في جميع أنحاء المشروع بأكمله.

يجب أن تستهدف إستراتيجية التغيير موظفي في الإدارات الرئيسية للدوائر المالية، بما في ذلك أقسام الموازنة والمحاسبة والخزانة وإدارة الديون. يجب توفير التدريب التشغيلي على وظائف نظام IFMIS الجديد لتمكين الاستخدام الفعال للأنظمة الجديدة أو المطورة التي تشكل نظام IFMIS. إن دعم السلطات الوزارية العليا أمر بالغ الأهمية، يعتمد الأمر بشكل كبير على الجوانب السياسية والاقتصادية للمشروع، لذا يجب بذل كل جهد للحصول على هذا الدعم.

المطلب الخامس: متطلبات التحول لدى الهيئات والمنظمات

إن الحديث عن التحول إلى المعايير IPSASs الدولية، لا يمكن أن ينحصر في المحاسبة الحكومية الكلية ويهمل الهيئات العامة والمنظمات. فما يميز المحاسبة أنها في الأصل تهتم بالوحدات البسيطة وعمليات التوحيد والتجميع والتراكم هي ما يمكننا من الوصول إلى معلومات كلية تراكمية. في القسم السابق حاولنا الإهتمام بالنظام الكلي للحكومات (المستوى الكلي Macro) ومتطلبات التحول إليه، أما في هذا القسم سوف نحاول أن نوضح كيفية التحول بالنسبة للهيئات العمومية (على المستوى الجزئي Micro). حيث صحيح أن الكثير من النقاط تم ذكرها في الفرع السابق لذلك إبتدأنا به، لكن لا بد من التحدث عن بعض الخصوصيات والمشاكل التي عاينتها خبرات وتجارب يجب التعريف بها.

يشير برايان غراي Brian GRAY، الذي شغل منصب نائب المدير العام للمديرية العامة للموازنة ومحاسب لدى الإتحاد الأوروبي، عن وجود فرق كبير بين تطوير مبادئ وأسس محاسبية ضمن مجموعة من الخبراء والمختصين، وتطبيقها على مستوى العمل اليومي بالنسبة لآلاف الموظفين المعنيين بتطبيق هذه الطرق والأساليب المحاسبية، خاصة إذا كان تكوينهم ضعيف في المحاسبة؛ ولا يمكن ملء هذا الفارق إلا من خلال التواصل المستمر¹.

إن التحول إلى معايير محاسبية جديدة تفرض تقارير جديدة وتستخدم عناصر محاسبية مختلفة ومكتملة يتطلب الإنتباه إلى الكثير من النقاط عند بدء التطبيق. إن العملية الأساسية التي يبنى عليها

¹ Brian GRAY : «Les comptes dans le secteur public : à la rencontre des normes comptables internationales – le cas des comptes 2005 de l'union européenne », Revue française de comptabilité, N° 403, octobre 2007, PP 29-33.

تطبيق محاسبة إستحقاق على مستوى المنشآت العمومية والمنظمات الدولية سوف تجد الكثير من العوائق والمشاكل. لذلك حاولنا إستعراض أهم التجارب والخبرات التي تمنح للعملية منهجية سليمة وصحيحة تمكن من الوصول إلى تقارير مكتملة.

يقدم الخبير المحاسب التونسي أشرف الطرابلسي في كتابه دليلاً جيداً للتحويل المحاسبي إلى معايير IPSASs لدى المؤسسات الجامعية¹، وهو مرجع جيد للتحويل إلى محاسبة إستحقاق بالنسبة للمنشآت العمومية، لكن لا يمكن أن يتحقق هذا إلا من خلال تحقيق المتطلبات الكلية والمحددة لجميع عناصر ومفاهيم محاسبة الإستحقاق المتبناة على المستوى الوطني؛ نرى في بحثنا هذا أن التحويل لا يجب ترجمته في عمليات إجرائية بسيطة على مستوى كل منشأة، بل يجب النظر إليه كعملية كلية تهدف إلى خدمة نظام إعلامي مالي كلي يبنى على نظام إعلامي محاسبي جزئي على مستوى كل منشأة للقطاع العام.

الفرع الأول: المرحلة التمهيدية والمحيط العام

نؤكد أن أي عملية يجب أن تكون تابعة لما يتم صياغته على المستوى الكلي من مفاهيم وخطوات، ولا نتصور إمكانية تبني نظام محاسبي مستقل بين المنشآت العامة لأن من بين أهم الأهداف المرجوة هو القدرة على إنتاج تقارير قابلة للمقارنة أفقياً (بين مختلف منشآت القطاع العام) وعمودياً (بين السنوات المختلفة لنفس المنشأة العمومية). من بين مميزات القطاع العام نجد تعدد طبيعة منشآت القطاع العام بين التعليمية والصحية والأمنية وغيرها، حيث يمكن أن نتصور أهم الخصائص المميزة لكل نوع من هته المنشآت العمومية. كما لا يمكن تقبل تطبيق معايير متطابقة لدى جميع القطاعات، مع ذلك يجب السعي إلى تحقيق أكبر قدر من التوافق والتقابل بينها. إن عملية التشخيص تبدو ضرورية قبل القيام بأي خطوة عملية، ويقوم التشخيص من خلال تحديد الوسائل البشرية والمادية المتوفرة والضرورية للقيام بالعملية، بالإضافة إلى تحديد جدول زمني يتماشى مع خصائص المنشأة العمومية المعنية بالعملية.

1- الوسائل البشرية: يتوجب معرفة الإجراءات المحاسبية المتوفرة لدى المنشأة العمومية، ومدى إطلاعها وتوطينها في المستوى المحاسبي، من أجل القيام بتطوير الكفاءات المحاسبية المتوفرة وفق النموذج الوطني بطبيعة الحال. من أجل التمهيد إلى مختلف عمليات التكوين الواجب على الموارد البشرية القيام بها ومتابعتها بشكل دائم ومنظم. بالنسبة لتجربة المفوضية الأوروبية فقد تم تحديد محاسب المفوضية كمسؤول لمتابعة

¹ Achraf TRABELSI : « Application Des Normes IPSAS Dans Les Etablissements Universitaires », Latrech Edition, Tunis, 2017.

المشروع، ويتم ضمان مساعدته من طرف مستشار بصفة دائمة من أجل الإشراف على المشروع والتنسيق بين جميع عناصره¹.

2- الوسائل المادية: التحول إلى النموذج الجديد يتطلب كذلك معرفة الوسائل المادية المتاحة مقارنة بتلك التي يتطلبها النموذج، من أجل ضمان تحول سلس ومن دون أي مشاكل أو نقائص، كما يجب تحديد المتطلبات المادية وفق النموذج الوطني الذي سيتم تبنيه. ولعل الوسائل المادية الأساسية تتمثل في وسائل الإعلام الآلي، وكوننا نتكلم عن يوميات ودفاتر فهو فقط من أجل شرح النموذج لأن النموذج النهائي يجب أن يكون مبني على أساس برامج إعلام آلي تتماشى مع IFMIS وتتوافق مع متطلباته. إن نظام الإعلام الداخلي يجب أن يكون مفسراً ومضبوطاً بشكل جيد من أجل ضمان ترميز codification جيد للعملية، كما سيضمن مصداقية التقارير والبيانات التي ينتجها. ناهيك عن مقدرته على توفير معلومات آنية ومحدثة في أفضل وقت ممكن، وهو ما رأيناه في شرحنا للتوقيت المناسب. قد يتطلب العمل كذلك القيام بجدد أولي بسيط يمكن من بداية العمل المحاسبي، وسوف نحدد ذلك في الموازنة الإفتتاحية بشكل أفضل.

3- تحليل المفاهيم²: يتم خلال هذه المرحلة إحصاء وجرد أهم الأحداث المالية والمحاسبية المتعلقة بجميع أقسام المحاسبة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال إستبيانات وإجتماعات عمل مع جميع الأقسام من أجل ضمان تناول جميع العمليات. وبعد إحصاء جميع العمليات المحاسبية والموازناتية من أجل عرضها على إمكانيات تسجيلها محاسبياً، يمكن تحديد كيف سيقوم النموذج المقترح للاحتياجات، كما سوف يوضح ما الذي يجب تطويره بشكل خاص ليكون دليلاً على المفاهيم. وهذا العمل قد يتخطى مرحلة التشخيص ليتداه إلى مرحلة تطوير نظام الإعلام الآلي IFMIS، من أجل القيام بالإختبارات اللازمة، حتى تتمكن لجنة التسيير (التي سوف نراها لاحقاً) من إستخلاص هيكل IFMIS الأفضل لتبنيه.

4- آجال التحول: بناءً على مختلف المعطيات والإمكانيات المتاحة يمكن تقدير الزمن المتطلب للتحول على مستوى المنشأة العمومية، حيث تتطلب العملية عدة سنوات من أجل ضمان تحول كلي إلى معايير محاسبية وفق الإستحقاق. ولا يمكن أن نتوقع نتائج جيدة خلال السنوات الأولى، لأن الأمر يعني التحول من أسلوب تسيير ومحاسبة إلى أسلوب آخر مختلف تماماً يتطلب تهيئة مختلف العاملين والمتعاملين مع النظام المحاسبي مع النموذج الجديد. إن آجال التحول يجب أن تتوافق مع آجال التحول النهائي الكلية

¹ Marc OOSTENS : « La comptabilité de l'union européenne », revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28-33.

² Marc OOSTENS : « La comptabilité de l'union européenne », revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28-33.

على مستوى المحاسبة ونظام IFMIS ككل. من الممكن أن يتم البدء بمنشآت مثالية أو تجريبية للقطاع العام، قبل تعميم العملية.

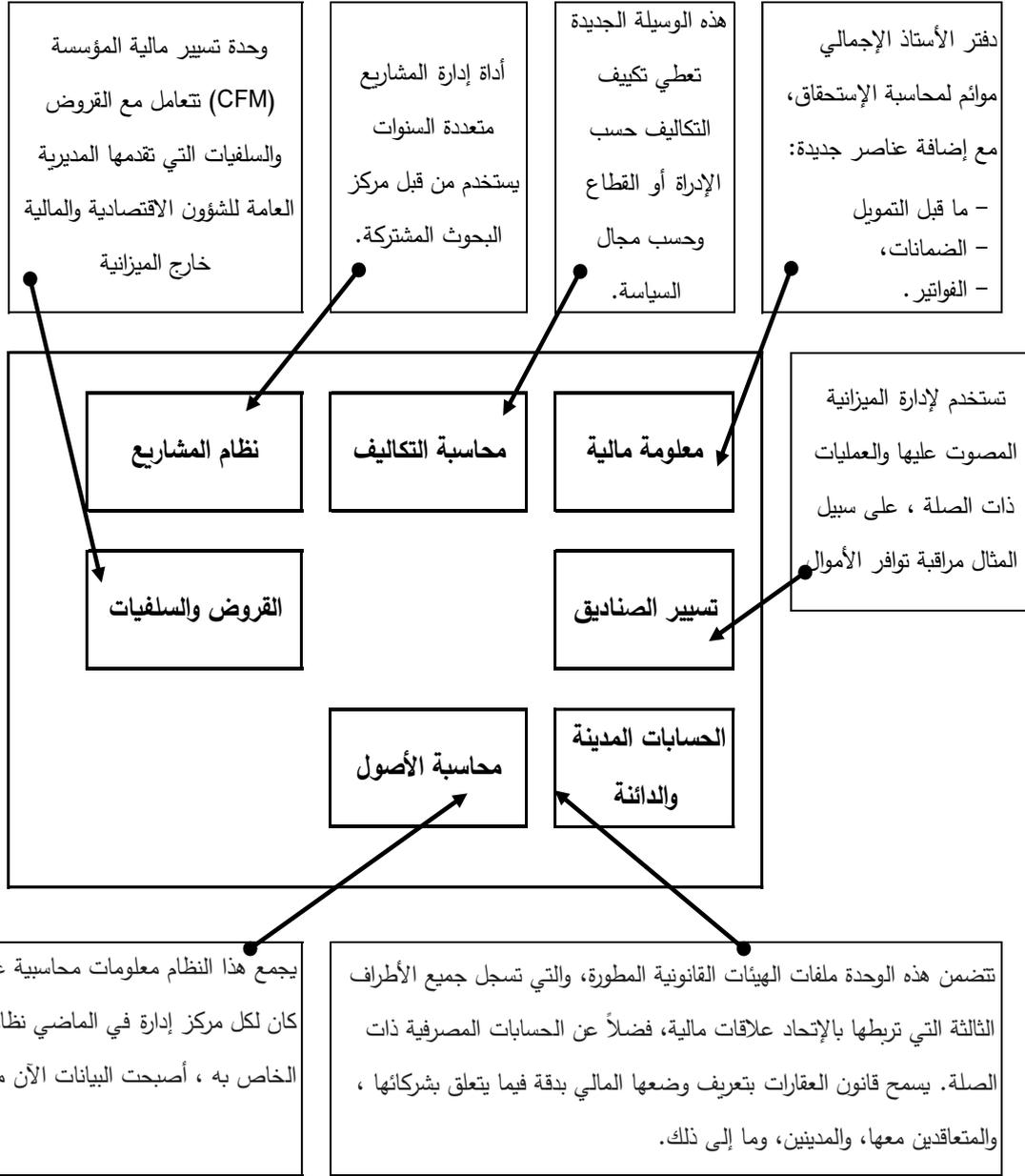
الفرع الثاني: تحليل مفاهيم القواعد المحاسبية ونظام المعلومات

يتم النظر في القواعد والأساليب المحاسبية التي سيتم تطبيقها والتي يجب أن تكون ذات بعد تقريبي يتوافق مع طبيعة التقارير والبيانات المرجوة. يتم الأمر خلال مرحلتين، المرحلة الأولى تقوم على بحث نوع القطاع المراد العمل عليه من أجل تحديد أنماط وقواعد التقييم والمحاسبة من طرف خبراء ومدققين، وفي المرحلة الثانية (بعد حوالي سنة) وبتظافر جهود كل الدوائر المحاسبية والمختصين يتم تطوير دليل محاسبي يحدد بالتفاصيل كيف يتم تسجيل كل عملية وكيف تعمل على مستوى الحسابات وتأثيرها على البيانات المالية، كما رأينا في عملية تحليل المفاهيم خلال مرحلة التشخيص¹.

الشكل 3.5: هيكل نظام المعلومات المحاسبية وفق مشروع محاسبة الإستحقاق ABAC للاتحاد

الأوروبي

¹ Brian GRAY : «Les comptes dans le secteur public : à la rencontre des normes comptables internationales – le cas des comptes 2005 de l’union européenne », Revue française de comptabilité, N° 403, octobre 2007, PP 29-33.



المصدر: Direction générale du budget (Commission européenne):

« [Modernisation du système comptable de l'UE - Une meilleure gestion de l'information et une transparence accrue](#) », Office des publications UE, 2006, P5.

كما يجب وضع نظام معلومات داخلي يبسط العمل ويقدم تطبيقات وحلول محاسبية من خلال برامج إعلام آلي من الأفضل أن تكون ضمن أو تتوافق مع IFMIS، كما يتم ضبط أهم خصائصها وتفضيلاتها بالتماشي مع القطاع الذي تعمل فيه (التعليم، الصحة، ...). تميل مختلف النظم المحاسبية الجديدة القائمة على محاسبة على أساس الإستحقاق في القطاع العام على التحول إلى منطق محاسبة القطاع الخاص، رغم الكثير من الاختلافات والفروقات. فالنظام يقيم الفعالية من خلال النواتج والنفقات، مع ذلك يهتم

بالموازنة من ناحية والنفقات، الأمر الذي يتطلب الإهتمام بمختلف الفروقات. يتطلب النموذج نظاماً محاسبياً مزدوجاً يقدم تقريراً عن الموازنة وتقارير حول الإلتزامات أو الإستحقاق. ويرى البعض ضرورة توفر يوميتين الأولى تعنى بالخرينة أي الموازنة واليومية الثانية تهتم بالإستحقاق¹، لكن الطريقة الثانية لا نرى لها أي ضرورة.

يُنصح كذلك بوضع دليل للإجراءات التي يجب تتبعها في مختلف العمليات المحاسبية والموازناتية، يساهم الدليل في زياد نجاعة العمل، من خلال تقديم بنية تنظيمية تتوافق مع المنشأة العمومية مبرزة مختلف الأنشطة بالنسبة لكل قسم، مع وجوب الفصل بين المسؤوليات الأساسية، مع البحث عن الفعالية في الأداء، بإدماج مفهوم العقلانية والرشادة في التسيير، من أجل الرفع في الأداء والمنتوجية.

عندما يُطلب من عدد من الهيئات الفردية تقديم معلومات إلى هيئة مركزية لإعداد البيانات المالية الموحدة أو لأغراض إعداد التقارير الأخرى، فمن المعتاد أن يكون هناك مخطط حسابات مركزي. يفضل إعداد الرسم البياني الموحد للحسابات، نظراً لتكاليف وضع مخططات للحسابات والرغبة في التمكن من إنشاء بيانات كلية بطريقة فعالة. يحتاج هذا المخطط المركزي للحسابات إلى (1) تلبية إحتياجات المنشآت الفردية والمركزية؛ (2) توفير هيكل موحد لترميز المعاملات المالية؛ و (3) السماح بمرونة كافية للمنشآت الفردية لتكييفها مع متطلباتها الخاصة.

يتم تحديد الدفاتر التي يجب متابعتها بالموازاة مع العمل على مختلف نظم الإعلام الآلي، وجب تحديد أهم الشروط التي يجب توفرها في العمل المحاسبي بما فيها إفتتاح الحسابات وقفلها، عند إستخدام برنامج محاسبي معين. كما يمكن توفر برامج لا تحتاج هذا النوع من الإجراءات لاستمرارية العمل المحاسبي كما هو عليه الحال في أبرز البرامج المحاسبية العالمية مثل كويك بوكس QuickBooks، مع ضرورة الإلتباه إلى تحيين التطبيقات والبرامج المستخدمة. عندما قامت وزارة المالية الجزائرية بتبني النظام المحاسبي المالي SCF، قامت بتحديد شروط مسك الدفاتر من خلال أنظمة الإعلام الآلي من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أبريل سنة 2009 المتضمن كيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي².

¹ Achraf TRABELSI : « Application Des Normes IPSAS Dans Les Etablissements Universitaires », Latrech Edition, Tunis, 2017, P81.

²تضمن 26 مادة تشمل الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى مجموعة من الإجراءات الرقابية الداخلية المفترضة لضمان الإستعمال الحسن للبرامج.

الفرع الثالث: التخطيط وتسيير المشروع

مشروع التحول إلى نظام محاسبي ومالي متكامل وفق أساس الإستحقاق يمثل مشروعاً طموحاً وكبيراً، يتطلب إنجازه في آجال مقبولة عملية تخطيط وتنظيم محكمة. حيث يتم القيام بتوزيع المهام وفق بعدين، البعد الأول يمثل الإدارات المعنية بالمشروع، والبعد الثاني يمثل ترتيب المهام ترتيباً زمنياً بالتزامن مع ترتيب منطقي، يمثل الشكل (3.5) تبيان لعملية إنجاز التحول إلى محاسبة الإستحقاق على مستوى المفوضية الأوروبية سنة 2005. حيث إختزل الخبير مارك أوستنز Marc OOSTENS العمل الذي قاموا به على مستوى المفوضية من أجل التحول إلى نموذج محاسبي جديد وفق أساس الإستحقاق. الشكل (3.5) يمثل إختصاراً للعملية التي قاموا بها، أين تتعدى المهام الأربعين 40 مهمة موزعة بين مختلف الأقسام والإدارات، لكنها موجزة في الشكل (3.5) وفي ما يلي:

1- تسيير المشروع: إن مفتاح النجاح في مشروع مماثل يتطلب تنظيمياً محكماً، وهو ما يتطلب (1) الإسناد المناسب لملكية المشروع، فلا يمكن أن يسند إلى من ليس له أهلية أو من لا يمكنه التحكم في العديد من نواحي المشروع، (2) التعريف المضبوط للمسؤوليات بالنسبة لفريق العمل كي لا يحدث تداخل بين العاملين كما يسمح ذلك بعدم ترك مهام غير مسندة (تحديد من يقوم بماذا؟)، (3) توزيع واضح للمهام بين مختلف مستويات العمل، حيث سيمتد العمل إلى عدد كبير من المتدخلين، (4) مشاركة واسعة بين جميع الأطراف المعنية بالعمل، و تعاون متناغم بين مختلف المشاريع الصغيرة، وذلك بعد تقسيم المشروع إلى مشاريع صغيرة.

2- المتدخلون في المشروع: في آخر نقطة رأينا ضرورة إشراك عدد كبير من المتدخلين، كما يجب أن يكون مستوى تدخلهم يتوافق مع مستوى عملهم وما ينتظر من تدخلاتهم، من أجل ضمان تشارك وتناغم في المهام للإسهام في إتمام العمل في أحسن الظروف. في عملية التحول التي قامت بها المفوضية الأوروبية إلى محاسبة الإستحقاق، تمت العملية من خلال لجان متعددة، من أجل ضمان السير الحسن للعملية ولتحقيق أفضل النتائج، وقد تمت العملية من خلال (1) لجنة التسيير: رؤساء أقسام المحاسبة والإعلامية وممثلي خدمات المستعملين؛ (2) لجنة معايير المحاسبة: يترأس إجتماعاتها محاسب المفوضية ومكونة من مختلف المختصين في الميدان وممثلين من المحاسبة من مختلف الهيئات والوكالات الأوروبية المعنية بعملية التوحيد المحاسبي مهمتها تقديم تقييمها للمعايير والقواعد المحاسبية التي يقترحها المحاسب ومستشاريه؛ و(3) لجنة إشراف: يرأسها المدير العام للموازنة، حيث يجتمع خلالها الممثلين عن المستعملين لمختلف القواعد المحاسبية، من أجل تقديم المعلومات Feedback الضرورية عن سير المشروع.

3- التواصل: هناك فرق كبير بين تطوير النظام في أعلى البرج العاجي الذي تعمل فيه الإدارات المركزية، محاطة بالخبراء والمختصين، لكن إنجاز العملية لن يتم من دون القيام بالعمل على مستوى الإدارات المحلية والهيئات العمومية على المستوى المحلي. فلا يمكن إنجاز المشروع إلا من خلال إضفاء مستوى جيد من التواصل أولاً بين المستويات الإدارية العليا والدنيا، وثانياً بين جميع الأقسام المتدخلة في التحول المحاسبي، لأن المشروع بحاجة إلى تعاون جميع الجهود.

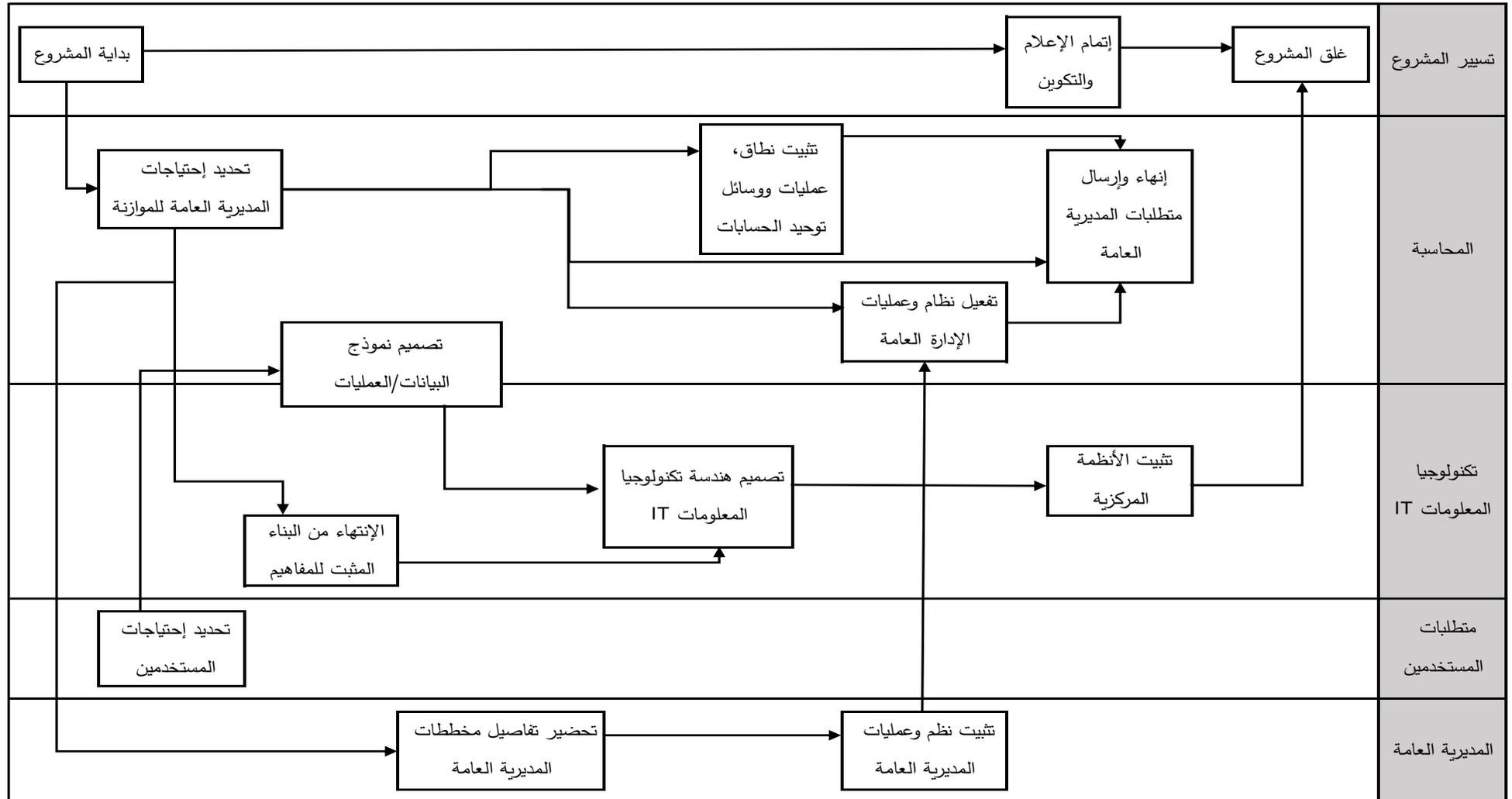
لتشغيل النظام المعقد الجديد، ستكون هناك حاجة إلى محترفين جدد، قادرين على التحدث بلغة النظام الجديد. يجب أن نصل إلى أن يفهم جميع الموظفين المعنيين بالانتقال إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق أسباب التغيير، وأن يكونوا قادرين على تنفيذ التغييرات التي يتحملون مسؤوليتها، وتشغيل الأنظمة والإجراءات الجديدة، وفهم المعلومات المنتجة. تحتاج المنشآت إلى تقييم تأثير التغييرات على الكفاءات المتكافئة في المناصب ذات الصلة، ووضع إستراتيجية التدريب من أجل رفع مستوى المهارات. تشمل خيارات معالجة الفجوات في الكفاءة توظيف مهارات جديدة وإدماج إستشاريين وتطوير الدورات الخارجية وتدريب الموظفين الحاليين، ويكون المستهدفون الرئيسيون هم المحاسبون¹. قد تجعل هذه الخطوة المحاسبين يحاولون الانتقام من الإقتصاديين الذين سيطروا على تحليل السياسات. المحاسبون الأكفاء لا يأتون بثمن بخس، سيتم توظيفهم في سوق حساسة للسعر، وسيتعين أن يكون هناك إستثمار كبير في التدريب وإعادة التدريب². ويجب التنبيه إلى أنشطة التوعية والمواد الإعلامية مطلوبة للتثقيف وخلق الوعي في مجموعات مثل السياسيين ووسائل الإعلام.

4- التخطيط: لا يمكن أن يتم تحقيق مشروع كبير بمثل حجم التحول إلى محاسبة جديدة بمعايير ووسائل جديدة، مع التحول التام إلى نموذج جديد، لا يمكن أن يتأتى من دون تخطيط محكم، فيجب أن يتم تقطيع كل عنصر من المشروع إلى مهام، لكل مهمة أهداف مستقلة مع آجالها المحددة، مع الترتيب الشامل لمختلف المهام من أجل تحديد مسار المهام وتتابعها أو إستقلالها عن بعضها البعض. يسمح ذلك بالإنجاز المتناغم لمختلف عناصر المشروع وبتحديد مختلف مسارات إنجاز المشروع وبالتالي تحديد المسار الحرج *Chemin critique*.

¹ IFAC : « (Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Third Edition », Third edition, New York, 2011, P43.

² George Jones : « UK Contribution : Ressource Accounting and Budgeting : Anothe false trail ? », Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 34-38.

الشكل 4.5 : مسار إنجاز التحول إلى محاسبة الإستحقاق على مستوى المفوضية الأوروبية سنة 2005



المصدر : Marc OOSTENS : «La comptabilité de l'union européenne», revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28-33.

يتطلب إدماج أقسام الإعلام الآلي في العمل منذ بداية المشروع من أجل ضمان إحتياجات المحاسبة وما يتيح نظام الإعلام الآلي. من خلال تجربة مارك أوستنتر Marc OOSTENS كمحاسب في المفوضية الأوروبية، خلال التحول إلى معايير الإستحقاق، فقد تم تقسيم المشروع إلى 40 مهمة موزعة على فرق عمل متعددة الإختصاصات، ولخص كل ذلك في الشكل (3.5).

يتضح لنا من الشكل (3.5) أن عملية التحول تمس مختلف الأقسام، ويمكن أن تقسم إلى خطوات مختلفة وفق بعدين، الأول هو مستوى المهمة أي القسم أو الهيئة المعنية بها والثاني هو الترتيب الزمني أي ما يسبق العملية وما يليها، حيث تختلف درجة التركيز على المهام، فنجد أن قسم المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات هما القسمان الأكثر نشاطاً وتحملًا للمهام.

الفرع الرابع: الإنطلاق الفعلي لعملية التحول

بعد الإنتهاء الفعلي من جميع الخطوات السابقة واستكمالها، يتم الدخول في العمل الفعلي، ويمكن تلخيص الخطوات القادمة في:

- 1- بيئة الإختبار: تمثل مرحلة الإختبار مرحلة حيوية تسبق البدء الفعلي في العمل على النظام الجديد، حيث يجب أن تتم العملية وفق الوسائل المستعملة ومراقبة تحقق الأهداف المسطرة، من أجل التمكن من تحديد أهم الإختلالات والمشاكل لتصحيحها بصفة نهائية. على الإختبارات أن تمس مختلف مراحل عمل النظام، أين نركز بالتحديد على نظام الإعلام الآلي والذي أسميناه سابقاً IFMIS، فتنقسم الإختبارات إلى (1) إختبارات فنية، (2) إختبارات فردية على مستوى المكاتب والإدارات، و(3) إختبارات التكامل أو إختبارات حول التجميع ومركزية النظام. كل إختبار يجب أن يتحقق خلال (1) محاكاة للإختبار، (2) لائحة لنتائج الإختبار، (3) طلبات لتغييرات محتملة، وإن تم التغيير يجب العودة إلى لائحة جديدة من الإختبارات من أجل ضمان العمل المتكامل بعد القيام بالتصحيحات الضرورية. العملية تتطلب بضعة أشهر وقد تزيد وتيرتها في الفترة التي تسبق التطبيق الفعلي عند بداية السنة المالية التي حددت لبداية العمل بالنظام.
- 2- التكوين: مع تثبت أول الوحدات Modules، يجب البدء في حصص التكوين للمستخدمين للنظام، وتنطلق عملية التكوين أشهراً قبل البدء في العمل الفعلي على النظام، ويتطلب ذلك خبيراً أو مكوناً في النظام؛ عندها سوف يكون لدينا مستخدمين متمرسين على النظام المحاسبي الجديد من خلال دروس نظرية أو تطبيقية أمام الكمبيوتر. هذه التكوينات أوصلت إلى توفير "دليل المستخدم" المتعلق بإستخدام النظام، كي يحل محل "القواعد المحاسبية" و"الدليل المحاسبي" الذّين يتسمان بأمر نظرية أكثر منها تطبيقية.

- 3- غلق حسابات السنة الأخيرة للنظام السابق: عند غلق السنة الأخيرة من النظام المتخلى عنه، يجب أن تكون ضمن القواعد المحاسبية السابقة، فتكون المعلومات المحاسبية للسنة الأخيرة للنظام السابق قابلة للمقارنة بالنسبة لمعلومات السنوات التي سبقتها. يقدم ميزان المراجعة الإفتتاحي للسنة الموالية الخاضعة لتطبيق النظام الجديد معلومات محاسبية مختلفة بالنظر إلى التعديلات التي تمت للإمتثال إلى القواعد الجديدة؛ حينها يجب توضيح كل تلك الإختلافات والفروقات الحاصلة في الحسابات الإفتتاحية للسنة الجديدة. تُمكن هذه المقارنات والتوضيحات من القيام بالتحول إلى النظام الجديد بشكل سلس وبكل شفافية.
- 4- ميزان المراجعة الإفتتاحي: نقصد به ميزان المراجعة المتعلق بالسنة الأولى لتطبيق النظام المحاسبي الجديد، حيث تسمح الخطوة الأخيرة من توضيح طبيعة وقيم الأرصدة الإفتتاحية للعينة الأولى لتطبيق النظام بالمقارنة بالسنة الأخيرة للنظام السابق.

إن العمل الأكبر الذي سوف يتم بالتأكيد خلال السنة الأولى من تبني النظام، وأبرز نقطة للإنتقال في العمل المحاسبي الميداني يتمثل في تحديد الميزانية الإفتتاحية (قائمة الأصول والخصوم عند بداية السنة)، حيث يتطلب التحول تحديد الميزانية الإفتتاحية لأول سنة يتم تطبيق محاسبة الإستحقاق خلالها. يفضل أن يقوم كل قسم (أودائرة إدارية) بعملية إحصاء لجميع الوسائل والمتوفرة على مستوى المنشأة، وذلك خلال السنة التي تسبق البدء في المحاسبة على أساس الإستحقاق. يجب ألا ينحصر الأمر في الأشياء المرئية والمتاحة بالنسبة لأفراد القسم، بل يتطلب الأمر إدراج كل شيء أو مبلغ يمكن أن ينطبق على أحد مفاهيم عناصر الميزانية من أصول وخصوم وأموال خاصة وفق معايير الإعراف والقياس التي تنص عليها المعايير (والتي ناقشناها في الفصل الثالث عند تحليلنا للإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs). حيث يتم تحديد الأصول (من ممتلكات وحقوق) والخصوم (أغلبها في شكل ديون والتزامات) ويتم إستخلاص قيمة الأموال الخاصة، كما يمكن إعتداد أساليب أخرى في ذلك. يجب التحقق من أن كل التزام كان مرتبطاً بدائن مسجل والتحقق كذلك من أن سجلات التثبيبات محيئة. كل الأرصدة يتعين التحقق منها مع بداية السنة المعنية، ويتم التأكد من صحة العمل خلال الأشهر الأولى للسنة المعنية بالتحول، وعلى الأقسام المعنية إثبات كل الحوصلة. وهذا العمل يجب أن يتم تحت إشراف مديرية المحاسبة من أجل ضمان الدقة والتتاهم.

يرى الخبير مارك أوستنز¹ Marc OOSTENS، محاسب لدى المفوضية الأوروبية، بوجود الإنتباه إلى أن المعلومات المحاسبية المقدمة في الميزانيات (سواءً الأولى أو التي تليها) ليست كلها نتاج العمل

¹ هذا الخبير بالتحديد سمي العملية بتحديد ميزان المراجعة الإفتتاحي، حيث نرى أنه المصطلح الأفضل والأكثر تعبيراً، حيث يتميز ميزان المراجعة الإفتتاحي بقدرته على تحديد جميع تفاصيل الحسابات وأرقامها وترميزاتها وأرصدها، حيث نرى ضرورة تفعيلها من خلال إجتماعات بين اللجان المعنية بالعمل كما يتم إرسالها إلى الهيئات المشرفة والوصية من أجل مراقبتها ومتابعتها. وبعد تفعيلها الشامل يمكن البدء فب العمل وفق محاسبة الإستحقاق.

المحاسبي، بل يجب أن تكون كذلك نتاج جرد وإحصاء للعناصر؛ لأن حصر ممتلكات المنشآت العمومية وكل ما يتعلق بالمال العام وأملاك الدولة لا يمكن أن يتم بشكل بسيط خلال السنة أو السنوات الأولى، بل يجب التنبه باستمرار بإلحاق كل ما يتعلق بالمال العام؛ بالتأكد ستكون العملية كبيرة وتتطلب مجهودات ضخمة، كما أوضح نفس الخبير أنه خلال عملية التحول إلى معايير محاسبة إستحقاق لدى المفوضية الأوروبية تم إحصاء ما يزيد عن 130.000 حساب مورد، 30.000 ملف تمويلي أولي، 17.000 فاتورة قيد الدفع، 74.000 من الأشياء التي تم جردها كأصول، و22.000 ضمان؛ وقد تم إدخالها في نظام المعلومات وفق الأجال، وبمجرد صياغة ميزان المراجعة (أو الموازنة الإفتتاحية) يمكن الإنطلاق بالعمل المحاسبي وفق أساس الإستحقاق، وقد تم الإنطلاق في العمل المحاسبي للمفوضية الأوروبية وفق أساس الإستحقاق يوم 10 جانفي 2005¹، لتكون سنة 2005 أول سنة تنتج فيها المفوضية الأوروبية معلومات مالية ومحاسبية وفق أساس الإستحقاق.

5- الخطوات الموالية: إذا تمت عملية الإنطلاق في العمل بالنظام المحاسبي الجديد وفق الإستحقاق بشكل طبيعي، يجب برمجة أعمال أخرى متعلقة بالنظام خلال السنتين أو الثلاث سنوات القادمة؛ يكون الهدف خلال السنوات الموالية ليس فقط التركيز على عمل النظام المحاسبي بل سوف يركز على إحتياجات الإفصاح في التقارير وتسيير المستخدمين. لذلك يجب التركيز على جميع الوحدات التي تكون نظام المحاسبة المتكامل والموضحة في الشكل (3.5)، حيث يتم برمجة عمل أو إدماج الوحدات المكملة والمتعلقة بتوحيد الحسابات consolidation، عمليات القروض والسلفيات، تسيير العقود والالتزامات، المحاسبة التحليلية، متابعة تحصيل الحقوق والحسابات المدينة، وتسيير البرامج المتعددة السنوات.

من خلال هذا العرض نكون قد إستوفينا جميع النقاط التي تمثل متطلبات التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق، آخذين بعين الإعتباؤ الظروف والبيئة، العقبات والمحفزات، وكل ما له أن يلعب دوراً في عملية التحول. وضحنا كذلك مختلف الخطوات والمتطلبات التي يقتضيها التحول سواءً على المستوى الكلي أو الجزئي. إن التحول إلى محاسبة للقطاع العام على أساس الإستحقاق يمكن أن يكون نهاية نظام محاسبي جديد، لكنه بالتأكيد سيمهد إلى تطور في التسيير المالي والتقنيات المستخدمة في تسيير المال العام مستقبلاً.

¹ Marc OOSTENS : « La comptabilité de l'union européenne », revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28-33.

خلاصة الفصل الخامس

لم تأت فكرة التحول إلى محاسبة مالية لهيئات القطاع العام موازية لمحاسبة منشآت القطاع الخاص من العدم، بل كانت هناك دوافع متعددة ومؤسسة قادت إلى التحول إلى محاسبة عمومية على أساس الإستحقاق تطبيق في القطاع العام. سمو معايير القطاع الخاص على قواعد محاسبة القطاع العام منحها مكانة الأنموذج المعياري الذي يجب النظر إليه لمعالجة أي مشكلة أو نقطة متعلقة بمعايير محاسبة القطاع العام على أساس الإستحقاق. هذا التحول في الحقيقة مليء بالعقبات والقيود التي يجب الإنتباه إليها من أجل تفادي الوقوع في مشاكل أثناء قيادة عملية التحول. البيئة قد تكون محفزة أو مثبطة لعملية التحول، لذلك أوضحنا أهم العناصر المفصلة للمحيط الذي يكتسي النظام المالي للقطاع العام، وكيف يمكنها التأثير على العملية بشكل كلي.

تقوم عملية التحول على متطلبات أساسية كما تتيح إختيارات كثيرة ومتعددة عند كل خطوة، هناك نماذج للتحول الأكثر تداولاً والتي مكنت دولها من المضي بعيداً في صناعة تحولها الخاص لمحاسبة القطاع العام. في البداية يجب التركيز على المتطلبات الكلية التي تسمح بصياغة معايير محاسبية جيدة ومتناغمة ومفهومة من خلال تنظيم محكم لصياغة المعايير يعمل بتناسق مع مختلف الشركاء الإجتماعيين المعنيين بالمال العام؛ ويتوجب صياغة معايير متقاربة مع المحاسبة المالية للقطاع الخاص المحلية وبالتحديد مدونة الحسابات، ما يمكن الكثير من المختصين من فهم وممارسة محاسبة القطاع العام من دون إشكالات. إن التحول المحاسبي لا يمكن أن يتم بعيداً عن تقنيات الإعلام الآلي TIC، أوضحنا النماذج المتوفرة للأنظمة المتكاملة لإدارة المعلومات المالية (IFMIS)، والتي نرى أنها خطوة حساسة جداً، حيث يتطلب على المشرفين على المشروع النظر بشكل كلي وشامل لكل خصائص وأهداف النظام، ويتوجب الإنتباه إلى العوائق التي قد تؤثر سلباً في العملية.

لا تقتصر عملية التحول على المستوى الكلي والتشريعي، بل يجب الإنتباه إلى أن العملية تمتد إلى مختلف الهيئات العمومية، رأينا أهم المتطلبات التي تعنيه بشكل منفرد، كما أبرزنا أمثلة عن خطوات التحول التي لا بد من إتباعها من أجل ضمان جودة النظام المحاسبي الجديد، تمتاز عملية التحول بتنظيم عالي الجودة على المستوى الكلي والإدارات المركزية، وكلما إنخفضنا في المستوى كلما نقصت جودة التأطير والتكوين والكفاءات، هذه الهوة بين المستويات لا يمكن أن تُغط إلا من خلال التواصل والتكوين والتأطير. العملية لا تنتهي بمجرد وضع النظام، لكن يجب متابعته وخلق مناهج عمل تسمح بالتقدم المستمر للنظام من أجل تفادي الجمود الذي قد يفقد العمل جودته خلال بضعة سنوات.

الخاتمة

تتوحد وتتقارب النظرات والتقسيمات المهمة بالقطاع العام على المستوى العالمي، حيث تتفق التقسيمات التي وضعها نموذج نظام الحسابات القومية SNA للأمم المتحدة ونموذج إحصاءات مالية الحكومة GFSM لصندوق النقد الدولي، على تقسيم للاقتصاد يميز النشاط الحكومي غير الربحي، والذي يمثل في الأساس موضوع تسيير المال العام ومحاسبة القطاع العام. ويتفق التقسيم الجزائري بدرجة كبيرة مع التقسيم المقدم من النموذجين العالميين السابقين.

تسيير المال العام يرتبط بالأساس بمفهوم الموازنة العمومية، التي يمكن أن نختصرها في الخطة السنوية للحكومة لتنفيذ جميع عناصر المالية العامة من إيرادات ونفقات بعد الموافقة الرسمية من طرف الهيئات المنتخبة أو السلطة التشريعية، رأينا كيف تختلف النظرة إلى الموازنة العامة من البسيطة المتمثلة في موازنة البنود والرقابة إلى مختلف النماذج المطورة الأخرى والتي تهدف إلى تحسين تسيير المال العام. في الجزائر لا يزال شكل الموازنة يتمثل في الموازنة التقليدية، مع أن القانون العضوي الجديد لقوانين المالية 18-15 الصادر سنة 2018 يبدو طموحاً ويسعى إلى تقديم الكثير من الإضافات لتسيير الموازنة، حيث نرى أنه يقابل القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسي 2001 LOLF، الذي استطاع إحداث ثورة في تسيير المال العام وتقريره بفرنسا. مع ذلك لم نلاحظ تطورات كثيرة في السنوات الأولى التي تلت صدور القانون 18-15، حيث لا يزال التسيير القديم يهيمن على نظام المالية العامة. ما ركزنا عليه هو خطوات الموازنة التي تقوم على التخطيط والتصويت والتنفيذ ثم التقرير، هاته الدورة التي تنطلق من التقرير التحضيري لقانون المالية الصادر عن وزارة المالية، وتنتهي بقانون ضبط الميزانية. لا يمكن الحديث عن الموازنة دون الحديث عن محاسبة القطاع العام، التي تبنى على سلسلة من التعليمات والقوانين الواجبة الإحترام، حيث رأينا مختلف تفصيلات المحاسبة العمومية الجزائرية التي تبقى بدائية ولا ترتقي إلى تطلعات التقرير المالي المتكامل.

مفهوم التقرير المالي السائد على مستوى الهيئات العمومية المحلية لا يختلف كثيراً عن الوضع الذي رأيناه على المستوى الكلي، حيث يبقى تسيير المال العام وتقريره ينطوي على الكثير من النقائص، خاصة مع إنحصار التقرير المالي في الحساب الإداري وحساب التسيير، الذان لا يمكن أن يرتقيا إلى التقرير المالي المتكامل والذي تمتاز به المؤسسات الربحية مثلاً، أو منشآت القطاع العام في الدول المتقدمة وخاصة الأنجلوساكسونية.

يقدم لنا نموذج مجلس IPSASB المصدر لمعايير IPSASs التقارب الدولي نحو ممارسات محاسبية معيارية للقطاع العام، يسمح بتجاوز الكثير من المشاكل والنقائص التي ينطوي عليها التسيير الكلاسيكي للمال العام؛ بنيت معايير IPSASs على فرضية سمو معايير المحاسبة للقطاع الربحي على معايير القطاع العام، حيث تم تبني الكثير من المفاهيم والمعايير مباشرة من معايير IAS/IFRS التي يصدرها مجلس IASB والذي يمثل الأخ الأكبر لمجلس IPSASB، بالإضافة إلى سيطرة المناهج الأنجلوساكسونية في صياغة المعايير. أدى ذلك إلى زيادة التخوفات من تقبل هاته المعايير حتى من طرف العديد من الدول المتقدمة، مما حتم على مجلس IPSASB القيام بإصلاحات جذرية لتسيير مجلس IPSASB وإصداراته.

تقوم المعايير المحاسبية على فلسفة أساسية تسمى "الإطار المفاهيمي"، الذي يوضح مختلف العناصر والمبادئ التي تبنى عليها المعايير. رأينا الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs والذي وضح بشكل شامل مختلف النقاط التي على معايير IPSASs إحترامها ووضعها كأولويات. إن غياب الإطار المفاهيمي قد يؤدي إلى صياغة معايير محاسبية غير متناغمة وممكن متضاربة، كما سيكون الدليل الشامل لفهم وتطبيق المعايير. إن أول إطار مفاهيمي لمعايير IPSASs في الحقيقة بني على العديد من مفاهيم الإطار المفاهيمي لمجلس IASB مثل مختلف المعايير.

إن العملية التي تسبق التطوير تتمثل في التقييم، في بحثنا عن تقييم لممارسات المالية العامة في الجزائر لم نجد دراسات تناولت الموضوع، فقمنا بإجراء عملية تقييم وفق دليل الشفافية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي لسنة 2007، والذي يقوم على إستهيبانه الخاص (نتائج الإستهيبان مع التهميشات في الملحق 04). مع أن نظام المالية العامة الجزائري يتوفر على العديد من متطلبات أنظمة المالية العامة إلا أنه ينطوي على الكثير من النقائص.

نرى في بحثنا أن معايير IPSASs تتوفر على الكثير من الأدوات والوسائل التي تسمح بتغطية النقائص الملاحظة في نظام المحاسبة العمومية الجزائري، بل يمكنها تطويره إلى مستوى أعلى بكثير. حيث تتوفر إصدارات مجلس IPSASB على معايير عالية الجودة لمحاسبة القطاع العام، بالإضافة إلى دلائل مرجعية للممارسات الموصى بها RPG وهي ثلاث دلائل. إن بناء محاسبة مالية على مستوى مختلف هيئات القطاع العام سوف توفر تقارير مالية عالية الجودة بالنسبة لمنشآت القطاع العام، كما ستسمح بالرفع من دقة وجودة التقارير الكلية للقطاع العام (الإقليمية والمركزية). يتمثل الطموح الأسمى لمحاسبة القطاع

العام في توفير حساب ختامي متكامل للدولة، مثلما وصلت إليه فرنسا مؤخراً وسبقها العديد من الدول الأنجلوساكسونية.

لا يقتصر دور معايير المحاسبة في توفير التقارير المالية فحسب بل يتعداه إلى تقديم تقارير تسمح بالقيام بالعديد من عمليات التسيير الأساسية. يمكن تطوير محاسبة تحليلية موازية للمحاسبة المالية تسمح بتقدير التكاليف الأساسية للقطاع المراد تقديره، حيث يمثل قطاع الصحة قطاعاً حساساً بالنظر إلى مستويات الإنفاق التي يتطلبها، كل ذلك سيسمح بتوضيح معلومات معيارية عن تكاليف العديد من العمليات والخدمات الطبية التي يقدمها القطاع على المستوى الوطني، ستسمح بالتأكيد بالتحكم بشكل أكبر بمشاكل وتكاليف القطاع، بالإضافة إلى توفير أداة معيارية لتقييم الأداء.

رأينا أن مجلس المحاسبة الجزائري يريد التحول من سياسة الرقابة القانونية لإجراءات الإنفاق العام (إحترام الخطوات القانونية للإنفاق) نحو الرقابة على أداء النفقات، حيث يوفر دليل الممارسات الموصى بها 2 RGP لمجلس IPSASB نموذجاً متكاملًا لتقييم الأداء. حتى القانون العضوي 15-18 هو الآخر يضع نصب عينيه الأداء في الإنفاق العام كمعيار أساسي للمالية العامة.

كل ما رأيناه في السابق كان نظرة كلية شاملة لمشاكل مالية القطاع العام وللحلول والخيارات المنهجية التي توفرها معايير IPSASs، إن التحول إلى معايير محاسبية مبنية على أساس الإستحقاق ووفق محاسبة الدورة يقوم على متطلبات أساسية، كما ينطوي على تخوفات ومثبطات وفي نفس الوقت هناك تحفيزات كثيرة تدعم هذا التحول، رأينا مختلف الدراسات التي تناولت متطلبات التحول الأساسية، كما وضحنا خلاصة التجارب حول المتطلبات الأساسية لبناء نموذج محاسبي متكامل للقطاع العام.

إن التوصيات التي سوف نختم بها بحثنا تقوم في الأساس على المتطلبات الأساسية لبناء نظام محاسبي متكامل للقطاع العام، ويقوم ذلك في الأساس على التوصيات التالية:

- ضرورة التحول إلى محاسبة على أساس الإستحقاق بالنسبة لمنشآت القطاع العام، تمتاز بمحاسبة الدورة ومبنية على أساس الحقوق المثبتة، حتى تسمح بمتابعة جيدة للمال العام، وتوفير تقارير متكاملة وتحترم شروط نوعية المعلومة المالية. صحيح أن العملية تبقى مليئة بالتحديات والمشاكل، لذلك لا يجب النظر إلى العملية ونتائجها في ظرف قصير، فرنسا الآن بعد 20 سنة من قانونها العضوي المتعلق بقوانين المالية الأخير 2001 LOLF، لكنها لم تحقق المستوى المنشود بعد لمحاسبتها على مستوى القطاع العام.

- إستحداث هيئة مستقلة مكونة من خبراء في المحاسبة والمالية العامة تقوم بتطوير النموذج المحلي لمعايير محاسبة القطاع العام، صحيح أن وزارة المالية قامت بصياغة جملة من المعايير كمقدمة لتطبيق محاسبة القطاع العام الجديدة، لكن ذلك لا يكفي فالموضوع يتطلب حيوية كبيرة وديناميكية في تطوير ومتابعة المعايير والممارسات المحاسبية والمالية؛ كما نتمنى أن تكون الهيئة في مستوى المجلس الوطني للمحاسبة CNC، حتى يكون تنسيق وتعاون حول مختلف القضايا الحساسة والأساسية التي تعني مهنة المحاسبة بشكل عام.
- تشجيع إستحداث مؤسسات خيرية ذات طابع علمي مختصة في الميدان، تكون عبارة عن جمعية أو مؤسسة خيرية مكونة من باحثين مختصين في الميدان، ينتظمون في خزان أفكار Think Tank، ويوفرون دراسات مستقلة عن المالية العامة والسياسات العامة، كما رأينا نموذج المؤسسة الخيرية المؤسسة البحثية حول الإدارات والسياسات العمومية iFRAP الفرنسية، والتي تعمل على تنوير الرأي العام وكذا المسؤولين حول الكثير من النقاط المتعلقة بالمال العام والسياسات العامة.
- يجب أن يتم صياغة " قواعد واجبة الإلتباع Due Process " الخاصة بالمعايير الجزائرية، والتي يجب أن تتم بشفافية وإنفتاح كبيرين على ميدان البحث، إذ أن المعايير سوف تكون قابلة للتطور بالنظر إلى التحديثات العالمية للممارسات والمشاكل اليومية التي يواجهها الممارسون للعمل المحاسبي. يجب ألا يحدث للمعايير المحلية ما يلاحظ الآن على النظام المحاسبي المالي SCF الذي يبقى حبيس الماضي ولا توجد أي آلية أو طريقة تساعد على تطويره وتحسينه، خاصة مع التطورات الكبيرة الملاحظة على المحاسبة المالية للقطاع الربحي على المستوى العالمي.
- يجب التركيز على الإطار المفاهيمي لمعايير محلية عالي الجودة، يوضح فلسفة محلية تتماشى مع القوانين والإجراءات المحلية، كما تتناغم مع النموذج العالمي القائم على معايير IPSASS؛ إن صياغة إطار مفاهيمي واضح المعالم ومتكامل سوف يسمح بتوضيح فلسفة محاسبة القطاع العام الجزائرية، كما سيساعد في صياغة معايير محاسبية عالية الجودة. على الإطار المفاهيمي أن يوضح مختلف عناصر محاسبة القطاع العام وأهدافها ووسائلها وتقاريرها.
- يجب القيام بمسح شامل للقوانين والتشريعات التي تعنى بالمالية العامة ومحاسبة القطاع العام والمال العام بشكل كامل، ومحاولة توضيح رؤيا واضحة خاصة بالجزائر فيما يتعلق بالتعامل مع المال العام. رأينا أن الإنفاق العام صار يمثل جزءاً كبيراً من إقتصاديات الدول، وتمتاز السياسات الإنفاقية بالتوسع المستمر؛ والمال العام أوسع بكثير من الإنفاق العام، لذلك يجب المحافظة عليه

بتوفير آليات محاسبية وتتبع تكون عالي الجودة، تسمح بتقييمه المستمر بشكل دقيق، وتتبع تطوره وتقييم سياساته.

- على الرغم من الجهود المبذولة على مستوى مجلس المحاسبة، إلا أنه يبقى يشككي من الضعف الكبير والمشاكل الكثيرة التي تتطوي عليها محاسبة القطاع العام الحالية. يتمثل طموح مجلس المحاسبة في الانتقال من رقابة إحترام الأمر بالصرف للقوانين والتشريعات في تنفيذ النفقات إلى الرقابة على الأداء، حتى الحكومة تنادي بتفعيل الرقابة على الأداء، لكن في ظل غياب نموذج وطني يعني بتقييم الأداء، نرى في الدليل الموصى به RPG 2 الصادر عن مجلس IPSASB، والمكمل لمعايير IPSASs، أرضية جيدة للمفاهيم الأساسية لتقييم الأداء.
- ركزنا في النقاط السابقة على المستوى الجزئي لمنشآت القطاع العام، على المستوى الكلي يجب تبني نظام توحيد للحسابات المتعلقة بالقطاع العام تسمح بتوفير تقارير متكاملة عن الواقع الإقتصادي الحقيقي للقطاع العام. على العكس من عملية التجميع الممارسة فس الأنظمة التقليدية لمحاسبة القطاع العام، تمتاز عمليات التوحيد بدقة عالية وبقدرات جيدة على توضيح الفروقات والتخلص من المعاملات البنينة. لتكون المعلومة المحصلة في النهاية تمتاز بدقة شديدة وجودة عالية.
- في إنطلاقة بحثنا كنا نأمل الوصول إلى تقرير موازنة (أو قانون ضبط الميزانية) يصاغ بجودة عالية، لكن مع تعمقنا في البحث تحول طموحنا الكبير في رؤية حساب ختامي للجزائر، يظهر جميع أصولها وخصومها حتى يتسنى لمواطنيها معرفة حجم ثروات بلادهم وكذلك التزاماتها المختلفة، بالإضافة إلى توضيح حساب تكاليف أو نتائج الدولة ككل. إن الحساب الختامي سيمنح معلومات كثيرة تسمح للباحثين وغير الباحثين الإطلاع على العديد من المعلومات المالية التي تسمح للجميع بتكوين صورة واضحة ومتكاملة عن الوضع المالي الكلي للبلد.
- وجود محاسبة مالية يمثل خطوة أولى نحو تطوير آليات وأساليب تسمح بتسيير أنجع للمال العام، مبني على تقييم الأداء من خلال التقدير الجيد لمتطلبات الإنفاق العام وكذلك تقديم معلومات أوضح عن تكاليف مختلف الخدمات العمومية الأساسية، خاصة بالنسبة لدولة مثل الجزائر تمتاز بشساعة المساحة واختلاف الظروف المناخية. معرفة تكاليف الخدمات العمومية الأساسية من معرفة كفاءة وفعالية التسيير عبر مختلف ربوع الوطن من خلال المتوسطات الكلية التي توفرها المحاسبة التحليلية. إن تطوير آليات جديدة لتسيير المال العام سيمنح دفع آخر لتسيير المال العام كما سيمنح أرضية جيدة للتنبؤ وتحديد التقديرات.

- هناك نماذج كثيرة تكملية يمكن رؤيتها تتجسد بسلاسة إذا ما تم توفير معلومات محاسبية دقيقة، حيث من خلال تجربة الجودة في التعليم العالي، لاحظنا تغييب للشق المالي، إذ نؤمن بوجود تكلفة للجودة. سوف نسعى في بحوثنا القادمة تناول مواضيع مماثلة من أجل بناء نماذج تسييرية متكاملة بعيدة عن التنظير في المستقبل. إن المحاسبة المالية تمثل أساس العديد من التقنيات التسييرية في المؤسسات الربحية، فهل سوف تكون مهذاً للكثير من الممارسات الفنية التسييرية في القطاع العام مستقبلاً؟

حدود البحث وآفاقه:

حاولنا في البحث تناول مختلف نواحيه، لكنه يبقى ينطوي على أجزاء كثيرة، كان من الأفضل تناول أقسام صغيرة من البحث بدلاً من الشكل الكلي. لذلك نرى في الموضوع العديد من الإيجابيات والفراغات البحثية التي نأمل أن يتم تناولها لاحقاً من طرف الباحثين:

- علاقة القطاع العام غير الربحي بالقطاع العام الربحي: سيكون على الباحث توضيح الترابطات بين الوجهين المختلفين للقطاع العام، وكيفية الربط بينهما.
- تسيير الخدمة العامة والمرفق العام ومتابعتها محاسبياً: سيكون على الباحث تحديد أنماط تسيير الخدمة العامة والمرفق العام، حيث يتمثل المرسوم التنفيذي مرسوم تنفيذي 18-199 يتعلق بتقويض المرفق العام، مرجعاً أساسياً لتسيير المرفق العام، لكنه لا يلقي تطبيقاً موسعاً، لأن بلد مثل الجزائر يزرخ بالكثير من الثروات والمساحات، أكيد تقويض المرافق العامة به سوف يؤمن الكثير من المداخل للجماعات المحلية، كما سوف يؤمن تنمية محلية.
- تكلفة جودة القطاع العام (خاصة في المؤسسات التعليمية): حيث يتم الربط بين مراجع الجودة وتكاليفها، نحن نؤمن بتكلفة الجودة، وأن أي مستوى من الجودة في الحقيقة ينطوي على مجموعة من المتطلبات التي تؤمنها الموارد المالية.
- إستخدام محاسبة التكاليف في القطاع العام (خاصة في القطاع الصحي): سيسمح بمعرفة أهم أساليب حساب التكاليف المتداولة، والتي ستؤمن قاعدة بيانات لتكاليف مختلف الخدمات الصحية التي توفرها المؤسسات الإستشفائية العمومية، كما يجب ربطها كذلك بالمؤسسات الصحية الخاصة، من أجل ضمان تناسق كبير في القطاع الصحي.
- تقييم الأصول والممتلكات في القطاع العام: في تناولنا لتعريف الأصل رأينا أن مفهومه في الحقيقة مبني على قدرته على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلاً، بالنسبة للقطاع الخاص فالمنافع تتمثل في

الأساس في قدرته على تحقيق عوائد وأرباح، أما على مستوى القطاع العام فالمنافع تتمثل في قدرته على تقديم خدمات وتلبية إحتياجات المواطنين أو المعنيين بالخدمة. إن أي عملية تقييم يجب أن تتبني على هذا المفهوم، لكن تبقى العديد من الأصول صعبة التقييم مثل الأصول التاريخية والفنية التي نأمل أن يتم تقييمها وإضافتها إلى أصول الهمنشأة العمومية المعنية.

- نؤمن بالاتفاق التام بين قائمة الأداء المالي (جدول حساب النتائج) والهدف الربحي للمؤسسات الربحية، لكن لا نرى العلاقة بين نفس القائمة والهدف غير الربحي لمنشآت القطاع العام، تكلمنا جزئياً عن الأداء في منشآت القطاع العام، ولا نرى الهدف الحقيقي لقائمة الأداء كقائمة مالية تتعلق بالقطاع العام، يجب التعمق أكثر في ترجمة مفهوم أهداف القطاع العام مع قوائمه المالية. كل هذا كان من أجل فتح المجال للبحث فيما يتعلق بمحاسبة وتسيير القطاع العام، الذي نرى أنه يبقى يفتقد إلى الدراسات والبحوث، ونأمل أن هذا العمل سيكون مساهمة منا في التقدم في البحث المتعلق بمحاسبة وتسيير القطاع العام. كما نأمل من الباحثين في المحاسبة والمالية أن لا يقوموا بالتركيز الدائم على محاسبة القطاع الخاص، بينما ميادين البحث مفتوحة ومتشعبة فيما يتعلق بالقطاع العام.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. بن شعبان علي: "الأملك الوطنية - تسيير الأموال العامة للدولة"، الوطن اليوم، سطيّف، 2020.
2. حسام أبو علي: "المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
3. خالد جمال الجعارات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام -IPSASS الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
4. خالد جمال الجعارات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام -IPSASS الجزء 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
5. عادل مصطفى: "أوهام العقل - قراءة في "الأورجانون الجديد" لفرانسيس بيكون، الناشر مؤسسة هنداوي سي أي سي، المملكة المتحدة، 2018.
6. محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012.

الرسائل والمذكرات:

1. بوزيد غلابي: "مفهوم المؤسسة العمومية"، مذكرة ماجستير غير مطبوعة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أم البرواقي، 2011.
2. حبيش صليحة: "النظام القانوني لقابض الجمارك"، مذكرة ماجستير غير مطبوعة، كلية الحقوق بجامعة الجزائر 1، 2012.
3. عبد الحفيظ فارة: "تسيير وإدارة الأملك المحلية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير لجامعة منتوري - قسنطينة، 2008.
4. ياسر حامد عباس جدوع: "مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، الأردن.

المقالات والتقارير:

1. المنظمة الدولية بأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة: (INTOSAI) إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية"، ليما (البيرو)، 1977.
2. وزارة المالية: "مذكرة عرض مشروع قانون المالية لسنة 2020 وتقديرات 2021-2022"، الجزائر، 2019.
3. وزارة المالية: "وجيز مراقبة النفقات الإلزامية"، الجزائر، 2007، ص 97.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، نيويورك، 2009.
5. صندوق النقد الدولي: "دليل شفافية المالية العامة"، نيويورك، 2009.
6. صندوق النقد الدولي: "ودليل ميزان المدفوعات ووضع الاستثمار الدولي - الطبعة السادسة-"، قسم خدمات الوسائط المتعددة بصندوق النقد الدولي، واشنطن، 2009.
7. صندوق النقد الدولي: "دليل إحصاء مالية الحكومة"، إصدارات صندوق النقد الدولي، الطبعة الثانية، واشنطن، 2001.
8. صندوق النقد الدولي: "دليل حسابات الحكومة 2014"، إصدارات صندوق النقد الدولي، واشنطن، 2014.

9. مجلس المحاسبة: "التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017"، الجزائر، نوفمبر 2019.
10. مجلس المحاسبة: "الدليل العام لمراجعة الحسابات"، الجزائر، 2019.
11. مجلس المحاسبة: "الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية"، الجزائر، 2019.
12. مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعات المحلية"، الجزائر، 2018.
13. مجلس المحاسبة: "دليل رقابة الجماعة الإقليمية"، الجزائر، 2018.
14. بن رمضان بلقاسم: "محاسبة الدولة"، مطبوعة دروس موجهة للتكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية الفرعية للتكوين التابعة لوزارة المالية، 2014.
15. حسام أبو علي: "المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
16. خالد جمال الجعارات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام -IPSASs الجزء 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
17. خالد جمال الجعارات: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام -IPSASs الجزء 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
18. خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر: «متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas»، دراسات اقتصادية، الإصدار 10، الرقم 1، ص 274-294، 2016.
19. عادل مصطفى: "أوهام العقل - قراءة في "الأورجانون الجديد" لفرانسيس بيكون، الناشر مؤسسة هنداي سي أي سي، المملكة المتحدة، 2018.
20. مالك لعلايبي وعبود زرقين: "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الإصدار 9، الرقم 15، ص 326-339، 2016.
21. محمد خالد المهاني: "الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة - تجارب عربية مقارنة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، القاهرة، 2012.
22. ايام ياسين: "إمكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية - دراسة ميدانية في مجلس مدينة اللذقية"، مجلة جامعة حماة، المجلد الأول، الخامس العدد، 2018، ص 35-52.
23. خالد المهاني: "الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة"، الملتقى العربي الرابع للأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، بيروت، 2008.
24. الداوي الشيخ، «الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر وإشكالية البحث عن كفاءة المؤسسات العمومية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الخامس والعشرون (25)، العدد الثاني، دمشق، 2009، ص 261-264.
25. بدوي سامية و يوسفات علي: "تقييم جودة البحث العلمي وفق معايير المرجعية الوطنية لضمان الجودة في التعليم العالي الجزائري"، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 5.1، جوان 2019، ص 664-679.
26. براق عيسى، بركان نفيسة: "ظاهرة تزايد النفاق العام في الجزائر: تطورها، أسبابها، ومتطلبات ترشيدها"، مجلة الإبداع، الإصدار 7، العدد 8، 2017، ص 112-124.
27. بلكالم مراد: "مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر -دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، الإصدار 4، الرقم 1، 2018، الصفحات 232-244.

28. بن عزة محمد: "ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الإنضباط بالأهداف، دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1990-2009. ص 138-140.
29. بن عطاء الله صابر , عيسى طيبي: "فعالية رقابة أمري الصرف على النفقات العمومية في الجزائر"، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية لجامعة زيان بن عاشور - الجلفة، العدد السابع، ص 304-319.
30. بهلول سمية: " النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري"، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، 2013، ص12-17.
31. حسن عطا الرضيع: "المنح والمساعدات الخارجية ودورها في النمو الإقتصادي في الأراضي الفلسطينية"، الحوار المتمدن-العدد: 5036، منشور بتاريخ 2016 / 1 / 6 - 14:23، على الرابط: <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=499679>
32. حمزة بكاي: "لا اعتماد مالي مسبق للبلديات من دون وجود مصدر للتمويل"، موقع جريدة الشروق اليومي، الجزائر، صدر بتاريخ 2018/01/03، على الموقع <https://www.djazairress.com/echorouk/544811>
33. خالد المهاني: "إدارة المال العام: التخصيص والاستخدام"، ورقة عمل مقدمة في ملتقى "إدارة المال العام: التخصيص والاستخدام" المنعقد في شرم الشيخ، نوفمبر 2007.
34. عباد زينة: " مكافحة الفساد من أجل ترشيد الإنفاق العام في الجزائر"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، سبتمبر 2018، ص275-290.
35. عبد الله قادية: "الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعون إقتصادي"، مجلة جامع الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 16، العدد 1، يونيو 2019، ص 606-631.
36. قرومي حميد وضحاك نجية: "الضمان الاجتماعي في الجزائر - حالة CASNOS لولاية البويرة"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 13/2015، 2015، ص79-98.
37. محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلا: "المالية العامة"، دار العلوم، عنابة، 2003.
38. مراد بقالم: "مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر - دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 4/ العدد 01 (2018)، ص 232-244.
39. وكالة الأنباء الجزائرية: "المجلس الشعبي الوطني: لجنة المالية تدعو الى منح صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة للمحافظة على المال العام"، الخميس 11 جوان 2020 .
40. وكالة الأنباء الجزائرية: "بن عبد الرحمن يقدم مشروع ضبط ميزانية 2018 أمام لجنة المالية للمجلس الشعبي الوطني"، مقال أدرج يوم 14 ديسمبر 2020.
- القوانين والتشريعات والتعليمات:**
1. المرسوم رقم 67-145 المؤرخ في 31 جويلية 1967 يتعلق بالاعتطاع من إيرادات التسيير.
 2. قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية.
 3. قانون 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية.
 4. مديرية تسيير الموارد المالية والمادية لدى وزارة التربية الوطنية: "تعليمية بخصوص وضع حيز التطبيق الحساب الإداري وحساب التسيير لكل من المتوسطة والثانوية"، تعليمية رقم 173/2019 الصادرة بتاريخ 21 ماي 2019، الجزائر.
 5. مرسوم تنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.

6. الأمر 71-74 مصطلح رأسمال الشركة ولكنه إستخدم مصطلح "تراث"، والمقصود به هو الأموال الخاصة أو رأسمال الشركة، قد يرجع ذلك في الرغبة العميقة في تبني مبادئ الاشتراكية والبعد عن الرأسمالية.
7. القانون 15-18 المتمثل في القانون العضوي الجديد لقوانين المالية، لكنه لم يبلغ القانون 84-17.
8. القانون رقم 10-11 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011، المتعلق بالبلدية.
9. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404هـ، الموافق لـ 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين الميزانية، الصادر في ج ر ج ر ج ر ق 28، الصادرة بتاريخ 10 يونيو 1984 الموافق لـ 11 شوال 1404 هـ، المعدل والمتمم.
10. المرسوم التنفيذي 12-315 يحدد شكل ميزانية البلدية ومضمونها، الصادر بتاريخ 21 أوت 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، سبتمبر 2012.
11. المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.
12. المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
13. المرسوم التنفيذي 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها.
14. المرسوم التنفيذي 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها.
15. المرسوم التنفيذي 97-268 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الصادر بتاريخ 21 يوليو 1997، الجريدة الرسمية، العدد 48، يوليو 1997.
16. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
17. المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 02 رمضان عام 1412هـ الموافق لـ 22 جانفي 1996، الذي يُحدد إنتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.
18. المرسوم تنفيذي رقم 9-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.

Books :

1. Achraf TRABELSI : « Application Des Normes IPSAS Dans Les Etablissements Universitaires », Latrech Edition, Tunis, 2017.
2. Ahmed MAHIOU : « Cours d'institutions administratives », 3e édition, OPU, Alger.
3. Ali BISSAAD : « Comptabilité Publique – Budgets, Agents et comptes », Cours de l'école, Ecole Nationale des Impots, Kolea, 2001.
4. Andreas Bergman : Public sector financial management, Peason education, London, 2009.
5. Caroline Aggestam-Pontoppidan, Isabelle Andernack : « Interpretation and Application of IPSAS », John Wiley & Sons Inc, New York, 2016.
6. Cherif RAHMANI: "Les finances Communales, Demain la Commune Algérienne", Casbah Editions, Alger, 2017.

7. De Campos C.M.P., Rodrigues L.L. (2018) Budgeting Techniques: Incremental Based, Performance Based, Activity Based, Zero Based, and Priority Based. In: Farazmand A. (eds) Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance. Springer, Cham, 2018, PP 501–509.
8. Gary J. Previts and Dale L. Flesher: “Financial accounting and reporting in the United States of America 1820 to 2010 Toward sunshine from shadows”. In: Stewart Jones et al. : “ The Routledge Companion to Financial Accounting Theory”, Routledge, New York.
9. J.E. Stiglitz, J.D. Lafay et J.K. Rosengard : « économie du secteur public », 4e édition traduit par François Nougès, Nouveaux Horizons (De Boeck), Pays-Bas, 2018.
10. Jacques RICHARD et Christine COLLETTE: “Comptabilité Générale, Système Français et Normes IFRS”, 8e édition, Dunod, Paris, 2008.
11. Jayne GODFREY et al. : « Accounting Theory », 7th edition, Wiley, Milton (Australia).
12. Jean Tirole : « Economie du bien commun », Presses Universitaires de France, Paris, 2016.
13. Kada AKACEM : « Comptabilité Nationale », OPU, Alger, 1990.
14. Luc Saïdj : « Finances Publiques », Dalloz, Paris, 1997.
15. Mohamed BENKRAOUDA et Kouider NEGADI : « LA cours des comptes – Notes d’appréciation sur le fonctionnement de la cours des comptes », Dahlab, Alger, 2016.
16. Mohamed Tahar BOUARA : « Les finances Publiques », Pages Bleues, Alger, 2007.

Articles and reports :

1. ACHA Fatima et GHOUINI Larbi : « La Reforme Comptable De L’Etat En Algerie Et La Necessite De La Mise En Place Du Systeme D’information Integre », Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol14, N°1, 2020, PP370–388.
2. Ait Mokhtar Omar : « L’Algérie en quete d’une rationalisation des depenses publiques. », Revue Nouvelle Economie, N° 08, Mai 2013, PP17–26.
3. Alain BURLAUD & C. Richard BAKER : “Epistémologie de la comptabilité: de la doctrine au conséquentialisme”, Revue française de comptabilité, Juin 2015, N°488, pp54–58.
4. Alain Supiot : « État social et mondialisation : analyse juridique des solidarités », L’annuaire du Collège de France 117, 2019, PP 717–737.
5. Alain Supiot : « Le recul de l’hétéronomie I », Conférence Les Cours du Collège de France, Paris, 2018.
6. Andreas Bergmann Sandro Fuchs : « Accounting Standards for Complex Resources of International Organizations », Glob Policy, Volume 8, Issue S5, 2017, PP26–35.
7. APS : « Raouia: réduction de la durée d’examen de la loi de règlement budgétaire », Algérie Presse Service, publié le mardi, 23 juin 2020

8. Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, no. 2, 2007, pp. 323–350.
9. Bernard COLASSE : « Cadres comptables conceptuels », dans : « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », *Economica*, Paris, pp 103–113.
10. Bernard COLASSE : « Comptabilité Générale (PCG 1999 et IAS) », *Economica*, Paris, 2001, P93–94.
11. Bouabbana Fethia : « Project Of Modernizing The Public Accounting System In Accordance With The International Accounting Standards For The Public Sector (IPSAS) In Algeria, Between Reality And Challenges », *Journal of Economic Sciences Institute*, Volume 23, Numéro 2, 2020, Pages 1451–1469.
12. Brian GRAY : « Les comptes dans le secteur public : à la rencontre des normes comptables internationales – le cas des comptes 2005 de l'union européenne », *Revue française de comptabilité*, N° 403, octobre 2007, PP 29–33.
13. Brusca, Isabel, et Juan Carlos Martínez. « L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. vol. 82, no. 4, 2016, pp. 761–781.
14. Cem Dener and Saw Young Min : « Financial Management Information Systems and Open Budget Data : Do Governments Report on Where the Money Goes? », *World Bank Study*, World Bank, Washington DC, 2013.
15. Christiaens, Johan, Brecht Reyniers, et Caroline Rollé. « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 76, no. 3, 2010, pp. 563–581.
16. CNOCP : « Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice », Juillet 2016.
17. CNoCP : « Classement des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP Note de synthèse », rapport de réunion, réunion du 16 janvier 2014, Paris.
18. Corine Eyraud : « Comptabilité privée et action publique. Les transformations de l'état et du capitalisme », *La Découverte « Revue Française de Socio-Économie »*, 2015/2 Hors-série, pages 201 à 212.
19. Cours des comptes française : « La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après – Rapport thématique », février 2016.
20. David Hay : « Public sector accounting in New Zealand An update and clarification », *Financial Accountability & Management*, 1992, Volume 8, Issue 1, PP 1– 6.

21. Davina Jacobs, Jean-Luc Hélis and Dominique Bouley: « Technical Notes and Manuals: Budget Classification », International Monetary Fund, 2009.
22. Diana R. Hillier : « From cash to accrual : The canadian experience » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 12-16.
23. Ehsan Rayegan, Mostafa Emami : « Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards », Inter-disciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Volume 3, N° 9, January 2012, PP 521-531.
24. Eric MANRY : «Le plan comptable de l'Etat : La fin d'un processus », Revue française de comptabilité, N°388, Mai 2006.
25. Eric MANRY : « La fondation pour la recherche sur les administrations et politiques publiques », Revue française de comptabilité, N°476, Mai 2014, PP 12-13.
26. Eurostat : « Essential SNA: Building the basics », Eurostat Methodologies and Working Papers, 2010 Edition, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2011.
27. F. Stevens Redburn : « How should the government measure spending ? – The use of accrual accounting », Public Administration Review, Vol. 53, No. 3, Jun 1993, pp. 228-236.
28. GASB : “Concepts Statement No. 3 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Communication Methods in General Purpose External Financial Reports That Contain Basic Financial Statements”, April 2005.
29. GASB : “Concepts Statement No. 6 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Measurement of Elements of Financial Statements”, March 2014.
30. George Jones : « UK Contribution : Ressource Accounting and Budgeting : Another false trail ? », Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 34-38.
31. Gerardo Uña and Carlos Pimenta : «Integrated Financial Management Information Systems in Latin America: Strategic Aspects and Challenges » published in : « Public Financial Management in Latin America » Edited by Carlos Pimenta and Mario Pessoa, Inter-American Development Bank (IMF), Felipe Herrera Library, 2015, PP 281-321.
32. IASB: “The Conceptual Framework for Financial Reporting”, London, 2018.
33. IFAC : « (Study 14) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities – Third Edition », Third edition, New York, 2011.
34. IFAC : « IPSAS 24 : Presentation Of Budget Information In Financial Statements », 2006.
35. IFAC : «The Road to Accrual Accounting in the United States of America », Information Paper, New York 2006.
36. IFAC : Consultation Paper : The Applicability of IPSASs to Government Business Enterprises and Other Public Sector Entities, August 2014.

37. IFAC : Handbook of international public sector accounting pronouncements, vol I, 2018.
38. IFAC : « IPSAS 32—SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR », Toronto, 2013.
39. IFAC : « IPSAS 40 — PUBLIC SECTOR COMBINATION », Toronto, 2017.
40. IFAC: “Consultation Paper : Measurement”, April 2019.
41. IFAC: “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2018”, New York: IFAC, 2018.
42. IMF : « Fiscal transparency handbook – 2018 », Whashington, 2018.
43. IMF : « IMF Standards for Data Dissemination », Fact Sheet, september 2017.
44. International Monetary Fund : “Government fi nance statistics manual 2014”, IMF Publication Services, Washington D.C., 2014.
45. INTOSAI : « ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing », Austria.
46. IPSASB : International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence, January 2005.
47. Isabel Brusca et al. : « IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing » In: Ongaro E., Van Thiel S. (eds) The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe, Palgrave Macmillan, London, 2018, pp165–185.
48. Isabel Brusca, and Juan Carlos Martínez: “Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting”, International Review of Administrative Sciences, vol. 82, no. 4, Dec. 2016, pp. 724–744.
49. Jack F. Hooper : « Planning, Programming, Budgeting System », Journal of Range Management, Vol. 21, No. 3, May 1968, pp. 123–125.
50. Jaques PERRAULT : « Normalisation comptable et comptabilité d’exercice, Séminaire de l’AIST à Agadir, novembre 2018 », Gestion et finances publiques, N°3–2019 Mai–Juin 2019, juin 2019, PP118–124.
51. Jean–Paul MILOT et Isabelle COLLIGNON : Le cadre conceptuel des comptes publiques , revue française de comptabilité, ordre des experts comptables français n° 485, mars 2015.
52. Jensen G.R.: “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”. In: Farazmand A. (eds) “Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance”, Springer, Cham, 2016.
53. Klaus G. Luder : «A Contingency Model Of Governmental Accounting Innovations In The Political–Administrative Environment », Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol.7, 1992, PP99–127.

54. Kott, Sébastien. « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065–1078
55. Le Conseil de normalisation des comptes publics : <https://www.economie.gouv.fr/cnocp/presentation>
56. Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ–NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome1 : Rapport sur l'autonomie des entreprises, Système de planification, Statut général du travailleur », ENAG, Alger, 1990.
57. Les cahiers de la réforme (collection rédigé par HADJ–NACER Abderrahmane Roustoumi) : « Tome 4: Institutions financières, Fonds de participation, Ingénierie financière », ENAG, Alger, 1990.
58. M. Chris Decker, Daniel J. DeBehnke : « Mission-based Budgeting Hours Model: An Accurate Way to Understand Physician Costs », Academic Emergency Medicine, Volume 9, Issue 3, USA, 2002, PP 252–254.
59. Marc OOSTENS : « La comptabilité de l'union européenne », revue française de comptabilité, N° 375, Mars 2005, PP28–33.
60. MARC ROBINSON : « CONTRACT BUDGETING », Public Administration, Volume 78, Issue 1, Blackwell Publishers, Malden, USA, 2000, PP 75–90.
61. Marie–Pierre Calmel : « Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national », Politiques et management public, Vol 30/3, 2013, PP 351–357.
62. Marie–Pierre CALMEL : « La réponse du conseil de normalisation des comptes publics aux exposés–sondages de l'IPSAS Board sur la consolidation », Revue Française de Comptabilité », N°476, Mai 2014, PP 6–7
63. Marie–Pierre CALMEL : « Le recueil des normes comptables pour les établissements publics », Revue Française de Comptabilité, Paris, N° 488, Juin 2015, PP44–45.
64. Mari–Pierre CALMEL : « Le conseil de normalisation des comptes publics publie son rapport d'activité pour l'année 2014 », Revue française de comptabilité, avril 2015, N° 486, pp: 52–55.
65. Mark Bovens : “Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework”, European Law Journal, Vol. 13, No. 4, July 2007, pp. 447–468.
66. Michel Prada, Marie–Pierre Calmel : « Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics : enjeux et perspectives », Gestion & Finances Publiques, N° 6, 2020, pages 62 à 67.
67. Ministère des finances : « rapport de présentation du projet de loi des finances pour 2020 – prévision 2021–2022 », Alger, 2019.

68. Minovski, Zoran; Hughes, Jesse; Kocevski, Aleksandar (2016) : «Transitioning to accrual accounting in the public sector », Journal of Contemporary Economic and Business Issues, Cyril and Methodius University in Skopje, Faculty of Economics, Skopje, Vol. 3, Iss. 2, pp. 75–88.
69. Minovski, Zoran; Hughes, Jesse; Kocevski, Aleksandar: « Transitioning to accrual accounting in the public sector, Journal of Contemporary Economic and Business Issues, ISSN 1857–9108, Ss. Cyril and Methodius University in Skopje, Faculty of Economics », Skopje, Vol. 3, Iss. 2, 2016, pp. 75–88.
70. Moawiah Alghizzawi : « Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan », Journal of Modern Accounting and Auditing, V16 I3, March 2020, PP 130–139.
71. Odila BARBE et Laurent DIDELOT : « Vers l'introduction d'analyses d'impact dans le processus d'élaboration des normes IFRS », Revue Française de Comptabilité, N° 484, Février 2016, PP8–11.
72. OECD : « Performance Budgeting in OECD Countries », OECD Publishing, Paris, 2007.
73. OECD : « Performance Budgeting: A Users' Guide », OECD Policy Brief, March 2008.
74. OMC, Comité du budget, des finances et de l'administration : « Mise en œuvre à l'omc des normes comptables internationales du secteur public », Rapport interne, 2009.
75. ONS – La Direction Technique Chargée de la Comptabilité Nationale– : « Retrospective des comptes économiques de 1963 a 2014 », collections statistiques de l'ONS N° 197/2016, Série E statistiques économiques N° 85, 2016.
76. ONS : « Les administrations et services déconcentrés de l'Etat », <https://www.ons.dz/spip.php?rubrique81> , (20/05/2020).
77. P A Don Vito : « The essential of a planning programming budgeting system », Research Paper, The Rand Corporation, California, 1969.
78. Pat Barrett : « Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability », Australian National Audit Office, CPA Forum, Singapor, 2004.
79. Paul Hernu : « La comptabilité publique en France », Revue Française de Comptabilité, Février 2018, PP 50–51.
80. Pedro Arizti et al. : « Results, performance budgeting and trust in government », World Bank Document, Washington, 2010.
81. Philippe Bezes : « Le Renouveau Du Contrôle Des Bureaucraties L'Impact du New Public Management», Caisse nationale d'allocations familiales, « Informations sociales », 2005/6 n° 126, pages 26 à 37.
82. Process for Reviewing and Modifying IASB Documents : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Rules-of-the-Road-Oct2008.pdf>

83. Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders, Accounting and Business Research, Vol.42, N°5 , 2012, pp 495–518.
84. Richardson, Ruth, « Opening and Balancing the Books, the New Zealand Experience » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 5–11.
85. Robert OBERT : « Le Rattachement Des charges Aux Produits », Revue Française de Comptabilité, Mai 2008, N°410, pp46–52.
86. Schmidhuber, L, Hilgers, D, Hofmann, S. : "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda", Financial Accountability & Management 2020, PP1– 24.
87. Sébastien Kott et Lionel Zevounou : « deuxième rapport d'étape projet CNoCP – CRDP Juillet 2013 – juillet 2014 », Rapport de recherche, Université Paris Ouest Nanterre, 2014.
88. Sébastien Kott et Lionel Zevounou : « Premier rapport d'étape projet CNoCP – CRDP janvier – juin 2013 », Rapport de recherche, Université Paris Ouest Nanterre, 2013.
89. Sébastien Kott : « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État », Revue française d'administration publique, vol. 160, no. 4, 2016, pp. 1065–1078.
90. SIGMA OCDE : " Rapport de revue volontaire par les pairs de la cour des compte de l'Algérie", 2013.
91. Sylva Okolieaboh : « IPSAS: Guidelines for Developing Countries », IMF working paper, IMF, 2014.
92. Thomas Müller–Marqués Berger : “ Conceptual Framework special edition”, EY IPSAS Outlook, November 2014.
93. Timothy Irwin : « Accounting Devices and Fiscal Illusions », IMF Staff Discussion Notes, 2012.
94. Valérie VIARD : « Les 5e Etats généraux de la recherches comptables », Revue Française de Comptabilité, N° 495, Février 2016, PP 18–19.
95. Vicente Montesinos & José M. Vela Bargues : «Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting » Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, PSC (IPSASB), 1996, PP 17–24.
96. Yunusa Acho : « The challenges of adopting international public sector accounting standard (ipsas) by nigeria », Journal of Social Sciences and Public Policy, Volume 6, Number 2, 2014, Pp. 29 – 39.

Legislative texts and instructions

1. Direction centrale du trésor, Ministère de l'économie : « circulaire 99/91 relative à l'établissement du compte administratif », Alger, 30/12/1991.

2. Direction Générale de la comptabilité : « Manuel des procédures comptables financières de la trésorerie de la commune », alger, 2018.
3. Direction Générale de la Prévision et la Planification / Ministère des finances Algérien : « Tableau A. cadre de référence – finances publiques : cadre principal : Opérations de l’administration centrale », rapport publié sur le site de <http://www.dgpp-mf.gov.dz/>, 2009.
4. Ministère de l’intérieur : « circulaire C1 sur les opérations financières des communes », Alger, Juillet 1971 (mise à jour).
5. Ministère des finances : « Instruction générale N°16 du 12/10/1968 sur la comptabilité du trésor », Alger, Oct 1968.

Websites :

www.ipsasb.com

www.almaany.com

- موقع قاموس المعاني للترجمة بين اللغات

www.ifrs.org

www.gasb.org

www.aps.dz

- وكالة الأنباء الجزائرية

www.imf.org

www.fasab.gov

www.ons.dz

- موقع الديوان الوطني للإحصاء الجزائري

www.ccomptes.dz

- موقع مجلس المحاسبة الجزائري

www.ifac.org

- IFAC Website

www.mf.gov.dz

- Ministère Algérien des finances

www.worldbank.org

- World Bank

الملاحق

GFMS 2014 الملحق 01: التقارير المالية المفصلة وفق دليل الإحصاءات الحكومية

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

		الجدول م ٨-١ تصنيف الإيرادات	
		الإيرادات	١
مساهمات إجتماعية أخرى [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-٢-١	الضرائب	١-١
مساهمات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٢-٢-١	الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	١-١-١
مساهمات أرباب العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-٢-٢-١	مستحقة الدفع من الأفراد	١-١-١-١
مساهمات محتسبة [إحصاءات مالية الحكومة]	٣-٢-٢-١	مستحقة الدفع من الشركات ومؤسسات أخرى	٢-١-١-١
المنح	٣-١	ضرائب أخرى على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	٣-١-١-١
من حكومات أجنبية	١-٣-١	مستحقة الدفع من الحكومة العامة	١-٣-١-١-١
جارية	١-١-٣-١	ضرائب غير مخصصة على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	٢-٣-١-١-١
رأسمالية	٢-١-٣-١	الضرائب على مجموع الرواتب والأجور والقوة العاملة	٢-١-١
من منظمات دولية	٢-٣-١	الضرائب على الملكية	٣-١-١
جارية	١-٢-٣-١	الضرائب المتكررة على الممتلكات غير المنقولة	١-٣-١-١
رأسمالية	٢-٢-٣-١	الضرائب المتكررة على صافي الثروة	٢-٣-١-١
من وحدات الحكومة العامة الأخرى	٣-٣-١	ضرائب التراكبات والأيلولة والهبات	٣-٣-١-١
جارية	١-٣-٣-١	رسوم على رأس المال	٥-٣-١-١
رأسمالية	٢-٣-٣-١	الضرائب المتكررة الأخرى على الممتلكات	٦-٣-١-١
إيرادات أخرى	٤-١	الضرائب على السلع والخدمات	٤-١-١
دخل الملكية [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٤-١	الضرائب العامة على السلع والخدمات	١-٤-١-١
الفائدة [إحصاءات مالية الحكومة]	١-١-٤-١	ضرائب القيمة المضافة	١-١-٤-١-١
من غير المقيمين	١-١-١-٤-١	ضرائب المبيعات	٢-١-٤-١-١
من مقيمين عدا الحكومة العامة	٢-١-١-٤-١	ضرائب رقم المبيعات وضرائب عامة أخرى على السلع والخدمات	٣-١-٤-١-١
من وحدات الحكومة العامة الأخرى	٣-١-١-٤-١	الضرائب على المعاملات المالية والرأسمالية	٤-١-٤-١-١
الأرباح الموزعة	٢-١-٤-١	الضرائب الانتقائية	٢-٤-١-١
من غير المقيمين	١-٢-١-٤-١	أرباح المؤسسات الاحتكارية	٣-٤-١-١
من المقيمين	٢-٢-١-٤-١	الضرائب على خدمات معينة	٤-٤-١-١
المسحوبات من دخل أشباه الشركات	٣-١-٤-١	الضرائب على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة	٥-٤-١-١
دخل الملكية من المبالغ المنصرفة من دخل الاستثمار	٤-١-٤-١	ضرائب المركبات	١-٥-٤-١-١
الربيع	٥-١-٤-١	ضرائب أخرى على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة	٢-٥-٤-١-١
أرباح الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها	٦-١-٤-١	التراخيص التجارية والمهنية	١-٢-٥-٤-١-١
مبيعات السلع والخدمات	٢-٤-١	ضرائب التلوث	٢-٢-٥-٤-١-١
مبيعات من جانب منشآت سوقية	١-٢-٤-١	تراخيص الإذاعة والتلفزيون	٣-٢-٥-٤-١-١
الرسوم الإدارية	٢-٢-٤-١	التراخيص والتصاريح للأسر المعيشية	٤-٢-٥-٤-١-١
مبيعات عرضية من جانب منشآت غير سوقية	٣-٢-٤-١	الضرائب الأخرى على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة غير المصنفة في موضع آخر	٥٢٥-٤-١-١
مبيعات محتسبة لسلع وخدمات	٤-٢-٤-١	الضرائب الأخرى على السلع والخدمات	٦-٤-١-١
غرامات وجزاءات ومصادر	٣-٤-١	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية	٥-١-١
تحويلات غير مصنفة في موضع آخر	٤-٤-١	الرسوم الجمركية ورسوم الاستيراد الأخرى	١-٥-١-١
تحويلات جارية غير مصنفة في موضع آخر	١-٤-٤-١	الضرائب على الصادرات	٢-٥-١-١
الإعانات	١-١-٤-٤-١	أرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد	٣-٥-١-١
تحويلات جارية أخرى غير مصنفة في موضع آخر	٢-١-٤-٤-١	أرباح الصرف	٤-٥-١-١
تحويلات رأسمالية غير مصنفة في موضع آخر	٢-٤-٤-١	الضرائب على عمليات الصرف	٥-٥-١-١
الأقساط والرسوم والمطالبات المتعلقة بنظم التأمين على غير الحياة والضمانات الموحدة	٥-٤-١	ضرائب أخرى على التجارة والمعاملات الدولية	٦-٥-١-١
الأقساط والرسوم والمطالبات الجارية مستحقة القبض	١-٥-٤-١	ضرائب أخرى	٦-١-١
القبض	١-١-٥-٤-١	مستحقة الدفع من منشآت الأعمال فقط	١-٦-١-١
الأقساط مستحقة القبض	١-١-٥-٤-١	مستحقة الدفع من جهات أخرى عدا منشآت الأعمال أو غير محددة	٢-٦-١-١
رسوم نظم الضمانات الموحدة مستحقة القبض	٢-١-٥-٤-١	المساهمات الإجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-١
المطالبات الجارية مستحقة القبض	٣-١-٥-٤-١	مساهمات الضمان الاجتماعي [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٢-١
المطالبات الرأسمالية مستحقة القبض	٢-٥-٤-١	مساهمات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]	١-١-٢-١
		مساهمات أرباب العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-١-٢-١
		مساهمات العاملين لحساب أنفسهم أو العاطلين عن العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٣-١-٢-١
		مساهمات غير مخصصة [إحصاءات مالية الحكومة]	٤-١-٢-١

ملحوظة: قد تكون خطوط التقسيم الإضافي / «ومنه/ منها» مفيدة من الناحية التحليلية ويمكن عرضها على النحو المبين في الجداول التفصيلية بالفصل الخامس.

دليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠١٤

الجدول ٨-٢ تصنيف المصروفات	
٢	المصروفات
١-٢	تعويضات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-٢	الأجور والرواتب [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-١-٢	الأجور والرواتب النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-١-٢	الأجور والرواتب العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية المحسوبة [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢	استخدام السلع والخدمات
٣-٢	استهلاك رأس المال الثابت [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٢	الفائدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٤-٢	لغير المقيمين [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٤-٢	للمقيمين عدا الحكومة العامة [إحصاءات مالية الحكومة]
٣-٤-٢	لوحدات أخرى تابعة للحكومة العامة [إحصاءات مالية الحكومة]
٥-٢	الإعانات
١-٥-٢	للشركات العامة
١-١-٥-٢	الشركات العامة غير المالية
٢-١-٥-٢	الشركات العامة المالية
٢-٥-٢	للمؤسسات الخاصة
١-٢-٥-٢	المؤسسات الخاصة غير المالية
٢-٢-٥-٢	المؤسسات الخاصة المالية
٣-٥-٢	لقطاعات أخرى
٦-٢	المنح
١-٦-٢	للحكومات الأجنبية
١-١-٦-٢	جارية
٢-١-٦-٢	رأسمالية
٢-٦-٢	للمنظمات الدولية
١-٢٦-٢	جارية
٢-٢-٦-٢	رأسمالية
٣-٦-٢	لوحدات الحكومة العامة الأخرى
١-٣-٦-٢	جارية
٢-٣-٦-٢	رأسمالية
٧-٢	المنافع الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية النقدية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية العينية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
٨-٢	مصروفات أخرى
١-٨-٢	مصروفات الملكية عدا الفائدة
١-١-٨-٢	أرباح موزعة
١-١-١-٨-٢	لغير المقيمين
٢-١-١-٨-٢	للمقيمين
٢-١-٨-٢	المسحوبات من دخل أشباه الشركات
٣-١-٨-٢	مصروفات الملكية على المبالغ المنصرفة من دخل الاستثمار
٤-١-٨-٢	الربح
٥-١-٨-٢	أرباح الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها
٢-٨-٢	تحويلات غير مصنفة في موضع آخر
١-٢-٨-٢	تحويلات جارية غير مصنفة في موضع آخر
٢-٢-٨-٢	تحويلات رأسمالية غير مصنفة في موضع آخر
٣-٨-٢	الأقساط والرسوم والمطالبات المتعلقة بنظم التأمين على غير الحياة والضمانات الموحدة
١-٣-٨-٢	الأقساط والرسوم والمطالبات الجارية مستحقة الدفع
١-١-٣-٨-٢	الأقساط مستحقة الدفع
٢-١-٣-٨-٢	رسوم نظم الضمانات الموحدة مستحقة الدفع
٣-١-٣-٨-٢	المطالبات الجارية مستحقة الدفع
٢-٣-٨-٢	المطالبات الرأسمالية مستحقة الدفع

ملحوظة: قد تكون خطوط التقسيم الإضافي/ «ومنه/ منها» مفيدة من الناحية التحليلية ويمكن عرضها على النحو المبين في الجداول التفصيلية بالفصل السادس.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
٦	٩	٥	٤	٣	
					صافي القيمة وتغيراتها
١-٦	١-٩	١-٥	١-٤	١-٣	الأصول غير المالية
١-١-٦	١-١-٩	١-١-٥	١-١-٤	١-١-٣	الأصول الثابتة
١-١-١-٦	١-١-١-٩	١-١-١-٥	١-١-١-٤	١-١-١-٣	مبان ومنشآت
١-١-١-١-٦	١-١-١-١-٩	١-١-١-١-٥	١-١-١-١-٤	١-١-١-١-٣	مساكين
٢-١-١-١-٦	٢-١-١-١-٩	٢-١-١-١-٥	٢-١-١-١-٤	٢-١-١-١-٣	مبان أخرى عدا المساكن
٣-١-١-١-٦	٣-١-١-١-٩	٣-١-١-١-٥	٣-١-١-١-٤	٣-١-١-١-٣	إنشاءات أخرى
٤-١-١-١-٦	٤-١-١-١-٩	٤-١-١-١-٥	٤-١-١-١-٤	٤-١-١-١-٣	تحسينات الأراضي
٢-١-١-٦	٢-١-١-٩	٢-١-١-٥	٢-١-١-٤	٢-١-١-٣	آلات ومعدات
١-٢-١-١-٦	١-٢-١-١-٩	١-٢-١-١-٥	١-٢-١-١-٤	١-٢-١-١-٣	معدات النقل
٢-٢-١-١-٦	٢-٢-١-١-٩	٢-٢-١-١-٥	٢-٢-١-١-٤	٢-٢-١-١-٣	آلات ومعدات عدا معدات النقل
١-٢-٢-١-١-٦	١-٢-٢-١-١-٩	١-٢-٢-١-١-٥	١-٢-٢-١-١-٤	١-٢-٢-١-١-٣	معدات تكنولوجيا المعلومات والكمبيوتر والاتصالات
٢-٢-٢-١-١-٦	٢-٢-٢-١-١-٩	٢-٢-٢-١-١-٥	٢-٢-٢-١-١-٤	٢-٢-٢-١-١-٣	آلات ومعدات غير مصنفة في موضع آخر
٣-١-١-٦	٣-١-١-٩	٣-١-١-٥	٣-١-١-٤	٣-١-١-٣	أصول ثابتة أخرى
١-٣-١-١-٦	١-٣-١-١-٩	١-٣-١-١-٥	١-٣-١-١-٤	١-٣-١-١-٣	موارد بيولوجية فلاحية
١-١-٣-١-١-٦	١-١-٣-١-١-٩	١-١-٣-١-١-٥	١-١-٣-١-١-٤	١-١-٣-١-١-٣	الموارد الحيوانية التي تنتج منتجات متكررة
٢-١-٣-١-١-٦	٢-١-٣-١-١-٩	٢-١-٣-١-١-٥	٢-١-٣-١-١-٤	٢-١-٣-١-١-٣	الأشجار والمحاصيل والموارد النباتية التي تنتج منتجات متكررة
٢-٣-١-١-٦	٢-٣-١-١-٩	٢-٣-١-١-٥	٢-٣-١-١-٤	٢-٣-١-١-٣	منتجات الملكية الفكرية
١-٢-٣-١-١-٦	١-٢-٣-١-١-٩	١-٢-٣-١-١-٥	١-٢-٣-١-١-٤	١-٢-٣-١-١-٣	البحوث والتطوير
٢-٢-٣-١-١-٦	٢-٢-٣-١-١-٩	٢-٢-٣-١-١-٥	٢-٢-٣-١-١-٤	٢-٢-٣-١-١-٣	التقيب عن المعادن وتقييمها
٣-٢-٣-١-١-٦	٣-٢-٣-١-١-٩	٣-٢-٣-١-١-٥	٣-٢-٣-١-١-٤	٣-٢-٣-١-١-٣	برمجيات الكمبيوتر وقواعد البيانات
١-٣-٢-٣-١-١-٦	١-٣-٢-٣-١-١-٩	١-٣-٢-٣-١-١-٥	١-٣-٢-٣-١-١-٤	١-٣-٢-٣-١-١-٣	برمجيات الكمبيوتر
٢-٣-٢-٣-١-١-٦	٢-٣-٢-٣-١-١-٩	٢-٣-٢-٣-١-١-٥	٢-٣-٢-٣-١-١-٤	٢-٣-٢-٣-١-١-٣	قواعد البيانات
٤-٢-٣-١-١-٦	٤-٢-٣-١-١-٩	٤-٢-٣-١-١-٥	٤-٢-٣-١-١-٤	٤-٢-٣-١-١-٣	الترفيه وأصول أدبية وفنية
٥-٢-٣-١-١-٦	٥-٢-٣-١-١-٩	٥-٢-٣-١-١-٥	٥-٢-٣-١-١-٤	٥-٢-٣-١-١-٣	منتجات ملكية فكرية أخرى
	٣-٣-١-١-٩	٣-٣-١-١-٥		٣-٣-١-١-٣	تكاليف نقل الملكية على الأصول غير المنتجة عدا الأراضي
٤-١-١-٦	٤-١-١-٩	٤١٥	٤-١-١-٤	٤-١-١-٣	نظم التسليح
٢-١-٦	٢-١-٩	٢١٥	٢-١-٤	٢-١-٣	المخزونات
١-٢-٢-١-٦	١-٢-٢-١-٩	١٢٢١٥	١-٢-٢-١-٤	١-٢-٢-١-٣	المواد والإمدادات
٢-٢-٢-١-٦	٢-٢-٢-١-٩	٢٢٢١٥	٢-٢-٢-١-٤	٢-٢-٢-١-٣	العمل قيد الإنجاز
٣-٢-٢-١-٦	٣-٢-٢-١-٩	٣٢٢١٥	٣-٢-٢-١-٤	٣-٢-٢-١-٣	السلع مكتملة الصنع
٤-٢-٢-١-٦	٤-٢-٢-١-٩	٤٢٢١٥	٤-٢-٢-١-٤	٤-٢-٢-١-٣	السلع المشتراة لإعادة بيعها
٥-٢-٢-١-٦	٥-٢-٢-١-٩	٥٢٢١٥	٥-٢-٢-١-٤	٥-٢-٢-١-٣	المخزونات العسكرية
٣-١-٦	٣-١-٩	٣١٥	٣-١-٤	٣-١-٣	النفائس

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تابع)

تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
٤-١-٦	٤-١-٩	٤-١-٥	٤-١-٤	٤-١-٣	الأصول غير المنتجة
١-٤-١-٦	١-٤-١-٩	١-٤-١-٥	١-٤-١-٤	١-٤-١-٣	الأراضي
٢-٤-١-٦	٢-٤-١-٩	٢-٤-١-٥	٢-٤-١-٤	٢-٤-١-٣	الموارد المعدنية وموارد الطاقة
٣-٤-١-٦	٣-٤-١-٩	٣-٤-١-٥	٣-٤-١-٤	٣-٤-١-٣	أصول أخرى تتوافر طبيعياً
١-٣-٤-١-٦	١-٣-٤-١-٩	١-٣-٤-١-٥	١-٣-٤-١-٤	١-٣-٤-١-٣	الموارد البيولوجية غير الفلاحية
٢-٣-٤-١-٦	٢-٣-٤-١-٩	٢-٣-٤-١-٥	٢-٣-٤-١-٤	٢-٣-٤-١-٣	موارد المياه
٣-٣-٤-١-٦	٣-٣-٤-١-٩	٣-٣-٤-١-٥	٣-٣-٤-١-٤	٣-٣-٤-١-٣	موارد طبيعية أخرى
١-٣-٣-٤-١-٦	١-٣-٣-٤-١-٩	١-٣-٣-٤-١-٥	١-٣-٣-٤-١-٤	١-٣-٣-٤-١-٣	الطيف الترددي
٢-٣-٣-٤-١-٦	٢-٣-٣-٤-١-٩	٢-٣-٣-٤-١-٥	٢-٣-٣-٤-١-٤	٢-٣-٣-٤-١-٣	الموارد الطبيعية غير المصنفة في موضع آخر
٤-٤-١-٦	٤-٤-١-٩	٤-٤-١-٥	٤-٤-١-٤	٤-٤-١-٣	الأصول غير المنتجة غير المنظورة
١-٤-٤-١-٦	١-٤-٤-١-٩	١-٤-٤-١-٥	١-٤-٤-١-٤	١-٤-٤-١-٣	العقود وعقود الإيجار والتراخيص
١-١-٤-٤-١-٦	١-١-٤-٤-١-٩	١-١-٤-٤-١-٥	١-١-٤-٤-١-٤	١-١-٤-٤-١-٣	عقود التأجير التشغيلي القابلة للتداول
٢-١-٤-٤-١-٦	٢-١-٤-٤-١-٩	٢-١-٤-٤-١-٥	٢-١-٤-٤-١-٤	٢-١-٤-٤-١-٣	تراخيص استخدام الموارد الطبيعية
٣-١-٤-٤-١-٦	٣-١-٤-٤-١-٩	٣-١-٤-٤-١-٥	٣-١-٤-٤-١-٤	٣-١-٤-٤-١-٣	تراخيص القيام بأنشطة معينة
٤-١-٤-٤-١-٦	٤-١-٤-٤-١-٩	٤-١-٤-٤-١-٥	٤-١-٤-٤-١-٤	٤-١-٤-٤-١-٣	حق شراء السلع والخدمات في المستقبل على أساس حصري
٢-٤-٤-١-٦	٢-٤-٤-١-٩	٢-٤-٤-١-٥	٢-٤-٤-١-٤	٢-٤-٤-١-٣	الشهرة التجارية والأصول التسويقية
٢-٦	٢-٩	٢-٥	٢-٤	٢-٣	الأصول المالية
١-٠-٢-٦	١-٠-٢-٩	١-٠-٢-٥	١-٠-٢-٤	١-٠-٢-٣	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة
١-١-٠-٢-٦	١-١-٠-٢-٩	١-١-٠-٢-٥	١-١-٠-٢-٤	١-١-٠-٢-٣	الذهب النقدي
٢-١-٠-٢-٦	٢-١-٠-٢-٩	٢-١-٠-٢-٥	٢-١-٠-٢-٤	٢-١-٠-٢-٣	حقوق السحب الخاصة
٢-٠-٢-٦	٢-٠-٢-٩	٢-٠-٢-٥	٢-٠-٢-٤	٢-٠-٢-٣	العملة والودائع
٣-٠-٢-٦	٣-٠-٢-٩	٣-٠-٢-٥	٣-٠-٢-٤	٣-٠-٢-٣	سندات الدين
٤-٠-٢-٦	٤-٠-٢-٩	٤-٠-٢-٥	٤-٠-٢-٤	٤-٠-٢-٣	القروض
٥-٠-٢-٦	٥-٠-٢-٩	٥-٠-٢-٥	٥-٠-٢-٤	٥-٠-٢-٣	حصص الملكية وأسهم صناديق الاستثمار
١-٥-٠-٢-٦	١-٥-٠-٢-٩	١-٥-٠-٢-٥	١-٥-٠-٢-٤	١-٥-٠-٢-٣	أسهم راس المال
٢-٥-٠-٢-٦	٢-٥-٠-٢-٩	٢-٥-٠-٢-٥	٢-٥-٠-٢-٤	٢-٥-٠-٢-٣	أسهم أو وحدات صناديق الاستثمار
٦-٠-٢-٦	٦-٠-٢-٩	٦-٠-٢-٥	٦-٠-٢-٤	٦-٠-٢-٣	نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٦-٠-٢-٦	١-٦-٠-٢-٩	١-٦-٠-٢-٥	١-٦-٠-٢-٤	١-٦-٠-٢-٣	الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة
٢-٦-٠-٢-٦	٢-٦-٠-٢-٩	٢-٦-٠-٢-٥	٢-٦-٠-٢-٤	٢-٦-٠-٢-٣	مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري
٣-٦-٠-٢-٦	٣-٦-٠-٢-٩	٣-٦-٠-٢-٥	٣-٦-٠-٢-٤	٣-٦-٠-٢-٣	مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٦-٠-٢-٦	٤-٦-٠-٢-٩	٤-٦-٠-٢-٥	٤-٦-٠-٢-٤	٤-٦-٠-٢-٣	مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد
٥-٦-٠-٢-٦	٥-٦-٠-٢-٩	٥-٦-٠-٢-٥	٥-٦-٠-٢-٤	٥-٦-٠-٢-٣	مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة
٧-٠-٢-٦	٧-٠-٢-٩	٧-٠-٢-٥	٧-٠-٢-٤	٧-٠-٢-٣	المشتقات المالية وخيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
١-٧-٠-٢-٦	١-٧-٠-٢-٩	١-٧-٠-٢-٥	١-٧-٠-٢-٤	١-٧-٠-٢-٣	المشتقات المالية
٢-٧-٠-٢-٦	٢-٧-٠-٢-٩	٢-٧-٠-٢-٥	٢-٧-٠-٢-٤	٢-٧-٠-٢-٣	خيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
٨-٠-٢-٦	٨-٠-٢-٩	٨-٠-٢-٥	٨-٠-٢-٤	٨-٠-٢-٣	حسابات أخرى مستحقة القبض
١-٨-٠-٢-٦	١-٨-٠-٢-٩	١-٨-٠-٢-٥	١-٨-٠-٢-٤	١-٨-٠-٢-٣	الائتمان التجاري والسلف
٢-٨-٠-٢-٦	٢-٨-٠-٢-٩	٢-٨-٠-٢-٥	٢-٨-٠-٢-٤	٢-٨-٠-٢-٣	حسابات متنوعة أخرى مستحقة القبض

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تابع)					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
١-٢-٦	١-٢-٩	١-٢-٥	١-٢-٤	١-٢-٣	المحلية
(٦)-(٢-١-٢-٦)	(٩)-(١-١-٢-٩)	(٥)-(١-١-٢-٥)	(٤)-(١-١-٢-٤)	(٢-٣)-(١-١-٢-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد الذهب النقدي بالنسبة لكل التدفقات ومراكز الأرصدة وحقوق السحب الخاصة بالنسبة لمراكز الأرصدة
(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١)	
٢-٢-٦	٢-٢-٩	٢-٢-٥	٢-٢-٤	٢-٢-٣	الخارجية
(٦)-(١-٢-٢-٦)	(٩)-(١-٢-٢-٩)	(٥)-(١-٢-٢-٥)	(٤)-(١-٢-٢-٤)	(٢-٣)-(١-٢-٢-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢)	
٣-٦	٣-٩	٣-٥	٣-٤	٣-٣	الخصوم
١-٠-٣-٦	١-٠-٣-٩	١-٠-٣-٥	١-٠-٣-٤	١-٠-٣-٣	حقوق السحب الخاصة
٢-٠-٣-٦	٢-٠-٣-٩	٢-٠-٣-٥	٢-٠-٣-٤	٢-٠-٣-٣	العملة والودائع
٣-٠-٣-٦	٣-٠-٣-٩	٣-٠-٣-٥	٣-٠-٣-٤	٣-٠-٣-٣	سندات الدين
٤-٠-٣-٦	٤-٠-٣-٩	٤-٠-٣-٥	٤-٠-٣-٤	٤-٠-٣-٣	القروض
٥-٠-٣-٦	٥-٠-٣-٩	٥-٠-٣-٥	٥-٠-٣-٤	٥-٠-٣-٣	حصص الملكية وأسهم صناديق الاستثمار
١-٥-٠-٣-٦	١-٥-٠-٣-٩	١-٥-٠-٣-٥	١-٥-٠-٣-٤	١-٥-٠-٣-٣	أسهم رأس المال
٢-٥-٠-٣-٦	٢-٥-٠-٣-٩	٢-٥-٠-٣-٥	٢-٥-٠-٣-٤	٢-٥-٠-٣-٣	أسهم أو وحدات صناديق الاستثمار
٦-٠-٣-٦	٦-٠-٣-٩	٦-٠-٣-٥	٦-٠-٣-٤	٦-٠-٣-٣	نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٦-٠-٣-٦	١-٦-٠-٣-٩	١-٦-٠-٣-٥	١-٦-٠-٣-٤	١-٦-٠-٣-٣	الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة
٢-٦-٠-٣-٦	٢-٦-٠-٣-٩	٢-٦-٠-٣-٥	٢-٦-٠-٣-٤	٢-٦-٠-٣-٣	مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري
٣-٦-٠-٣-٦	٣-٦-٠-٣-٩	٣-٦-٠-٣-٥	٣-٦-٠-٣-٤	٣-٦-٠-٣-٣	مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٦-٠-٣-٦	٤-٦-٠-٣-٩	٤-٦-٠-٣-٥	٤-٦-٠-٣-٤	٤-٦-٠-٣-٣	مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد
٥-٦-٠-٣-٦	٥-٦-٠-٣-٩	٥-٦-٠-٣-٥	٥-٦-٠-٣-٤	٥-٦-٠-٣-٣	مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة
٧-٠-٣-٦	٧-٠-٣-٩	٧-٠-٣-٥	٧-٠-٣-٤	٧-٠-٣-٣	المشتقات المالية وخيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
١-٧-٠-٣-٦	١-٧-٠-٣-٩	١-٧-٠-٣-٥	١-٧-٠-٣-٤	١-٧-٠-٣-٣	المشتقات المالية
٢-٧-٠-٣-٦	٢-٧-٠-٣-٩	٢-٧-٠-٣-٥	٢-٧-٠-٣-٤	٢-٧-٠-٣-٣	خيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
٨-٠-٣-٦	٨-٠-٣-٩	٨-٠-٣-٥	٨-٠-٣-٤	٨-٠-٣-٣	حسابات أخرى مستحقة القبض الائتماني التجاري والسلف
١-٨-٠-٣-٦	١-٨-٠-٣-٩	١-٨-٠-٣-٥	١-٨-٠-٣-٤	١-٨-٠-٣-٣	حسابات متنوعة أخرى مستحقة القبض
٢-٨-٠-٣-٦	٢-٨-٠-٣-٩	٢-٨-٠-٣-٥	٢-٨-٠-٣-٤	٢-٨-٠-٣-٣	
١-٣-٦	١-٣-٩	١-٣-٥	١-٣-٤	١-٣-٣	المحلية
(٦)-(٢-١-٣-٦)	(٩)-(٢-١-٣-٩)	(٥)-(٢-١-٣-٥)	(٤)-(٢-١-٣-٤)	(٣-٣)-(٢-١-٣-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد حقوق السحب الخاصة
(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١)	
٢-٣-٦	٢-٣-٩	٢-٣-٥	٢-٣-٤	٢-٣-٣	الخارجية
(٦)-(١-٢-٣-٦)	(٩)-(١-٢-٣-٩)	(٥)-(١-٢-٣-٥)	(٤)-(١-٢-٣-٤)	(٣-٣)-(١-٢-٣-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢)	
				3M1	تكوين رأس المال للحساب الذاتي
				3M11	تعويضات العاملين
				3M12	استخدام السلع والخدمات
				3M13	استهلاك رأس المال الثابت
				3M14	ضرائب أخرى على الإنتاج ناقص إعانات أخرى على الإنتاج

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تتمة)					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
6M2	9M2	5M2	4M2	3M2	صافي القيمة المالية إجمالي الدين:
6M3	9M3	5M3	4M3	3M3	إجمالي الدين بالقيمة السوقية
6M4	9M4	5M4	4M4	3M4	إجمالي الدين بالقيمة الاسمية
6M35				3M35	إجمالي الدين بالقيمة الظاهرية
					صافي الدين:
6M36	9M36	5M36	4M36	3M36	صافي الدين بالقيمة السوقية
6M37	9M37	5M37	4M37	3M37	صافي الدين بالقيمة الاسمية
6M38				3M38	صافي الدين بالقيمة الظاهرية
					قروض بشروط ميسرة:
6M391					القروض الميسرة بالقيمة الاسمية
6M392					التحويلات الضمنية المترتبة على القروض بأسعار فائدة ميسرة
6M5					المتأخرات
6M6					الالتزامات الاحتمالية الصريحة:
6M61					الدين المضمون من الحكومة
6M62					ضمانات أخرى لمرة واحدة
6M7					صافي التعهدات الضمنية لمنافع الضمان الاجتماعي المستقبلية
					أصول القروض المتعثرة
6M8					أصول القروض المتعثرة بالقيمة العادلة
6M81					أصول القروض المتعثرة بالقيمة الاسمية

^١ يمكن التمييز أكثر بين المعاملات في كل فئة من فئات الأصول غير المالية مثل عمليات الاقتناء، وعمليات التصرف، واستهلاك رأس المال الثابت (راجع الجدول ٨-١).

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨م-٤: تصنيفات الأطراف المقابلة في المعاملات ومراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم حسب القطاع المؤسسي		
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم ^١	تصنيف المعاملات في الأصول المالية والخصوم ^١	التغير في صافي القيمة المالية نتيجة معاملات / صافي القيمة المالية الأصول المالية
٦-٨-٦ (=٦)	٨-٨-٢ (=٢)	المدنيون المحليون
٦-٨-٢ (=٢)	٨-٢-٣ (=٣)	الحكومة العامة
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-١ (=١)	البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٢ (=٢)	شركات تلقي الودائع عدا البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٣ (=٣)	الشركات العامة لتلقي الودائع عدا البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات الخاصة لتلقي الودائع
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات عامة مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات خاصة مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات غير المالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات عامة غير مالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات خاصة غير مالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الأسر المعيشية والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	المدنيون الخارجيون
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الحكومة العامة
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	المنظمات الدولية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات المالية عدا المنظمات الدولية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	البنوك المركزية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات المالية غير المصنفة في موضع آخر
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	غير المقيمين الآخرين
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الخصوم
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الدائنون المحليون
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الحكومة العامة
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات تلقي الودائع عدا البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات العامة لتلقي الودائع عدا البنك المركزي
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات الخاصة لتلقي الودائع
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات عامة مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات خاصة مالية أخرى
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات غير المالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات عامة غير مالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	شركات خاصة غير مالية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الأسر المعيشية والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الدائنون الخارجيون
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الحكومة العامة
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	المنظمات الدولية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات المالية عدا المنظمات الدولية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	البنوك المركزية
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	الشركات المالية غير المصنفة في موضع آخر
٦-٢-١ (=١)	٨-٢-٤ (=٤)	غير المقيمين الآخرين

ملحوظة: تصنف المعاملات في الذهب النقدي وفقاً للطرف المقابل المعني. ورغم أن سبائك الذهب حسب المتعارف عليه ليس لها طرف مقابل، فإن هذا الجدول يقدم الطرف المقابل لمركز الأرصدة في سبائك الذهب تحت "غير المقيمين الآخرين".
^١ ليس بالضرورة أن يكون الطرف المقابل في المعاملات هو نفس الطرف المقابل في مراكز الأرصدة. وبينما يكون الطرفان متطابقين عند إنشاء الأداة، فقد يكونان مختلفين بالنسبة للمعاملات في هذه الأداة. ووفقاً لما يرد توضيحه في الفقرة ٩-٢٥، من حيث المبدأ، فإن تصنيف معاملات وحدات الحكومة العامة في الأصول المالية والخصوم حسب الإقامة يستند إلى إقامة الوحدات التي كانت طرفاً في المعاملة الجاري قيدها، في حين أن تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم في الميزانية العمومية لوحدة حكومية يستند إلى إقامة جهة إصدار الأدوات المالية (الأصول)، وإقامة حائز الأدوات المالية (الخصوم). فإذا كانت هناك معاملة في الأصول المالية والخصوم بين مقيم ووحدة غير مقيمة وكانت تنطوي على أداة صادرة أصلاً عن مقيم، يسجل قيد تحت التغيرات الأخرى في حجم الأصول (إعادة تصنيف) للحفاظ على الإطار المتكامل لإحصاءات مالية الحكومة في هيئة تدفقات ومراكز أرصدة.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨-٥: تصنيف خصوم الدين والأصول المالية المقابلة لأدوات الدين حسب أجل الاستحقاق وحسب نوع أداة الدين				
قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق المتبقي (ب) + (ا)	طويلة الأجل حسب أجل الاستحقاق الأصلي			قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق الأصلي (ا)
	المجموع (ب) + (ج)	مع مدفوعات مستحقة بعد أكثر من سنة = قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق المتبقي (ج)	مع مدفوعات مستحقة بعد سنة أو أقل (ب)	
٥-٢-٦	٤-٢-٦	٣-٢-٦	٢-٢-٦	١-٢-٦
٥-١-٠-٢-٦	٤-١-٠-٢-٦	٣-١-٠-٢-٦	٢-١-٠-٢-٦	١-١-٠-٢-٦
٥-١-١-٠-٢-٦	٤-١-١-٠-٢-٦	٣-١-١-٠-٢-٦	٢-١-١-٠-٢-٦	١-١-١-٠-٢-٦
٥-٢-١-٠-٢-٦	٤-٢-١-٠-٢-٦	٣-٢-١-٠-٢-٦	٢-٢-١-٠-٢-٦	١-٢-١-٠-٢-٦
٥-٢-٠-٢-٦	٤-٢-٠-٢-٦	٣-٢-٠-٢-٦	٢-٢-٠-٢-٦	١-٢-٠-٢-٦
٥-٣-٠-٢-٦	٤-٣-٠-٢-٦	٣-٣-٠-٢-٦	٢-٣-٠-٢-٦	١-٣-٠-٢-٦
٥-٤-٠-٢-٦	٤-٤-٠-٢-٦	٣-٤-٠-٢-٦	٢-٤-٠-٢-٦	١-٤-٠-٢-٦
٥-٦-٠-٢-٦	٤-٦-٠-٢-٦	٣-٦-٠-٢-٦	٢-٦-٠-٢-٦	١-٦-٠-٢-٦
٥-١-٦-٠-٢-٦	٤-١-٦-٠-٢-٦	٣-١-٦-٠-٢-٦	٢-١-٦-٠-٢-٦	١-١-٦-٠-٢-٦
٥-٢-٦-٠-٢-٦	٤-٢-٦-٠-٢-٦	٣-٢-٦-٠-٢-٦	٢-٢-٦-٠-٢-٦	١-٢-٦-٠-٢-٦
٥-٣-٦-٠-٢-٦	٤-٣-٦-٠-٢-٦	٣-٣-٦-٠-٢-٦	٢-٣-٦-٠-٢-٦	١-٣-٦-٠-٢-٦
٥-٤-٦-٠-٢-٦	٤-٤-٦-٠-٢-٦	٣-٤-٦-٠-٢-٦	٢-٤-٦-٠-٢-٦	١-٤-٦-٠-٢-٦
٥-٥-٦-٠-٢-٦	٤-٥-٦-٠-٢-٦	٣-٥-٦-٠-٢-٦	٢-٥-٦-٠-٢-٦	١-٥-٦-٠-٢-٦
٥-٨-٠-٢-٦	٤-٨-٠-٢-٦	٣-٨-٠-٢-٦	٢-٨-٠-٢-٦	١-٨-٠-٢-٦
٥-١-٨-٠-٢-٦	٤-١-٨-٠-٢-٦	٣-١-٨-٠-٢-٦	٢-١-٨-٠-٢-٦	١-١-٨-٠-٢-٦
٥-٢-٨-٠-٢-٦	٤-٢-٨-٠-٢-٦	٣-٢-٨-٠-٢-٦	٢-٢-٨-٠-٢-٦	١-٢-٨-٠-٢-٦
٥-١-٢-٦	٤-١-٢-٦	٣-١-٢-٦	٢-١-٢-٦	١-١-٢-٦
-(٥-٢-١-٢-٦)	-(٤-٢-١-٢-٦)	-(٣-٢-١-٢-٦)	-(٢-٢-١-٢-٦)	-(١-٢-١-٢-٦)
(٥-٨-١-٢-٦)	(٤-٨-١-٢-٦)	(٣-٨-١-٢-٦)	(٢-٨-١-٢-٦)	(١-٨-١-٢-٦)
٥-٢-٢-٦	٤-٢-٢-٦	٣-٢-٢-٦	٢-٢-٢-٦	١-٢-٢-٦
-(٥-١-٢-٢-٦)	-(٤-١-٢-٢-٦)	-(٣-١-٢-٢-٦)	-(٢-١-٢-٢-٦)	-(١-١-٢-٢-٦)
(٥-٨-٢-٢-٦)	(٤-٨-٢-٢-٦)	(٣-٨-٢-٢-٦)	(٢-٨-٢-٢-٦)	(١-٨-٢-٢-٦)
٥-٣-٦	٤-٣-٦	٣-٣-٦	٢-٣-٦	١-٣-٦
٥-١-٠-٣-٦	٤-١-٠-٣-٦	٣-١-٠-٣-٦	٢-١-٠-٣-٦	١-١-٠-٣-٦
٥-٢-٠-٣-٦	٤-٢-٠-٣-٦	٣-٢-٠-٣-٦	٢-٢-٠-٣-٦	١-٢-٠-٣-٦
٥-٣-٠-٣-٦	٤-٣-٠-٣-٦	٣-٣-٠-٣-٦	٢-٣-٠-٣-٦	١-٣-٠-٣-٦
٥-٤-٠-٣-٦	٤-٤-٠-٣-٦	٣-٤-٠-٣-٦	٢-٤-٠-٣-٦	١-٤-٠-٣-٦
٥-٦-٠-٣-٦	٤-٦-٠-٣-٦	٣-٦-٠-٣-٦	٢-٦-٠-٣-٦	١-٦-٠-٣-٦
٥-١-٦-٠-٣-٦	٤-١-٦-٠-٣-٦	٣-١-٦-٠-٣-٦	٢-١-٦-٠-٣-٦	١-١-٦-٠-٣-٦
٥-٢-٦-٠-٣-٦	٤-٢-٦-٠-٣-٦	٣-٢-٦-٠-٣-٦	٢-٢-٦-٠-٣-٦	١-٢-٦-٠-٣-٦
٥-٣-٦-٠-٣-٦	٤-٣-٦-٠-٣-٦	٣-٣-٦-٠-٣-٦	٢-٣-٦-٠-٣-٦	١-٣-٦-٠-٣-٦
٥-٤-٦-٠-٣-٦	٤-٤-٦-٠-٣-٦	٣-٤-٦-٠-٣-٦	٢-٤-٦-٠-٣-٦	١-٤-٦-٠-٣-٦
٥-٥-٦-٠-٣-٦	٤-٥-٦-٠-٣-٦	٣-٥-٦-٠-٣-٦	٢-٥-٦-٠-٣-٦	١-٥-٦-٠-٣-٦
٥-٨-٠-٣-٦	٤-٨-٠-٣-٦	٣-٨-٠-٣-٦	٢-٨-٠-٣-٦	١-٨-٠-٣-٦
٥-١-٨-٠-٣-٦	٤-١-٨-٠-٣-٦	٣-١-٨-٠-٣-٦	٢-١-٨-٠-٣-٦	١-١-٨-٠-٣-٦
٥-٢-٨-٠-٣-٦	٤-٢-٨-٠-٣-٦	٣-٢-٨-٠-٣-٦	٢-٢-٨-٠-٣-٦	١-٢-٨-٠-٣-٦
٥-١-٣-٦	٤-١-٣-٦	٣-١-٣-٦	٢-١-٣-٦	١-١-٣-٦
-(٥-٢-١-٣-٦)	-(٤-٢-١-٣-٦)	-(٣-٢-١-٣-٦)	-(٢-٢-١-٣-٦)	-(١-٢-١-٣-٦)
(٥-٨-١-٣-٦)	(٤-٨-١-٣-٦)	(٣-٨-١-٣-٦)	(٢-٨-١-٣-٦)	(١-٨-١-٣-٦)
٥-٢-٣-٦	٤-٢-٣-٦	٣-٢-٣-٦	٢-٢-٣-٦	١-٢-٣-٦
-(٥-١-٢-٣-٦)	-(٤-١-٢-٣-٦)	-(٣-١-٢-٣-٦)	-(٢-١-٢-٣-٦)	-(١-١-٢-٣-٦)
(٥-٨-٢-٣-٦)	(٤-٨-٢-٣-٦)	(٣-٨-٢-٣-٦)	(٢-٨-٢-٣-٦)	(١-٨-٢-٣-٦)

^١ هذه الفئة تشمل المتأخرات والفائدة على المتأخرات.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨-٦: تصنيف النفقات حسب وظائف الحكومة إلى أقسام ومجموعات

٧	مجموع النفقات	٦-٠-٧	الإسكان ومرافق المجتمع
١-٠-٧	الخدمات العمومية العامة	١-٦-٠-٧	تنمية الإسكان
١-١-٠-٧	الأجهزة التنفيذية والتشريعية، والشؤون المالية وشؤون المالية العامة، والشؤون الخارجية	٢-٦-٠-٧	تنمية المجتمع
٢-١-٠-٧	المعونة الاقتصادية الأجنبية	٣-٦-٠-٧	إمدادات المياه
٣-١-٠-٧	الخدمات العامة	٤-٦-٠-٧	إنارة الشوارع
٤-١-٠-٧	البحوث الأساسية	٥-٦-٠-٧	البحوث والتطوير في مجالات الإسكان ومرافق المجتمع
٥-١-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الخدمات العمومية العامة	٦-٦-٠-٧	خدمات الإسكان ومرافق المجتمع غير المصنفة في موضع آخر
٦١-٠-٧	خدمات عمومية عامة غير مصنفة في موضع آخر	٧-٠-٧	الصحة
٧-١-٠-٧	معاملات الدين العام	١-٧-٠-٧	المنتجات والأجهزة والمعدات الطبية
٨-١-٠-٧	التحويلات ذات الطبيعة العامة بين مختلف مستويات الحكومة	٢-٧-٠-٧	خدمات العيادات الخارجية
٢-٠-٧	الدفاع	٣-٧-٠-٧	خدمات المستشفيات
١-٢-٠-٧	الدفاع العسكري	٤-٧-٠-٧	خدمات الصحة العامة
٢-٢-٠-٧	الدفاع المدني	٥-٧-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الصحة
٣-٢-٠-٧	المعونة العسكرية الأجنبية	٦-٧-٠-٧	خدمات الصحة غير المصنفة في موضع آخر
٤-٢-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الدفاع	٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية
٥-٢-٠-٧	خدمات الدفاع غير المصنفة في موضع آخر	١-٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والرياضية
٣-٠-٧	النظام والأمن العام	٢-٨-٠-٧	الخدمات الثقافية
١-٣-٠-٧	خدمات الشرطة	٣-٨-٠-٧	خدمات الإذاعة والنشر
٢-٣-٠-٧	خدمات الحماية من الحرائق	٤-٨-٠-٧	الخدمات الدينية والمجتمعية الأخرى
٣-٣-٠-٧	المحاكم	٥-٨-٠-٧	البحوث والتطوير في مجالات الخدمات
٤-٣-٠-٧	السجون	٦-٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية غير المصنفة في موضع آخر
٥-٣-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال النظام العام والسلامة	٩-٠-٧	التعليم
٦-٣-٠-٧	خدمات النظام العام والسلامة غير المصنفة في موضع آخر	١-٩-٠-٧	التعليم ما قبل الأولي والتعليم الأولي
٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية	٢-٩-٠-٧	التعليم الثانوي
١-٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية والتجارية والعمالة العامة	٣-٩-٠-٧	التعليم ما بعد الثانوي عدا التعليم العالي
٢-٤-٠-٧	الزراعة والحراثة وصيد البحر والبر	٤-٩-٠-٧	التعليم العالي
٣-٤-٠-٧	الوقود والطاقة	٥-٩-٠-٧	التعليم غير المحدد بمستوى
٤-٤-٠-٧	التعدين والصناعة التحويلية والتشديد	٦-٩-٠-٧	الخدمات المساعدة للتعليم
٥-٤-٠-٧	النقل	٧-٩-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال التعليم
٦-٤-٠-٧	الاتصالات	٨-٩-٠-٧	خدمات التعليم غير المصنفة في موضع آخر
٧-٤-٠-٧	صناعات أخرى	٠-١-٧	الحماية الاجتماعية
٨-٤-٠-٧	البحوث والتطوير في الشؤون الاقتصادية	١-٠-١-٧	المرض والعجز
٩-٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية غير المصنفة في موضع آخر	٢-٠-١-٧	الشيخوخة
٥-٠-٧	حماية البيئة	٣-٠-١-٧	الورثة
١-٥-٠-٧	إدارة النفايات	٤-٠-١-٧	الأسرة والأطفال
٢-٥-٠-٧	إدارة المخلفات المائية	٥-٠-١-٧	البطالة
٣-٥-٠-٧	تخفيف التلوث	٦-٠-١-٧	الإسكان
٤-٥-٠-٧	حماية التنوع البيولوجي والطبيعة	٧-٠-١-٧	الاستبعاد الاجتماعي غير المصنف في موضع آخر
٥-٥-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال حماية البيئة	٨-٠-١-٧	البحوث والتطوير في مجال الحماية الاجتماعية
٦-٥-٠-٧	خدمات حماية البيئة غير المصنفة في موضع آخر.	٩-٠-١-٧	خدمات الحماية الاجتماعية غير المصنفة في موضع آخر

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

		الجدول م ٨-١ تصنيف الإيرادات	
		الإيرادات	١
مساهمات إجتماعية أخرى [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-٢-١	الضرائب	١-١
مساهمات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٢-٢-١	الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	١-١-١
مساهمات أرباب العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-٢-٢-١	مستحقة الدفع من الأفراد	١-١-١-١
مساهمات محتسبة [إحصاءات مالية الحكومة]	٣-٢-٢-١	مستحقة الدفع من الشركات ومؤسسات أخرى	٢-١-١-١
المنح	٣-١	ضرائب أخرى على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	٣-١-١-١
من حكومات أجنبية	١-٣-١	مستحقة الدفع من الحكومة العامة	١-٣-١-١-١
جارية	١-١-٣-١	ضرائب غير مخصصة على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	٢-٣-١-١-١
رأسمالية	٢-١-٣-١	الضرائب على مجموع الرواتب والأجور والقوة العاملة	٢-١-١
من منظمات دولية	٢-٣-١	الضرائب على الملكية	٣-١-١
جارية	١-٢-٣-١	الضرائب المتكررة على الممتلكات غير المنقولة	١-٣-١-١
رأسمالية	٢-٢-٣-١	الضرائب المتكررة على صافي الثروة	٢-٣-١-١
من وحدات الحكومة العامة الأخرى	٣-٣-١	ضرائب التراكبات والأيلولة والهبات	٣-٣-١-١
جارية	١-٣-٣-١	رسوم على رأس المال	٥-٣-١-١
رأسمالية	٢-٣-٣-١	الضرائب المتكررة الأخرى على الممتلكات	٦-٣-١-١
إيرادات أخرى	٤-١	الضرائب على السلع والخدمات	٤-١-١
دخل الملكية [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٤-١	الضرائب العامة على السلع والخدمات	١-٤-١-١
الفائدة [إحصاءات مالية الحكومة]	١-١-٤-١	ضرائب القيمة المضافة	١-١-٤-١-١
من غير المقيمين	١-١-١-٤-١	ضرائب المبيعات	٢-١-٤-١-١
من مقيمين عدا الحكومة العامة	٢-١-١-٤-١	ضرائب رقم المبيعات وضرائب عامة أخرى على السلع والخدمات	٣-١-٤-١-١
من وحدات الحكومة العامة الأخرى	٣-١-١-٤-١	الضرائب على المعاملات المالية والرأسمالية	٤-١-٤-١-١
الأرباح الموزعة	٢-١-٤-١	الضرائب الانتقائية	٢-٤-١-١
من غير المقيمين	١-٢-١-٤-١	أرباح المؤسسات الاحتكارية	٣-٤-١-١
من المقيمين	٢-٢-١-٤-١	الضرائب على خدمات معينة	٤-٤-١-١
المسحوبات من دخل أشباه الشركات	٣-١-٤-١	الضرائب على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة	٥-٤-١-١
دخل الملكية من المبالغ المنصرفة من دخل الاستثمار	٤-١-٤-١	ضرائب المركبات	١-٥-٤-١-١
الربيع	٥-١-٤-١	ضرائب أخرى على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة	٢-٥-٤-١-١
أرباح الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها	٦-١-٤-١	التراخيص التجارية والمهنية	١-٢-٥-٤-١-١
مبيعات السلع والخدمات	٢-٤-١	ضرائب التلوث	٢-٢-٥-٤-١-١
مبيعات من جانب منشآت سوقية	١-٢-٤-١	تراخيص الإذاعة والتلفزيون	٣-٢-٥-٤-١-١
الرسوم الإدارية	٢-٢-٤-١	التراخيص والتصاريح للأسر المعيشية	٤-٢-٥-٤-١-١
مبيعات عرضية من جانب منشآت غير سوقية	٣-٢-٤-١	الضرائب الأخرى على استخدام السلع وعلى السماح باستخدام السلع أو مزاولة الأنشطة غير المصنفة في موضع آخر	٥٢٥-٤-١-١
مبيعات محتسبة لسلع وخدمات	٤-٢-٤-١	الضرائب الأخرى على السلع والخدمات	٦-٤-١-١
غرامات وجزاء ومصادر	٣-٤-١	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية	٥-١-١
تحويلات غير مصنفة في موضع آخر	٤-٤-١	الرسوم الجمركية ورسوم الاستيراد الأخرى	١-٥-١-١
تحويلات جارية غير مصنفة في موضع آخر	١-٤-٤-١	الضرائب على الصادرات	٢-٥-١-١
الإعانات	١-١-٤-٤-١	أرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد	٣-٥-١-١
تحويلات جارية أخرى غير مصنفة في موضع آخر	٢-١-٤-٤-١	أرباح الصرف	٤-٥-١-١
موضع آخر	٢-٤-٤-١	الضرائب على عمليات الصرف	٥-٥-١-١
تحويلات رأسمالية غير مصنفة في موضع آخر	٢-٤-٤-١	ضرائب أخرى على التجارة والمعاملات الدولية	٦-٥-١-١
الأقساط والرسوم والمطالبات المتعلقة بنظم التأمين على غير الحياة والضمانات الموحدة	٥-٤-١	ضرائب أخرى	٦-١-١
الأقساط والرسوم والمطالبات الجارية مستحقة القبض	١-٥-٤-١	مستحقة الدفع من منشآت الأعمال فقط	١-٦-١-١
القبض	١-١-٥-٤-١	مستحقة الدفع من جهات أخرى عدا منشآت الأعمال أو غير محددة	٢-٦-١-١
الأقساط مستحقة القبض	١-١-٥-٤-١	المساهمات الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-١
رسوم نظم الضمانات الموحدة مستحقة القبض	٢-١-٥-٤-١	مساهمات الضمان الاجتماعي [إحصاءات مالية الحكومة]	١-٢-١
المطالبات الجارية مستحقة القبض	٣-١-٥-٤-١	مساهمات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]	١-١-٢-١
المطالبات الرأسمالية مستحقة القبض	٢-٥-٤-١	مساهمات أرباب العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٢-١-٢-١
		مساهمات العاملين لحساب أنفسهم أو العاطلين عن العمل [إحصاءات مالية الحكومة]	٣-١-٢-١
		مساهمات غير مخصصة [إحصاءات مالية الحكومة]	٤-١-٢-١

ملحوظة: قد تكون خطوط التقسيم الإضافي / «ومنه/ منها» مفيدة من الناحية التحليلية ويمكن عرضها على النحو المبين في الجداول التفصيلية بالفصل الخامس.

دليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠١٤

الجدول م٨-٢ تصنيف المصروفات	
٢	المصروفات
١-٢	تعويضات العاملين [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-٢	الأجور والرواتب [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-١-٢	الأجور والرواتب النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-١-٢	الأجور والرواتب العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢-١-٢	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية المحسوبة [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢	استخدام السلع والخدمات
٣-٢	استهلاك رأس المال الثابت [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٢	الفائدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٤-٢	لغير المقيمين [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٤-٢	للمقيمين عدا الحكومة العامة [إحصاءات مالية الحكومة]
٣-٤-٢	لوحدات أخرى تابعة للحكومة العامة [إحصاءات مالية الحكومة]
٥-٢	الإعانات
١-٥-٢	للشركات العامة
١-١-٥-٢	الشركات العامة غير المالية
٢-١-٥-٢	الشركات العامة المالية
٢-٥-٢	للمؤسسات الخاصة
١-٢-٥-٢	المؤسسات الخاصة غير المالية
٢-٢-٥-٢	المؤسسات الخاصة المالية
٣-٥-٢	لقطاعات أخرى
٦-٢	المنح
١-٦-٢	للحكومات الأجنبية
١-١-٦-٢	جارية
٢-١-٦-٢	رأسمالية
٢-٦-٢	للمنظمات الدولية
١-٢٦-٢	جارية
٢-٢-٦-٢	رأسمالية
٣-٦-٢	لوحدات الحكومة العامة الأخرى
١-٣-٦-٢	جارية
٢-٣-٦-٢	رأسمالية
٧-٢	المنافع الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي [إحصاءات مالية الحكومة]
١-١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-١-٧-٢	منافع الضمان الاجتماعي العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية النقدية [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٢-٧-٢	منافع المساعدة الاجتماعية العينية [إحصاءات مالية الحكومة]
٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية النقدية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
٢-٣-٧-٢	المنافع الاجتماعية العينية المرتبطة بالعمل [إحصاءات مالية الحكومة]
٨-٢	مصروفات أخرى
١-٨-٢	مصروفات الملكية عدا الفائدة
١-١-٨-٢	أرباح موزعة
١-١-١-٨-٢	لغير المقيمين
٢-١-١-٨-٢	للمقيمين
٢-١-٨-٢	المسحوبات من دخل أشباه الشركات
٣-١-٨-٢	مصروفات الملكية على المبالغ المنصرفة من دخل الاستثمار
٤-١-٨-٢	الربح
٥-١-٨-٢	أرباح الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها
٢-٨-٢	تحويلات غير مصنفة في موضع آخر
١-٢-٨-٢	تحويلات جارية غير مصنفة في موضع آخر
٢-٢-٨-٢	تحويلات رأسمالية غير مصنفة في موضع آخر
٣-٨-٢	الأقساط والرسوم والمطالبات المتعلقة بنظم التأمين على غير الحياة والضمانات الموحدة
١-٣-٨-٢	الأقساط والرسوم والمطالبات الجارية مستحقة الدفع
١-١-٣-٨-٢	الأقساط مستحقة الدفع
٢-١-٣-٨-٢	رسوم نظم الضمانات الموحدة مستحقة الدفع
٣-١-٣-٨-٢	المطالبات الجارية مستحقة الدفع
٢-٣-٨-٢	المطالبات الرأسمالية مستحقة الدفع

ملحوظة: قد تكون خطوط التقسيم الإضافي/ «ومنه/ منها» مفيدة من الناحية التحليلية ويمكن عرضها على النحو المبين في الجداول التفصيلية بالفصل السادس.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
٦	٩	٥	٤	٣	
					صافي القيمة وتغيراتها
١-٦	١-٩	١-٥	١-٤	١-٣	الأصول غير المالية
١-١-٦	١-١-٩	١-١-٥	١-١-٤	١-١-٣	الأصول الثابتة
١-١-١-٦	١-١-١-٩	١-١-١-٥	١-١-١-٤	١-١-١-٣	مبان ومنشآت
١-١-١-١-٦	١-١-١-١-٩	١-١-١-١-٥	١-١-١-١-٤	١-١-١-١-٣	مساكين
٢-١-١-١-٦	٢-١-١-١-٩	٢-١-١-١-٥	٢-١-١-١-٤	٢-١-١-١-٣	مبان أخرى عدا المساكن
٣-١-١-١-٦	٣-١-١-١-٩	٣-١-١-١-٥	٣-١-١-١-٤	٣-١-١-١-٣	إنشاءات أخرى
٤-١-١-١-٦	٤-١-١-١-٩	٤-١-١-١-٥	٤-١-١-١-٤	٤-١-١-١-٣	تحسينات الأراضي
٢-١-١-٦	٢-١-١-٩	٢-١-١-٥	٢-١-١-٤	٢-١-١-٣	آلات ومعدات
١-٢-١-١-٦	١-٢-١-١-٩	١-٢-١-١-٥	١-٢-١-١-٤	١-٢-١-١-٣	معدات النقل
٢-٢-١-١-٦	٢-٢-١-١-٩	٢-٢-١-١-٥	٢-٢-١-١-٤	٢-٢-١-١-٣	آلات ومعدات عدا معدات النقل
١-٢-٢-١-١-٦	١-٢-٢-١-١-٩	١-٢-٢-١-١-٥	١-٢-٢-١-١-٤	١-٢-٢-١-١-٣	معدات تكنولوجيا المعلومات والكمبيوتر والاتصالات
٢-٢-٢-١-١-٦	٢-٢-٢-١-١-٩	٢-٢-٢-١-١-٥	٢-٢-٢-١-١-٤	٢-٢-٢-١-١-٣	آلات ومعدات غير مصنفة في موضع آخر
٣-١-١-٦	٣-١-١-٩	٣-١-١-٥	٣-١-١-٤	٣-١-١-٣	أصول ثابتة أخرى
١-٣-١-١-٦	١-٣-١-١-٩	١-٣-١-١-٥	١-٣-١-١-٤	١-٣-١-١-٣	موارد بيولوجية فلاحية
١-١-٣-١-١-٦	١-١-٣-١-١-٩	١-١-٣-١-١-٥	١-١-٣-١-١-٤	١-١-٣-١-١-٣	الموارد الحيوانية التي تنتج منتجات متكررة
٢-١-٣-١-١-٦	٢-١-٣-١-١-٩	٢-١-٣-١-١-٥	٢-١-٣-١-١-٤	٢-١-٣-١-١-٣	الأشجار والمحاصيل والموارد النباتية التي تنتج منتجات متكررة
٢-٣-١-١-٦	٢-٣-١-١-٩	٢-٣-١-١-٥	٢-٣-١-١-٤	٢-٣-١-١-٣	منتجات الملكية الفكرية
١-٢-٣-١-١-٦	١-٢-٣-١-١-٩	١-٢-٣-١-١-٥	١-٢-٣-١-١-٤	١-٢-٣-١-١-٣	البحوث والتطوير
٢-٢-٣-١-١-٦	٢-٢-٣-١-١-٩	٢-٢-٣-١-١-٥	٢-٢-٣-١-١-٤	٢-٢-٣-١-١-٣	التقيب عن المعادن وتقييمها
٣-٢-٣-١-١-٦	٣-٢-٣-١-١-٩	٣-٢-٣-١-١-٥	٣-٢-٣-١-١-٤	٣-٢-٣-١-١-٣	برمجيات الكمبيوتر وقواعد البيانات
١-٣-٢-٣-١-١-٦	١-٣-٢-٣-١-١-٩	١-٣-٢-٣-١-١-٥	١-٣-٢-٣-١-١-٤	١-٣-٢-٣-١-١-٣	برمجيات الكمبيوتر
٢-٣-٢-٣-١-١-٦	٢-٣-٢-٣-١-١-٩	٢-٣-٢-٣-١-١-٥	٢-٣-٢-٣-١-١-٤	٢-٣-٢-٣-١-١-٣	قواعد البيانات
٤-٢-٣-١-١-٦	٤-٢-٣-١-١-٩	٤-٢-٣-١-١-٥	٤-٢-٣-١-١-٤	٤-٢-٣-١-١-٣	الترفيه وأصول أدبية وفنية
٥-٢-٣-١-١-٦	٥-٢-٣-١-١-٩	٥-٢-٣-١-١-٥	٥-٢-٣-١-١-٤	٥-٢-٣-١-١-٣	منتجات ملكية فكرية أخرى
	٣-٣-١-١-٩	٣-٣-١-١-٥		٣-٣-١-١-٣	تكاليف نقل الملكية على الأصول غير المنتجة عدا الأراضي
٤-١-١-٦	٤-١-١-٩	٤١٥	٤-١-١-٤	٤-١-١-٣	نظم التسليح
٢-١-٦	٢-١-٩	٢١٥	٢-١-٤	٢-١-٣	المخزونات
١-٢-٢-١-٦	١-٢-٢-١-٩	١٢٢١٥	١-٢-٢-١-٤	١-٢-٢-١-٣	المواد والإمدادات
٢-٢-٢-١-٦	٢-٢-٢-١-٩	٢٢٢١٥	٢-٢-٢-١-٤	٢-٢-٢-١-٣	العمل قيد الإنجاز
٣-٢-٢-١-٦	٣-٢-٢-١-٩	٣٢٢١٥	٣-٢-٢-١-٤	٣-٢-٢-١-٣	السلع مكتملة الصنع
٤-٢-٢-١-٦	٤-٢-٢-١-٩	٤٢٢١٥	٤-٢-٢-١-٤	٤-٢-٢-١-٣	السلع المشتراة لإعادة بيعها
٥-٢-٢-١-٦	٥-٢-٢-١-٩	٥٢٢١٥	٥-٢-٢-١-٤	٥-٢-٢-١-٣	المخزونات العسكرية
٣-١-٦	٣-١-٩	٣١٥	٣-١-٤	٣-١-٣	النفائس

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تابع)

تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
٤-١-٦	٤-١-٩	٤-١-٥	٤-١-٤	٤-١-٣	الأصول غير المنتجة
١-٤-١-٦	١-٤-١-٩	١-٤-١-٥	١-٤-١-٤	١-٤-١-٣	الأراضي
٢-٤-١-٦	٢-٤-١-٩	٢-٤-١-٥	٢-٤-١-٤	٢-٤-١-٣	الموارد المعدنية وموارد الطاقة
٣-٤-١-٦	٣-٤-١-٩	٣-٤-١-٥	٣-٤-١-٤	٣-٤-١-٣	أصول أخرى تتوافر طبيعياً
١-٣-٤-١-٦	١-٣-٤-١-٩	١-٣-٤-١-٥	١-٣-٤-١-٤	١-٣-٤-١-٣	الموارد البيولوجية غير الفلاحية
٢-٣-٤-١-٦	٢-٣-٤-١-٩	٢-٣-٤-١-٥	٢-٣-٤-١-٤	٢-٣-٤-١-٣	موارد المياه
٣-٣-٤-١-٦	٣-٣-٤-١-٩	٣-٣-٤-١-٥	٣-٣-٤-١-٤	٣-٣-٤-١-٣	موارد طبيعية أخرى
١-٣-٣-٤-١-٦	١-٣-٣-٤-١-٩	١-٣-٣-٤-١-٥	١-٣-٣-٤-١-٤	١-٣-٣-٤-١-٣	الطيف الترددي
٢-٣-٣-٤-١-٦	٢-٣-٣-٤-١-٩	٢-٣-٣-٤-١-٥	٢-٣-٣-٤-١-٤	٢-٣-٣-٤-١-٣	الموارد الطبيعية غير المصنفة في موضع آخر
٤-٤-١-٦	٤-٤-١-٩	٤-٤-١-٥	٤-٤-١-٤	٤-٤-١-٣	الأصول غير المنتجة غير المنظورة
١-٤-٤-١-٦	١-٤-٤-١-٩	١-٤-٤-١-٥	١-٤-٤-١-٤	١-٤-٤-١-٣	العقود وعقود الإيجار والتراخيص
١-١-٤-٤-١-٦	١-١-٤-٤-١-٩	١-١-٤-٤-١-٥	١-١-٤-٤-١-٤	١-١-٤-٤-١-٣	عقود التأجير التشغيلي القابلة للتداول
٢-١-٤-٤-١-٦	٢-١-٤-٤-١-٩	٢-١-٤-٤-١-٥	٢-١-٤-٤-١-٤	٢-١-٤-٤-١-٣	تراخيص استخدام الموارد الطبيعية
٣-١-٤-٤-١-٦	٣-١-٤-٤-١-٩	٣-١-٤-٤-١-٥	٣-١-٤-٤-١-٤	٣-١-٤-٤-١-٣	تراخيص القيام بأنشطة معينة
٤-١-٤-٤-١-٦	٤-١-٤-٤-١-٩	٤-١-٤-٤-١-٥	٤-١-٤-٤-١-٤	٤-١-٤-٤-١-٣	حق شراء السلع والخدمات في المستقبل على أساس حصري
٢-٤-٤-١-٦	٢-٤-٤-١-٩	٢-٤-٤-١-٥	٢-٤-٤-١-٤	٢-٤-٤-١-٣	الشهرة التجارية والأصول التسويقية
٢-٦	٢-٩	٢-٥	٢-٤	٢-٣	الأصول المالية
١-٠-٢-٦	١-٠-٢-٩	١-٠-٢-٥	١-٠-٢-٤	١-٠-٢-٣	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة
١-١-٠-٢-٦	١-١-٠-٢-٩	١-١-٠-٢-٥	١-١-٠-٢-٤	١-١-٠-٢-٣	الذهب النقدي
٢-١-٠-٢-٦	٢-١-٠-٢-٩	٢-١-٠-٢-٥	٢-١-٠-٢-٤	٢-١-٠-٢-٣	حقوق السحب الخاصة
٢-٠-٢-٦	٢-٠-٢-٩	٢-٠-٢-٥	٢-٠-٢-٤	٢-٠-٢-٣	العملة والودائع
٣-٠-٢-٦	٣-٠-٢-٩	٣-٠-٢-٥	٣-٠-٢-٤	٣-٠-٢-٣	سندات الدين
٤-٠-٢-٦	٤-٠-٢-٩	٤-٠-٢-٥	٤-٠-٢-٤	٤-٠-٢-٣	القروض
٥-٠-٢-٦	٥-٠-٢-٩	٥-٠-٢-٥	٥-٠-٢-٤	٥-٠-٢-٣	حصص الملكية وأسهم صناديق الاستثمار
١-٥-٠-٢-٦	١-٥-٠-٢-٩	١-٥-٠-٢-٥	١-٥-٠-٢-٤	١-٥-٠-٢-٣	أسهم راس المال
٢-٥-٠-٢-٦	٢-٥-٠-٢-٩	٢-٥-٠-٢-٥	٢-٥-٠-٢-٤	٢-٥-٠-٢-٣	أسهم أو وحدات صناديق الاستثمار
٦-٠-٢-٦	٦-٠-٢-٩	٦-٠-٢-٥	٦-٠-٢-٤	٦-٠-٢-٣	نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٦-٠-٢-٦	١-٦-٠-٢-٩	١-٦-٠-٢-٥	١-٦-٠-٢-٤	١-٦-٠-٢-٣	الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة
٢-٦-٠-٢-٦	٢-٦-٠-٢-٩	٢-٦-٠-٢-٥	٢-٦-٠-٢-٤	٢-٦-٠-٢-٣	مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري
٣-٦-٠-٢-٦	٣-٦-٠-٢-٩	٣-٦-٠-٢-٥	٣-٦-٠-٢-٤	٣-٦-٠-٢-٣	مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٦-٠-٢-٦	٤-٦-٠-٢-٩	٤-٦-٠-٢-٥	٤-٦-٠-٢-٤	٤-٦-٠-٢-٣	مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد
٥-٦-٠-٢-٦	٥-٦-٠-٢-٩	٥-٦-٠-٢-٥	٥-٦-٠-٢-٤	٥-٦-٠-٢-٣	مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة
٧-٠-٢-٦	٧-٠-٢-٩	٧-٠-٢-٥	٧-٠-٢-٤	٧-٠-٢-٣	المشتقات المالية وخيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
١-٧-٠-٢-٦	١-٧-٠-٢-٩	١-٧-٠-٢-٥	١-٧-٠-٢-٤	١-٧-٠-٢-٣	المشتقات المالية
٢-٧-٠-٢-٦	٢-٧-٠-٢-٩	٢-٧-٠-٢-٥	٢-٧-٠-٢-٤	٢-٧-٠-٢-٣	خيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
٨-٠-٢-٦	٨-٠-٢-٩	٨-٠-٢-٥	٨-٠-٢-٤	٨-٠-٢-٣	حسابات أخرى مستحقة القبض
١-٨-٠-٢-٦	١-٨-٠-٢-٩	١-٨-٠-٢-٥	١-٨-٠-٢-٤	١-٨-٠-٢-٣	الائتمان التجاري والسلف
٢-٨-٠-٢-٦	٢-٨-٠-٢-٩	٢-٨-٠-٢-٥	٢-٨-٠-٢-٤	٢-٨-٠-٢-٣	حسابات متنوعة أخرى مستحقة القبض

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تابع)					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
١-٢-٦	١-٢-٩	١-٢-٥	١-٢-٤	١-٢-٣	المحلية
(٦)-(٢-١-٢-٦)	(٩)-(١-١-٢-٩)	(٥)-(١-١-٢-٥)	(٤)-(١-١-٢-٤)	(٣)-(١-١-٢-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد الذهب النقدي بالنسبة لكل التدفقات ومراكز الأرصدة وحقوق السحب الخاصة بالنسبة لمراكز الأرصدة
(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١-٢)	(٨-١)	
٢-٢-٦	٢-٢-٩	٢-٢-٥	٢-٢-٤	٢-٢-٣	الخارجية
(٦)-(١-٢-٢-٦)	(٩)-(١-٢-٢-٩)	(٥)-(١-٢-٢-٥)	(٤)-(١-٢-٢-٤)	(٣)-(١-٢-٢-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢-٢)	(٨-٢)	
٣-٦	٣-٩	٣-٥	٣-٤	٣-٣	الخصوم
١-٠-٣-٦	١-٠-٣-٩	١-٠-٣-٥	١-٠-٣-٤	١-٠-٣-٣	حقوق السحب الخاصة
٢-٠-٣-٦	٢-٠-٣-٩	٢-٠-٣-٥	٢-٠-٣-٤	٢-٠-٣-٣	العملة والودائع
٣-٠-٣-٦	٣-٠-٣-٩	٣-٠-٣-٥	٣-٠-٣-٤	٣-٠-٣-٣	سندات الدين
٤-٠-٣-٦	٤-٠-٣-٩	٤-٠-٣-٥	٤-٠-٣-٤	٤-٠-٣-٣	القروض
٥-٠-٣-٦	٥-٠-٣-٩	٥-٠-٣-٥	٥-٠-٣-٤	٥-٠-٣-٣	حصص الملكية وأسهم صناديق الاستثمار
١-٥-٠-٣-٦	١-٥-٠-٣-٩	١-٥-٠-٣-٥	١-٥-٠-٣-٤	١-٥-٠-٣-٣	أسهم رأس المال
٢-٥-٠-٣-٦	٢-٥-٠-٣-٩	٢-٥-٠-٣-٥	٢-٥-٠-٣-٤	٢-٥-٠-٣-٣	أسهم أو وحدات صناديق الاستثمار
٦-٠-٣-٦	٦-٠-٣-٩	٦-٠-٣-٥	٦-٠-٣-٤	٦-٠-٣-٣	نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة]
١-٦-٠-٣-٦	١-٦-٠-٣-٩	١-٦-٠-٣-٥	١-٦-٠-٣-٤	١-٦-٠-٣-٣	الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة
٢-٦-٠-٣-٦	٢-٦-٠-٣-٩	٢-٦-٠-٣-٥	٢-٦-٠-٣-٤	٢-٦-٠-٣-٣	مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري
٣-٦-٠-٣-٦	٣-٦-٠-٣-٩	٣-٦-٠-٣-٥	٣-٦-٠-٣-٤	٣-٦-٠-٣-٣	مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة]
٤-٦-٠-٣-٦	٤-٦-٠-٣-٩	٤-٦-٠-٣-٥	٤-٦-٠-٣-٤	٤-٦-٠-٣-٣	مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد
٥-٦-٠-٣-٦	٥-٦-٠-٣-٩	٥-٦-٠-٣-٥	٥-٦-٠-٣-٤	٥-٦-٠-٣-٣	مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة
٧-٠-٣-٦	٧-٠-٣-٩	٧-٠-٣-٥	٧-٠-٣-٤	٧-٠-٣-٣	المشتقات المالية وخيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
١-٧-٠-٣-٦	١-٧-٠-٣-٩	١-٧-٠-٣-٥	١-٧-٠-٣-٤	١-٧-٠-٣-٣	المشتقات المالية
٢-٧-٠-٣-٦	٢-٧-٠-٣-٩	٢-٧-٠-٣-٥	٢-٧-٠-٣-٤	٢-٧-٠-٣-٣	خيارات الاكتتاب الممنوحة للموظفين
٨-٠-٣-٦	٨-٠-٣-٩	٨-٠-٣-٥	٨-٠-٣-٤	٨-٠-٣-٣	حسابات أخرى مستحقة القبض الائتماني التجاري والسلف
١-٨-٠-٣-٦	١-٨-٠-٣-٩	١-٨-٠-٣-٥	١-٨-٠-٣-٤	١-٨-٠-٣-٣	حسابات متنوعة أخرى مستحقة القبض
٢-٨-٠-٣-٦	٢-٨-٠-٣-٩	٢-٨-٠-٣-٥	٢-٨-٠-٣-٤	٢-٨-٠-٣-٣	
١-٣-٦	١-٣-٩	١-٣-٥	١-٣-٤	١-٣-٣	المحلية
(٦)-(٢-١-٣-٦)	(٩)-(٢-١-٣-٩)	(٥)-(٢-١-٣-٥)	(٤)-(٢-١-٣-٤)	(٣)-(٢-١-٣-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد حقوق السحب الخاصة
(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١-٣)	(٨-١)	
٢-٣-٦	٢-٣-٩	٢-٣-٥	٢-٣-٤	٢-٣-٣	الخارجية
(٦)-(١-٢-٣-٦)	(٩)-(١-٢-٣-٩)	(٥)-(١-٢-٣-٥)	(٤)-(١-٢-٣-٤)	(٣)-(١-٢-٣-٣)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢-٣)	(٨-٢)	
				3M1	تكوين رأس المال للحساب الذاتي
				3M11	تعويضات العاملين
				3M12	استخدام السلع والخدمات
				3M13	استهلاك رأس المال الثابت
				3M14	ضرائب أخرى على الإنتاج ناقص إعانات أخرى على الإنتاج

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول م ٨-٣ تصنيفات التدفقات ومراكز الأرصدة في الأصول والخصوم (تتمة)					
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول والخصوم	تصنيف مجموع التدفقات الاقتصادية الأخرى في الأصول والخصوم	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم	تصنيف مكاسب وخسائر الحيابة في الأصول والخصوم	تصنيف المعاملات في الأصول والخصوم ^١	
6M2	9M2	5M2	4M2	3M2	صافي القيمة المالية إجمالي الدين:
6M3	9M3	5M3	4M3	3M3	إجمالي الدين بالقيمة السوقية
6M4	9M4	5M4	4M4	3M4	إجمالي الدين بالقيمة الاسمية
6M35				3M35	إجمالي الدين بالقيمة الظاهرية
					صافي الدين:
6M36	9M36	5M36	4M36	3M36	صافي الدين بالقيمة السوقية
6M37	9M37	5M37	4M37	3M37	صافي الدين بالقيمة الاسمية
6M38				3M38	صافي الدين بالقيمة الظاهرية
					قروض بشروط ميسرة:
6M391					القروض الميسرة بالقيمة الاسمية
6M392					التحويلات الضمنية المترتبة على القروض بأسعار فائدة ميسرة
6M5					المتأخرات
6M6					الالتزامات الاحتمالية الصريحة:
6M61					الدين المضمون من الحكومة
6M62					ضمانات أخرى لمرة واحدة
6M7					صافي التعهدات الضمنية لمنافع الضمان الاجتماعي المستقبلية
					أصول القروض المتعثرة
6M8					أصول القروض المتعثرة بالقيمة العادلة
6M81					أصول القروض المتعثرة بالقيمة الاسمية

^١ يمكن التمييز أكثر بين المعاملات في كل فئة من فئات الأصول غير المالية مثل عمليات الاقتناء، وعمليات التصرف، واستهلاك رأس المال الثابت (راجع الجدول ٨-١).

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨م-٤: تصنيفات الأطراف المقابلة في المعاملات ومراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم حسب القطاع المؤسسي		
تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم ^١	تصنيف المعاملات في الأصول المالية والخصوم ^١	
٨-٦ (٦=)	٨	التغير في صافي القيمة المالية نتيجة معاملات / صافي القيمة المالية الأصول المالية
٢-٨-٦ (٢-٦=)	٢-٨ (٢-٣=)	المدنيون المحليون
١-٢-٨-٦ (١-٢-٦=)	١-٢-٨ (١-٢-٣=)	الحكومة العامة
١-١-٢-٨-٦	١-١-٢-٨	البنك المركزي
٢-١-٢-٨-٦	٢-١-٢-٨	شركات تلقي الودائع عدا البنك المركزي
٣-١-٢-٨-٦	٣-١-٢-٨	الشركات العامة لتلقي الودائع عدا البنك المركزي
١-٣-١-٢-٨-٦	١-٣-١-٢-٨	الشركات الخاصة لتلقي الودائع
٢-٣-١-٢-٨-٦	٢-٣-١-٢-٨	شركات مالية أخرى
٤-١-٢-٨-٦	٤-١-٢-٨	شركات عامة مالية أخرى
١-٤-١-٢-٨-٦	١-٤-١-٢-٨	شركات خاصة مالية أخرى
٢-٤-١-٢-٨-٦	٢-٤-١-٢-٨	الشركات غير المالية
٥-١-٢-٨-٦	٥-١-٢-٨	شركات عامة غير مالية
١-٥-١-٢-٨-٦	١-٥-١-٢-٨	شركات خاصة غير مالية
٢-٥-١-٢-٨-٦	٢-٥-١-٢-٨	الأسر المعيشية والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية
٦-١-٢-٨-٦	٦-١-٢-٨	المدنيون الخارجيون
(٢-٢-٦=) ٢-٢-٨-٦	(٢-٢-٣=) ٢-٢-٨	الحكومة العامة
١-٢-٢-٨-٦	١-٢-٢-٨	المنظمات الدولية
٧-٢-٢-٨-٦	٧-٢-٢-٨	الشركات المالية عدا المنظمات الدولية
٨-٢-٢-٨-٦	٨-٢-٢-٨	البنوك المركزية
١-٨-٢-٢-٨-٦	١-٨-٢-٢-٨	الشركات المالية غير المصنفة في موضع آخر
٢-٨-٢-٢-٨-٦	٢-٨-٢-٢-٨	غير المقيمين الآخرين
٩-٢-٢-٨-٦	٩-٢-٢-٨	الخصوم
(٣-٦=) ٣-٨-٦	(٣-٣=) ٣-٨	الدائنون المحليون
(١-٣-٦=) ١-٣-٨-٦	(١-٣-٣=) ١-٣-٨	الحكومة العامة
١-١-٣-٨-٦	١-١-٣-٨	البنك المركزي
٢-١-٣-٨-٦	٢-١-٣-٨	شركات تلقي الودائع عدا البنك المركزي
٣-١-٣-٨-٦	٣-١-٣-٨	الشركات العامة لتلقي الودائع عدا البنك المركزي
١-٣-١-٣-٨-٦	١-٣-١-٣-٨	الشركات الخاصة لتلقي الودائع
٢-٣-١-٣-٨-٦	٢-٣-١-٣-٨	شركات مالية أخرى
٤-١-٣-٨-٦	٤-١-٣-٨	شركات عامة مالية أخرى
١-٤-١-٣-٨-٦	١-٤-١-٣-٨	شركات خاصة مالية أخرى
٢-٤-١-٣-٨-٦	٢-٤-١-٣-٨	الشركات غير المالية
٥-١-٣-٨-٦	٥-١-٣-٨	شركات عامة غير مالية
١-٥-١-٣-٨-٦	١-٥-١-٣-٨	شركات خاصة غير مالية
٢-٥-١-٣-٨-٦	٢-٥-١-٣-٨	الأسر المعيشية والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية
٦-١-٣-٨-٦	٦-١-٣-٨	الدائنون الخارجيون
(٢-٣-٦=) ٢-٣-٨-٦	(٢-٣-٣=) ٢-٣-٨	الحكومة العامة
١-٢-٣-٨-٦	١-٢-٣-٨	المنظمات الدولية
٧-٢-٣-٨-٦	٧-٢-٣-٨	الشركات المالية عدا المنظمات الدولية
٨-٢-٣-٨-٦	٨-٢-٣-٨	البنوك المركزية
١-٨-٢-٣-٨-٦	١-٨-٢-٣-٨	الشركات المالية غير المصنفة في موضع آخر
٢-٨-٢-٣-٨-٦	٢-٨-٢-٣-٨	غير المقيمين الآخرين
٩-٢-٣-٨-٦	٩-٢-٣-٨	

ملحوظة: تصنف المعاملات في الذهب النقدي وفقاً للطرف المقابل المعني. ورغم أن سبائك الذهب حسب المتعارف عليه ليس لها طرف مقابل، فإن هذا الجدول يقدم الطرف المقابل لمركز الأرصدة في سبائك الذهب تحت "غير المقيمين الآخرين".
^١ ليس بالضرورة أن يكون الطرف المقابل في المعاملات هو نفس الطرف المقابل في مراكز الأرصدة. وبينما يكون الطرفان متطابقين عند إنشاء الأداة، فقد يكونان مختلفين بالنسبة للمعاملات في هذه الأداة. ووفقاً لما يرد توضيحه في الفقرة ٩-٢٥، من حيث المبدأ، فإن تصنيف معاملات وحدات الحكومة العامة في الأصول المالية والخصوم حسب الإقامة يستند إلى إقامة الوحدات التي كانت طرفاً في المعاملة الجاري قيدها، في حين أن تصنيف مراكز الأرصدة في الأصول المالية والخصوم في الميزانية العمومية لوحدة حكومية يستند إلى إقامة جهة إصدار الأدوات المالية (الأصول)، وإقامة حائز الأدوات المالية (الخصوم). فإذا كانت هناك معاملة في الأصول المالية والخصوم بين مقيم ووحدة غير مقيمة وكانت تنطوي على أداة صادرة أصلاً عن مقيم، يسجل قيد تحت التغيرات الأخرى في حجم الأصول (إعادة تصنيف) للحفاظ على الإطار المتكامل لإحصاءات مالية الحكومة في هيئة تدفقات ومراكز أرصدة.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨-٥: تصنيف خصوم الدين والأصول المالية المقابلة لأدوات الدين حسب أجل الاستحقاق وحسب نوع أداة الدين

قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق المتبقي (ب) + (إ)	طويلة الأجل حسب أجل الاستحقاق الأصلي			قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق الأصلي (إ)	
	المجموع (ب) + (ج)	مع مدفوعات مستحقة بعد أكثر من سنة = قصيرة الأجل حسب أجل الاستحقاق المتبقي (ج)	مع مدفوعات مستحقة بعد سنة أو أقل (ب)		
٥-٢-٦	٤-٢-٦	٣-٢-٦	٢-٢-٦	١-٢-٦	الأصول المالية المقابلة لأدوات الدين الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة الذهب النقدي حقوق السحب الخاصة العملة والودائع سندات الدين القروض نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة] الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة] مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة حسابات أخرى مستحقة القبض الائتمان التجاري والسلف حسابات متنوعة أخرى مستحقة القبض
٥-١-٠-٢-٦	٤-١-٠-٢-٦	٣-١-٠-٢-٦	٢-١-٠-٢-٦	١-١-٠-٢-٦	
٥-١-١-٠-٢-٦	٤-١-١-٠-٢-٦	٣-١-١-٠-٢-٦	٢-١-١-٠-٢-٦	١-١-١-٠-٢-٦	
٥-٢-١-٠-٢-٦	٤-٢-١-٠-٢-٦	٣-٢-١-٠-٢-٦	٢-٢-١-٠-٢-٦	١-٢-١-٠-٢-٦	
٥-٢-٠-٠-٢-٦	٤-٢-٠-٠-٢-٦	٣-٢-٠-٠-٢-٦	٢-٢-٠-٠-٢-٦	١-٢-٠-٠-٢-٦	
٥-٣-٠-٠-٢-٦	٤-٣-٠-٠-٢-٦	٣-٣-٠-٠-٢-٦	٢-٣-٠-٠-٢-٦	١-٣-٠-٠-٢-٦	
٥-٤-٠-٠-٢-٦	٤-٤-٠-٠-٢-٦	٣-٤-٠-٠-٢-٦	٢-٤-٠-٠-٢-٦	١-٤-٠-٠-٢-٦	
٥-٦-٠-٠-٢-٦	٤-٦-٠-٠-٢-٦	٣-٦-٠-٠-٢-٦	٢-٦-٠-٠-٢-٦	١-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-١-٦-٠-٠-٢-٦	٤-١-٦-٠-٠-٢-٦	٣-١-٦-٠-٠-٢-٦	٢-١-٦-٠-٠-٢-٦	١-١-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-٢-٦-٠-٠-٢-٦	٤-٢-٦-٠-٠-٢-٦	٣-٢-٦-٠-٠-٢-٦	٢-٢-٦-٠-٠-٢-٦	١-٢-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-٣-٦-٠-٠-٢-٦	٤-٣-٦-٠-٠-٢-٦	٣-٣-٦-٠-٠-٢-٦	٢-٣-٦-٠-٠-٢-٦	١-٣-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-٤-٦-٠-٠-٢-٦	٤-٤-٦-٠-٠-٢-٦	٣-٤-٦-٠-٠-٢-٦	٢-٤-٦-٠-٠-٢-٦	١-٤-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-٥-٦-٠-٠-٢-٦	٤-٥-٦-٠-٠-٢-٦	٣-٥-٦-٠-٠-٢-٦	٢-٥-٦-٠-٠-٢-٦	١-٥-٦-٠-٠-٢-٦	
٥-٨-٠-٠-٢-٦	٤-٨-٠-٠-٢-٦	٣-٨-٠-٠-٢-٦	٢-٨-٠-٠-٢-٦	١-٨-٠-٠-٢-٦	
٥-١-٨-٠-٠-٢-٦	٤-١-٨-٠-٠-٢-٦	٣-١-٨-٠-٠-٢-٦	٢-١-٨-٠-٠-٢-٦	١-١-٨-٠-٠-٢-٦	
٥-٢-٨-٠-٠-٢-٦	٤-٢-٨-٠-٠-٢-٦	٣-٢-٨-٠-٠-٢-٦	٢-٢-٨-٠-٠-٢-٦	١-٢-٨-٠-٠-٢-٦	
٥-١-٢-٦	٤-١-٢-٦	٣-١-٢-٦	٢-١-٢-٦	١-١-٢-٦	المحلية
-(٥-٢-١-٢-٦)	-(٤-٢-١-٢-٦)	-(٣-٢-١-٢-٦)	-(٢-٢-١-٢-٦)	-(١-٢-١-٢-٦)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد
(٥-٨-١-٢-٦)	(٤-٨-١-٢-٦)	(٣-٨-١-٢-٦)	(٢-٨-١-٢-٦)	(١-٨-١-٢-٦)	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة
٥-٢-٢-٦	٤-٢-٢-٦	٣-٢-٢-٦	٢-٢-٢-٦	١-٢-٢-٦	الخارجية
-(٥-١-٢-٢-٦)	-(٤-١-٢-٢-٦)	-(٣-١-٢-٢-٦)	-(٢-١-٢-٢-٦)	-(١-١-٢-٢-٦)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٥-٨-٢-٢-٦)	(٤-٨-٢-٢-٦)	(٣-٨-٢-٢-٦)	(٢-٨-٢-٢-٦)	(١-٨-٢-٢-٦)	
٥-٣-٦	٤-٣-٦	٣-٣-٦	٢-٣-٦	١-٣-٦	أدوات الدين (= إجمالي الدين)
٥-١-٠-٣-٦	٤-١-٠-٣-٦	٣-١-٠-٣-٦	٢-١-٠-٣-٦	١-١-٠-٣-٦	حقوق السحب الخاصة
٥-٢-٠-٣-٦	٤-٢-٠-٣-٦	٣-٢-٠-٣-٦	٢-٢-٠-٣-٦	١-٢-٠-٣-٦	العملة والودائع
٥-٣-٠-٣-٦	٤-٣-٠-٣-٦	٣-٣-٠-٣-٦	٢-٣-٠-٣-٦	١-٣-٠-٣-٦	سندات الدين
٥-٤-٠-٣-٦	٤-٤-٠-٣-٦	٣-٤-٠-٣-٦	٢-٤-٠-٣-٦	١-٤-٠-٣-٦	القروض
٥-٦-٠-٣-٦	٤-٦-٠-٣-٦	٣-٦-٠-٣-٦	٢-٦-٠-٣-٦	١-٦-٠-٣-٦	نظم التأمين والتقاعد والضمانات الموحدة [إحصاءات مالية الحكومة]
٥-١-٦-٠-٣-٦	٤-١-٦-٠-٣-٦	٣-١-٦-٠-٣-٦	٢-١-٦-٠-٣-٦	١-١-٦-٠-٣-٦	الاحتياطيات الفنية للتأمين على غير الحياة
٥-٢-٦-٠-٣-٦	٤-٢-٦-٠-٣-٦	٣-٢-٦-٠-٣-٦	٢-٢-٦-٠-٣-٦	١-٢-٦-٠-٣-٦	مستحقات التأمين على الحياة والتأمين الادخاري
٥-٣-٦-٠-٣-٦	٤-٣-٦-٠-٣-٦	٣-٣-٦-٠-٣-٦	٢-٣-٦-٠-٣-٦	١-٣-٦-٠-٣-٦	مستحقات التقاعد [إحصاءات مالية الحكومة]
٥-٤-٦-٠-٣-٦	٤-٤-٦-٠-٣-٦	٣-٤-٦-٠-٣-٦	٢-٤-٦-٠-٣-٦	١-٤-٦-٠-٣-٦	مطالبات صناديق التقاعد على مديري معاشات التقاعد
٥-٥-٦-٠-٣-٦	٤-٥-٦-٠-٣-٦	٣-٥-٦-٠-٣-٦	٢-٥-٦-٠-٣-٦	١-٥-٦-٠-٣-٦	مخصصات تغطية المطالبات المشمولة بضمانات موحدة
٥-٨-٠-٣-٦	٤-٨-٠-٣-٦	٣-٨-٠-٣-٦	٢-٨-٠-٣-٦	١-٨-٠-٣-٦	حسابات أخرى مستحقة الدفع
٥-١-٨-٠-٣-٦	٤-١-٨-٠-٣-٦	٣-١-٨-٠-٣-٦	٢-١-٨-٠-٣-٦	١-١-٨-٠-٣-٦	الائتمان التجاري والسلف
٥-٢-٨-٠-٣-٦	٤-٢-٨-٠-٣-٦	٣-٢-٨-٠-٣-٦	٢-٢-٨-٠-٣-٦	١-٢-٨-٠-٣-٦	حسابات متنوعة أخرى مستحقة الدفع
٥-١-٣-٦	٤-١-٣-٦	٣-١-٣-٦	٢-١-٣-٦	١-١-٣-٦	المحلية
-(٥-٢-١-٣-٦)	-(٤-٢-١-٣-٦)	-(٣-٢-١-٣-٦)	-(٢-٢-١-٣-٦)	-(١-٢-١-٣-٦)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه ولكن مع استبعاد
(٥-٨-١-٣-٦)	(٤-٨-١-٣-٦)	(٣-٨-١-٣-٦)	(٢-٨-١-٣-٦)	(١-٨-١-٣-٦)	حقوق السحب الخاصة
٥-٢-٣-٦	٤-٢-٣-٦	٣-٢-٣-٦	٢-٢-٣-٦	١-٢-٣-٦	الخارجية
-(٥-١-٢-٣-٦)	-(٤-١-٢-٣-٦)	-(٣-١-٢-٣-٦)	-(٢-١-٢-٣-٦)	-(١-١-٢-٣-٦)	نفس التقسيم حسب الأداة كما ورد أعلاه
(٥-٨-٢-٣-٦)	(٤-٨-٢-٣-٦)	(٣-٨-٢-٣-٦)	(٢-٨-٢-٣-٦)	(١-٨-٢-٣-٦)	

^١ هذه الفئة تشمل المتأخرات والفائدة على المتأخرات.

تصنيفات إحصاءات مالية الحكومة

الجدول ٨-٦: تصنيف النفقات حسب وظائف الحكومة إلى أقسام ومجموعات

٧	مجموع النفقات	٦-٠-٧	الإسكان ومرافق المجتمع
١-٠-٧	الخدمات العمومية العامة	١-٦-٠-٧	تنمية الإسكان
١-١-٠-٧	الأجهزة التنفيذية والتشريعية، والشؤون المالية وشؤون المالية العامة، والشؤون الخارجية	٢-٦-٠-٧	تنمية المجتمع
٢-١-٠-٧	المعونة الاقتصادية الأجنبية	٣-٦-٠-٧	إمدادات المياه
٣-١-٠-٧	الخدمات العامة	٤-٦-٠-٧	إنارة الشوارع
٤-١-٠-٧	البحوث الأساسية	٥-٦-٠-٧	البحوث والتطوير في مجالات الإسكان ومرافق المجتمع
٥-١-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الخدمات العمومية العامة	٦-٦-٠-٧	خدمات الإسكان ومرافق المجتمع غير المصنفة في موضع آخر
٦١-٠-٧	خدمات عمومية عامة غير مصنفة في موضع آخر	٧-٠-٧	الصحة
٧-١-٠-٧	معاملات الدين العام	١-٧-٠-٧	المنتجات والأجهزة والمعدات الطبية
٨-١-٠-٧	التحويلات ذات الطبيعة العامة بين مختلف مستويات الحكومة	٢-٧-٠-٧	خدمات العيادات الخارجية
٢-٠-٧	الدفاع	٣-٧-٠-٧	خدمات المستشفيات
١-٢-٠-٧	الدفاع العسكري	٤-٧-٠-٧	خدمات الصحة العامة
٢-٢-٠-٧	الدفاع المدني	٥-٧-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الصحة
٣-٢-٠-٧	المعونة العسكرية الأجنبية	٦-٧-٠-٧	خدمات الصحة غير المصنفة في موضع آخر
٤-٢-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال الدفاع	٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية
٥-٢-٠-٧	خدمات الدفاع غير المصنفة في موضع آخر	١-٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والرياضية
٣-٠-٧	النظام والأمن العام	٢-٨-٠-٧	الخدمات الثقافية
١-٣-٠-٧	خدمات الشرطة	٣-٨-٠-٧	خدمات الإذاعة والنشر
٢-٣-٠-٧	خدمات الحماية من الحرائق	٤-٨-٠-٧	الخدمات الدينية والمجتمعية الأخرى
٣-٣-٠-٧	المحاكم	٥-٨-٠-٧	البحوث والتطوير في مجالات الخدمات
٤-٣-٠-٧	السجون	٦-٨-٠-٧	الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية غير المصنفة في موضع آخر
٥-٣-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال النظام العام والسلامة	٩-٠-٧	التعليم
٦-٣-٠-٧	خدمات النظام العام والسلامة غير المصنفة في موضع آخر	١-٩-٠-٧	التعليم ما قبل الأولي والتعليم الأولي
٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية	٢-٩-٠-٧	التعليم الثانوي
١-٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية والتجارية والعمالة العامة	٣-٩-٠-٧	التعليم ما بعد الثانوي عدا التعليم العالي
٢-٤-٠-٧	الزراعة والحراجة وصيد البحر والبر	٤-٩-٠-٧	التعليم العالي
٣-٤-٠-٧	الوقود والطاقة	٥-٩-٠-٧	التعليم غير المحدد بمستوى
٤-٤-٠-٧	التعدين والصناعة التحويلية والتشديد	٦-٩-٠-٧	الخدمات المساعدة للتعليم
٥-٤-٠-٧	النقل	٧-٩-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال التعليم
٦-٤-٠-٧	الاتصالات	٨-٩-٠-٧	خدمات التعليم غير المصنفة في موضع آخر
٧-٤-٠-٧	صناعات أخرى	٠-١-٧	الحماية الاجتماعية
٨-٤-٠-٧	البحوث والتطوير في الشؤون الاقتصادية	١-٠-١-٧	المرض والعجز
٩-٤-٠-٧	الشؤون الاقتصادية غير المصنفة في موضع آخر	٢-٠-١-٧	الشيخوخة
٥-٠-٧	حماية البيئة	٣-٠-١-٧	الورثة
١-٥-٠-٧	إدارة النفايات	٤-٠-١-٧	الأسرة والأطفال
٢-٥-٠-٧	إدارة المخلفات المائية	٥-٠-١-٧	البطالة
٣-٥-٠-٧	تخفيف التلوث	٦-٠-١-٧	الإسكان
٤-٥-٠-٧	حماية التنوع البيولوجي والطبيعة	٧-٠-١-٧	الاستبعاد الاجتماعي غير المصنف في موضع آخر
٥-٥-٠-٧	البحوث والتطوير في مجال حماية البيئة	٨-٠-١-٧	البحوث والتطوير في مجال الحماية الاجتماعية
٦-٥-٠-٧	خدمات حماية البيئة غير المصنفة في موضع آخر.	٩-٠-١-٧	خدمات الحماية الاجتماعية غير المصنفة في موضع آخر

C1: مكونات ميزانية البلدية وفق التعليمات 02 الملحق

ملحقات ميزانية البلدية حسب ما هو مقرر في التعليمات C1	
Annexe 01 : Mandat de paiement	الملحق 01 : حوالة الدفع (تقدا)
Annexe 02: Mandat de paiement	الملحق 02 : حوالة الدفع (عن طريق التحويل)
Annexe 03 : Bordereau des mandats	الملحق 03 : كشف الحوالات
Annexe 04 : Lettre refus de paiement	الملحق 04 : رسالة رفض الدفع
Annexe 05: Certificat d'annulation ou de ré imputation	الملحق 05 : شهادة الغاء أو إعادة تخصيص
Annexe 06 : Bordereau des certificats d'annulation ou de ré imputation	الملحق 06 : كشف شهادات الإلغاء أو إعادة التخصيص
Annexe 07 : Titre de recette	الملحق 07 : سند تحصيل
Annexe 08 : Ordre de versement	الملحق 08 : أمر بالدفع
Annexe 09 : Etat de recouvrement	الملحق 09 : وضعية التحصيل
Annexe 10 : Lettre refus de prise en charge de titres de recettes	الملحق 10 : رسالة رفض التكاليف بسندات التحصيل
Annexe 11 : Certificat d'annulation , de réduction ou de ré imputation de titres de recettes	الملحق 11 : شهادة الغاء ، تخفيض ، إعادة تخصيص لسندات التحصيل
Annexe 12 : Bordereau de titres de recettes	الملحق 12 : كشف سندات التحصيل
Annexe 13 : Bordereau de titres de recettes sur plusieurs années et de recettes et de recouvrement	الملحق 13 : كشف سندات التحصيل لعدة سنوات والإيرادات المحصلة قبل إصدار السندات
Annexe 14 : Bordereau des titres de réduction ou d'annulation des recettes	الملحق 14 : كشف سندات تخفيض أو إلغاء الإيرادات
Annexe 15 : Carnet des titres de recettes sur plusieurs années	الملحق 15 : دفتر سندات التحصيل لعدة سنوات
Annexe 16 : Engagement et ordonnancement des dépenses (livre de détail)	الملحق 16 : الإلتزام والأمر بصرف النفقات (سجل التفصيل)
Annexe 17 : Fiche d'engagement	الملحق 17 : بطاقة الإلتزام
Annexe 18 : Fiche programme sous-section d'équipement public	الملحق 18 : بطاقة البرنامج القسم الفرعي للتجهيز العمومي
Annexe 19 : Fiche sous-section d'investissement économique	الملحق 19 : بطاقة القسم الفرعي للاستثمار الاقتصادي
Annexe 20 : Fiche de recettes	الملحق 20 : بطاقة الإيرادات (سجل التفصيل إيرادات)
Annexe 21 : Fiche récapitulative de recettes	الملحق 21 : بطاقة حوصلة الإيرادات
Annexe 22 : Situation des disponibilités de la commune	الملحق 22 : وضعية الخزينة بالنسبة للبلدية
Annexe 23 : Etat collectif de traitement	الملحق 23 : الوضعية الإجمالية للأجور
Annexe 23 : Fiche de personnel	الملحق 23 : بطاقة الموظفين
Annexe 24 : Bon de commande	الملحق 24 : طلب شراء
Annexe 25 : Fiche de créancier	الملحق 25 : بطاقة المدينين
Annexe 26 : Fiche de marché	الملحق 26 : بطاقة الصفقة
Annexe 27 : Fiche d'emprunt	الملحق 27 : بطاقة الإقتراض
Annexe 28 : Fiche de prêt	الملحق 28 : بطاقة الإقتراض
Annexe 29 : Sommier de consistance	الملحق 29 : السجل الإرتكازي
Annexe 30 : Fiche d'immobilisation	الملحق 30 : بطاقة العقارات
Annexe 31 : Fiche d'immobilisation sur plusieurs exercices	الملحق 31 : بطاقة العقارات لعدة سنوات
Annexe 32 : Registre journal d'entrées et sorties de matériel	الملحق 32 : سجل دخول وخروج العتاد
Annexe 33 : Fiche de mobilier et de matériel	الملحق 33 : بطاقة المنقولات والعتاد
Annexe 34 : P.V de réforme	الملحق 34 : محضر عدم الصلاحية
Annexe 35 : P.V de perte ou de détérioration	الملحق 35 : محضر الإتلاف
Annexe 36 : Dons et legs	الملحق 36 : الهبات والوصايا
Annexe 37 : Etat des restes à réaliser (dépenses)	الملحق 37 : وضعية باقي الإنجاز (نفقات)
Annexe 38 : Etat des dépenses imprévues	الملحق 38 : وضعية النفقات الغير متوقعة
Annexe 39 : Etat des restes à réaliser (recettes)	الملحق 39 : وضعية باقي الإنجاز (إيرادات)
Annexe 40 : Fonds spéciaux	الملحق 40 : الأموال الخاصة
Annexe 41 : Etat des crédits engagés au 31 décembre	الملحق 41 : وضعية الإعتمادات المرتبط بها الى غاية 31/12

IPSAS الملحق 03: حول معايير

- الجدول (1): المعلومات المطلوبة من طرف المستخدمين وأهدافها والغاية منها.
- الجدول (2): المنحى الزمني والتنظيمي لعملية صياغة إصدار الإطار المفاهيمي الحالي.
- الجدول (3): ملخص لتقسيم ومحتويات الإطار المفاهيمي لمعيار IPSASs.

الجدول (1): المعلومات المطلوبة من طرف المستخدمين وأهدافها والغاية منها.

الغاية النهائية المرجوة	يطلبون المعلومات من أجل	يطلبون معلومات عن:	
<p>قد يؤثر ذلك على تفضيلاتهم في التصويت والعروض التي يقدمونها للممثلين المنتخبين أو غيرهم بشأن مقدار الموارد التي تجمعها المنشأة، وكيفية استخدام هذه الموارد، ومقدار الموارد التي ينبغي تخصيصها لتوفير خدمات معينة في المستقبل. وقد تؤثر أيضًا على وجهات نظرهم حول اعتمادهم المحتمل على توفير هذه الخدمات من قبل منشأة من القطاع العام في المستقبل أو، في حالة وجود هذا البديل، مورد للقطاع الخاص.</p>	<p>سيطلب مستلمو الخدمات هذه المعلومات كمدخلات في تقييمات مثل هذه الأمور مثل: (أ) أن المنشأة تستخدم الموارد إقتصاديًا وبشكل كفء وفعال وكما هو مقصود، (ب) يكون هذا الاستخدام في مصلحتهم، و (ج) المستويات الحالية من الضرائب أو المعدلات أو الرسوم الأخرى كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليًا، أو من المرجح أن تتغير.</p>	<p>• الموارد التي جمعتها الحكومة أو أي منشأة أخرى من القطاع العام خلال الفترة المشمولة بالتقرير، والمبالغ المستخدمة لتزويد فئات معينة من الخدمات؛ • حجم وأنواع وتكاليف الخدمات المقدمة خلال هذه الفترة، وما إذا كان تقديم الخدمات يتسق مع الكمية والنوعية والونيرة التي تحددها الميزانيات المعتمدة أو التشريعات التمكينية أو أي سلطة أخرى تحكم رفع واستخدام الأموال العامة؛ و • أنشطة وأهداف تقديم الخدمة المستقبلية المتوقعة للمنشأة، بما في ذلك: - الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم فئات معينة من الخدمات في الفترات المستقبلية، والمصادر المحتملة لتلك الموارد؛ و - مستوى تقديم الخدمات المخصص للخدمات الحالية في المستقبل، والتكلفة المتوقعة، ومصادر استرداد التكاليف.</p>	<p>متلقو الخدمات</p>
<p>سيطلب المقرضون والدائنون معلومات كمدخلات في تقييمات حول سيولة المنشأة ولتأكيد التوقعات بأن مبلغ السداد وتوقيته سيكون على النحو المتفق عليه. قد يؤثر هذا على سبيل المثال في: • أفضليات التصويت لدافعي الضرائب ودافعيها والتمثيلات التي يقدمونها للممثلين المنتخبين أو غيرهم بشأن مقدار الموارد التي سيتم جمعها في المستقبل وتخصيصها لبرامج أو منشآت معينة، ومدى كفاءة استخدام الموارد في الماضي؛ • قرارات المسؤولين المنتخبين، بما في ذلك البرلمانات والمجالس التمثيلية أو المجالس أو الغرف الممثلة المماثلة حول تخصيص الموارد لدعم البرامج الحالية أو الإضافية لتقديم الخدمات؛ • توقعات أسواق رأس المال حول الطلب على تمويل الديون من قبل الحكومات، وتسعير ذلك الدين؛ • قرارات المانحين وغيرهم من مقدمي الموارد الطوعية بشأن ما إذا كان الدعم المستمر لأنشطة البرنامج أو المنشأة مبررًا؛ و</p>	<p>سيحتاج مقدمو الموارد إلى هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين أحكام حول مسائل مثل ما إذا كان (أ) تحقق المنشأة الأهداف المحددة كمبرر للموارد التي تم جمعها خلال فترة التقرير، (ب) المنشأة مولت العمليات الجارية من الأموال التي تم جمعها في الفترة الحالية من دافعي الضرائب ودافعي الربوع والفوائد أو من الاقتراضات أو غيرها من المصادر، (ج) من المحتمل أن تزداد أو تنقص احتياجات المنشأة من الموارد في المستقبل (والمصادر المحتملة لتلك الموارد).</p>	<p>• مقدار ونوع الموارد التي جمعتها الحكومة أو منشأة أخرى من القطاع العام خلال الفترة المشمولة بالتقرير، والموارد المتاحة لدعم العمليات المستقبلية؛ • مقدار ونوع الموارد المستخدمة في تقديم الخدمات، أو اقتناء الأصول الرأسمالية، أو سداد الديون، أو لأغراض أخرى؛ • ما إذا كانت الموارد تُستخدم وفقًا للميزانيات المعتمدة، أو التشريعات التمكينية، أو أي سلطة أخرى تحكم استخدام الأموال العامة، أو كما هو محدد في إتفاقيات التمويل؛ • طبيعة وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال الفترة؛ و • أنشطة وأهداف تقديم الخدمة المستقبلية المتوقعة للمنشأة، بما في ذلك الموارد اللازمة لدعم المستوى المقصود لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، والمصادر المحتملة لتلك الموارد.</p>	<p>موردي الموارد أو ممثلهم</p>

<p>• توقعات مستهلكي الرسوم مقابل الخدمة بشأن التكاليف المحتملة التي سيواجهونها للاستمرار في استهلاك هذه الخدمات، والإجراءات التي قد يتخذونها فيما يتعلق بمزودي الخدمات البديلة.</p>			
<p>من المحتمل أن تؤثر هذه التقييمات على الإجراءات والمبادرات التي تتخذها هذه الأطراف فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة من قبل منشآت القطاع العام، ودعمها للسياسات الحكومية. ستكون هذه المعلومات مطلوبة أيضًا لتجميع الحسابات القومية وكمدخلات في نماذج التقارير المالية الإحصائية وتقييم تأثير السياسات الحكومية على النشاط الاقتصادي. كما أنه سيسهل إجراء المقارنات الدولية لأموال مثل الموارد المخصصة لتقديم خدمات معينة، ومصادر تمويل الأنشطة الحكومية، ومستوى الدين الحكومي.</p>	<p>ستحتاج هذه الأطراف الأخرى إلى هذه المعلومات من أجل:</p> <p>(أ) تحديد الموارد التي تم تخصيصها لتقديم خدمات معينة،</p> <p>(ب) التأكيد على أن هذه الخدمات قد أتاحت للهيئات الانتخابية كما هو مقصود خلال فترة التقرير،</p> <p>(ج) توقع مستوى تقديم خدمات معينة وإحتياجات من الموارد ذات الصلة في الفترات المستقبلية، و</p> <p>(د) تشكل أحكامًا حول مسائل مثل مدى استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية في مصلحة المجتمع، أو أقسام منها.</p>	<p>• حجم وأنواع وتكاليف الخدمات المقدمة للدوائر الانتخابية (أو مجموعات فرعية فرعية معينة) خلال الفترة، وما إذا كان ذلك وفقًا للميزانيات المعتمدة أو سلطة أو إتفاقية أخرى متعلقة بتقديم الخدمات؛</p> <p>• مقدار وطبيعة وتغييرات الموارد (والمطالبات بها) خلال الفترة، والموارد المخصصة لتوفير فئات معينة من الخدمات خلال الفترة المشمولة بالتقرير؛ و</p> <p>• أنشطة تقديم الخدمات في المستقبل والأهداف والموارد التي ستخصص لدعم تلك الأنشطة.</p>	<p>الأطراف الأخرى، بما في ذلك الجهات المعنية أو ممثلها،</p>

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول (2): المنحى الزمني والتنظيمي لعملية صياغة إصدار الإطار المفاهيمي الحالي.

Title	المرحلة 1								معلومات حول الوثيقة			
	المرحلة 4 الفصل 8: عرض المعلومات في التقارير المالية للأغراض العامة	المرحلة 3 الفصل 7: قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية	المرحلة 2 الفصل 5: عناصر القوائم المالية	الفصل 6: الاعتراف بالقوائم المالية	الفصل 4: الهيئة المعدة للتقارير	الفصل 3: الخصائص النوعية للمعلومات المالية	الفصل 2: أهداف ومستخمي التقارير	الفصل 1: دور وسلطة الإطار المفاهيمي	التمهيد	تاريخ الانتهاء فترة الاستشارة	تاريخ الاصدار	عنوان الوثيقة
Consultation Paper, The Objectives of Financial Reporting; The Scope of Financial Reporting; The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports; The Reporting Entity.					X	X	X	X		30 مارس 2009	30 سبتمبر 2008	وثيقة استشارية، أهداف التقارير المالية؛ نطاق التقارير المالية؛ الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية للأغراض العامة؛ المنشأة موضوع التقارير.
Consultation Paper, Elements and Recognition in Financial Statements			X	X						14 جوان 2011	15 ديسمبر 2010	وثيقة استشارية، العناصر والاعتراف في البيانات المالية
Consultation Paper, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements		X								14 جوان 2011	15 ديسمبر 2010	وثيقة استشارية، قياس الأصول والخصوم في البيانات المالية
Exposure Draft 1, Role , Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity					X	X	X	X		14 جوان 2011	15 ديسمبر 2010	عرض المسودة 1، الدور والسلطة والنطاق؛ الأهداف والمستخدمين؛ خصائص الجودة؛ المنشأة موضوع التقارير.
Exposure Draft, Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications of the Financial Reporting									X*	31 أوت 2011	29 أبريل 2011	عرض المسودة، الخصائص الرئيسية للقطاع العام مع الآثار المحتملة على التقرير المالي
Consultation Paper, Presentation in General Purpose Financial Reports	X									31 ماي 2012	29 جانفي 2012	وثيقة استشارية، (طريقة) عرض التقارير المالية للأغراض العامة
Exposure Draft 2, Elements and Recognition in Financial Statements			X	X						30 أبريل 2013	7 نوفمبر 2012	عرض المسودة 2، العناصر والاعتراف في البيانات المالية
Exposure Draft 3, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements		X								30 أبريل 2013	7 نوفمبر 2012	عرض المسودة 3، قياس الأصول والخصوم في البيانات المالية
Exposure Draft 4, Presentation in General Purpose Financial Reports	X									15 أوت 2013	17 أبريل 2013	عرض المسودة 4، (طريقة) عرض التقارير المالية للأغراض العامة

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول (3): ملخص لتقسيم ومحتويات الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs.

ملخص	الفقرات		عناصر الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs
	عددتها	الفقرات	
يعرض هذا الفصل دور وأهداف وصلاحيات الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs، يبرز أبرز النقاط التي يتميز بها القطاع العام (مقارنة بالقطاع الخاص) : طبيعة العمليات التي يهتم بها، أهمية الموازنة المصادق عليها وفقاً للتشريعات المحلية، طبيعة وخصوصية برامج القطاع العام التي تمتاز بامتداد زمني لعدة سنوات تماثياً مع الرزنامة السياسية، طبيعة الأصول المتمثلة في القدرة على تقديم خدمة والخصوم التي يتميز بها القطاع العام، قدرة الحكومات على تنظيم وتوجيه المنشآت العمومية، تحديد العلاقة بين تقارير IPSASs ومختلف التقارير الاحصائية التي تعتمد عليها الحكومات.	24	24-1	التمهيد
	4	4-1	0.0 مقدمة
	3	7-5	1.0 الحجم والأهمية المالية للعمليات اللاميدالية
	2	9-8	2.0 أهمية الموازنة المصادق عليها
	4	13-10	3.0 طبيعة برامج القطاع العام والامتداد الزمني للقطاع العام
	4	17-14	4.0 طبيعة وهدف الأصول والخصوم في القطاع العام
يوضح الفصل الأول: دور وصلاحيات الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs من خلال ضبط المفاهيم المختلفة من أجل صياغة مختلف إصدارات مجلس IPSASB، يحدد صلاحية الإطار التي تنحصر في الاعتراف والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والنشاطات الأخرى الواردة في التقارير المالية، كما يقدم مفهوم التقارير المالية وأهم خصائصها في اجاز، ويعرض في الأخير مجال تطبيق الإطار المفاهيمي.	8	8.1-4.1	الفصل الأول: دور وصلاحيات الإطار المفاهيمي
	1	1.1	1.1 دور الإطار المفاهيمي
	2	3.1-2.1	2.1 صلاحيات الإطار المفاهيمي
	4	7.1-4.1	3.1 التقارير المالية ذات الغرض العام GPFrs
	1	8.1	4.1 قابلية تطبيق الإطار المفاهيمي
			- قواعد للاستخلاص
يتناول الفصل الثاني: أهداف ومستعملو التقرير المالي للغرض العام الهدف الرئيسي هو تقديم المعلومات للمستعملين لهته التقارير. لذلك يوضح الفصل المستعملون للتقارير المالية والمعلومة التي يبحثون عليها، والغرض الذي تخدمه تلك المعلومة من خلال تحديد الاحتياجات التي يطلبها المستخدمون للمعلومة. ليصل بنا إلى المعلومات المقدمة داخل التقارير المالية، كما يضيف إلى تلك البيانات المالية امكانية ادراج معلومات اضافية قد تكون مهمة أو مطلوبة من طرف المستعملين لكن لم يوضحها الإطار المفاهيمي، ببيعة الحال يجب النظر في أهميتها وكلفتها كذلك، أضف إلى ذلك المعلومات الأخرى المتعلقة بطبيعة القطاع العام من برامج مستقبلية تتطلب توضيحات وتفسيرات.	31	31.2-1.2	الفصل الثاني: أهداف ومستعملو التقرير المالي للغرض العام
	2	2.2-1.2	1.2 أهداف التقرير المالي للغرض العام
	4	6.2-3.2	2.2 مستعملو التقارير المالية ذات الغرض العام
	4	10.2-7.2	3.2 المساواة واتخاذ القرار
	3	13.2-11.2	4.2 احتياجات المعلومات بالنسبة لمتلقي الخدمات وموردي الموارد
	15	28.2-14.2	5.2 المعلومات المقدمة من التقارير المالية ذات الغرض العام GPFrs
	4	17.2-14.2	1.5.2 المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية
	4	21.2-18.2	2.5.2 أخرى تحكم رفع واستعمال الموارد
	3	24.2-22.2	3.5.2 إنجازات تقديم الخدمات
	3	27.2-25.2	4.5.2 المعلومات المالية وغير المالية المحتملة مستقبلاً
	1	28.2	5.5.2 المعلومات التوضيحية
	2	30.2-29.2	6.2 البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتضاف إلى البيانات
	1	31.2	7.2 مصادر أخرى للمعلومات
			- قواعد للاستخلاص
	يحدد هذا الفصل الخصائص النوعية التي يقوم عليها التقرير المالي وفقاً لهذا الإطار المفاهيمي، هذه الخصائص النوعية تمثل أداة تسمح بتحقيق أفضل للأهداف المرجوة من التقارير المالية، بحيث تجعل منها معلومة مفيدة تُعتمد من أجل المساواة واتخاذ القرار. يقصد بالخصائص النوعية : الملاءمة، التمثيل الأمين، قابلية الفهم، قابلية المقارنة، قابلية التحقق. يبينه كذلك إلى أن هذه الخصائص تطبق على المعلومات المالية وغير المالية الواردة في التقارير المالية، بما في ذلك المعلومات التاريخية والتنبؤية والتفسيرية. يستكمل الفصل بالحديث عن الشروط التي يجب أن تتوفر في المعلومات المدرجة في التقارير المالية، والمتمثلة في: المادية، مقارنة المنتجات بالتكاليف، والتوازن بين الخصائص النوعية.	42	42.3-1.3
5		5.3-1.3	1.3 مقدمة
4		9.3-6.3	2.3 الملاءمة relevance
7		16.3-10.3	3.3 التمثيل الأمين faithful representation
2		18.3-17.3	4.3 قابلية الفهم
2		20.3-19.3	5.3 الاستمرارية
5		25.3-21.3	6.3 قابلية المقارنة
6		31.3-26.3	7.3 قابلية التحقق
11		41.3-32.3	8.3 القيود على المعلومات المدرجة في التقارير المالية للأغراض
3		34.3-32.3	1.8.3 المادية
6		40.3-35.3	2.8.3 مقارنة المنتجات بالتكاليف
2	41.3-40.3	3.8.3 التوازن بين الخصائص النوعية	
		- قواعد للاستخلاص	
يتناول هذا الفصل المنشآت المعنية بالتقرير المالي وفق IPSASs، كيف يتم الفصل بين منشأة واحدة أو العديد من المنشآت، فالمفهوم الأساسي هو أن المنشأة تمثل وحدة معنية بالتقرير المالي إذا وجد مستعملون لتقاريرها المالية من متلقي الخدمات أو موردي المصادر، كما يبينه إلى أن التشريعات والقوانين	11	11.4-1.4	الفصل الرابع: المنشأة صاحبة التقرير
	2	2.4-1.4	1.4 مقدمة
	9	11.4-3.4	2.4 الخصائص الرئيسية للمنشأة صاحبة التقرير
			- قواعد للاستخلاص
يحدد هذا الفصل العناصر الواردة في التقارير المالية، فيقدم تعريفاً مفصلاً لكل مفهوم، لأن كل معلومة واردة تحت كل عنصر في التقرير المالي يجب أن تتماشى مع ذلك التعريف. والعناصر التي يعتمد عليها الإطار المفاهيمي في التقارير المالية هي: الأصول، الخصوم، صافي الأصول والموارد الأخرى والالتزامات الأخرى، الإيراد، المصروف، فائض أو عجز المرحلة، ومساهمات الملكية وتوزيعات الملكية.	37	37.5-1.5	الفصل الخامس: عناصر في البيانات المالية
	5	5.5-1.5	1.5 مقدمة
	1	1.5	1.1.5 الهدف من هذا الفصل
	3	4.5-2.5	2.1.5 العناصر وأهميتها
	1	5.5	3.1.5 العناصر المعرفة
	8	13.5-6.5	2.5 الأصول
	1	6.5	1.2.5 تعريف
	4	10.5-7.5	2.2.5 مورد
	2	12.5-11.5	3.2.5 مسيطر عليه حالياً من طرف المنشأة
	1	13.5	4.2.5 حدث سابق

ملخص	الفقرات		عناصر الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs
	عددتها	الفقرات	
	4	26.5-14.5	3.5 الخصوم
	1	14.5	1.3.5 تعريف
	1	15.5	2.3.5 واجب حالي
	1	16.5	3.3.5 خروج مورد من المنشأة
	1	17.5	4.3.5 حدث سابق
	9	26.5-18.5	5.3.5 الالتزامات الملزمة قانونية أو غير قانونية
	2	28.5-27.5	4.5 صافي الأصول، الموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى
	3	31.5-29.5	5.5 الايراد والمصرف
	3	31.5-29.5	1.5.5 تعاريف
	1	32.5	6.5 فائض أو عجز المرحلة
	5	37.5-33.5	7.5 مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية
	5	37.5-33.5	1.7.5 تعاريف - قواعد للاستخلاص
يتناول هذا الفصل الموصفات (أو المعايير (Criteria) التي يجب أن تتوفر في كل عنصر حتى يتم الاعتراف به وقبوله داخل التقارير المالية. فهو عملية ضم وادماج بالمبالغ المعروضة داخل التقارير المالية لعنصر ما، يجب أن يتوافق مع مفهوم ذلك العنصر وفقاً للفصل السابق (أصل، خصم،...)، مع إمكانية قياسه. ويتناول الحالات التي يمكن أن يقع فيها أي عنصر من اعتراف، عدم توافق في تعريف العنصر، عدم إمكانية القياس، وحتى عدم الاعتراف (أي كان معترفاً به سابقاً ثم لوحظ أنه يجب عدم الاعتراف به وإخراجه من التقارير المالية)	10	10.6-1.6	الفصل السادس: الاعتراف في البيانات المالية
	4	4.6-1.6	1.6 معوصافات الاعتراف وعلاقتها بالإفصاح
	2	6.6-5.6	2.6 تعريف العنصر
	2	8.6-7.6	3.6 عدم يقين القياس
	1	9.6	4.6 الإفصاح والاعتراف
	1	10.6	5.6 عدم الاعتراف - قواعد للاستخلاص
يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي يستعملها مجلس IPSASB كدليل في اختيار أسس القياس عند صياغة معايير IPSASB، أو بالنسبة لمن يقومون بإعداد التقارير المالية فيقومون باختيار أسس القياس عند عدم توفر توجيهات في معايير IPSASB. يحدد القواعد الأساسية لعملية القياس والهدف منها، وكيفية اختيارها. حيث يميز بين مختلف القياسات ويفضل بينها عند الدخول أو الخروج، كما يميز بين القياسات الموجهة للأصول وتلك الموجهة للخصوم.	91	91.7-1.7	الفصل السابع: قياس الأصول والخصوم في البيانات المالية
	1	1.7	1.7 مقدمة
	11	12.7-2.7	2.7 الهدف من القياس
	3	7.7-5.7	1.2.7 قواعد القياس واختيارها
	2	9.7-8.7	2.2.7 قيمتي الدخول والخروج
	1	10.7	3.2.7 القياسات المتعلقة بخصومية المنشأة أو غير المتعلقة بخصوميته
	1	11.7	4.2.7 المتعلقة بخصوميته
	1	12.7	5.2.7 مستوى التجميع أو عدم التجميع المتعلق بالقياس
	56	68.7-13.7	3.7 قواعد قياس الأصول
	9	21.7-13.7	1.3.7 التكلفة التاريخية
	2	23.7-22.7	2.3.7 قياسات القيمة الحالية
	13	36.7-24.7	3.3.7 القيمة السوقية
	12	48.7-37.7	4.3.7 تكلفة الاستبدال
	9	57.7-49.7	5.3.7 سعر البيع الصافي
	11	68.7-58.7	6.3.7 قيمة الاستعمال
	23	91.7-69.7	4.7 قواعد قياس الخصوم
	4	73.7-70.7	1.4.7 التكلفة التاريخية
	6	79.7-74.7	2.4.7 تكلفة الانجاز
	2	81.7-80.7	3.4.7 القيمة السوقية
	5	86.7-82.7	4.4.7 تكلفة التنازل
	5	91.7-87.7	5.4.7 التكلفة المفترضة - قواعد للاستخلاص
هذا الفصل مخصص للمفاهيم المطبقة عند عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFs، اتخاذ القرار فيما يخص انتقاء وتحديد مكان عرض وتنظيم المعلومات داخل التقارير المالية يكون بالتجاوب مع احتياجات مستخدمي المعلومة.	64	64.8-1.8	الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام
	8	8.8-1.8	1.8 مقدمة
	5	8.8-4.8	1.1.8 عرض
	37	35.8-9.8	2.8 انتقاء المعلومة
	4	14.8-11.8	1.2.8 انتقاء المعلومة - طبيعة المعلومة
	10	24.8-15.8	2.2.8 انتقاء المعلومة للعرض أو الإفصاح
	11	35.8-25.8	3.2.8 المبادئ المطبقة في انتقاء المعلومة
	9	44.8-36.8	3.8 موقع المعلومة
	3	40.8-38.8	1.3.8 مبادئ تعيين المعلومة بين مختلف التقارير
	4	44.8-41.8	2.3.8 المبادئ المتعلقة بموقع المعلومة داخل التقرير
	20	64.8-45.8	4.8 تنظيم المعلومات
	7	53.8-47.8	1.4.8 طبيعة المعلومة المتعلقة بالتنظيم (تنظيم التقرير)
	11	64.8-54.8	مبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات (تنظيم المعلومات داخل التقرير) - قواعد للاستخلاص

المصدر: من إعداد الباحث إنطلاقاً من نص الإطار المفاهيمي لمعايير IPSASs.

الملحق 04: نتائج الاستبيان التقييمي لنظام المالية العام الجزائري وفق:
استبيان عن مؤسسات المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي
-الإستبيان مع المراجع-

المرجع:

صندوق النقد الدولي: "دليل شفافية المالية العامة"، منشورات صندوق النقد الدولي، 2009.

<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/questa.pdf>

صندوق النقد الدولي: "استبيان عن مؤسسات المالية العامة"، منشورات صندوق النقد الدولي، 2009.

<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>