

أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية
القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية

The importance of IPSAS in disclosing transparency
Financial Statements of the Public Accounting System

د. أحمد يوسف السعيد
جامعة المدينة

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز اسهامات المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في تطوير مخرجات نظام المحاسبة العمومية، والمتمثلة في عرض محتوى القوائم المالية، وهذا من أجل العمل على توسيع شريحة المستفيدين و تغطية العجز التي يعاني منه مستخدمو المعلومات المالية للمحاسبة العمومية في الحصول على كل المعلومات الضرورية. وخلصت الدراسة أن مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية تعمل على توفير معلومات مالية تتصف بالشفافية والموثوقية، لتحقيق المساءلة والإفصاح اللازم لعرض القوائم المالية بكل شفافية، من أجل تلبية كل احتياجات المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة. **الكلمات المفتاحية:** المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، شفافية القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي.

Abstract

The study concluded that the contribution of the international public sector accounting standards provide the transparency and the credibility in the financial statements in order to realize the accountability and the needed disclosure to present the financial statements in clear form. This way will help all the users to make the good decisions.

Key words: international public sector accounting standards, transparency of financial statements, accounting disclosure

Résumé :

L'étude a conclu que la contribution des normes internationales de comptabilité publique vise à fournir des informations financières transparentes et fiables, pour obtenir la reddition et la divulgation nécessaire à la présentation des états financiers en toute transparence, et qui aidera à répondre à tous les besoins de ses utilisateurs à prendre des décisions rationnelles.

Les mots clés : normes internationales de comptabilité publique, la transparence des états financiers, divulgation comptable.

مقدمة:

تسعى غالبية الدول إلى العمل على تحسين استخدام المال العام، وتسييره بشكل يرضي الأطراف المستخدمة، وهذا من أجل إدارة المال العام بكل كفاءة وفعالية، و توفير معلومات تعمل على ضمان الشفافية المطلوبة للقيام بالمساءلة والرقابة، من خلال آليات متعددة لتطوير وعصرنة هذا النظام واتخاذ القرارات المناسبة، مما استدعى البحث عن آلية تسمح بتحقيق هذه الغاية، وبالتالي تم التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، باعتبارها توفر الشفافية والموثوقية وأداة يسترشد بها مستخدمي القوائم المالية في تلبية احتياجاتهم من أجل اتخاذ القرارات المفيدة، وبالتالي فاعتماد تطبيق هذه المعايير سوف يحسن من جودة

المعلومات التي تنتجها القوائم المالية.
إن العمل على تطوير العمل المحاسبي والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية، بما يتلائم مع قدرة تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، سوف يسهم في حسن استغلال كفاءة وفعالية الموارد المالية، وتحسين عرض المعلومات المالية في القوائم المالية لحسابات الدولة.
وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن تساهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة محاور أساسية تتمثل في ما يلي:

- مدخل لدراسة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
- أثر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على إعداد وعرض القوائم المالية
- اسهامات المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية
- متطلبات نجاح تحقيق الإفصاح عن شفافية القوائم المالية وفق المعايير الدولية

المحور الأول: مدخل لدراسة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

تحتوي المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على (38) معياراً، وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل المعاملات والأحداث المالية، كما صدر معيار وحيد للإبلاغ المالي الحكومي للوحدات المعتمدة لأساس المحاسبة النقدي، وتشابهه متطلبات معايير أساس الاستحقاق المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية (IAS) مع المعايير المناظرة لها المطبقة لدى المؤسسات الاقتصادية.

أولاً: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وفق أساس الاستحقاق: تحتوي المعايير التي يتم العمل بها وفق أساس الاستحقاق على عدة تصنيفات حسب نوع المعيار وتأثيره على العناصر الموجودة في القوائم المالية، وسنوضح هذه التصنيفات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1): تصنيف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

رقم م	اسم المعيار	
	معايير القوائم المالية	معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية
01	القوائم المالية	22 الإفصاح المالي عن المعلومات
02	التدفقات النقدية	24 عرض معلومات الموازنة
	معايير حسابات الميزانية	28 العرض
11	عقود الإنشاء	29 الاعتراف والقياس
12	المخزون	30 الإفصاحات
13	عقود الإيجار	معايير السياسات والتغيرات المحاسبية
16	ملكية التثبيتات	03 تغير السياسات المحاسبية
17	الممتلكات، المصانع	04 التغير في أسعار العملات الأجنبية
19	مؤونات الأصول والخصوم	5 تكاليف الاقتراض
21	النقص في الأصول	09 الإيراد الناتج عن عمليات التبادل
25	امتيازات المستخدمين	14 الأحداث اللاحقة بعد الميزانية
26	انخفاض قيمة الأصول	23 إيراد عمليات غير التبادل
31	الأصول غير الملموسة	32 ترتيب امتياز تقديم الخدمات
	معايير الحسابات المجمعمة	معايير أخرى
6	القوائم المالية الموحدة	10 الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع
7	التثبيتات في مؤسسات زميلة	27 الزراعة

8	الإقرار المالي المشترك
18	الإقرار بأعمال القطاعات
20	المعلومات الجزء المرتبط

Source : Elaborer par le chercheur selon :

- IFAC, **handbook of international public sector accounting pronouncement**, volume 1,2 new York, USA, June 2016.

يوضح الجدول أن المعايير الدولية للمحاسبة العمومية تنقسم إلى:

- معايير تهتم بالقوائم المالية التي يمكن أن تعرض فيها المعلومات ضمن مخرجات نظام المحاسبة العمومية في نهاية كل فترة محاسبة،
- المعايير التي تهتم بالمعالجة المحاسبية للعناصر الموجودة في الميزانية
- المعايير التي توضح كيفية معالجة الحسابات وكيفية تسجيلها في القوائم المالية للحسابات المجمع بين الفروع والوحدات الأصلية،
- المعايير التي تهتم بالعرض والإفصاح عن كل المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية، وهذا من خلال تحديد المعايير المرتبطة بمعالجة طريقة عرض المعلومات المالية والأدوات المالية لحسابات الدولة
- المعايير التي تهتم بمعالجة أثر العمليات الناجمة عن تغيير في السياسات المحاسبية وطرق التقييم لأصول وخصوم الدولة.

ثانيا: **المعيار الدولي للمحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي:**

هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للكيان ضرورية لأغراض المساءلة، ويركز هذا المعيار على متطلبات يمكن توضيحها كما يلي:¹

- يتضمن متطلبات إلزامية والمتمثلة في شروط الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية للوحدات الحكومي.
- يتضمن المتطلبات الغير إلزامية والمتمثلة في الجزء غير الإلزامي للسياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ثالثا: **المعايير الدولية للمحاسبة العمومية محل اختبار:** تحتوي المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي هي محل اختبار ولم يتم العمل بها على ست معايير تم إصدارها في جانفي 2015 والتي سوف يتم تطبيقها مع نهاية 2017 وتشمل هذه المعايير ما يلي:²

- المعيار رقم 33 اعتماد ipsas لأول مرة على أساس الإستحقاق
- المعيار رقم 34 فصل البيانات المالية
- المعيار رقم 35 البيانات المالية المجمع
- المعيار رقم 36 الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
- المعيار رقم 37 تربيان مشتركة
- المعيار رقم 38 الكشف عن المصاح في الهيئات الأخرى

رابعا: **الاطار التصوري والمفاهيمي لعرض القوائم المالية:**

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012، ص 1464.

² IFAC, **handbook of international public sector accounting pronouncement**, volume 2, opcit.p2207.

هو الإطار الذي يبين أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية التي تحتوي عليها المعلومات المالية، وعناصر القوائم المالية، ويشمل على مجموعة من العناصر يمكن توضيحها في النقاط التالية:¹

- يساهم الإطار التصوري في تحديد المفاهيم التي تشكل التقارير المالية للإبلاغ المالي، باستخدام أساس الاستحقاق، والتي تساهم في تطوير المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى تحديد الإرشادات الممارسة الموصى بها والمطبقة في إعداد وعرض التقارير المالية للأغراض العامة.
- يسعى الإطار التصوري إلى تحقيق أهداف التقارير المالية والإبلاغ المالي الحكومي من خلال توفير المعلومات إلى الجهات المستفيدة، ومحاولة عرضها وفق احتياجاتهم التي تحقق القرارات الرشيدة.
- يحدد الإطار التصوري الخصائص الرئيسية للكيان من أجل إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، ويشمل الكيان مثلًا الوزارات أو الإدارات.
- يحدد الإطار التصوري للقوائم المالية خصائص المعلومة المالية التي تجعل من هذه المعلومة مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرار والشفافية والمساءلة، ودعمها لتحقيق أهداف التقارير المالية، وحتى تكون المعلومة ذو نوعية، لا بد أن تمتاز بقابليتها للمقارنة، ومفهومة واضحة، وصادقة، وبالوقتية،
- يحدد ويوضح الإطار التصوري العناصر التي تكون القوائم المالية، وتشمل هذه العناصر عناصر الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، بالإضافة إلى مساهمات الملكية، ويعطي كل المعلومات التي تبين كيفية عرض هذه العناصر واستخداماتها وفق المعايير الدولية، عند عرض القوائم المالية،
- يعمل الإطار التصوري على وضع إجراءات تسمح بالتعرف على عناصر الاعتراف، سواء من خلال القيمة النقدية، أو أساس القياس المناسب، وتحديد إذا ما كان قياس هذا البند يحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية،
- يحدد الإطار التصوري مفاهيم القياس التي توجه في اختيار أساس القياس لهذه المعايير ومعدّي البيانات المالية في اختيار أساس قياس الأصول والخصوم التي لا تتوفر فيها الشروط الواردة في المعايير، و اختيار أساس القياس لعناصر الأصول والخصوم تساهم في تحقيق أهداف التقارير المالية
- يهدف الإطار التصوري إلى عرض القوائم المالية ذات الغرض العام من خلال تقديم المعلومات التي تساهم في تحقيق أهداف التقارير المالية ويحقق الخصائص النوعية وتوجيه قرارات هذا العرض للتقرير.

ويمكن القول أن الإطار التصوري والمفاهيمي لعرض والإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية، يقوم على تحديد المفاهيم التي يتم تطبيقها من أجل تطوير المعايير الدولية حتى يمكن هذه المعايير من عرض المعلومات وفق الخصائص النوعية للمعلومة، والمساءلة وتحقيق مبدأ الشفافية، حسب احتياجات شريحة واسعة من المستفيدين من هذه القوائم المالية.

¹IPSASB ,the conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities, the International Federation of Accountants ,octobre 2014,[on line], Available to: [//www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8](http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8) consult to: 07/05/2017, PP (4-6).

المحور الثاني: أثر تطبيق المعايير على إعداد وعرض القوائم المالية
 إن تطبيق المعايير لقي اهتمام كبير من طرف معظم دول العالم، وهذا نظرا لمحاولة تحسين الحصول على جودة المعلومات المالية ضمن القوائم المالية، بغية تحقيق شفافية تسيير المال العام بما يخدم المستفيدين.

أولا: أثر تطبيق المعايير على إعداد وعرض القوائم المالية في فرنسا:
 قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية بتبني 19 معيار يتوافق مع نظامها المحاسبي للدولة، والتي تم تنفيذها منذ سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة.

الجدول رقم(5) : المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في فرنسا

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	القوائم المالية	11	الديون المالية والأدوات المالية الآجلة
02	التكاليف	12	الخصوم غير المالية
03	الإيرادات السيادية	13	الالتزامات المذكورة في الملحق
04	الإيرادات التشغيلية و المالية وإيرادات التدخل	14	التغيرات في السياسات المحاسبية
05	التثبيات المعنوية	15	الأحداث اللاحقة للميزانية
06	التثبيات المادية	16	معلومات القطاع
07	التثبيات المالية	17	الأصول التاريخية والثقافية
08	المخزونات	18	عقود الخدمة العمومية
09	حقوق الأصول المتداولة	21	حصص انبعاث الغازات
10	حسابات خزينة الدولة	-----	-----

Source : Elaborer par le chercheur selon :Ministères des finance et des comptes publics, **Recueil des normes comptables de l'état, France**, Novembre 2016,

[en line], disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr> , consulter le : 01/06/2017 .

نلاحظ من خلال الجدول أن فرنسا تتبنى 19 معيار، تركز هذه المعايير على المعاملات التي تتعلق بالعناصر الرئيسية التي تتكون منها القوائم المالية مثل التثبيات، الديون، وبالتالي فاعتماد المعايير في فرنسا، يركز على الاهتمام بالمعايير التي من خلالها توفر معلومات مالية حول الوضعية المالية للدولة وتساعد المستفيدين في اتخاذ قرارات مناسبة.
 إن اعتماد فرنسا للمعايير جاء بصفة تدريجية حيث أنه منذ بداية تطبيقها مر بعدة مراحل يمكن عرضها في النقاط التالية:

- جانفي 2006 : تبنت المعايير، بتبني كمرحلة أولى 13 معيار،
 - 13 مارس 2008: تم إضافة معيارين وهما التغيرات في السياسات المحاسبية، و معيار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
 - أكتوبر 2011 : إضافة معيار آخر، بعنوان معلومات حول القطاع
 - فيفري 2013: تم إضافة معيار آخر بعنوان معيار الأصول التاريخية والثقافية
 - جانفي 2015: اعتماد معيار آخر بعنوان العقود التي تسهم في الخدمة العمومية
 - مارس 2015: تم اعتماد معيار بعنوان حصص انبعاث الغازات الدفيئة
- ويمكن توضيح أثر المعلومات التي تنتجها القوائم المالية لحسابات الدولة في ظل اعتماد فرنسا تطبيق هذه المعايير منذ 2006 من خلال تحليل هذه القوائم المالية.

1- عرض قائمة الميزانية

يتم في هذا الجدول عرض حسابات الميزانية عبر سنوات الدراسة كالاتي:

جدول رقم(6) : قائمة الميزانية في فرنسا للفترة (2006 – 2016)

الوحدة: مليار أورو

اسم الحساب	الأصول	الخصوم	تحويل السنوات السابقة	إعادة التقييم	رصيد عمليات الدورة	الوضعية الصافية
2006	538.015	1.131.159	-720.469	158.946	-31.620	-593.144
2007	555.248	1.211.577	-754.744	139.795	-41.380	-656.329
2008	639.375	1.325,404	-797.352	184.429	-73.106	-686,029
2009	768.510	1.491.159	-870.352	245.593	-97.710	-722.649
2010	891.156	1.647.711	-962.076	317.511	-111.990	-756.555
2011	927.958	1.762.488	-1.074.554	326.563	-86.538	-834.530
2012	949.461	1.859.208	-1.161.432	344.455	-92.770	-909.747
2013	969.075	1.906.790	-1.254.180	376.029	-59.564	-937.715
2014	989.150	2.007.206	-1.314.262	373.466	-77.260	-1.018.055
2015	982.296	2.097.321	-1.391.781	359.259	-82.503	-1.115.025
2016	977.950	2.180.892	-1.474.261	346.921	-75.603	-1.202.942

Source: élaborer par le chercheure selon: Ministère de finance France ,les rapports de compte générale de l'état année 2006, 2007, 2008, 2009 , 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 disponible sur : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulte le : 01/05/2017.

إن ما يمكن ملاحظته خلال فترة الدراسة أن هناك زيادة كبيرة في خصوم الدولة من سنة إلى أخرى مقارنة بالزيادة المتعلقة بالأصول، وهذا ما أدى إلى الزيادة المستمرة في تسجيل الدولة عجز مستمر في الوضعية الصافية، وهذا ما يؤكد أن هذا النظام هدفه الأساسي هو معرفة استخدامات النفقات الفعلية للموازنة ومدى فعاليتها في زيادة ممتلكات وأصول الدولة، كما تسمح بمعرفة الإيرادات التي يمكن الحصول عليها نتيجة الأصول التي تتوفر عليها الدولة، كما أنها تهدف إلى معرفة مختلف وسائل التمويل التي تستخدمها الدولة في تمويل ميزانيتها سواء من ناحية استخدام أموالها أو الاستدانة من الخارج، ولهذا نجد أن الأصول أصغر من الخصوم نظرا لأن الهدف الأساسي ليس تحقيق الأرباح وإنما كيفية مراقبة فعالية وكفاءة استخدام موارد الدولة.

2- عرض قائمة حساب النتيجة

يتم عرض في هذا الجدول مجموع النفقات العامة للدولة المنفذة ومجموع الإيرادات المحصلة للتعرف عن النتائج المحققة خلال مختلف السنوات، ويمكن توضيحها كما يلي:

جدول رقم(7) : جدول النتيجة في فرنسا للفترة (2006-2016)
الوحدة: مليار أورو

اسم الحساب	مجموع النفقات	مجموع الإيرادات الصافية	الوضعية الصافية
2006	302.346	270.727	-31.619
2007	309.393	268.012	-41.380
2008	347.878	274.773	-73.106
2009	337.600	239.890	-97.710
2010	365.861	253.871	-111.990
2011	353.950	267.412	-86.538
2012	361.810	269.040	-92.770
2013	339.699	280.135	-59.564
2014	354.735	277,475	-77.260
2015	364.338	281.834	-82.503
2016	367.678	292.075	-75.603

Source: élaborer par le chercheur selon: Ministère des finance de France ,les rapports de compte générale de l'état année 2006, 2007,2008, 2009 , 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015,2016 , opcit

يوضح هذا الجدول أن حساب النتيجة تسمح لنا بمعرفة مجموع النتيجة وهذا بالفرق بين حجم الإيرادات وحجم النفقات، وبالتالي فالنتيجة المتحصل عليها لا تقيس حجم النشاط الفعلي الذي يعمل على تعظيم الأرباح، وإنما تعبر عن مدى تنفيذ النفقات مقارنة بتحصيل الإيرادات وفق الأهداف المسطرة نتيجة تخصيص النفقات، وبالتالي فالفرق يسمح لنا باتخاذ إجراءات تعمل على معرفة مدى مساهمة حجم التحصيل لموارد الدولة مقارنة بالتقديرات.

3- عرض قائمة تدفقات الخزينة

يتم عرض في هذا الجدول دراسة مجموع التدفقات النقدية الناتجة من العمليات المتعلقة بالنشاطات التي تقوم بها الدولة والمرتبطة بعدة نواحي الاستثمارية منها والمالية بالإضافة إلى النشاطات العادية و سنقوم بتوضيح هذه المعلومات وفق الجدول التالي:

جدول رقم (8) : قائمة تدفقات الخزينة في فرنسا للفترة (2006-2016)
الوحدة: مليار أورو

اسم الحساب	تدفقات بداية المدة	تدفقات الخاصة بالنشاط العادي	التدفقات الاستثمارية	التدفقات التمويلية	التدفقات الغير المعلنة	تغيرات الخزينة	تدفقات آخر المدة
2006	-20.958	-14.806	-18.995	-4.496	7.065	-31.232	-52.190

-46.910	5.891	397	38.304	-7.653	-25.157	-52.800	2007
-21.004	25.585	-1.335	79.304	-13.211	-39.173	-46.589	2008
-21.316	-191	-1.199	134.438	-24.723	108.70	-21.125	2009
					-7		
-85.438	-64.658	122	81.612	-43.906	102.48	-20.780	2010
					-5		
-57.855	-10.309	-1.912	80.663	-13.077	-75.983	-47.546	2011
-69.029	-11.172	-1.004	76.477	-22.255	-64.390	-57.857	2012
-73.564	-4.534	143	68.911	-17.888	-55.700	-69.030	2013
-71.374	2.190	1.698	77.733	-15.093	-62.149	-73.564	2014
-71.929	-555	496	70.234	-11.342	-59.944	-71.374	2015
-79.090	-6.951	335	63.044	-11.996	-58.334	-72.140	2016

Source: élaborer par le chercheure selon: Ministère de finance de France ,les rapports de compte générale de l'état année 2006, 2007, 2008, 2009 , 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015,2016 opcit.

يوضح هذا الجدول أن هناك تفاوت في نوعية التدفقات النقدية، حيث نجد أن كل من التدفقات العادية والتدفقات الاستثمارية تحقق عجز في كل سنوات الدراسة، وهذا ما يوضح عدم تحقيق النفقات الموجهة نحو النشاط العادي والاستثماري إلى تحقيق الإيرادات اللازمة وهذا ما يؤثر على نسبة سيولة الخزينة، في حين نجد التدفقات التمويلية تسجل فائض خلال كل سنوات الدراسة، إلا أن هذه الفوائض وحدها لا تكفي لتغطية العجز الموجود، وبالتالي تراكم هذه العجزات أدت إلى الزيادة حجم العجز بمرور سنوات الدراسة.

ثانيا: التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتضمن محتوى التوجه نحو تبني المعايير في الجزائر في إطار عصنة العمل المحاسبي للدولة، وبعد القيام بالدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها، فقد توصلت إلى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالإطار المحاسبي وهذا بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطار الذي يشرفون على تطبيق هذا النظام و يمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي:¹

1- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصنة، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر

2- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

¹ Ministère de finance, **organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013,p28.

- 3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- 4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة
يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.
- 5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية
تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات، وتتمثل في خمس قوائم مالية كما يلي:
- جدول الوضعية المالية الذي يتكون من مجموع الأصول ومجموع الخصوم، والتي من خلاله يبين الوضعية المالية لحسابات الدولة في فترة زمنية معينة؛
 - جدول النفقات الصافية والذي يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، والإيرادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة؛
 - جدول التدفقات النقدية الذي يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية خلال فترة زمنية معينة؛
 - جدول رصيد عمليات الخزينة والمتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف؛
 - الملحق والذي يسجل فيه الإجراءات الجديدة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك..... الخ.
- 6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقاً لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج في تسيير إعداد القوائم المالية للدولة.
- 7- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة
إن عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.¹

المحور الثالث: إسهامات المعايير الدولية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية
من خلال عرضنا لأثر تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية، سيتم عرض أهم المساهمات التي يمكن أن تقدمها المعايير في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية للنظام المحاسبي للدولة، من خلال العناصر التالية:

أولاً: مساهمة المعايير في تطوير الإطار المحاسبي للقوائم المالية: إن اعتماد المعايير من شأنها أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي من خلال تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما

¹ ج.ج.د.ش، وزارة المالية، المرسوم رقم 12-427 الذي يحدد شروط وكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، المؤرخ في: 16 ديسمبر 2012، الجريدة الرسمية رقم 69، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 2012، ص 14 .

يتعلق بعناصر الميزانية، و توفير معلومات عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج، بالإضافة إلى تحسين الاتساق وقابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة المتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار، كما تساهم في تحقيق التوافق الدولي مع أفضل الممارسات المحاسبية.¹

ثانياً: مساهمة المعايير في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية: تتركز احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام في توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبالتالي تساهم المعايير في توفير هذه المعلومات من خلال مايلي:²

- توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية؛
- توفير معلومات حول كيفية تمويل الدولة عن تمويل أنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها؛
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الدولة على تلبية مطالبها وتعهداتها.
- توفير معلومات حول المركز المالي للدولة أو الوحدة الحكومية، والتغيرات فيها.
- توفير معلومات إجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للتكاليف وكفاءة وانجازات الخدمة.
- توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للموازنة المعتمدة قانوناً.
- توفير معلومات تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للمتطلبات القانونية، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.
- توفير معلومات متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.

ثالثاً: مساهمة المعايير في تطبيق مؤشرات التحليل المالي للقوائم المالية

إن تبني المعايير يسمح بالمساهمة في إمكانية تطبيق مؤشرات التحليل المالي في نظام المحاسبة العمومية، ويتضح جلياً كون أن القوائم المالية التي يصدرها المعيار الأول يعتمد على معلومات مالية تعتمد على الإفصاح المالي ومعطياتها مرتبطة بالسوق المالي كون التقييم يخضع لطرق التقييم السوقية باستخدام القيمة العادلة، بالإضافة أن شكل القوائم المالية تساعد على استخدام مؤشرات التحليل المالي الذي يسمح بقياس الفعالية والكفاءة في استخدام موارد الدولة.

رابعاً: مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ المالي الحكومي

إن تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة وما تفرزه من قدرات وإمكانات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة، لذا فإن عملية التطوير تستلزم المساهمة في تشكيل هيئة مختصة بوضع المعايير على نحو علمي سليم والاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية المختلفة في هذا المجال، هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم للأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام والذي يهتم بها ويحدد عملية الإبلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة

¹ ابراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012، ص 155.

² وزارة المالية اللبنانية، تقييم جاهزية الإدارة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي العشرون حول جودة التقارير المالية في خدمة الاقتصاد، 26 نوفمبر 2015، [على الخط]، متاح على:

<http://www.grafium.solutions/dev/ar/material>، تاريخ الاطلاع: 02 أبريل 2016، ص 13.

المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها¹.

خامساً: مساهمة المعايير في معالجة محاسبة الأصول الثابتة

يسعى تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى استخدام آليات حديثة تساعد على تقييم الوضعية المالية للدولة وتأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة وذمة الدولة، وبالتالي فإن وضع حسابات تتعلق بدراسة التثبيات ضمن الحسابات الأساسية لنظام المحاسبة العمومية تعد أحد أساليب الإفصاح عن العمليات المالية التي تقوم بها الدولة خلال فترة معينة والتي يتم عرضها ضمن القوائم المالية.

سادساً: مساهمة المعايير في التقليل من الفساد المالي

تعمل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على الحد من ظاهرة الفساد المالي للوحدات الحكومية بتوفير أكثر مصداقية وشفافية للمعلومات من أجل المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، وتتمثل هذه الأهمية كون أن العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية تبادلية وطرديّة، و تنطوي زيادة الشفافية والمساءلة في المجتمع على مجموعة من الآثار الإيجابية بالنسبة للاقتصاد الوطني يمكن حصرها في النقاط التالية:²

- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشروعات لزيادة كفاءة الاقتصاد؛
- حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق، نظراً إلى أن تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات؛
- زيادة جاذبية المناخ الاستثماري حيث يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني والقضائي سوف يحمي حقوقه خلال فترة معقولة وبتكلفة معقولة؛
- التخفيف من حدة الأزمات حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد وبمدى الثقة في قنوات المساءلة.

المحور الرابع: متطلبات نجاح تحقيق الإفصاح عن شفافية القوائم المالية وفق المعايير

يتطلب نجاح تحقيق الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية هو قدرة الدولة على الاستثمار في تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وهذا يرجع إلى رغبة واقتناعها في الحصول على قوائم مالية تمتاز بالشفافية ، ويمكن توضيحها في العناصر التالية:³

أولاً- المصداقية المالية: إن انتقال تمويل الميزانية نحو المزيد من الاعتماد على الاقتراض المحلي والأجنبي أو من صندوق ضبط الإيرادات بالنسبة لبعض الدول التي تعتمد على قطاع المحروقات فقد اضطرت هذه الدول إلى البحث عن المزيد من المصداقية في سياستها المالية، والمصداقية بدورها ينبغي تأصيلها في الميزانيات والحسابات الدورية المنشورة، وتعتمد استجابة مستخدمي القوائم المالية على امكانية الاعتماد على المعلومات المالية في مدى قدرة الدولة على الالتزام الدقيق بالمعايير الدولية التي تعطي المصداقية للعمليات المالية، كما أن هذه المعايير تعطي أكثر وضوح وشفافية لحسابات الحكومية.

¹ أحمد يحي عبد الله، محمد حويش، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، دراسة ميدانية، العدد 102، مجلة تنمية الرافدين، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2011، ص 171.

² بوزيد سايج، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 59.

³ حسن بن عبد الرحمن، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية، السعودية، 1999، ص ص (252-255).

ثانيا- الإصلاح المالي: إن عملية الحصول على المصادقية المالية لحسابات الدولة، يسمح للدولة بالقيام بعدة إصلاحات مالية تساهم في اتخاذ تدابير سياسية لمواجهة زيادة النفقات ودعم الجهود الصادقة للحد من النفقات وهذا من خلال مدى مواجهة نظام المحاسبة العمومية في قياس وحصر التكلفة، وفي هذا المجال فإن ما تم انجازه يزيد من أهمية ما ينبغي عمله فيما بعد، كما أنه يجب الاحتفاظ بالسجلات التي توضح حجم الالتزامات المستقبلية القصيرة والطويلة الأجل ومضامينها الخاصة بالسياسة المالية.

ثالثا- المهام المتغيرة وأنماط الرقابة: إن الرقابة على تسيير النفقات العامة، يتطلب معرفة مدى قدرة البيانات المحاسبية في الوفاء باحتياجات المستخدمين، وهل الطرق المحاسبية كافية لتسهيل تقييم البرامج والمشروعات الحكومية، وهل تمكن هذه البيانات من تمكين صانعي السياسة العامة في اتخاذ القرارات التي بموجبها يتم تحديد الخدمات العامة المقدمة لأفراد المجتمع، وبالتالي فإن قدرة نظام المحاسبة العمومية على توفير كل المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، تجعل من هذا النظام أداة رقابية تساهم في تعزيز الرقابة على المال العام واستثمار هذا النظام في القيام بتحقيق أهداف الدولة لسياساتها التنموية.

رابعا- تخطيط التنمية: إن تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية تتطلب أن تأخذ وقتا طويلا بسبب التجهيز اللازم لتوفير الظروف المناسبة للتطبيق ومن أجل هذا ينبغي صياغة خطط تنفيذية على المدى الطويل لنجاح هذه الإصلاحات، وسيتم توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

- يجب وضع تصميم برنامج الاستثمار حسب الحاجات المحددة للحكومة ومستوى تطورها داخل الوحدات الحكومية؛
- يجب معرفة كيفية إعداد القوائم المالية باعتبارها تلعب دورا مركزيا في تمويل أنشطة الدولة وبالتالي فإن الحكومات تحتاج إلى متابعة مستمرة ومتعددة الأبعاد للنظام المحاسبي حتى يتم استثمار الدولة في ظل عصرنة نظامها المحاسبي؛
- من أجل ضمان أن عصرنة نظام المحاسبة العمومية يعكس حاجات كل الجهات الحكومية ينبغي للجهات المعنية المشاركة في تصميم النظام من البداية، وأي إستراتيجية تطويرية يجب أن تكون مشتركة، حتى يتسنى نجاح عصرنة النظام.

النتائج العامة:

على ضوء ما تم دراسته حول المساهمة التي تمنحها المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، في تحسين جودة وشفافية القوائم المالية يمكن استخلاص النتائج التالية:

- تعدد القوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة، وبالتالي فتحسين محتوى هذه القوائم المالية يساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإعطاء أكثر شفافية ودرجة كبيرة من الفعالية والكفاءة في تسيير الموارد المالية بأكثر رشادة وعقلانية للمعاملات المالية للدولة.

- تساهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في تطوير المعلومات التي تنتجها القوائم المالية باعتبارها الوسيلة التي تحقق أهداف المعايير التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في عرض وتوفير المعلومات بكل شفافية وإفصاح تام لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية حول نوعية تسيير المال العام.

- إن اهتمام معظم دول العالم نحو التوجه إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، جاء نتيجة التطورات الدولية التي يشهدها العالم من خلال توسع دوائر المستفيدين، بهدف تقييم مدى شفافية المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية الحكومية للدول، وبالتالي فهذا التوجه نحو المعايير أعطى للقوائم المالية أهمية في توفير معلومات تساعد في خدمة مختلف الفئات

المستفيدة لاتخاذ قرارات معينة.

- إن التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر جاء نتيجة عجز النظام المحاسبي الحالي في تقديم معلومات شفافة، بالإضافة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال تحديث المالية العمومية، والتي تفرض على الدول بتقديم معلومات واضحة وشفافة، حتى تحسن هذه الدول من مؤشر شفافيتها على المستوى الدولي.

-الاقتراحات:

من أجل انجاح أهمية المعايير للمساهمة في عرض القوائم المالية بكل شفافية وافصاح يمكن اتباع مجموعة من الاقتراحات التالية:

- العمل على ايجاد دعم دولي من طرف الهيئات الدولية للتوجه نحو تبني المعايير نظرا لما لها أهمية في مساعدة متخذي القرار في تحقيق الأهداف التي تحقق الإبلاغ المالي الحكومي.

- العمل على تسهيل تطبيق المعايير، وهذا من خلال وضع إطار مرجعي ودليل يسترشد به، حتى ينظم كيفية سير العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية ويضمن الاستجابة للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

- العمل على تطوير البرامج التكوينية التي تتماشى مع المعايير، وتوسيع هذه البرامج، حتى يستفيد منها جميع المساهمون تحسين مخرجات القوائم المالية.

- يتطلب تطبيق المعايير القيام بتفعيل نظام الجرد العام لممتلكات الدولة على المستوى الوطني حتى يمكن التقييد المحاسبي لهذه الممتلكات في حسابات الدولة التي تنص عليها المعايير.

- نجاح تحقيق المعايير لأهدافها المتمثلة في الشفافية في المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، يتوقف على كيفية استثمار الدولة لهذه المعايير من خلال توفير المناخ الملائم لعمل المعايير وفق صياغة خطط تنفيذية لنجاح هذه الإصلاحات.

I - قائمة المراجع باللغة العربية:

أ/ قائمة الكتب:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012.
- 2- حسن بن عبد الرحمن، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية، السعودية، 1999.

ج/ المجلات والملتقيات :

- 3- ابراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012.
- 4- أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، دراسة ميدانية، العدد 102، مجلة تنمية الراقدين، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2011.
- 5- بوزيد سايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
- 6- وزارة المالية اللبنانية، تقييم جاهزية الإدارة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام، الملتقى الدولي العشرون حول جودة التقارير المالية في خدمة الاقتصاد، 26
نوفمبر 2015، [على الخط]، متاح على: <http://www.grafium.solutions/dev/ar/material>
تاريخ الاطلاع: 02 أفريل 2016، ص 13.

د/ القوانين:

7- ج.ج.د.ش، وزارة المالية، المرسوم رقم 12-427 الذي يحدد شروط وكيفية إدارة
وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، المؤرخ في: 16 ديسمبر 2012،
الجريدة الرسمية رقم 69، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 2012.
II / قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

LES OUVRAGES ELECTRONIQUES :

- 8- IFAC, handbook of international public sector accounting pronouncement, volume 1, new York, USA, June 2016.
- 9- IFAC, **handbook of international public sector accounting pronouncement**, volume 2 new York, USA, June 2016.
- 10- IPSASB ,**the conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities**, the International Federation of Accountants ,octobre 2014,[on line], Available to: [//www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8](http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8) consult to: 07/05/2017.
- 11- Ministère de finance France ,**les rapports de compte générale de l'état année 2006, 2007, 2008, 2009 , 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016** disponible sur : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulte le : 01/05/2017.
- 12- Ministères des finance et des comptes publics, **Recueil des normes comptables de l'état, France**, Novembre 2016,
- 13- [en line], disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr> , consulter le : 01/06/2017 .
- 14- Ministère de finance, **organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013.