

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في تخصص علوم التسيير

بعنوان:

متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

إشراف الأستاذ الدكتور

إعداد الطالب:

* أ.د/ هواري معراج

➤ بوخالفي مسعود

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عبد الحميد بوخاري	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
معراج هواري	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
محمد زوزي	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا
محمد بن مسعود	أستاذ محاضر أ	جامعة أدرار	مناقشا
إسماعيل قشام	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	مناقشا
هشام لينة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

..لكل من ساهم في هذا العمل بكلمة طيبة ...

بوخالف مسعود

شكر وتقدير

أحمد الله عزّوجل على العون والتوفيق في إنجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على الحبيب

المصطفى القائل : " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " رواه الترمذي .

بداية أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف: هواري معراج على مرافقته

لنا طيلة هذه المسيرة البحثية، فقد كان الناصح الأمين في توجيه سير البحث بصبر وهمة،

وحسن مُصاحبة لنا منذ مرحلة الماجستير .

الشكر لإطارات وزارة المالية بالجزائر على إفادتنا بالمعلومات الضرورية لإنجاز هذا

العمل، والإدلاء بأرائهم القيّمة في الإجابة على بعض الأسئلة المتعلقة بمعرفة واقع المحاسبة

العمومية بالجزائر.

الشكر لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي على المخصصات الموجهة للبحث العلمي ،

حيث حققت هذه الاعتمادات الأغراض الموجهة لها في هذا البحث، من جمع للمادة العلميّة

ولقاء بعض المتخصصين في مجال البحث من دول مختلفة .

الشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة على تفضّلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة،

وعلى جهودهم في قراءة وتقويم هذا العمل.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الإجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات؛ في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تبعا لهذا التوجه، تم بحث متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، باستخدام المنهج التحليلي والمنهج الاستقرائي وأداة المقابلة.

وأهم ما توصل إليه البحث من نتائج: هو فقدان الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الدمة في القطاع العام، وأنّ المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر، لكنها تبقى تصورا ينتظر التجسيد.

الكلمات المفتاحية: أساس نقدي، أساس الاستحقاق، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، محاسبة عمومية، مدونة حسابات الخزينة.

Abstract:

This study aimed to clarify the answer that helps to choose between the evidence's accounting bases , in light of the demand to shift from the "Cash Basis" to the "Accrual Basis" of public accounting by the International Public Sector Accounting Standards. According to this approach, the requirements of applying the accrual basis in the public accounting system in Algeria in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) were examined using the analytical approach, the inductive approach and the interview tool.

The main findings of the research are: the lack of informed political will to implement public sector accounting, and the approach adopted to prepare the State accounting scheme in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) is a positive step towards replacing the treasury accounts code in Algeria, but it remains a concept that awaits to be applied.

Keywords: cash basis, accrual basis, IPSAS, general accounting, treasury accounts code.

الفهرس

IV.....	الملخص
X.....	قائمة الاختصارات:
XII.....	قائمة الجداول
XIV.....	قائمة الأشكال
XV.....	قائمة الملاحق:
Erreur ! Signet non défini.....	مقدمة

الفصل الأول: الأسس المحاسبية للإثبات

1.....	تمهيد
2.....	المبحث الأول: مفهوم الأسس المحاسبية للإثبات
3.....	المطلب الأول: الأسس النقدي في المحاسبة
6.....	المطلب الثاني: أساس الاستحقاق في المحاسبة
9.....	المطلب الثالث: الأساس النقدي المعدل في المحاسبة
11.....	المطلب الرابع: أساس الاستحقاق المعدل
14.....	المبحث الثاني: مسوّغات التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية
14.....	المطلب الأول: ضوابط المفاضلة بين الأسس المحاسبية للإثبات
16.....	المطلب الثاني: مسوّغات اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية
25.....	المبحث الثالث: منهج التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية
25.....	المطلب الأول: مراحل التحول إلى أساس الاستحقاق
28.....	المطلب الثاني: مقومات نجاح مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق
30.....	المطلب الثالث: تطورات اعتماد أساس الاستحقاق عالميا
35.....	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض المالي

37	تمهيد
38	المبحث الأول: تعريف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام
41	المطلب الأول: التقارير المالية ذات الغرض العام
43	المطلب الثاني: مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام
49	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية
53	المبحث الثاني: محدّدات إعداد القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR
53	المطلب الأول: عناصر القوائم المالية و متعلقاتها
58	المطلب الثاني: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية
64	المبحث الثالث: مفهوم العرض وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR
64	المطلب الأول: انتقاء المعلومات
66	المطلب الثاني: موقع المعلومات
67	المطلب الثالث: تنظيم المعلومات
69	خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

71	تمهيد
72	المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
73	المطلب الأول: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
76	المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
86	المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
87	المطلب الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستندة لأساس الاستحقاق لأول مرة (المعيار 33 IPSAS)
91	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المخصصة للإيراد العام
94	المطلب الثالث: محاسبة المصاريف وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
100	المطلب الرابع: المعايير الخاصة بالمعالجة المحاسبية للمصاريف الرأسمالية

113	المطلب الخامس: معايير إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية.....
130	المبحث الثالث: إعداد التقارير المالية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.....
130	المطلب الأول: المتطلبات الإجبارية.....
135	المطلب الثاني: المتطلبات الاختيارية.....
140	خلاصة الفصل الثالث.....
	الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معيار IPSAS
142	تمهيد.....
143	المبحث الأول: تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر.....
143	المطلب الأول: المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية.....
147	المطلب الثاني: مسار تغيير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر.....
156	المبحث الثاني: مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق IPSAS....
156	المطلب الأول: مجالات استفادة المخطط المحاسبي للدولة من إطار GPFER.....
162	المطلب الثاني: إرشادات تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS في الجزائر.....
170	المبحث الثالث: مخطط تكيف المعايير المحاسبية للدولة في الجزائر.....
170	المطلب الأول: المقاربة المنهجية للتكيف المحاسبي.....
174	المطلب الثاني: أهداف التكيف المحاسبي.....
176	المطلب الثالث: المفاهيم المعتمدة لصياغة المعايير.....
179	المطلب الرابع: منهج اختيار معايير IPSAS.....
198	المطلب الخامس: مشروع حسابات الدولة.....
204	خلاصة الفصل الرابع.....
206	الخاتمة.....
211	قائمة المصادر والمراجع.....
217	الملاحق.....

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
IPSAS	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board ((IPSAS Boar	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
L.O.L.F	Loi Organique relative aux Lois de Finances	القانون العضوي لقوانين المالية
CPI	Corruption Perceptions Index	مؤشر مدركات الفساد
GPFR	General Purpose Financial Reports	التقارير المالية ذات الغرض العام
RPG	Recommended Practice Guidelines	أدلة العمل الموصى بها
MSB	Modernisation des systèmes budgétaires	عصرنة الانظمة الموازناتية
NPM	New Public Management	الادارة العامة الحديثة

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	مقارنة الأسس المحاسبية للإثبات بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية	1-1
16	محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية للإثبات	2-1
30	الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق	3-1
31	البلدان التي ستتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	4-1
46	أنواع التقارير المالي التي تقوم المنشآت بإعدادها	1-2
59	الأسس المعتمدة في إطار المفاهيم GPFR لقياس الأصول	2-2
62	الأسس المعتمدة في إطار المفاهيم GPFR لقياس الالتزامات	3-2
147	مقارنة مراحل تغيير نظام المحاسبة العمومية بالجزائر	1-4
158	القوائم المالية المعتمدة في GPFR و PCE	2-4
178	طريقة اعتماد معايير IPSAS في الجزائر	3-4

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
3	سلسلة الأسس المحاسبية للإثبات	1-1
21	الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية	2-1
44	تحديد فئات مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام	1-2
54	عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيم	2-2
80	منافع وفوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	1-3
143	أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية	1-4

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
216	Accounting basis by country	1
217	Current financial reporting framework	2
218	القوائم المالية المعتمدة في ظل مشروع العصرية	3
222	قائمة المعايير المعتمدة لعصرية المخطط المحاسبي للدولة	4

مقدمة

تعدّ فكرة التّحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العموميّة؛ أحد التغيّرات الهيكلية التي عرفتها محاسبة القطاع العام بداية من تسعينيات القرن الماضي، حيث كانت تجارب نيوزلندا وبريطانيا وأستراليا، نماذج رائدة أقنعت الدول والمنظّمات الدولية؛ بالتوجّه صوب تطبيق أساس الاستحقاق كوسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة في أداء القطاع العام، ونفّت بذلك نظرية عدم ملائمة أساس الاستحقاق لمحاسبة القطاع العام التي تكررها بعض المراجع لحد الآن.

تفرض العديد من المتغيّرات؛ النظر إلى فكرة التحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العموميّة نظرة استراتيجية، باعتبارها أحد التغيّرات الجوهرية في ممارسات القطاع العام، لأنّ تطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام، يعدّ بمثابة نقل آليات تفكير القطاع الخاص إلى القطاع العام مع الحفاظ على خصوصية دور الدولة في تلبية الحاجات العامة.

وملاحظة متأنية إلى التحوّلات العالميّة في مجال المحاسبة العموميّة، تُطلعننا بأن أساس الاستحقاق، قد أضحي المعتمد الرئيسي لتحقيق ما يلي:

- أهداف المحاسبة العموميّة الحديثة مثل: الشفافية والمساءلة وتقييم الأداء؛
- جودة التقارير المالية ذات الغرض العام؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام؛
- موازنة البرامج والأداء.

إذن، نستنتج مما سبق هذا الاهتمام المتزايد بالتحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، بطرق مختلفة، حيث تعتمد الدول أنماطاً متعددة في تغيير أنظمتها المحاسبية العموميّة، فبعض الدول تعتمد مقارنة معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام بصفة جزئية أو كليّة، والبعض الآخر يعتمد أساس الاستحقاق فقط كآلية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية.

1- إشكالية البحث: يمكن النظر لمشكلة البحث من ناحيتين، الأولى تتعلق بإمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، والثانية هي إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

و نظرة تاريخية إلى مسار المشاريع المقترحة لتغيير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تقودنا إلى الاعتراف برغبة المشرع الجزائري في تصحيح مسار القانون 21/90 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية بالتوازي مع الإصلاح المنشود لنظام الموازنة الذي يعرف اختصارا بـ MSB.

فالجزائر تعتبر من أوائل الدول التي اقترحت تطبيق محاسبة الذمة في القطاع العام سنة 1995 وفق جدول زمني لسبع سنوات، لكنّه ألغي لعدم مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعدم تماثيه مع موازنة البنود، ومع ذلك، يمكن اعتباره تجربة ثرية في معرفة العوائق المصاحبة للتحويل من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة؛ خصوصا الحقوق المثبتة التي تعتبر أهم عائق واجه المحاسب العمومي الثانوي آنذاك.

بعد هذه التجربة، اقترح المشرع الجزائري تصورا آخر يهدف لتأسيس إطار مرجعي للمعايير المحاسبية العمومية في الجزائر، محاولا بذلك الاستفادة من التجربة الفرنسية في مجال تطبيق معايير محاسبية عمومية مكثفة وفق خصوصية البيئة الفرنسية، فتم تأسيس لجنة مختلطة (جزائرية-فرنسية)؛ وظيفتها صياغة معايير تتناسب مع البيئة الجزائرية، لكن هذا المشروع لم يطبق لحد الساعة منذ سنة 2006.

تبعاً لهذا التوجه الذي لازال في طور التصور والاختبار، يمكن صياغة سؤال البحث التالي:

ماهي متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

و يندرج تحت هذا الطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الأساس المناسب للاعتراف بالعمليات المالية في المحاسبة العمومية، في ظل المطالبة بالتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟
- ما هو الدافع لإصدار إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام؟
- هل ساهمت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مساعدة الدول على تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة؟
- ما هي المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر؟

2- فرضيات البحث: يستند هذا البحث إلى مجموعة من الفرضيات هي:

- لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة احتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس مختلفة (مثل أشكال الأسس المعدلة) يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملاءمة.
- فرضت خصائص القطاع العام المختلفة -التي يفرضها دور الدولة- على مجلس IPSASB إصدار إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- تجسيد أهداف المحاسبة العمومية الحديثة مثل المساءلة والشفافية، جعل العديد من الدول تعمل على اعتماد أو موازنة أنظمتها المحاسبية الخاصة بالقطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، باعتبارها المرجع الدولي لتطوير نظام المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم.
- يحتاج تطبيق المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر إلى الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام وفق معايير IPSAS.

3- أهمية الموضوع: التفكير في تغيير أساس الاعتراف بالنسبة للمحاسبة العمومية لم يكن وليد الصدفة فقط، بل كان نتيجة حس نقدي لاستخدام الأساس النقدي في الاعتراف؛ الذي لم يعد يفي بمتطلبات الإبلاغ المالي الحكومي الحديثة، بالإضافة إلى الرغبة في الانتقال من نظام يركز مبادئ الرقابة التقليدية والإذعان للقوانين واللوائح المجسدة في الأنظمة المركزية البيروقراطية، إلى أنظمة تهدف للحفاظ على المال العام من خلال: المساءلة والشفافية والاهتمام بالنتائج المحققة على مستوى تنفيذ العمليات المالية العمومية بالانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

وجد الباحثون والمهتمون؛ الحل في الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الاعتراف بالعمليات المالية، رغم الانتقادات التي واجهت هذه الفكرة، وهذا طبيعي لأن تغيير القناعات والأحكام ليس بالأمر الهين، خصوصا في ظل فكر لا يعترف بأن كل إثبات أو نفي سيظل مؤقتا.

لكن تبقى هذه الانتقادات محل نظر، في ظل النتائج الإيجابية التي حققها أساس الاستحقاق في العديد من الدول مثل فرنسا ونيوزلندا وأستراليا.....، وتحول ثلثي دول العالم لتطبيق مشاريع تحديث المحاسبة العمومية بالانتقال إلى أساس الاستحقاق أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (حوالي 55 دولة انتقلت لتطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وحوال 20 دولة لديها مشاريع انتقال لتطبيق أساس الاستحقاق في أنظمتها المحاسبية).

هذا بالإضافة إلى تحول منظمات الأمم المتحدة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، واعترافها بأنها المعايير الأنسب للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح، كما يحث صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تطبيق أساس الاستحقاق باعتباره وسيلة فعالة لتحقيق شفافية المالية العامة.

في هذا الصدد، لا بد من الإشارة إلى ضرورة الانتباه لمثل هذه التحوّلات العالمية، من طرف الدول التي لازالت لم تفكر بعد في عملية التحوّل، لأن جاهزية التحوّل تساعد في تقليل تكلفة التحوّل من الناحيتين الزمانية والمادية. هذا في الحالة الاختيارية، أما في حالة فرض هذه الإصلاحات من طرف المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، فعلى الدول التفكير جيدا في الاستفادة من الإعانات والقروض الممنوحة، لأنها ستضطرها لإصلاحات؛ قد لا تكون مؤهلة ومستعدة لتنفيذها.

4- أهداف البحث: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى بيان:

- أسباب التحوّل لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية
- دور الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام
- إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر
- المعايير المعتمدة في الجزائر لتطوير نظام المحاسبة العمومية

5- أسباب اختيار الموضوع: تنوعت أسباب اختيار هذا الموضوع بين الأسباب الموضوعية والذاتية

- الأسباب الموضوعية:

توصّلت الدراسات الحديثة بأن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر . بناء على هذه النتيجة التي توصل إليها مجموعة من الباحثين، كانت الرغبة في دراسة هذا المقترح من خلال معرفة متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الأسباب الذاتية:

- التخصص العلمي
- قلة الاهتمام بميدان المحاسبة العمومية، وحاجة الموضوع للبحث من عدة زوايا.

6- المنهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها وصولاً إلى النتائج والتوصيات؛ تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب الفكري الخاص بالتوجه العالمي لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية. وتم استعمال المنهج التحليلي والمقارن في دراسة أسباب التوجه نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والنظام المحاسبي العمومي الجزائري. أما بالنسبة للجانب التطبيقي الخاص بدراسة متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في معرفة متطلبات كل معيار بالإضافة إلى أداة المقابلة باعتبارها وسيلة فعالة في معرفة الواقع.

7- هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول؛ فأما الفصل الأول فقد تم تخصيصه لدراسة الأسس المحاسبية للإثبات، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث؛ الأول لعرض وشرح مفهوم الأسس المحاسبية للإثبات والثاني لدراسة أسباب التحول لاستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أما الثالث فكان لبحث منهج التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

وأما الفصل الثاني فقد تم فيه دراسة الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام؛ وتكون هذا الفصل أيضاً من ثلاثة مباحث: الأول لعرض التقارير المالية ذات الغرض العام، والثاني لعرض محددات إعداد القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي، والثالث تم تخصيصه لدراسة مفهوم العرض وفق الإطار المفاهيمي.

والفصل الثالث تم تخصيصه لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال ثلاثة مباحث، الأول كان مدخلاً لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والثاني لبيان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق. والثالث: لبيان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي

أما الفصل الرابع فكان مقترحاً خاصاً بمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. و تمت دراسته وفق مبحثين، الأول يهتم بتحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والثاني بمدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

8- صعوبات الدراسة: خلال إعداد هذه الدراسة، واجهتنا العديد من الصعوبات يمكن إجمالها في الآتي:

- التأخر في الحصول على إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لأن الترجمة الخاصة بها تصدر في دولة الأردن (المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين)
- عدم التفاعل مع موضوع البحث من طرف بعض المهنيين لحداثته، وعدم اقتناع بعض المهنيين بجدوى التغييرات التي تقوم بها وزارة المالية.
- صعوبة الحصول على المشروع المعتمد لتكييف المخطط المحاسبي للدولة (الجزائر) وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بحجة سرية المعلومات.

9- حدود الدراسة: يتعلق الإطار المكاني ببحث متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما الإطار الزمني فحاولنا تبني توجه استشرافي؛ نظرا لغياب جدول زمني يُلزم بتطبيق هذه المعايير في الجزائر لغاية كتابة هذه الأسطر.

10- الدراسات السابقة:

حظي موضوع أساس الاستحقاق ومعايير Ipsas باهتمام العديد من الباحثين الذين تنوعت وجهة نظرهم في إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر. وأهم الدراسات التي تشكل خلفية لهذا الموضوع ما يلي:

1- الدراسات باللغة العربية :

- بوسته سلوى (2016)، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها 2005/2015 (حالة الجزائر):

حاولت الباحثة من خلال دراستها تحقيق الأهداف المتعلقة بكيفية تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث قامت بدراسة مختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي التي قامت بها وزارة المالية في الجزائر، بالإضافة إلى بيان مختلف العوامل التي أدت إلى تأخر تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة الجزائرية. توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم الالتزام والمتابعة الجدية لعملية التحول من طرف المشرع الجزائري. تتفق هذه الدراسة مع دراستنا في عدة نقاط أهمها:

- اعتماد معايير Ipsas كوسيلة لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- دراسة مختلف الأسباب التي حالت دون تطبيق المشاريع المقترحة لسنة 1995 و2002.
- ضرورة الإصلاح الموازناتي موازاة مع الإصلاح المحاسبي.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في النقاط التالية:

- فترة الدراسة، حيث شملت دراسة بوسنة سلوى الفترة بين 2005 إلى غاية 2015 أما الدراسة الحالية فهي دراسة استشرافية لإمكانية تطبيق معايير ipsas في الجزائر.
- شملت دراسة بوسنة سلوى عرضا موجزا لمعايير ipsas توقف عند سنة 2015، في حين أن الدراسة الحالية تابعت التعديلات المختلفة على المعايير لآخر نسخة تحصلنا عليها من طرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بالأردن سنة 2016.
- من الصعوبات التي واجتها الباحثة بوسنة سلوى هي قلة الدراسات التي اعتنت بموضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، لكن حاليا نجد العديد من الدراسات التي تناولت الموضوع من زوايا مختلفة.
- صدور القانون العضوي لقوانين المالية سبتمبر 2018، مما يعتبر متغيرا جديدا في الموضوع له انعكاساته في مجال المحاسبة العمومية.
- تختلف الدراسة الحالية عن دراسة بوسنة سلوى في مجال بحث آليات تطبيق أساس الاستحقاق الذي يعتبر المفتاح لتطبيق معايير ipsas.

-أحمد يوسف السعيد (2016)، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية

الدولية ipsas:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل نوعية المعلومات التي ينتجها من خلال شرح المؤشرات المرتبطة بالشفافية، ودرجة فعالية تسيير الموارد المالية للدولة، بالإضافة إلى دراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للفترة (2005-2012).

تمت الاستعانة في هذه الدراسة، بالتجربة الفرنسية التي أثبتت فعاليتها في تحقيق شفافية المعلومات المالية ومساعدة المستخدمين في فهم المعلومات المالية المنتجة بواسطة القوائم المالية، وذلك لأجل اتخاذ القرارات التي تسهم في تسيير ومراقبة الموارد المالية بكل شفافية وعقلانية. كما أبرزت الدراسة الجوانب التي يمكن الاستفادة منها بالنسبة للمشرع الجزائري.

يعتبر الباحث أحمد يوسف السعيد من الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة العمومية، حيث ركّز في بحثه على أهمية تبني مفهوم الشفافية؛ باعتباره أحد أهم أهداف المحاسبة العمومية الحديثة، من خلال الاستفادة من التجربة الفرنسية في تكييف معايير ipsas وفق خصوصيتها. لذلك نعتبر أن هذا الجهد البحثي قدّم العديد من الحلول للتجربة الجزائرية التي تشابه إلى حد بعيد مع النموذج الفرنسي، ومع ذلك تختلف الدراسة الحالية مع هذه الدراسة في مجال بحث آليات تطبيق أساس الاستحقاق الذي يعتبر المفتاح لتطبيق معايير ipsas. وتحقيق هدف الشفافية

والمساءلة من خلال المعلومات التي يتيحها تطبيق أساس الاستحقاق. بالإضافة إلى الحصول على مشروع المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير ipsas الذي شكّل الحصول عليه صعوبة لدى مختلف الباحثين الذين اطلعت على دراساتهم.

-نادية مغني (2017)، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية وفق ثلاثة أبعاد هي: المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية. لأن التصور الذي سار عليه هذا البحث هو عدم إمكانية سير عملية الإصلاح إلا تكاملت الجهود المتعلقة بالأبعاد السابق ذكرها. كما ركزت الباحثة على مظاهر اختلال بنية الميزانية العامة للدولة في الجزائر وضعف التحكم في مبادئ التقديرات، والتراخيص الموازناتية التي استنبطتها بعد إجراء مسح وتحليل للتقارير التقييمية الصادرة عن مجلس المحاسبة ووزارة المالية.

أفضت نتائج التشخيص لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛ إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ.

تتفق الدراسة الحالية مع دراسة نادية مغني في الهدف الأول وهو دراسة المخطط المحاسبي للدولة وإمكانيات تجسيده على أرض الواقع وفق معايير ipsas ، بالإضافة إلى المناهج المستخدمة في معالجة الموضوع. في حين تختلف عنها بالتركيز على الجوانب المتعلقة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير ipsas.

-آسية قمو (2018)، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام – دراسة استشرافية:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما إذا كان تتوفر لمعايير ipsas المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فاعل في مكافحة الفساد، وما هي أبرز المعوقات والتحديات التي تواجهها الجزائر في هذا الصدد. توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن معايير ipsas هي آلية من آليات حوكمة القطاع العام الذي يعتبر المال العام العصب الرئيسي له، بالإضافة إلى المزايا الناتجة عن تطبيق معايير ipsas مثل سهولة المقارنة وتطبيق أساس الاستحقاق الذي يوفر معلومات تساهم في شفافية المالية العامة.

رغم أهمية النتائج التي توصلت إليها دراسة آسية قمو -التي ربطت معايير ipsas بمتغير الفساد-، إلا أن الفجوة المعرفية الخاصة ببحث بمنهج التحول نحو أساس الاستحقاق لازالت باقية في جل الدراسات التي اطلعنا عليها لأن هذا التحول لا زال يحتاج للعديد من الدراسات، وكان هو العائق الذي واجه وزارة المالية بالجزائر في الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة .

- حاج جاب الله آمال¹ ، ضريفي نادية (2018)، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العمومي IPSAS:

قدّمت هذه الدراسة تحليلا معمقا لسيرورة مشاريع تغيير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والتي عرفت تعثرا نتيجة جملة من العوامل؛ ترتبط أساسا بدرجة التعقيد والتركيب التي يعرفها مجال المحاسبة العمومية بسبب تعدد المتدخلين وتعقيد الحسابات والإجراءات المحاسبية، الى جانب سبب جوهرى آخر هو غياب رؤية واستراتيجية واضحة للإصلاح لا سيما مع مشروع سنة 1995 الذي افتقد الى مرجعية محاسبية واضحة.

إلى جانب ذلك فان غياب الإرادة السياسية القوية التي برزت من خلال موقف السلطات العمومية التي لم تبد بعد رغبة حقيقية في الدفع بمشروع اصلاح النظام المحاسبي لسنة 2006؛ حيث تميز موقفها بالتردد بين رغبة في تطبيقه وتخوف من نتائج هذا التطبيق على أرض الواقع، الأمر الذي عطّل دخوله حيز التنفيذ بالرغم من اكتمال مرحلة التصور للمخطط المحاسبي الجديد. وعليه فان إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية يتطلب توفر إرادة سياسية حقيقية وكذا تضافر جهود كافة الإدارات العمومية بصفتها إدارات منفقة تحت إشراف وزارة المالية. الى جانب توفير قاعدة تعتمد على ثلاثة أركان أساسية هي: الإطار القانوني المتكامل (قانون عضوي، مراسيم، تعليمات) ...، الإعلام الآلي، وإطارات كفؤة.

تتفق أغلب الدراسات مع النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، التي قدمت تحليلا معمقا لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر، شمل دراسة نقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، بالإضافة إلى تقديم حلول تخدم عملية الانتقال للمخطط المحاسبي للدولة وفق معايير ipsas.

¹ - جمعت صاحبة المقال بين الخبرة المهنية والأكاديمية، حيث شغلت مناصب هامة بوزارة المالية، مما ساعدها على الحصول على معطيات هامة ساهمت في البناء المعرفي للبحث.

يبقى أن الدراسة الحالية تخلف مع هذه الدراسة في النقطة التي أشرنا إليها سابقا وهي كيفية الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة التي شكّلت عَقبَة تقنية أمام المحاسب العمومي الثانوي بالجزائر بالإضافة إلى مسألة الحقوق المثبتة.

2- الدراسات باللغة الأجنبية:

1- دراسة (Johan Christiaens et al, 2013) بعنوان:

the effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting : an international comparison:

بحثت هذه الدراسة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الحكومات المركزية والمحلية في جميع أنحاء العالم، وعلاقة ذلك بإصلاح أنظمة المعلومات المالية ومقارنة مستوى التبنى لمعايير ipsas. أهم النتائج التي توصل لها الباحثون هي وجود اتجاه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وأن معايير ipsas أقوى في البلدان ذات الطابع التشريعي الديمقراطي، وأهم الأسباب التي أدت إلى اعتماد معايير ipsas هو تحسين إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية محليا ودوليا وتسهيل توحيد البيانات المالية.

في المقابل تتجه بعض الحكومات إلى عدم تطبيق معايير ipsas بسبب الخوف من فقدان السيطرة المحلية أو المركزية وأن هذه المعايير لا تزال غير معروفة.

2- دراسة: (Alshujairi, M, 2014) بعنوان:

Government Accounting System Reform and Adoption of IPSAS in Iraq:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان حاجة النظام المحاسبي الحكومي العراقي (كدولة نامية)، إلى اعتماد أساس الاستحقاق المطبق في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث ناقش الباحث أسباب ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العراق.

أظهرت نتائج البحث أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق بحاجة إلى إصلاحات هامة، والسبب الرئيسي لذلك هو الفساد. حيث تساهم معايير ipsas في نظر الباحث في تحسين الشفافية وجودة الأنظمة المحاسبية والمساءلة. بالإضافة إلى أن تطبيق هذه المعايير هو مطلب المؤسسات الدولية المانحة للقروض مثل صندوق النقد الدولي. ويرى الباحث أن إمكانية تطبيق معايير ipsas متاحة للعراق من ناحية أن العراق يطبق أساس الاستحقاق منذ عقد من الزمن، إلا أن ذلك يبقى مشروطا بتأهيل الكادر البشري والقدرة على تسديد تكاليف التطبيق.

3- دراسة: (Bellanca and Vandernoot, 2014)

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
Implementation in the European Union "(EU) Member States:

هدف هذه الدراسة هو تحليل مستوى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. استندت هذه الدراسة إلى دراسة استقصائية وفقا لمستويات تنفيذها الرسمية لمعايير ipsas، كما قام الباحث بتحليل أنواع المحاسبة المستخدمة من قبل الدول المدروسة.

أظهر الاستقصاء أن هناك تفاوتات هامة بين الدول الأعضاء ، سواء بالنسبة لتطبيق معايير ipsas أو لنوع المحاسبة المستخدمة، وعلاوة على ذلك حتى لو لم يتم اعتماد معايير ipsas، فإن هناك ميل لاستخدام نظم محاسبية حديثة تستند إلى أساس الاستحقاق .

4- دراسة : (Ijeoma and Oghoghme, 2014)

Adoption of international public sector accounting standards in
Nigeria:Expectations, benefits and challenges)

تناولت الدراسة المزايا والتحديات التي تواجه اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا وهدفت الدراسة إلى تحديد تأثير اعتماد هذه المعايير في القطاع العام النيجيري، حيث استخدمت الدراسة بياناتها التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على 40 من رؤساء الإدارات المالية والأقسام المحاسبية والمدققين في وزارات الحكومة النيجيرية وبعض الأكاديميين في جامعة Nnamdi Azikiwe في أوكا.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه من المتوقع أن يرتفع مستوى الشفافية عند اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا، وتوفير معلومات مفيدة لصناع القرار وتحسين جودة نظام إعداد التقارير المالية و تحسين المقارنة بين المعلومات المالية. وأوصت الدراسة بإدماج المهنيين من خارج القطاع العام لتحقيق متطلبات التطبيق الناجح لهذه المعايير.

الفصل الأول

الأسس المحاسبية للإثبات

تمهيد:

شكّلت العلاقة بين العمليات المالية وتوقيت الاعتراف بها؛ جوهر التساؤل الذي يقتضي سبب تعدد الأسس المحاسبية للإثبات، والذي يعود إلى اختلاف النظرة في كيفية ربط الإيرادات بالنفقات.

لا زال هذا التساؤل يقع ضمن اهتمامات ونقاشات الباحثين اليوم في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية لتسجيل العمليات المالية.

نلاحظ هذا التوجه في دعوة بعض المنظمات العالمية المهنية والإقليمية لتطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي أصدر معايير محاسبية دولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، ومنظمة الأمم المتحدة التي اعترفت بأن أساس الاستحقاق هو الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث مثل المساءلة والشفافية، والطريقة الأنسب لرسم صورة كاملة للحالة المالية للمنشأة الحكومية.

ينتظم هذا الفصل في المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الأسس المحاسبية للإثبات

المبحث الثاني: مسوّغات التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

المبحث الثالث: منهج التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

المبحث الأول: مفهوم الأسس المحاسبية للإثبات

الأسس المحاسبية للإثبات هي: مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد توقيت الاعتراف بالإيراد المكتسب والنفقة المدفوعة لغرض إعداد القوائم المالية (الحساب الختامي) نهاية الفترة.

وتتشكل الأسس المحاسبية للإثبات من الأنواع التالية:

- الأساس النقدي؛
- الأساس النقدي المعدل؛
- أساس الاستحقاق المعدل؛
- أساس الاستحقاق.

وسبب تعدد الأسس المحاسبية للإثبات يرجع إلى: " اختلاف النظرة في كيفية ربط الإيرادات والمصرفات بالفترة المحاسبية؛ أي إلى توقيت الاعتراف بالإيراد المكتسب والمصرف الذي يتم تحمله، حيث يتم استخدام أسس ثلاثة لإثبات الإيرادات والمصرفات، وتدور جميعها حول العلاقة بين قبض الإيرادات ودفع المصرفات من ناحية والفترة المحاسبية التي يتم القبض والدفع فيها من ناحية أخرى".⁽¹⁾

يشرح الاقتباس السابق أسباب تعدد الاسس المحاسبية للإثبات؛ الراجع لاختلاف النظرة في كيفية ربط الإيرادات والنفقات بالفترة المحاسبية، كما حدد الكاتب ثلاثة أسس محاسبية للإثبات، اختصر فيها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل تحت مسمى واحد وهو الأساس المعدل.⁽²⁾

ترتبط الأسس المحاسبية للإثبات بالمحاسبة العمومية من جوانب عدة أهمها ما يلي:⁽³⁾

- تحديد طبيعة وعناصر القوائم المالية التي يتم إعدادها وتقديمها عن كل فترة مالية؛
- تحديد محور القياس في القوائم المالية على مستوى كل أساس محاسبي، ويعبر محور القياس عن ماهية الرسالة والمعلومات التي تصوّرها و تعرضها القوائم المالية للوحدة، وذلك عن طريق تحديد نوع الموارد التي يتم قياسها (الموارد النقدية، الموارد المالية، الموارد الاقتصادية)، مع ربطها بتوقيت الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث المرتبطة بتلك المواد؛
- تحديد أهداف المحاسبة العمومية التي يُتَوَقَّع إنجازها على مستوى كل أساس.

¹ - خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط1، ج1، 2018، ص:49.

² - نفس المرجع، ص:49.

³ - إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013، ص:40.

الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة بغض النظر عن تاريخ نشأة الحق والالتزام الذي قد يعود لسنة سابقة أو لاحقة.

اعتماد الأساس النقدي في الاعتراف يوجب على الوحدة المحاسبية عند انتهاء السنة المالية التوقف عن تحصيل الإيرادات وصرف الاعتمادات تماشياً مع قانون المالية، فالاعتمادات التي لم تصرف يتم إلغاؤها أو إعادة تخصيصها مرة أخرى خلال السنة التي تليها حسب الحاجة، أما الإيرادات فإن المحصل منها بعد ذلك التاريخ يسجل في الحساب الختامي لسنة التحصيل. (1)

يطلق على الأساس النقدي قاعدة الربح النقدي أو حساب الخزانة لأنه يعكس حركة الخزانة عن طريق متابعة وتسجيل حركة النفقات النقدية من وإلى الصندوق، وبالتالي لا يتم إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلا إذا كان لها أثر نقدي مباشر بالزيادة أو النقصان على الموجودات المالية للوحدة المحاسبية. (2)

فاتّباع الأساس النقدي يعكس التطبيق المحاسبي لوحدة الخزينة (الصندوق) القائم على مبدأ عدم التخصيص، الذي يقتضي أن كل الأموال المتاحة للهيئة العمومية مهما كان مصدرها تستعمل لدفع جميع نفقاتها مهما كانت طبيعتها (أي عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات).

ثانياً: تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية

نتناول في هذا العنصر العلاقة بين الأساس النقدي والمحاسبة العمومية من النواحي التالية: (3)

1- **القوائم المالية:** تتمثل القوائم المالية وفق الأساس النقدي في قائمة واحدة يمكن تقسيمها بقائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية، وتتكون من: رصيد النقد أول الفترة مضافاً إليه المقبوضات النقدية خلال الفترة مطروحاً منه المدفوعات النقدية خلال الفترة، والنتيجة يمثل رصيد النقد آخر الفترة والذي يعبر عن المركز النقدي للحكومة أو الوحدة الحكومية في نهاية الفترة المالية.

2- **محور القياس:** القياس وفق الأساس النقدي يشمل الرصدة النقدية والتغيرات فيها، فالمعلومات التي تقدمها قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية سوف تعكس قياس أرصدة النقد نهاية الفترة والتغيرات فيها خلال الفترة.

¹ - زينب كريم الداوي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار صفاء، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص: 383.

² - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص: 27.

³ - لمزيد من التفصيل: راجع: إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 41-42.

3- الأهداف الممكن إنجازها:

- تقييم مدى الالتزام بالموازنة المعتمدة قانوناً؛
 - تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية وقيود الإنفاق المرتبطة بالنقدية فقط؛
 - تقييم تخفيض الموارد النقدية وتوزيعها واستخدامها.
 - تقييم كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها من النقدية.
 - تقييم قدرة الحكومة على تمويل انشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها.
 - تقييم الوضع (المركز النقدي).
- نستخلص من العرض السابقة نتائج تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة من النواحي الثلاثة (القائمة المحاسبية المعتمدة، المعلومات الناتجة عن القياس، الأهداف الممكن إنجازها في ظل الأساس النقدي).

ثالثاً: المزايا والمآخذ على الاساس النقدي

- تاريخياً استندت الموازنات والتخصيصات الحكومية على الأساس النقدي، ويعدّ ذلك أحد العوامل التي قادت إلى تفوق الاساس النقدي. (1)
- ورغم هذا التفوق نجد أنه ترتب على اتّباع الأساس النقدي في الاعتراف بنتائج صُنّفت على مستوى المزايا والمآخذ التي أضحت محل إجماع بين الباحثين والدارسين. (2)

1- المزايا :

- الوضوح والبساطة وسهولة الفهم والتطبيق حيث لا يحتاج لخبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية، بالإضافة إلى بساطة النظام المحاسبي وخاصة المستندات والسجلات المستخدمة لأغراض فحص الموازنة واعتمادها.
- تعتبر طريقة الأساس النقدي أسلوباً جيداً لتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بحركة السيولة النقدية، بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية وتطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية الأمر الذي يساعد في عمليات التخطيط المالي ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي على ضوء الأموال الجاهزة والمحصّلة.
- أسلوب موضوعي وملائم لقياس النتائج وعدم تدخل العنصر الشخصي في عمليات القياس وإمكانية استخدامه في حالات عدم وجود تحديد دقيق للإيرادات والنفقات.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة المال العام (التخصيص والاستخدام)، اعمال المؤتمرات، القاهرة، 2010، ص: 18.

² - خلف عبد الله الواردات، سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، دار الوراق، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص. ص: 49-50.

- يساهم في سرعة إنجاز الحساب الختامي والقوائم المالية الأخرى للوحدات الحكومية وذلك لعدم حاجته لتسويات جردية لإظهار الإيرادات غير المحصلة والنفقات غير المدفوعة.
- اتباع الأساس النقدي في الاعتراف: تفقد المحاسبة العمومية أهم وظيفة ألا وهي الوظيفة الرقابية وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، وذلك لكونه يتعامل مع الإيرادات والنفقات النقدية فقط، مهملاً العمليات غير النقدية المحققة على السنة المالية.
- لا يمكن من إجراء المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل أنشطتها وانعكاس ذلك على عمليات التخطيط الشامل للدولة مما يؤثر سلباً على إظهار البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة.
- عدم توفير البيانات الضرورية واللازمة لتصوير المركز المالي للحكومة بشكل عادل وصادق تنقصه الكثير من الحقائق الضرورية، لكونه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة، مما يترتب عليه خلل واضح في الحساب الختامي والمركز المالي للحكومة.
- عدم التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية، أي أن النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على الأصول الثابتة تعامل نفس معاملة النفقات للحصول على خدمة، مثل هذا الإجراء يؤثر تأثيراً مباشراً على نتائج الحساب الختامي من ناحية تخفيض الفائض أو العجز، ومن ناحية أخرى سيؤثر على بيانات قائمة المركز المالي بعدم إظهار الأصول الثابتة.
- لا يوفر المرونة الكافية لتنفيذ المشاريع وخاصة عند نهاية السنة المالية وذلك لارتباط عملية الانفاق بإقرار الموازنة العامة التي قد تحتاج لفترة زمنية طويلة، الأمر الذي يعني تأثر النشاط الحكومي كما وكيفاً، مما يصعب تتبع إجمالي نفقات المشروعات التي يتطلب تنفيذها عدة سنوات مالية؛ لأن نفقات هذه المشروعات يتم إقفالها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي الأمر الذي يؤدي إلى عدم ظهور أرصدة لها في السجلات المحاسبية.
- استخدام الأساس النقدي يحدث خلل في مبدأ استقلال السنوات المالية وذلك عند إجراء القياس المحاسبي للنتائج، حيث يتم تحميل السنة المالية بجميع النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية المعنية أو تخص سنوات سابقة أو لاحقة، وكذلك بخصوص الإيرادات سواء كانت تخص السنة المالية أو تخص سنوات سابقة أو لاحقة..

المطلب الثاني: أساس الاستحقاق في المحاسبة

أولاً: تعريف أساس الاستحقاق

يقصد بأساس الاستحقاق ما يلي: " يعترف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دُفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات

الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها، وبطبيعة الحال، فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية".⁽¹⁾

طبقا للتعريف السابق تحمّل الفترة المحاسبية للمؤسسة بالإيرادات المحصّلة والنفقات المدفوعة دون مراعاة العمليات النقدية المتعلقة بالدفع والقبض النقدي؛ أي أن عملية التسجيل تتم وفقا لنشأة الحق أو الالتزام المرتبط بالفترة المحاسبية، وهذا تماشيا مع المبادئ العلمية التي يقوم عليها هذا الأساس مثل التسويات الجردية ومبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ الدورية.

والعمل بهذا الأساس، يتطلب أن تبقى حسابات الدولة مفتوحة مدة إضافية تسمى (المدة المتممة) أو التكميلية بعد نهاية السنة المالية، لإمكان تسوية جميع العمليات المالية المستحقة خلال السنة المالية والمدة المتممة لها، لأن هذا النظام يقوم على الربط القانوني بين عمليات الموازنة والسنة المالية التي تمنح فيها الترخيص لهذه العمليات مهما كانت فترة إنجازها.⁽²⁾

ثانيا: تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

يرى بعض الباحثين⁽³⁾ أن العمل بأساس الاستحقاق في الإدارة العامة يتعدى كثيرا المسائل المالية، لأنها تؤثر في ممارسات العمل المعتادة من اتخاذ القرارات السياسية إلى العمليات اليومية، ووصف هذا الاعتماد بأنه ليس أقل منه ثورة ثقافية، نظرا للتحديات التي تواجه هذا الانتقال أو التحول.

ويبين مجال تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية النواحي الآتية:⁽⁴⁾

1- **القوائم المالية:** تتمثل القوائم المالية وفق هذا الأساس في إعداد التقارير المالية التي تبين ما يخص الوحدة الحكومية من موارد اقتصادية أو إمكانات خدمة الأصول والالتزامات والتغيرات فيها، وهذا يتطلب رسملة النفقات عند الحصول على كافة الموجودات الرأسمالية، وكذا اهتلاك تلك الموجودات باعتبارها إمكانات خدمة مستنفذة.

2- **محور القياس:** يتمثل محور القياس وفق أساس الاستحقاق في الموارد الاقتصادية والتغيرات فيها، فهي تعكس التدفقات الداخلة والخارجة من كافة أنواع الموارد وأصول الوحدة، وبشكل عام فهي تتضمن الإيرادات

¹- إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 139.

²- محمد مسعي، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص. ص: 121-122.

³- جيرار بيرو، **جاهزية مؤسسات منظومة في الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وحدة التفتيش**

المشتركة)، الأمم المتحدة، جنيف، سويسرا، 2010، ص. ص: 12-13.

⁴- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 45، بتصرف.

والنفقات بما في ذلك الاهتلاك والموجودات المالية الملموسة وغير الملموسة والمطلوبات (الالتزامات) وصافي الحقوق

3- الأهداف الممكن إنجازها: اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية يوفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات وإبراء ذمة الحكومة عن المساءلة عن الموارد الموكلة لها.

ثالثاً: المزايا والمآخذ

يرى أحد الباحثين أنه حالما تنشأ الظروف المناسبة تؤدي المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى منافع عديدة تعوّض عن معظم الصعوبات التي تنشأ في البداية⁽¹⁾. ورغم صحة هذا القول الذي أقرّه جمع من الباحثين⁽²⁾، إلا أننا نعرض فيما يلي ملخصاً حول المزايا والمآخذ الناتجة عن استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.⁽³⁾

1- المزايا:

- حسابات الاستحقاق تعطي تلقائياً قائمة صحيحة وواقعية وسليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات، ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحميل السنة المالية ما يخصها فقط.
- أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من الإيرادات والمصروفات من سنة مالية إلى أخرى أو في الهيئات المتماثلة وعلى أساس ثابت ويحقق مبدأ الرقابة الشاملة عليها.
- يؤدي إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الانفاق.
- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر إيجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.
- يظهر نتيجة الأعمال بصورة صادقة وعادلة من خلال كافة الأصول الثابتة للحكومة، و توزيع قيمتها على عمرها الانتاجي أو على سنوات استخدامها وفق سياسات الحكومة.

2- المآخذ:

لا بد من إلحاق مدة إضافية بالسنة المالية مما يؤدي إلى بقاء الحسابات فترة تطول إلى بضعة شهور مما يؤدي إلى بقاء الحسابات مفتوحة لمدة طويلة ويؤخر إعلان نتيجة أعمال السنة المالية.

¹- جيرار بيرو، مرجع سابق، ص: 14.

²- راجع: أمانى حسين كمال الدين عبد الحميد النجار، مدخل مقترح لاستخدام أساس الاستحقاق بهدف تحسين الأداء في القطاع الحكومي (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2011، ص: 43.

³- خلف عبد الله الواردات، سهيل بسيم الدباس، مرجع سابق، ص. ص: 53-54.

أساس الاستحقاق يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي، في عمليات الجرد وتقييم الموجودات والتسويات مما يؤدي إلى خلل بالبيانات المالية ويتعرض التقويم في بعض مخازن الحكومة لاستحالة تحمله بسبب تضخيم قيمة المصاريف المستحقة وبالتالي زيادة قدرتها في السنة اللاحقة أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات.

المطلب الثالث: الأساس النقدي المعدل في المحاسبة

أولاً: تعريف الأساس النقدي المعدل

يقصد بالأساس النقدي المعدل ما يلي: "يشمل هذا الأساس المبالغ التي قبضت فعلاً مضافاً إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلاً، إضافة لقيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحقيقها".⁽¹⁾

عرفنا فيما سبق الأساس النقدي بأنه الأساس الذي يعترف بالإيرادات المقبوضة نقداً، والنفقات المدفوعة نقداً، إذن ماهي طبيعة التعديلات التي يشملها الأساس النقدي المعدل؟ يرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي يتمثل في احتواء القوائم المالية للوحدة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي ستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة لا تتجاوز نهاية السنة المالية مباشرة، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية.⁽²⁾

ثانياً: تطبيق الأساس النقدي المعدل في المحاسبة العمومية

نرى العلاقة بين الأساس النقدي المعدل والمحاسبة العمومية من خلال النواحي الآتية:⁽³⁾

- 1- القوائم المالية: وفق الأساس النقدي المعدل يتم اعداد قوائم مالية تشتمل على معلومات تبين الموارد المالية الحالية أو قصيرة الأجل والتغيرات فيها خلال الفترة المالية، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة.
- 2- محور القياس: يتمثل القياس في الموارد المالية الحالية (قصيرة الأجل) والتغيرات فيها خلال الفترة، أي أنّ المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد المالية الحالية سوف تعكس المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال الفترة، والارصدة النقدية ونسبة النقدية، إضافة الى المستحقات المدينة قصيرة الأجل والمستحقات

¹- إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 141.

²- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 45.

³- نفس المرجع، ص. ص: 45-46، بتصريف.

الدائنة قصيرة الأجل، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة المالية المعد عنها التقرير ولا تتجاوز نهاية الفترة المالية التالية لها مباشرة.

3- الأهداف الممكنة إنجازها في ظل الأساس النقدي المعدل: بالإضافة إلى الأهداف التي يتيحها تطبيق الأساس النقدي، يمكن إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير معلومات خاصة بالموارد المالية (قصيرة الاجل).

4- الفرق بين الأساس النقدي المعدل وأساس الالتزام: وهو فرق ينبغي الإشارة إليه، لأن الأساس النقدي المعدل يعتمد العديد من الأشكال والنماذج ومنها أساس الالتزام الذي اختلفت المصادر في تسميته حيث يسمّى أحياناً بأساس الالتزام أو الأساس المشترك وهو شائع الاستخدام في الحسابات الحكومية.

يعرّف أساس الالتزام : بأنه الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية دفعت أم لم تدفع.

وعند تطبيق أساس الالتزام في المحاسبة العمومية سوف يتم تضمين القوائم المالية بالعناصر التي يترتب عليها إنفاق مستقبلي مثل الحسابات والأرصدة الدائنة المستحقة، شرط أن يتوافر لها اعتمادات مخصصة ووجود طلب توريد (محدد بالتعاقد وإصدار أوامر الصرف)، ولا يُلْتَفَت إلى المستحقات المدينة مثل الإيرادات المستحقة والقيم والأرصدة المدينة المستحقة، وهذا هو ما يميزه على الأساس النقدي المعدل الشائع.⁽¹⁾

كما يوجد فرق آخر هو الفرق بين أساس الالتزام وأساس الاستحقاق ناتج عن وجود فترة زمنية بين الالتزام والاستحقاق ، وهي الفترة التي يستغرقها المتعاقد مع الإدارة لتنفيذ التزاماته معها ليصبح بعد ذلك مستحقاً للمبلغ النقدي الذي قررت الإدارة الارتباط في حدوده.⁽²⁾

ولاستخدام أساس الالتزام في المحاسبة العمومية العديد من الفوائد والأهداف ندرجها فيما يلي:⁽³⁾

- إثبات المبالغ الملتزم بها وتنزيلها من التخفيضات المعتمدة، يبيّن بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات ورصيد التخصيصات الباقية، ولهذا تتجنب الوحدة الحكومية حدوث التجاوز في الإنفاق على ما هو مخصص في الموازنة.
- تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا ما قورن بالأساس النقدي.
- الالتزامات غير المدفوعة في نهاية الفترة المالية تعتبر التزامات مستحقة وواجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهد، وذلك من خلال مدّة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائياً وهذا يساعد على

¹- إبراهيم عبد القدّوس مفضل، مرجع سابق، ص: 46.

²- زينب كريم الداوي، مرجع سابق، ص: 338.

³- إبراهيم عبد القدّوس مفضل، مرجع سابق، ص: 47.

تجنب الإسراف في الإنفاق عند اقتراب نهاية الفترة المالية بسبب توجه الوحدات الحكومية نحو استنفاد كامل اعتماداتها المخصصة.

• يعتبر الأخذ بأساس الالتزام إلى جانب الأساس النقدي المعدل خطوة تدرجية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية.

المطلب الرابع: أساس الاستحقاق المعدل

أولاً: تعريف أساس الاستحقاق المعدل

يقصد بأساس الاستحقاق المعدل ما يلي: " ..يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات تعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية، وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية"⁽¹⁾.

نرى من خلال التعريف السابق ذكره أن كثرة التعديلات الممارسة على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية أدت إلى صعوبة وضع تعريف خاص بأساس الاستحقاق المعدل، مع تحديد مجال الاعتراف وفق التعديلات التي تعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية.

ثانياً: تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة العمومية

نبيّن فيما يلي علاقة أساس الاستحقاق المعدل بالمحاسبة العمومية:⁽²⁾

1- **القوائم المالية:** تبين القوائم المالية وفق هذا الأساس متطلبات التمويل المستقبلية من خلال التقرير عن المطلوبات إضافة إلى الموجودات المالية.

2- **محور القياس:** في ظل هذا الأساس يتمثل محور القياس في الموارد المالية الكلية والتغيرات فيها خلال الفترة، أي أن المعلومات تتضمن الإيرادات والنفقات، المطلوبات والموجودات المالية المتاحة لمواجهة المطلوبات مستحقة السداد، والنفقات المتعلقة باكتساب موجودات تستخدم في توفير السلع والخدمات، إضافة لذلك يمكن أن يتم هيكلية القوائم المالية بين المبالغ المنفقة على اكتساب سلع وخدمات تستهلك خلال الفترة والمبالغ المنفقة عن اكتساب الموجودات التي سوف تستهلك في الفترات المستقبلية.

3- **الأهداف الممكن إنجازها في ظل أساس الاستحقاق المعدل:** يمكن إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير المعلومات المعيرة عن الموارد المالية الكلية وفقاً لهذا النوع.

¹- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 47.

²- نفس المرجع، ص: 47.

ثالثاً: نماذج وأشكال أساس الاستحقاق المعدل

أشرنا سابقاً إلى صعوبة تعريف أساس الاستحقاق المعدل؛ نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية، ندرج فيما يلي نماذج وأشكال هذه التعديلات المتعلقة بـ أساس الاستحقاق المعدل: (1)

- الاعتراف بكل الموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات المالية.
- الاعتراف بكل الموجودات ماعدا موجودات البنية التحتية والدفاعية والشرائية والتي يعترف بها كمصرف في وقت تشيدها.
- الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقاً لـ أساس الاستحقاق، لكن الإيرادات يعترف بها وفق الأساس النقدي أو بعض تعديلاته.
- الاعتراف فقط بالموجودات أو المطلوبات المالية قصيرة الأجل.
- الاعتراف بكل المطلوبات باستثناء البعض منها، مثل معاشات التقاعد.

إضافة لما سبق نجد أن أحد الباحثين⁽²⁾، يستعمل مصطلح الأساس المعدل في المحاسبة للدلالة على: (الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل) ويعني به - الأساس المعدل- الأخذ بجوانب مختلفة من الأساسين السابقين فهو يطبق أساس الاستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المطلوبات؛ أي أن الأساس المعدل يُعنى بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمّل الفترة المحاسبية إلا بما يتم إنفاقه من مصروفات نقداً.

و يرى أحد الباحثين، أن التعديلات على أساس الاستحقاق والأساس النقدي لا يمكن تعميمها على كل النظم المحاسبية، وإنما يختلف تطبيقها وفقاً لطبيعة وظروف كل وحدة محاسبية واحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات.⁽³⁾

اقتضت طبيعة المبحث الأول تناول الأسس المحاسبية للإثبات بنفس الكيفية التي عرضها الباحثون والدارسون لهذا المفهوم من ناحية بيان مفهوم كل أساس، إيجابيات وسلبيات تطبيق كل أساس.*

¹- ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 48.

²- راجع خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 57-58.

³- محمد سيد محمد أمين عبد الجليل، تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة

الخدمات الحكومية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2007، ص: 34.

*- الناظر المراجع المحاسبة العمومية، يجد تشابهاً كبيراً في منهج عرض هذا المفهوم.

لكن الاستثناء كان في محاولة إزالة التداخل الحاصل في بعض المصطلحات المتعلقة بهذه الأسس؛ الناتج عن تنوع التعديلات في المحاسبة العملية للأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وذلك تحرياً للدقة العلمية، والبحث عن أحادية المعنى للمصطلحات المستخدمة.

كما حاولت التركيز في هذا المبحث على بيان العلاقة بين الأسس المحاسبية للإثبات والمحاسبة العمومية من النواحي التالية (القوائم المالية، القياس، الأهداف الممكن تحقيقها وفق كل أساس)، تمهيداً للقضايا التي سنتناولها في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: مسوّغات التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العموميّة

نناقش في هذا المبحث مسألتان أساسيتان بالنسبة لموضوع البحث، الأولى: حول ضوابط المفاضلة بين الأسس المحاسبية للإثبات؛ لأن عملية البحث عن الأساس الأنسب للاعتراف بالعمليات المالية لازالت متواصلة بالنسبة للدول نظرا لاختلاف الأسس المعتمدة في الاعتراف بين الدول، وكذلك الاستعدادات الجديّة الخاصة بعملية التحول من أساس إلى أساس معين في الاعتراف (مثلا التحول من الأساس النقدي إلى الأساس المعدّل مثلا). والمسألة الثانية: تتعلق ببحث أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في أنظمة المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: ضوابط المفاضلة بين الأسس المحاسبية للإثبات

يثير تعدد الأسس المحاسبية للإثبات سؤالاً مفاده: ما هو الأساس الأنسب للاعتراف بالعمليات المالية العمومية وعرض تقاريرها؟

إذ الملاحظ في الواقع أن اختيار الأساس المحاسبي في كثير من الأحيان يخضع للعادة المتبعة أكثر من الدراسة المنطقية والمحاسبية على حد تعبير بريكماند.⁽¹⁾

ولكن واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات أفرز العديد من وجهات النظر يمكن استعراضها وفق الآتي:⁽²⁾

- الأولى: ترى أنه لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كافة احتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس مختلفة (مثل أشكال الأسس المعدلة) يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملاءمة.
- الثانية: ترى أن تحديد الأساس المحاسبي المناسب سوف يعتمد على عدد من العوامل التي ينبغي معايرتها وفق معيار (التكلفة/المنفعة)، أي محاولة تقييم التكاليف والمنافع الممكن تحقيقها من تطبيق أساس واحد أو خليط من تلك الأسس، ومن ثم اختيار الأساس الذي يحقق أكبر منفعة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة.
- تأسيسا على ما سبق يمكننا أن نسترشد في عملية الترجيح بين الأسس المحاسبية للإثبات من خلال النظر إلى مخرجات كل أساس المتعلقة بالعناصر التالية:

- طبيعة وعناصر القوائم المالية المراد اعدادها وتقديمها عن كل فترة.
- الرسالة والمعلومات التي تصوّرها وتعرضها القوائم المالية للوحدة (نوع الموارد، توقيت الاعتراف).
- الأهداف المتوقع إنجازها على مستوى كل أساس.

¹ بريكماند، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن بن عبد الرحمان، مراجعة أحمد أبو مندور إبراهيم وبابكر الأمير بابكر، مركز البحث والدراسات الادارية، معهد الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999، ص: 88.

² إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 49.

جدول رقم (1-1): مقارنة الأسس المحاسبية للإثبات بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية

أساس الاستحقاق الكامل	أساس الاستحقاق المعدل	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي	الأساس المحاسبي الأهداف
نعم	نعم	نعم	نعم	الالتزام بالموازنة المعتمدة
متطلبات وقيود الموارد الاقتصادية والمالية و النقدية	متطلبات و قيود الموارد المالية والنقدية	متطلبات وقيود النقد وشبه النقد	متطلبات وقيود النقد	الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية بما في ذلك قيود الإنفاق
الموارد المالية و النقدية	الموارد المالية و النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	الموارد النقدية	تخصيص و استخدام الموارد
المتطلبات النقدية والمالية الاخرى	المتطلبات النقدية والمالية الاخرى	الموارد النقدية وشبه النقدية	الموارد النقدية	المتطلبات التمويلية والنقدية
من الموارد الاقتصادية	من الموارد المالية	من النقد وشبه النقد	من النقدية	القدرة على تمويل الانشطة ومواجهة الالتزامات
الموارد المالية والاقتصادية	الموارد المالية	المركز النقدي وشبه النقدي	المركز النقدي	الوضع المالي والتغيرات فيه
يوفر معلومات ضرورية لتقييم الاداء	الإبلاغ عن معلومات محددة	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	معلومات لا يتم الإبلاغ عنها	الأداء المالي حول التكاليف الخدمات

المصدر: ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 49-50.

يوضح الجدول السابق (1-1) مقارنة بين الأسس المحاسبية للإثبات ومدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية، وهو

جدول يفني بالمعلومات التي يقدمها كل أساس من ناحية الاهداف.

ننتقل إلى الجدول (2-1) لبيان محور القياس وعناصر القياس وفق الاسس المحاسبية للإثبات:

جدول رقم (1-2): محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

الأساس المحاسبي	محور القياس	عناصر القوائم المالية الرئيسية
الأساس النقدي التام	الأرصدة النقدية (و التغيرات فيها)	المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية
الأساس النقدي المعدل	الموارد المالية الحالية (و التغيرات فيها)	المقبوضات النقدية زائدا المستحقات المدينة والمدفوعات النقدية زائدا المستحقات الرائدة والأرصدة النقدية وشبه النقدية)
أساس الاستحقاق المعدل	الموارد المالية الكلية (والتغيرات فيها)	الإيرادات و النفقات والموجودات المالية والمطلوبات وصافي الموارد المالية
أساس الاستحقاق الكامل	الموارد الاقتصادية (والتغيرات فيها)	الإيرادات والمصروفات (بما في ذلك الإهلاك والموجودات (المالية والمادية الملموسة) والمعنويات وصافي الحقوق.

المصدر: ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص: 51.

تظهر عملية المقارنة بين الأسس المحاسبية للإثبات المعطيات التي يوفرها تطبيق كل أساس، مما يتيح لمتخذ القرار اختيار الأساس الذي يلي متطلبات على المستويات الثلاثة: الأهداف، القوائم المالية، القياس. وتظهر ملاءمة هذه الخيارات لمختلف الدول، نظرا لأن الدول ليست على مستوى واحد في تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات، فبعض الدول تطبق الأساس النقدي، وأخرى تطبق أساس الاستحقاق، لذلك تأخذ الدول ما يناسبها وفق البيئة الخاصة بها، مع السعي لدراسة التوجه العالمي في هذا المجال والاستفادة من تجارب الدول المختلفة.

المطلب الثاني: مسوّغات اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

انطلاقا من قاعدة أنه لا يوجد يقين مطلق في العلم، يمكننا مناقشة القضايا التي تساعدنا في بيان الأسباب العلمية والواقعية التي أدت إلى المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية مسترشدين في ذلك بدراسة النقاط التالية:

- عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي.
- فرضية تعارض أساس الاستحقاق مع مبادئ المحاسبة العمومية.
- أثر الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية في طرح فكرة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

أولاً: عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي

رغم أوجه القصور الموجودة في الأساس النقدي ، إلا أن جل حكومات الدول النامية لا زالت تعتمد، وذلك راجع للأسباب التالية:¹

- الأسباب السياسية: الأساس النقدي يخدم السياسيين أكثر من الجمهور بحيث يمكنهم من إظهار النتائج الإيجابية والحد من النتائج السلبية.
- الأسباب التقليدية: أصبح الأساس النقدي أحد التقاليد الرئيسية للحكومات المركزية الذي يفى بإعداد الموقف النقدي للحكومة فقط.
- مقاومة التغيير : الخوف من التعرض لثقل مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوي على عمل إضافي سواء من ناحية الكمية أو النوعية.
- الندرة: ويقصد بها ندرة الموظفين المؤهلين في مجال المحاسبة العمومية، الذي يساهم بدوره في الحفاظ على استخدام الأساس النقدي.

ثانياً: فرضية تعارض أساس الاستحقاق مع مبادئ المحاسبة العمومية

أثرت طبيعة وخصائص النشاط الحكومي على اعتماد أساس الاستحقاق كبديل عن الأساس النقدي في الاعتراف بالعمليات المالية، نظر للمبادئ التي يعتمدها أساس الاستحقاق وأهمها:

مبدأ المقابلة - مبدأ الثبات - مبدأ الإفصاح الكامل.

حيث اعتُبرت هذه المبادئ عائقاً في سبيل اعتماد أساس الاستحقاق (من الناحية النظرية) في الاعتراف بنتائج المعاملات المالية الحكومية.

يمكن إرجاع الاختلاف الحاصل حول اعتماد أساس الاستحقاق كبديل عن الأساس النقدي في الاعتراف بالعمليات المالية إلى الرأيين التاليين:

- الرأي الأول: لا يمكن استخدام مقاييس الربح لتقويم أداء النشاط الحكومي غير الهادف للربح.
 - الرأي الثاني: يمكن توظيف المبادئ التي يعتمدها أساس الاستحقاق لخدمة القطاع الحكومي.
- يكمن سند الرأي الأول في المبدأ المتعارف عليه في المحاسبة العمومية؛ وهو مبدأ عدم التخصيص أي عدم تخصيص إيراد معين لتغطيه نفقة معينة، وهذا نظراً لأن النشاط الحكومي العام يتمثل في تلبية الحاجات العمومية دون مقابل أو بمقابل رمزي يقل كثيراً عن التكلفة، لذلك يترتب على الخدمات عدم وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات

1- غادة شهير الشمراني ، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة ، (متاح على النت بدون سنة ودار نشر)، ص:30. بتصرف. تاريخ الاطلاع: 12 مارس 2017.

الخاصة بكل فرع من فروع ذلك النشاط، وبالتالي عدم إمكانية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على النحو المتبع في حسابات المشروع الاقتصادي.⁽¹⁾

كما أن طبيعة وخصائص النشاط الحكومي أدت إلى عدم إمكان إعداد ميزانيات وحسابات ختامية للوحدات الحكومية الممارسة للنشاط العام لانتهاء هدف تحقيق الربح، على عكس قواعد المحاسبة التقليدية، حيث يستعاض عنه بإعداد حساب ختامي للدولة يبين في نهاية السنة المالية الوفرة أو العجز النقدي.⁽²⁾

أما مستند الرأي الثاني فهو البحث عن امتدادات لتطبيق المبادئ التي يعتمدها أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، ويمكن تلخيص الحلول المقترحة⁽³⁾ لتوظيف هذه المبادئ في القطاع الحكومي وفق الآتي:

- يمكن استخدام مبدأ المقابلة في القطاع الحكومي ليس بغرض قياس الربح كما هو الحال بالنسبة للمشروعات التجارية، وإنما بغرض قياس كفاءة الوحدات الحكومية في استخدام الموارد المتاحة والذي يمثل أحد الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الوحدات الحكومية؛ لذا فهو يصلح لخدمة هدف الوحدة سواء كانت تهدف إلى تحقيق الربح أم لا.
- استخدام مبدأ الثبات الذي يعني استخدام سياسات وإجراءات محاسبية موحدة على مستوى القطاع الحكومي ككل، يعد أمر ضروري لتفسير وتوضيح حقيقته العجز المالي الحكومي، ولتحليل وتقييم أثر السياسات المالية المتبعة من قبل الحكومة من نتائج النشاط الحكومي، ولإجراء المقارنات بين السنوات، ولقياس التغيرات التي تطرأ على الوحدة الحكومية، وتحديد ما إذا كانت ترجع لعوامل خارجية أم داخلية.
- استخدام مبدأ الإفصاح الكامل يعزز عملية المساءلة والشفافية وهو من أهم المبادئ التي تفتقر إليها المحاسبة الحكومية.

أردنا من خلال العرض السابق للآراء المؤيدة والمخالفة لاستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كبديل عن الأساس النقدي في الاعتراف، بيان أهمية إعادة النظر والتفكير في الافتراض السائد لدى بعض الدول بعدم إمكانية اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، لأن المتغيرات الحديثة ستفرض على الدول التي لا زالت لم تفكر في هذا الطرح الاستعداد لمثل هذا التوجه اختياراً، أو إجباراً عن طريق الاستجابة لضغوط الهيئات المانحة مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي في إطار الإصلاحات التي تقوم بها الدول النامية لأنظمتها المحاسبية الحكومية.

¹ - خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهابني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 19.

² - نفس المرجع، ص: 20.

³ - لمزيد من التفاصيل راجع: أماني حسين كمال الدين عبد الحميد النجار، مرجع سابق، ص. ص: 48-53. بتصرف.

كما أن واقع تطبيق أساس الاستحقاق في دول العالم يبين رجحانية الرأي الثاني، الذي سنبين دلائله في العنصر الموالي.

ثالثاً: أثر الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية في طرح فكرة التحول من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق يبدو أن فكرة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كانت استجابة منطقية لتجسيد الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية التالية: ⁽¹⁾ المساءلة - مصادر واستخدامات الموارد - الوضع المالي - الأنظمة والرقابة - الحسابات الختامية.

هذه الأهداف التي تبنتها مجموعة من المنظمات المهنية والدولية مثل: هيئة الأمم المتحدة - الاتحاد الدولي للمحاسبين - صندوق النقد الدولي - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

نشرح فيما يلي الفكرة السابقة من خلال النقاط التالية:

- التعريف بأهداف المحاسبة العمومية الحديثة.
- دور المنظمات المهنية والدولية في تشجيع اعتماد أساس الاستحقاق للأنظمة الحكومية.
- دوافع الدول في التحول لاستخدام أساس الاستحقاق في أنظمتها المحاسبية العمومية.

1- التعريف بالأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية

أدرجت المؤسسات العمومية والخاصة نظم محاسبية مختلفة اعتقاداً منهم أن لكل منهم أهدافاً مختلفة ⁽²⁾ سُوِّغت لمثل هذه الاختلافات التي ذكرناها سابقاً، لذلك يعتبر بعض الباحثين: "أن وجود نظام معلومات محاسبي شامل يعتبر عاملاً مهماً للغاية في نجاح أداء الإدارة العمومية". ⁽³⁾

ولتحقيق هذا النظام المعلوماتي المحاسبي الشامل ينبغي اعتماد أهداف تتماشى مع مفهوم إصلاح المحاسبة العمومية، هذه الأهداف نلخصها فيما يلي: ⁽⁴⁾

- **المساءلة:** يقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة (تنفيذية، قضائية، الناخبين)، ولكل من له حق إجراء المساءلة، ويتحقق هدف المساءلة من خلال تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في:

¹ نجد تأكيد هذا الاستنتاج في المرجع التالي:

Sabrina Ballenca, Budgetary transtareneg in the European union : the role of ipsas, international advanced in economic research, November 2014, v 20, p : 456.

² - FELIX MADRID GARCIA, Developments And challenges in public sector Accounting, Jof public bud getting, Accounting & Financial management, 26(2), Summer, 2014, p :349.

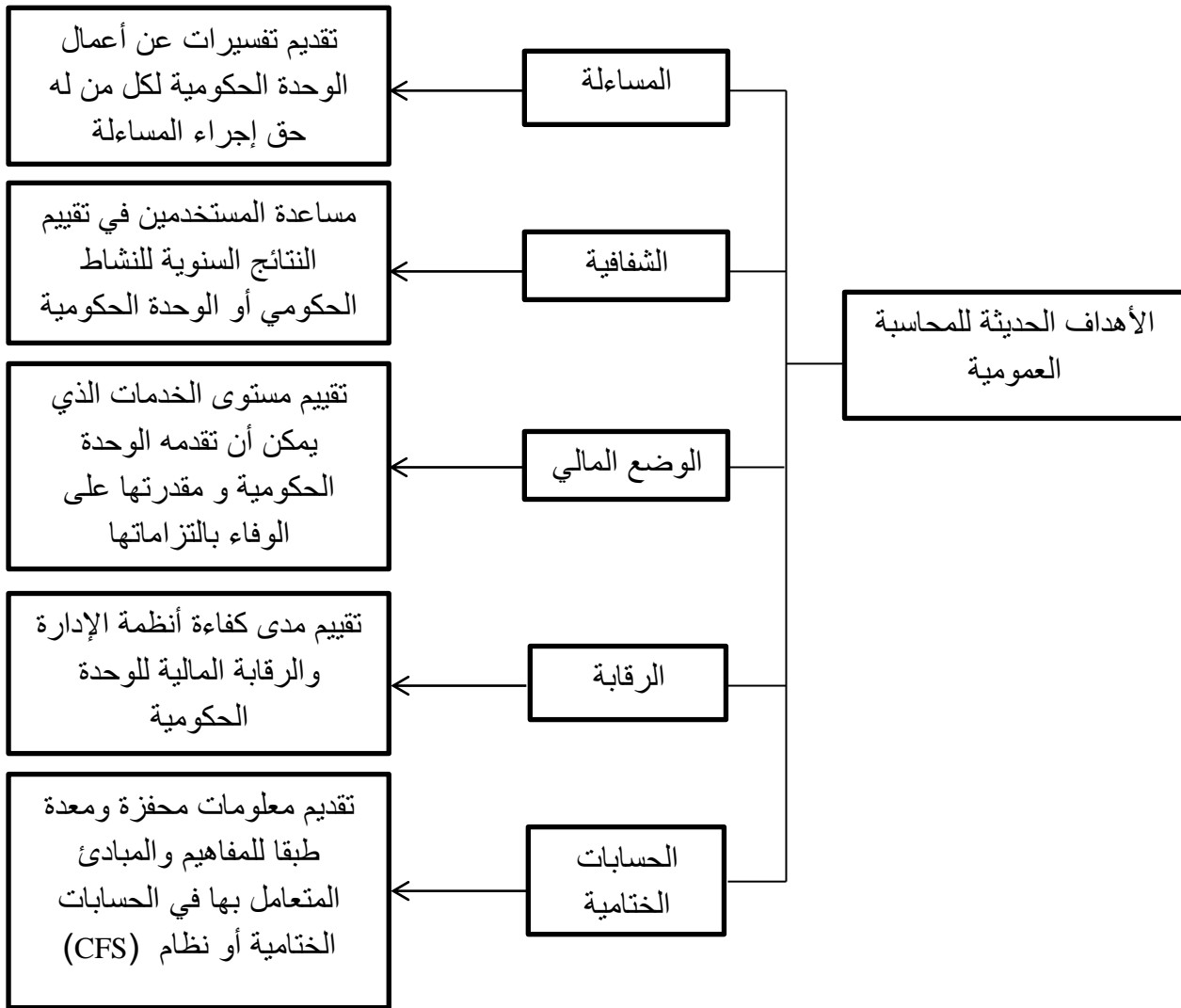
³ - Mohamed Huwersh Allawi Alshugairi, Government Accounting System Reform and Adoption of IPSAS in Iraq, Research journal of financial and Accounting, Vol, No :24, 2014, p :4.

⁴ - ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص. ص: 29-31. بتصرف.

- تحديد كفاية إيرادات السنة الحالية لتغطية نفقاتها.
- تنفيذ العمليات المالية تم وفقا للموازنة المعتمدة.
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين و القواعد والنظم ذات العلاقة.
- تقييم جهود وإنجازات الوحدة الحكومية لتقييم كفاءة وفاعلية أداء هذه الوحدات.
- **مصادر واستخدامات الموارد:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل وعلى مستوى كل وحدة إدارية حكومية، ويتحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:
 - مصادر و توزيع استخدام الموارد المالية.
 - كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
 - تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها.
 - مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونا.
- **الوضع المالي:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ويتحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:
 - القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.
 - الوضع المالي للوحدة الحكومية أو الحكومة و التغييرات فيه.
- **الأنظمة والرقابة:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة والرقابة المالية والادارية ويأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في:
 - التأكد من تنفيذ العمليات المالية وفقا لقانون المالية.
 - التأكد من أن الاصول المملوكة للدولة قد تم حمايتها والمحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.
- **الحسابات الختامية:** يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف و التبويبات المستخدمة في الحسابات الختامية وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات القومية. (SNA).

يمكن اختصار الشرح السابق في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-2): الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من العرض السابق أنه لا يمكن استيفاء هذه الغايات إلا بتقارير تتضمن نظام معلوماتي محاسبي شامل يخدم هذه الأهداف المتنوعة، وفي هذا الصدد نجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد اعتمد إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.⁽¹⁾

¹ يعرف اختصاراً بـ GPFR، وهو موضوع الفصل الثاني من الدراسة.

2- دور المنظمات المهنية والدولية في اعتماد أساس الاستحقاق

استهلّ القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنامي يسعى إلى تعزيز نوعية المعلومات المالية لكيانات القطاع العام، وتعزيز شفافية الحسابات العامة، وجعل صانعي القرار أكثر خضوعاً للمساءلة.

بالإضافة إلى أن وجود نظام فعال وشفاف لإعداد التقارير المالية قد أصبح ضرورة ملحة للحكومة، خصوصاً بالنظر إلى الوعي المتزايد لاستعمال المال العام، والذي يمكن أن يكون مفيداً جداً للبلدان في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وثقة الجمهور واستقطاب الاستثمارات الأجنبية.

في سياق تجسيد مفهوم الشفافية و المساءلة باعتبارهما الهدفان الأساسيان حالياً للمحاسبة العمومية، نلاحظ أن عدداً من المنظمات الدولية والمهنية تبنت هذا التوجه بإصدار نماذج نظرية تعتمد في إعدادها على أساس الاستحقاق، ونذكر على سبيل المثال:

- **صندوق النقد الدولي**: يظهر اهتمام صندوق النقد الدولي بمجال المالية العامة من خلال عدد من المطبوعات الإرشادية، والتي تساهم في تحقيق الهدف الذي يصبو إليه صندوق النقد الدولي في مجال خدمة الشفافية. تدعم هذه المطبوعات الإرشادية استخدام أساس الاستحقاق في عملية الاعتراف بالمعاملات المالية، فدليل إحصاءات الدين للقطاع العام يوصي باستخدام أساس الاستحقاق لتحديد وقت قيد التدفقات اتساقاً مع أدلة الإحصاءات الاقتصادية الكلية.⁽¹⁾

ودليل شفافية المالية العامة في سياق تعزيزه لمفهوم المساءلة حث على استخدام أساس الاستحقاق في بيان الرصيد الكلي والدين الإجمالي للحكومة العامة*، باعتبارهما مؤشرين قياسييين موجزين لمركز الحكومة المالي واستكمالها حيث أمكن بمؤشرات مالية أخرى مثل الرصيد الأساسي، ورصيد القطاع العام، وصافي الدين.⁽²⁾

¹- صندوق النقد الدولي، **إحصاءات دين القطاع العام**: مرشد لمعديها ومستخدميها، 2011، ص: 21.

*- الحكومة العامة: مصطلح يقصد به حسب دليل شفافية المالية العامة: جميع الوحدات المؤسسية غير المنتجة لحساب السوق.

²- صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة**، 2007، ص: 07. (آخر تحديث للدليل هو سنة 2014، لكن لم نستطع الحصول عليه).

كما يعدّ أساس الاستحقاق وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS نموذجاً شاملاً: "يقدم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي والاقتصادي لإعداد الموازنة العامة... وفق الأساليب الحديثة للموازنة التقديرية".⁽¹⁾

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة، ومنشورات أخرى لغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

يهدف مجلس IPSASB من خلال الصياغة السابقة إلى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية وضع القرارات في القطاع العام.

لذلك يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المبني على الأساس النقدي، المنشأة على الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس الاستحقاق طوعاً.

ويسهّل مجلس IPSASB الامتثال لمعايير IPSAS من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير حيث تمنح الأحكام الانتقالية عند وجودها المنشأة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، أو تعفيها من بعض المتطلبات عن الاعتراف المبدئي.⁽²⁾

وفي هذا الصدد نجد أن منظمة الأمم المتحدة اعتبرت أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير للمنظمات الحكومية الدولية التي ليست غايتها الربح.

وفي سياق تطبيق منظمة الأمم المتحدة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبيان الطريقة التي اتبعتها كل مؤسسة في تنفيذ العملية، نجد أن القضية التي شكلت تحدياً بالنسبة لمؤسسات الأمم المتحدة هي التحوّل لأساس الاستحقاق حيث تم اعتبار أساس الاستحقاق الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث والطريقة

¹- آلاء شمس الله الخزعلي، دنيا محسن خلف الموسوي، **نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزياً**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد (العراق)، المجلد 12، العدد 41، الفصل الرابع، 2017، ص: 201.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، ج1، طبعة 2016، ص: 15 بتصرف.

الأنسب لرسم صورة كاملة للكيان، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والمنافع الناتجة لدى تطبيق هذا الأساس في الاعتراف. (1)

كما اعتمدت ثلاثة أرباع بلدان منطقة التعاون الاقتصادي والتنمية في الميدان الاقتصادي المحاسبة على أساس الاستحقاق لتقريرها المالية في نهاية العام، ويقوم أكثر من ربع البلدان الباقي الآن بإعداد ميزانيته السنوية على أساس الاستحقاق. (2)

كما يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقديم دراسة مشتركة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومات الوطنية في بلدان منظمات التعاون والتنمية، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والفوائد المترتبة على الإصلاحات المترتبة على تطبيق أساس الاستحقاق، والنظر في الخطوات التي تتخذها البلدان لتحسين استخدام المعلومات على أساس الاستحقاق في المستقبل. (3)

نلاحظ من الأمثلة السابقة للتوجه الدولي للمحاسبة على أساس الاستحقاق في الأنظمة الحكومية، واستجابة الدول لمثل هذه التحولات ومنه نستنتج أن عملية التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أصبحت أمر واقعاً، وبالتالي يتحول العائق المعرفي من البحث في إمكانية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، إلى بيان متطلبات توافر تطبيق مضمون المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدول لا زالت لم تفكر بعد في التأقلم مع هذا التوجه.

¹ جيرار بيرو، مرجع سابق، ص. ص: 12-13. بتصرف.

² - oecd, moreoecd comtries have Abopfed Accrual a ccounting brovuevee IPSASA doption Remain low, 17 may 2017.

³ -IFAC, Accrual practices and reform Exprience inoced countries, 24 feb 2017. متاح على الانترنت

(تاريخ التصفح: 28 أكتوبر 2018).

المبحث الثالث: منهج التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

يلاحظ على بعض الدراسات التي تناولت موضوع التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية الاقتصار على بعض الجزئيات التي تحول دون الإلمام الكافي والوافي بمشكلة هذا التحول، ويمكن أن يكون ذلك راجع لعدم إدراك أهمية وحساسية هذا التحول الذي يتطلب دراسة جادة ومستمرة لأن عملية الوصف لا تكفي لوحدها دون متابعة الإشكالات التي تطرأ على المستوى العملي خصوصا في السنوات الأولى للتحول.

المطلب الأول: مراحل التحول إلى أساس الاستحقاق

نستعين في هذا الصدد بالدراسة التي أعدها سليمان ناصر الهتلان، و الذي قدم دراسة وافية لمشروع التحول إلى الاستحقاق المحاسبي وفق الخطوات التالية:⁽¹⁾

أولاً: الاقتناع بالقيمة المضافة

ثانياً: تطوير الإطار النظري للنظام المحاسبي

ثالثاً: تبني النظام الجديد

رابعاً: التهيئة للتطبيق

خامساً: التطبيق الجزئي المتوازي

سادساً: المراجعة التقييم (1)

سابعاً: التطبيق الكلي المتوازي

ثامناً: مراجعة وتقييم (2)

تاسعاً: التطبيق الكلي للنظام الجديد فقط

يرجع اختيارنا لهذه الدراسة لعدة أسباب يمكن إجمالها وفق التالي:

- اعتماد المنهج التدريجي في التغيير لأن العامل النفسي له أثر في هذا السياق .
- التفكير في إمكانية تبني معايير IPSAS.
- الاهتمام بتطوير دليل حسابات موحد (GFS).
- التطبيق الجزئي والتطبيق الكلي والمراجعة.

¹- سليمان ناصر الهتلان، التحول إلى الاستحقاق المحاسبي، الملتقى الثاني للمحاسبين، 20 أكتوبر 2010، الدوحة، قطر، ص:07.

كل هذه العوامل تبين، النهج السليم لعملية التحول خصوصا وأن هذه الدراسة يمكن الاستعانة بها في الدول العربية ذات البيئات المتشابهة في المحاسبة العمومية،

ولأهميتها نورد ما جاء في بيان كيفية التحول الذي افترضته الدراسة وفق الآتي:⁽¹⁾

أولاً: الاقتناع بالقيمة المضافة

- يجب أن تكون هناك مبادرة من الجهات الرقابية، الجهات المهنية، أو وزارة المالية؟
- يتبع ظهور المبادرة بناء القصية والتسويق لها (مؤتمر محاسبي الحكومة).
- بعد الحصول على قبول معقول من شريحة حكومية مناسبة، يتم الرفع لمجلس الوزراء لتبني المبادرة.
- عند تبني الجهات العليا للمشروع، يتم تكليف فريق على الخطوة التالية.

ثانياً: تطوير الإطار النظري المحاسبي

- الإطار الفكري (الأهداف والمفاهيم)
- دراسة خصائص العمل المالي الحكومي (مهم جدا).
- دراسة المستفيدين واحتياجاتهم من المعلومات المالية.
- وضع الأهداف والمفاهيم كإطار فكري.
- يمكن النظر في تبني إطار IPSAS.
- المعايير المحاسبية:
- تحديد موضوعات المعايير المحاسبية الضرورية.
- تطوير المعايير وفق الإطار الفكري المعد وإصدارها كنسخة أولى.
- يمكن تبني معايير IPSAS أو التعديل عليها أو تبني المعايير الوطنية إن وجدت.

ثالثاً: تبني النظام الجديد

- المقصود هنا هو موافقة السلطة التشريعية العليا (أو مجلس الوزراء كسلطة تنفيذية) على الإطار النظري المعد وتكلفة التطبيق التقديرية والتوجيه بالشروع في تطبيقه.
- لا بد من تحديد جهة حكومية (أو مجلس معايير) يمتلك المعايير (تحديث/إضافة).
- تطبيق الجهاز التنفيذي للنظام الجديد يتطلب قراراً إدارياً أعلى.

¹- راجع: سليمان ناصر الهتلان، مرجع سابق، ص. ص: 8-11.

رابعاً: التهيئة للتطبيق

- تطوير دليل موحد لإجراءات النظام المحاسبي الجديد.
- تطوير دليل حسابات موحد (GFS).
- وضع تصاميم الأنظمة الآلية الموحدة (فرصة للربط بين الجهات).
- وضع برامج التدريب للعاملين على جميع المستويات.
- تقدير تكاليف التطبيق على كل جهة على حدة وعلى الحكومة ككل إن أمكن.

خامساً: التطبيق الجزئي المتوازي

- يتم تطبيق جهات محدودة ذات حجم بسيط للتطبيق قبل التعميم (التطبيق الجزئي).
- يطبق النظام الجديد بالتوازي مع النظام القائم حالياً لمدة سنة مالية كاملة.
- للتطبيق الجزئي المتوازي خطوات مهمة:
 - تحديد مجموعة من المحاسبين للعمل على النظام الجديد وتدريبهم.
 - يجب أن يقيم مدير المشروع داخل الجهة التي يتم اختيارها للتطبيق الجزئي.
 - يجب حصر الأصول والالتزامات قبل بداية السنة المالية وبناء أرصدة افتتاحية.
 - وضع نظام آلي والتدريب عليه لقيود الأحداث والعمليات خلال السنة المالية.
 - يتم تسجيل كل حدث أو عملية مالية تسجل في النظامين بالتوازي.
 - هناك بعض الأحداث والعمليات لا يتعرف عليها النظام الحالي ولكنها مطلوبة في النظام الجديد (تحدي) مثال ذلك: الأحداث المرتبة بالزمن مثل الاستهلاكات.
 - عمل التسويات وقيود الاقفال والمصادقات والمطابقات والجرد في نهاية السنة.
 - إعداد التقارير المالية المنتهية.

سادساً: المراجعة و التقييم (01)

- أثناء التطبيق الجزئي المتوازي، يقوم مدير المشروع برصد الملاحظات وأوجه القصور.
- بعد انتهاء السنة المالية يتم تقييم التجربة ومدى سلامة وفائدة التقارير المالية الصادرة.
- تستمر الجهات المختارة للتطبيق الجزئي في التطبيق المتوازي.

سابعاً: التطبيق الكلي المتوازي

- بعد تقييم التجربة والتوصل إلى نسخة محدثة من النظام يتم عمل التالي:
 - استمرار الجهات المختارة في التطبيق الجزئي في التطبيق المتوازي.

- تدريب وتهيئة أكبر عدد من محاسبي الدولة للتطبيق على جميع الجهات.
- تعيين مستشارين للدعم أثناء التطبيق لجميع الجهات الحكومية كل على حدة.
- تطبيق الأنظمة الآلية الموحدة والربط بالجهات ذات العلاقة.
- حصر الأصول والالتزامات وبناء المركز المالي لكل وحدة تقرير على حدة.
- البدء في التطبيق المتوازي لمدة سنة مالية كاملة.
- توثيق الملاحظات وأوجه القصور لمناقشتها أثناء المراجعة والتقييم.
- في حالة كبر جهاز الحكومة، يمكن التطبيق الكلي على مراحل.

ثامنا: المراجعة و التقييم (02)

- أثناء التطبيق الكلي المتوازي، يقوم مدير المشروع برصد الملاحظات وأوجه القصور.
- بعد انتهاء السنة المالية يتم تقييم التجربة ومدى الحاجة إلى أية تعديلات.
- تستمر جميع الجهات في التطبيق المتوازي.

تاسعا: التطبيق الكلي للنظام الجديد فقط

- بعد توفر قناعة بمخرجات النظام الجديد، يتم التخلي عن النظام القديم وتطبيق الجديد فقط.

المطلب الثاني: مقومات نجاح مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق

يحتاج مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية إلى نظرة استشرافية تمكّن من سيرورة التحول لغاية تحقيق الغرض المطلوب بفعالية، فجمود عملية التغيير أو تعثرها راجع في كثير من الأحيان إلى عدم استقراء الدعائم التي تنهض بمشروع التحول، وفيما يلي تبيان العناصر التي تساهم في نجاح مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق: (1)

- تبني المشروع والدعم السياسي له:

- مجلس الأمة، مجلس الشورى، مجلس الوزراء، وزارة المالية، جهاز الرقابة والتدقيق، معاهد التنمية الإدارية لغرض التدريب.

- فهم وتحديد نطاق التغيير (محاسبي فقط أم أكثر):

- فهم نطاق التغيير مهم لإدارة التوقعات من الجميع.
- هل هو محاسبي فقط يقتصر على القيد والتسوية والتقارير.

¹- راجع: سليمان ناصر الهتلان، مرجع سابق، ص. ص: 12-14.

- أكثر من ذلك: تصنيف وإعداد الميزانية وكيف تدير وزارة المالية عملية التمويل.
- أكثر من ذلك: مجلس معايير مستقل يتحكم في المعايير (مصدر خلاف).
- أكثر من ذلك: تعديلات على هياكل الجهات الحكومية (مالية، خزينة، مراجعة، مستودعات).
- أكثر من ذلك: تعديلات على الجهاز الحكومي ككل (وزارة المالية، وزارة التخطيط، البنك المركزي، مجلس الشورى أو الأمة، مجلس الوزراء)، لتوزيع الاختصاصات.

- تحديد كيفية إعداد الميزانية والعلاقة بين حسابات الميزانية والحسابات العامة.

- هل سيكون هناك دليل حسابات موحد للميزانية والحسابات العامة أم لا؟
- كيف سيتم دمج حسابات الميزانية مع الحسابات العامة؟ أم أن القيد سيكون في الاثنين؟
- كيف سيتم إعداد تقارير الميزانية الدورية وما علاقتها بالتقارير المالية الأخرى؟
- هل ستكون لوزارة المالية سلطة على الإدارات المالية في توجيه العمل المحاسبي؟
- هل تتفق الممارسة الحالية في تنفيذ الميزانية مع متطلبات النظام الجديد (الوكالة في السداد والتحصيل).

- تدريب وتهيئة العاملين:

- يجب وضع برامج مكثفة للتدريب التشيهي لأكثر عدد من المحاسبين والمدراء الماليين.
- جهات المراجعة والتدقيق تتطلب تدريباً إضافياً على مراجعة الأنظمة والتقارير.
- يجب أن يتم التدريب في وقت مبكر قبل التطبيق الجزئي، ويتضمن ذلك التدريب على التقنية.
- وضع البنية التقنية بشكل متكامل للرصد والتوحيد وإعداد الحساب الموحد للحكومة:

- الربط مع وزارة المالية وجهات الرقابة والتدقيق وإعداد الحساب الموحد للحكومة.
- وزارة المالية تستطيع إعداد التقرير المالي الموحد عن الميزانية أو عن الحسابات العامة.
- نجاح التقنية يشكل عنصراً مهماً لإقناع الجميع بجدوى مشروع التحول.

- تطوير قدرات أجهزة المراجعة والتدقيق:

- يجب أن يكون لدى أجهزة المراجعة والتدقيق كادر مهني مؤهل.
- يجب أن يحصل الكادر على تدريب في أساليب المراجعة الحديثة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم التقنية المستخدمة من قبل كل جهة.
- نظراً لأن التقارير المالية المبنية على أساس الاستحقاق سترصد أصولاً والتزامات وصافي أصول، فإن عبء المطابقة والمصادقة سيكون أكبر ويتطلب عدداً أكبر من المحاسبين وكذا المراجعين لوقت أطول.

المطلب الثالث: تطورات اعتماد أساس الاستحقاق عالميا

يشهد واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات تحولات عالمية، أفصح عنها التقرير المشترك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة و المدرسة الخاصة بالإدارة والقانون.¹

يوضح التقرير نوع الأساس المحاسبي الذي تعتمده كل دولة وفقا للمعطيات المتحصّل عليها؛ لأن بعض الدول - خصوصا الدول العربية لا تتوفر بشأنها معلومات - لم يحدّد التقرير نوع الأساس المحاسبي الذي تعتمده .

أولا: تحليل الإحصائيات المتعلقة بتطبيق الأساس النقدي و أساس الاستحقاق

قدّم التقرير السابق الذكر الإحصائيات التالية فيما يتعلق بتطبيق الأساس النقدي و أساس الاستحقاق:

-55 دولة تعتمد الأساس النقدي.

-27 دولة ستحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

-55 دولة تعتمد أساس الاستحقاق.

نشرح دلالة هذه التحوّلات في الجداول الموالية :

الجدول رقم (3-1) : الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق

القارة	عدد البلدان	أمثلة على البلدان التي اعتمدت أساس الاستحقاق
أوروبا	19	روسيا- بريطانيا- فرنسا- السويد- إسبانيا- رومانيا- بلجيكا
أمريكا	12	كندا - الولايات المتحدة- كولومبيا- البيرو - بوليفيا- الشيلي
أوقيانوسيا	11	أستراليا- نيوزلندا- جزر كوك- بالاو- توفالو
آسيا	10	اليابان- كوريا- الفلبين- تركيا - إندونيسيا - منغوليا
إفريقيا	3	جزر القمر - الكونغو- بوروندي

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على

P: 1-8. IFAC & CIPFA & AZHW, Accounting Basis by Country, 27-10-2017, -

نستنتج من الجدول السابق ما يلي :

- صدارة الدول الأوربية في التحوّل لأساس الاستحقاق
- شمولية اعتماد أساس الاستحقاق في أنحاء العالم
- الاتفاق الضمني على مناسبة أساس الاستحقاق لحل مشاكل القطاع العام محاسبيا
- الرغبة الجادة في حل المشاكل المتعلقة بمحاسبة القطاع العام لدى هذه الدول
- إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام

IFAC & CIPFA & AZHW, Accounting Basis by Country, 27-10-2017, P: 1.-¹

أما الدول التي ستتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق نبيّنها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): البلدان التي ستحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

القارة	عدد البلدان	أمثلة على البلدان التي ستحوّل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق
إفريقيا	13	غانا - مالي - غامبيا - السنغال - روندا
أمريكا	8	البرازيل - جمهورية الدومينيكان - جزر تركس و كايكوس - جزر البهاما
آسيا	4	الصين - ماليزيا - أوزبكستان
أوروبا	2	البرتغال - اليونان

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على

. IFAC & CIPFA & AZHW, Accounting Basis by Country, 27-10-2017, P: 1-8 .

يُظهر الجدول السابق عددا متزايدا من الدول التي ستحوّل نحو أساس الاستحقاق، والذي قد يرجع إلى الأسباب التالية:¹

- تحقيق أساس الاستحقاق نتائج إيجابية في الدول التي اعتمده كأساس للاعتراف
- عدد معتبر من الدول الإفريقية يتوجّه نحو اعتماد أساس الاستحقاق؛ و الذي قد يكون (في بعض الدول) استجابة لضغوط الهيئات المانحة (مثل صندوق النقد الدولي) في سبيل الإصلاحات التي تشترطها هذه الهيئات.

ثانيا: نماذج مختارة في التحول لأساس الاستحقاق

يعدّ الاطلاع على التجارب الدولية في مجال التحول لأساس الاستحقاق أمرا مفيدا بالنسبة لأي دولة، وذلك للاستفادة من التصوّرات والحلول التي واجهت بها مختلف الدول مشكلة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق التي تعتبر تغييرا جذريا في الذهنيات والممارسات .

نعرض في هذا العنصر باختصار بعض النماذج التي يمكن الاستفادة منها بالنسبة للجزائر وفق ما يلي:²

1- النموذج الفرنسي:

أكملت فرنسا انتقالها إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في حوالي أربع سنوات؛ على الرغم من حقيقة أنّ بعض المنشآت العامة نقّدت المحاسبة على أساس الاستحقاق منذ أكثر من 50 عاما ، ويعتبر اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق للحكومة المركزية إصلاحا جوهريا للمحاسبة في فرنسا. وجاء ذلك بعد مراجعة قانون الموازنة في عام 2001 ، الذي أطلق جدول أعمال واسع للإصلاحات في إدارة الشؤون المالية العامة. وقد تمت رعاية هذه

¹ - حاليا بالنسبة للدول العربية تعتبر الامارات المتحدة اول دولة ستطبق اساس الاستحقاق بحلول سنة 2020.

² - OECD/IFAC, Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries, OECD Publishing, Paris (2017).

الإصلاحات من قبل البرلمان والحكومة (التي تمثل وزارة المالية) ومراقبتها من قبل مكتب الميزانية وفرقة عمل مشتركة بين الوزارات، وتم إعداد أول بيانات مالية على أساس الاستحقاق في 2006.

وينظر إلى تطوير نظام تكنولوجيا المعلومات والتوجيهات ذات الصلة، وتقديم التدريب، وإجراء قوائم الجرد والتقييمات للأصول والمخزونات على أنها التحديات الرئيسية فيما يتعلق بإعداد الإصلاح. و تركز الجهود في الغالب على تحسين جودة البيانات المالية وبيئة الرقابة الداخلية ووظائف المراجعة الداخلية.

و نتيجة لذلك، منذ صدور البيانات المالية الأولى وفق أساس الاستحقاق (2006)، تم إزالة ثمانية تحفظات (كان هناك 13 تحفظ في 2006 و 5 تحفظات في 2014). و لا تزال خدمات المحاسبة الحكومية المركزية تعمل على إزالة التحفظات المتبقية من ديوان المحاسبة.

تعتبر الدولة الفرنسية أن الإصلاح قد حقق نتائجه المتوقعة من حيث الشفافية والمساءلة والوعي بحالة المالية العامة والتحسينات في إدارة الأصول والخصوم والمعلومات لأصحاب المصلحة، باستثناء العمليات التجارية التي لا يزال يتعين تحسينها في بعض المجالات.

2- النموذج الكندي:

أكملت كندا انتقالها إلى الميزانية والمحاسبة على أساس الاستحقاق في أقل من 10 سنوات، فبحلول منتصف التسعينات، قرر البرلمان والحكومة ووزارة المالية أن تقوم الحكومة الفيدرالية بوضع بيانات مالية مدققة على أساس الاستحقاق الكامل للحكومة بأكملها في السنة المالية 2002-2003. كان الهدف الرئيسي للإصلاح هو تحسين المعلومات المالية المتاحة لصانعي القرار، و على وجه الخصوص تقييم التكاليف الكاملة للأنشطة الحكومية. وقد مُنحت مسؤولية تنفيذ الإصلاح إلى مجلس الخزانة.

لم يشكل إعداد الإصلاح وتنفيذه أي تحدٍ كبير، حيث كانت قضية التنفيذ الرئيسية هي الحاجة إلى كفاءات جديدة.

حيث تم إجراء عمليات جرد وقياس الأصول الثابتة بسهولة نسبية؛ بفضل التشاور والمشاركة المبكرين بين أصحاب المصلحة، ووضع نماذج لتكلفة الأصول التي لا توجد بها سجلات للتكاليف التاريخية الفعلية، وإطار زمني يمكن إدارته، كما تم تطوير وظائف جديدة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات بالاقتران مع التحديثات المخطط لها في عام 2000.

و أحد التفسيرات لهذا التنفيذ السلس للإصلاح؛ يتمثل في أن التغييرات في الموازنة الحكومية والحسابات المالية كانت متسلسلة، مما أعطى وقتاً كافياً لبناء القدرات وأداء مهام تنفيذه طويلة (علي سبيل المثال، الحسابات

المستحقة الدفع تم الإبلاغ عنها على أساس الاستحقاق في بداية الإصلاح ، بينما سجلت الأصول الثابتة في مرحله لاحقه من العملية).

و يعتقد أن الشفافية والمساءلة قد تحسّنا باعتماد الميزانية والمحاسبة على أساس الاستحقاق، فضلا عن الوعي العام بحاله الشؤون المالية للحكومة الكندية.

3- النموذج النيوزلندي:

تعتبر نيوزلندا تجربة رائدة في هذا المجال¹ ، حيث أكملت نيوزيلندا انتقالها إلى الميزانية والمحاسبة على أساس الاستحقاق في ست سنوات ، كجزء من مجموعة أوسع من الإصلاحات.

أرسى قانون المالية العامة لعام 1989 اعتماد نظام جديد للإدارة المالية للقطاع العام ، وعلى وجه الخصوص إطار المساءلة القائم على الأداء، في هذا السياق كان ينظر إلى التقارير على أساس الاستحقاق على أنها أداة لقياس الأداء المالي للإدارة والوكالات بشكل أفضل، واعتبر أنه ينبغي عندئذ تحويل الميزانية إلى أساس الاستحقاق الكامل لتوفير صلة مباشرة بين الميزانية والتقارير المالية وتقييم الأداء.

لم يشكّل هذا التحوّل أي تحد بالنسبة لنيوزلندا ، باستثناء جرد الأصول وتقييمها، وكان التحدي الرئيسي للتحضير هو إنشاء الميزانية الافتتاحية ، ولا سيما فيما يتعلق بقوائم الأصول وقياسها. حيث تعاون معدو الحسابات والمدققون لإنشاء سجلات تحديد ملكية الأصول المختلفة والتوفيق بين مختلف دفاتر الأستاذ.

تتمثل الجوانب الهامة في الانتقال الناجح إلى الاستحقاق في نيوزيلندا؛ في التوعية المبكرة بالدور الحاسم الذي يقوم به الموظفون ذوو الخبرة و المؤهلات، والاستفادة من النظم والممارسات من القطاع الخاص.

فعلى سبيل المثال، تم تطوير معايير المحاسبة والأدلة المصاحبة لها بدعم من المحاسبين المهنيين، وفيما يتعلق بأنظمة تكنولوجيا المعلومات فإن استخدام أنظمة الشركات أثبت فعاليته. كما ترى السلطات أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في السنوات الأخيرة ، قد أدى إلى تبسيط عملية تطوير الإرشادات والأدلة ، حيث إن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخاص بإعداد التقارير المالية للأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام يتماشى مع احتياجات مستخدمي وثائق الميزانية والقوائم المالية للحكومة.

و أهم جوانب الإصلاح في نيوزلندا تتمثل في أن التنبؤات والأهداف المالية، والميزانيات السنوية، والبيانات المالية تعدّ كلها على أساس مماثل-على أساس الاستحقاق-مما ساعد على تحقيق التحول الكامل من النقدية إلى

¹ - لمزيد من التفصيل حول التجربة النيوزلندية، ينظر: أمينة هناء جابي، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي (تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة أم البواقي ، العدد 8، ديسمبر 2017.

الاستحقاقات في الإدارة العامة. كما تحققت جميع الفوائد المتوقعة، من حيث الشفافية وتقييم المساءلة على أساس الأداء.

4- النموذج التركيبي:

تعتبر السلطات التركيبيّة أن انتقالها إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق مستمر، وفي عام 2005 حل قانون PMFC محل قانون عام 1927 حول المحاسبة العمومية. وكانت الحكومة ووزارة المالية هما الراعي الرئيسي للقانون؛ الذي أدخل المحاسبة على أساس الاستحقاق.

ومنذ اعتماد القانون ، تم اتخاذ العديد من الخطوات نحو تنفيذه بالكامل ، بما في ذلك اعتماد مخطط متناسق للحسابات وعمليات الرقابة الداخلية لجميع المنشآت العامة ، وتطوير نظام جديد لتكنولوجيا المعلومات للعمليات المالية.

لقد تحقّق الإصلاح تقريباً ، على الرغم من عدد من القضايا المعلقة ، وعلى وجه الخصوص ، عدد من التحديات فيما يتعلق بإبلاغ مؤسسات الضمان الاجتماعي ، وتحتفظات مراجعة الحسابات التي يتعين معالجتها. وترى السلطات أن شفافية الحكومة ومساءلتها قد ازدادت بفضل الإصلاحات. غير أن هناك فوائد أخرى يتعين تحقيقها ، ويمكن الوفاء بها عند تنفيذ جميع جوانب الإصلاح المحاسبي.

خلاصة الفصل

نال النقاش حول اختيار الأساس المناسب للتطبيق في نظرية المحاسبة العمومية حيّزا هاما في أدبيات الباحثين والمهتمين؛ لكن نرى أنه يجب الفصل في هذه الاختلافات؛ في ظل التغيرات الحاصلة في أهداف المحاسبة العمومية، مثل قياس الأداء والمساءلة والشفافية المطلوبة في إدارة المال العام.

حقيقة النقاش تعبر عن الحاجة لتقارير مالية حكومية، تمكّن من استيفاء الغايات الحديثة للمحاسبة العمومية عن طريق المطالبة بالتحول من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، والمعبر عن التوجه الحديث لتطبيق معايير محاسبية حكومية دولية مستندة لأساس الاستحقاق في كثير من المنظمات الاقليمية والدولية.

الناظر في واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات في العالم يجد تحولات جادة؛ أهمها التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في الاعتراف بالعمليات المالية العمومية. هذا التحول الذي نراه في المعطيات التالية:

- إيفاء أساس الاستحقاق بالمعلومات التي يتطلبها مفهوم المساءلة و الشفافية.
- العديد من الدول نجحت في تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، بالإضافة إلى الموازنة على أساس الاستحقاق كما في حالة نيوزلندا وبريطانيا.
- إصدار معايير محاسبة دولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.
- توجه المنظمات الدولية لاعتماد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير

المالية ذات الغرض العام

تمهيد:

اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام.

يستعمل مصطلح الإطار المفاهيمي الخاص للدلالة على المفاهيم التي يجب تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام .

يهدف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFR) إلى تحقيق مقصد رئيسي وأساسي وهو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. يستمدّ الإطار المفاهيمي خصوصيته من خصائص القطاع العام التي بحثها مجلس IPSASB عند وضع إطار المفاهيم؛ هذه الخصائص هي عبارة عن مشكلات يمكن أن تواجه إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من ناحية الاعتراف، القياس، العرض.

تتناول متعلقات هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: تعريف إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

المبحث الثاني: محدّدات إعداد القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR

المبحث الثالث: مفهوم العرض وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR

المبحث الأول: تعريف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

قبل التطرق إلى المطالب الخاصة بتعريف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد GPFR، يجدر بنا الإشارة إلى المقدمة الهامة التي تناولها مجلس IPSASB لتحديد خصائص القطاع العام عند وضع الإطار المفاهيمي.

مقدمة هدفت لبيان مختلف الإشكالات التي يمكن أن تواجه إعداد GPFR، ومختلف الحلول الممكنة لتجاوز التأثيرات المحتملة على تحقيق الهدف الأساسي لـ GPFR؛ وهو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

بحث مجلس IPSASB ستة خصائص للقطاع العام عند وضع الإطار المفاهيمي هي: ⁽¹⁾

أولاً: حجم المعاملات غير التبادلية

يقصد بالمعاملات غير التبادلية تلك المعاوزات التي لا يتساوى فيها الثمن و الخدمة، وهي سمة شائعة في خدمات القطاع العام، حيث نجد أن كثيراً من الخدمات العامة لا يتساوى فيها مقدار المنفعة مع المبلغ المقدم سواء كان رسماً أو ضريبة، مثل قسيمة السيارات التي يدفع ثمنها نظير استخدام الطرق العامة. و بالتالي قد يكون لطبيعة هذه المعاملات تأثير على كيفية الاعتراف بها وقياسها وعرضها من أجل دعم تقييمات المنشأة بشكل أفضل من متلقي الخدمة ومقدمي الموارد.

ثانياً: أهمية الموازنة المعتمدة

تسهم معلومات الموازنة المعتمدة في مساعدة المستخدمين على مقارنة النتائج المالية (الحساب الختامي)، مع الموازنة المعتمدة (البيان التقديري)، من خلال تقديم مدى تحقيق منشآت القطاع العام لأهدافها المالية، كما تعزز هذه المعلومات المساءلة وتساعد على اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة، (نتطرق لاحقاً إلى احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة).

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2016، ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص. ص: 20-24. بتصرف.

ثالثا: طبيعة برامج وعمر القطاع العام

مشكلة هذه الخاصية هي أن تعريف الالتزامات والأصول ضمن القوائم المالية لا يتضمن البرامج طويلة الأجل، تبعا لذلك لا يمكن لبيان المركز المالي والأداء المالي أن يوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج طويلة الأجل (مثل الضرائب والمساهمات المستقبلية)، لذلك ينبغي تقديم تقارير مالية ذات غرض عام تتضمن معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة طويلة الأجل للنظام المالي للمنشأة والبرامج الرئيسية لها؛ لأنها تعتبر أمرا ضروريا لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.*

رابعا: طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام

تثير طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام مشاكل في القياس والاعتراف نظرا لطبيعتها المتخصصة، فمثلا نجد أن كثيرا من الأصول المستخدمة في القطاع العام هي أصول متخصصة لأنواع الخدمات المقدمة مثل (الأمن، القضاء، الصحة، التعلم)، فالحاجات العامة التي تلبىها الدولة يكمن دورها في الإمكانات الخدمية التي تؤديها، وليس في قدرتها على توليد التدفقات النقدية.

أما الالتزامات فهناك العديد من الأدوار التي تفرض على الدولة القيام بمسؤوليتها (أهداف تقديم الخدمات)، مثل: النفقات الاجتماعية (التحويلات الاجتماعية)، النفقات الاستثمارية (تشيد الطرق وبناء السدود)، المقرض الأخير، النفقات الاحتياطية.

خامسا: الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام

يهدف الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة وفقا لأهداف السياسة العامة المحددة، هذا التدخل التنظيمي يؤدي إلى نشوء حقوق والتزامات على منشآت القطاع العام تتطلب الاعتراف بها كأصول والتزامات وفقا للأحكام الصادرة من هرم السلطة، ونجد مثال هذا التدخل التنظيمي في التقسيمات الإدارية التي تعتمدها الجزائر من حين لآخر وما يترتب عليها من آثار تتطلب الاعتراف بها كأصول والتزامات.

*- تظهر أهمية هذه الخاصية خصوصا في الدول التي تعتمد البترول كمصدر للإيرادات العامة، حيث تؤثر تقلبات أسعار النفط على استدامة النظام المالي للمنشأة، وهذا ملاحظ في واقعنا بالنسبة للجزائر، حيث أجبر انخفاض أسعار النفط إلغاء العديد من المشاريع التنموية (خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والوظيف العمومي)، فضلا عن إلغاء وتوقيف اشغال العديد من المشاريع في مختلف الولايات.

سادسا: العلاقة مع إعداد التقارير الاحصائية

ملمح وجيه اشار إليه مجلس IPSASB، فُرق فيه بين التقارير المالية ذات الغرض العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة من النواحي التالية:

1- القوائم المشتركة: هناك تداخل كبير بين إطار إعداد التقارير من النواحي الآتية:

- معلومات مالية قائمة على أساس الاستحقاق.
- أصول و التزامات ومصروفات وإيرادات الحكومة.
- المعلومات الشاملة عن التدفقات النقدية.

2- الأهداف المختلفة:

يكمن الفرق بين التقارير المالية ذات الغرض العام وإحصاءات مالية الحكومة في أن التقارير المالية ذات الغرض العام تسعى إلى تقديم معلومات حول المنشأة المعدّة للتقارير تكون مفيدة لمستخدمي التقارير لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، في حين تستخدم إحصاءات مالية الحكومة لغرض تحليل خيارات الاقتصاد الكلي ومقارنة النتائج المالية على المستوى الوطني والدولي.

3- المعالجة المختلفة لبعض الأحداث و المعاملات:

تؤدي المعالجة المختلفة لبعض الأحداث والمعاملات إلى توفير فوائد معينة للمستخدمين من حيث جودة التقارير والتقدم في الوقت المناسب وسهولة الفهم.

نلاحظ من خلال هذه المقدمة التي بحث فيها مجلس IPSASB خصائص القطاع العام، أنه طرح مختلف الحلول التي تخدم هدفه في مقابلة احتياجات المستخدمين الذين لا يمكنهم طلب تقارير ومعلومات خاصة بهم من منشآت القطاع العام إلا من خلال التقارير المالية ذات الغرض العام.

المطلب الأول: التقارير المالية ذات الغرض العام

نتناول في هذا المطلب التقارير المالية ذات الغرض العام من النواحي التالية:

أولاً: تعريف إطار المفاهيم

يعرّف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام بأنه: "الإطار الذي ينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وإرشادات الممارسة الموصى بها (RPGS) المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام"⁽¹⁾.

ويصف الجعارات* الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام أنه: "فلك تسبح فيه المعايير وحدود لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من أنه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار، ومرجع لما لم يتم يتطرق إليه في المعايير، ولذلك تعتبر قراءته وفهمه من لوازم فهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"⁽²⁾.

لذلك نجد أن إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بدأت بإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام قبل الشروع في بيان المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

ثانياً: خصائص التقارير المالية ذات الغرض العام

يرتبط إعداد وتطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بمجموعة من المحددات والقيود شكّلت مضمونها وفق الخصائص التالية:⁽³⁾

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 26.

* - خالد جمال الجعارات، باحث متخصص ومدرب في مجال المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB.

¹ - خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، عمان، الاردن، ط1، ج1، 2018، ص: 80.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 26-27.

- تقارير موجهة لتلبية احتياجات المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بصلاحيّة طلب إعداد تقارير مالية * مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات، إلا أنّ التقارير المالية ذات الغرض العام لم يتم تطويرها للاستجابة بشكل محدد لاحتياجاتهم المحددة من المعلومات برغم أن تقارير GPFR مفيدة لهم في كثير من النواحي.

- تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف إعداد التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير.

- يتم تحديد نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بواسطة احتياجات المستخدمين الرئيسيين للمعلومات في GPFR وأهداف إعداد GPFR، بحيث تتضمن الأحداث والمعاملات التي يمكن الإبلاغ عنها في GPFR.

- ينطبق إطار المفاهيم على إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

نستخلص من العناصر السابق ذكرها؛ الشروط التي اعتمدها إطار المفاهيم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، هذه الشروط التي فرضتها احتياجات المستخدمين الذين لا يملكون صلاحية طلب إعداد تقارير مالية تلبي احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

ثالثا: دور إطار المفاهيم في إعداد التقارير المالية

تكمن وظيفة إطار المفاهيم في تحديد المفاهيم التي تشكّل إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من طرف منشآت القطاع العام التي تستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي، لذلك يمكن اعتبار إطار المفاهيم بمثابة الأصل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها؛ لأنه يؤدي مجموعة من الوظائف لها ارتباط وثيق بـ: IPSAS و RPGS من النواحي الآتية: (1)

*- وتسمى التقارير المالية ذات الغرض الخاص وهي تقارير معدة لتلبية متطلبات المستخدمين اللذين يملكون سلطة وصلاحيّة طلب إعداد تقارير مالية تفصح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراضهم الخاصة، (مثل التقارير التي يطلبها أعوان المفتشية العامة للمالية بالجزائر في سياق مهامهم الرقابية).

¹-خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 80-82.

- يقوم إطار المفاهيم بدور الدليل الرئيسي لمجلس IPSASB في تطوير المعايير التي تصدر عنه، حيث إن المعايير الجديدة يجب أن تستخدم ذات المفاهيم والأسس التي يتضمنها الإطار (مثل عناصر القوائم المالية) دون الخروج عليها أو الإتيان بما يتعارض معها كالتعريفات مثلاً.
- يقوم إطار المفاهيم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها.
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية بحد ذاتها، فيجب على الإدارة أن تفعل من اجتهادها الشخصي* في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة.
- مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم التقارير المالية والأسس التي يتم إعدادها على غرارها، إضافة إلى تكوين صورة واضحة عن مدى تمثيل التقارير المالية بعدالة للمركز المالي والمنشأة وأداءها المالي سواء من قبل المستخدمين المباشرين كالمستثمرين و المقرضين أو من قبل المستخدمين غير المباشرين كالمحللين الماليين والجهات الرقابية.

المطلب الثاني: مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

- تعتبر التقارير المالية ذات الغرض العام وسيلة مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، لذلك يتم صياغة أهداف التقارير المالية GPFR في ضوء احتياجات مستخدمي هذه المعلومات.
- نبيّن فيما يلي أنواع الفئات التي حددها إطار المفاهيم كمستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام، وأنواع التقارير المالية التي تلبي حاجة مستخدمي GPFR.

أولاً: تحديد فئات مستخدمي GPFR

- أثار موضوع تحديد هوية المستخدمين الرئيسيين لمعلومات التقارير المالية ذات الغرض العام، اختلافًا في وجهات النظر حول صفة المستخدم الرئيسي للمعلومات المقدمة ضمن GPFR، ونظراً لصعوبة الاستجابة لاحتياجات كافة المستخدمين من المعلومات حدد إطار المفاهيم فئتين من المستخدمين هما: (1)

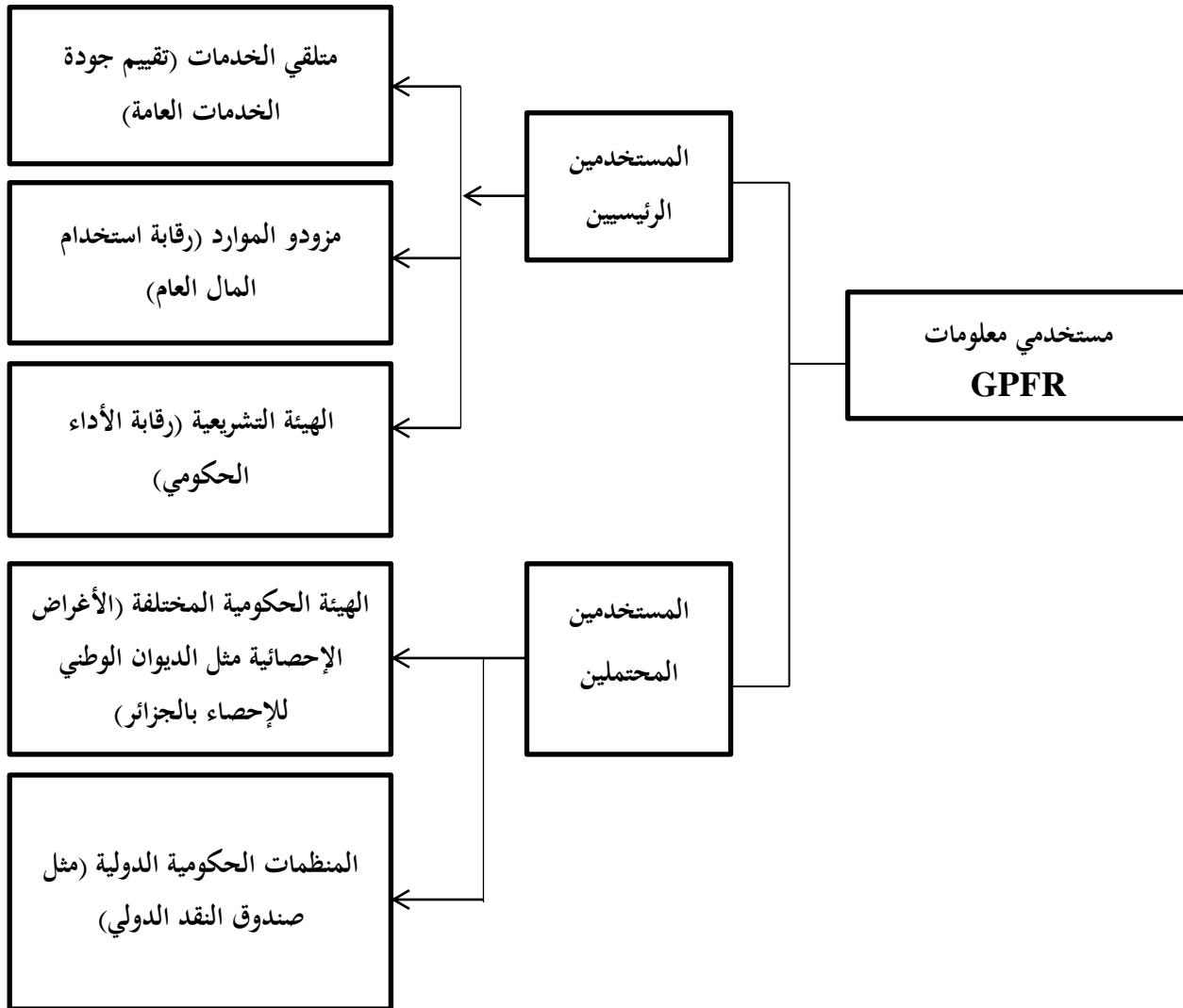
*- يقرّ مجلس IPSASB الخروج على تطبيق IPSAS لصالح الاجتهادات الشخصية، لكن الباحث الجعرات يرى أن ذلك يمكن استغلاله من قبل معدي التقارير المالية، حسب النوايا التي تختفي ورائها مصالحهم ويكون بذلك مجالاً للتلاعب، لذلك فإنه يجب ضبط الاجتهادات الشخصية والإفصاح عن المعلومات المعدة وفق معايير IPSAS ووفق الاجتهادات الشخصية، ويترك الأمر لمستخدمي المعلومات في اتخاذ ما يرونه من قرارات.

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 30-31. بتصرف.

- المستخدمين الرئيسيين: احتلت هذه الفئة الأولوية بالنسبة لإطار المفاهيم، وهي الفئة التي لا تتمتع بصلاحيّة الزام منشأة القطاع العام بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، ويتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بناء على احتياجات هذه الفئة من المعلومات وتتكون هذه الفئة من: (متلقي الخدمات، مزودو الموارد، الهيئة التشريعية).

- المستخدمين المحتملين: وهي الفئة التي تستفيد من معلومات التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة مثل الهيئات الحكومية المختلفة والمنظمات الحكومية الدولية، ولا يتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

الشكل رقم (1-2): تحديد فئات مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 30-31.

ولاستيفاء متطلبات المساءلة واتخاذ القرارات، يحتاج متلقو الخدمات ومزودو الموارد* الى المعلومات التالية:⁽¹⁾

- تقييم السيولة في المنشأة والتي تمثل قدرة المنشأة على مقابلة التزاماتها قصيرة الأجل.
- تقييم العسر المالي والذي يمثل قدرة المنشأة على مقابلة التزاماتها طويلة الأجل.
- تقييم استدامة المنشأة والخدمات التي تؤديها في الأجل الطويل.
- معرفة قدرة المنشأة على التكيف مع الظروف المتغيرة الديمغرافية والمحلية....الخ.
- معرفة ما إذا تم استخدام الموارد العامة بفعالية وكفاءة و وفق الاستخدام المقصود.

وبطريقة اقتصادية تحقق المصالح المتوخاة

- معرفة حجم الخدمات المقدمة وتكاليفها خلال فترة إعداد التقارير المالية وقيم ومصادر استرداد هذه التكاليف.
- معرفة المستويات الحالية من الضرائب ومصادر الاموال الأخرى للمحافظة على جودة الخدمات المقدمة وكفائتها.
- معرفة أداء المنشأة خلال فترة إعداد التقارير المالية

تبين العناصر السابق ذكرها نقلة نوعية في وعي الأفراد والمجتمعات فيما يتعلق باستخدام المال العام وفق معايير أعدتها الدول لتقييم استخدامات الموارد، لكن نرى أن الطرح السابق يحتاج إلى تقييم واقعي يبيّن الفجوة الحاصلة بين الدول في هذا المجال، فنظرة إلى مؤشر مدركات الفساد*، نجد أن ثلثي بلدان العالم قد حصلت على درجة نقل عن 50 نقطة، حيث إن معدل الدرجات بلغ 43 نقطة.⁽²⁾ مما يتطلب استعدادا جديا فكريا وزمينا لقبول مثل هذه التحولات.

يجدر بنا التنبيه في هذا الصدد إلى الفرق بين المساءلة واتخاذ القرارات كأهداف لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (وذلك نظرا للاختلاف الحاصل بين أعضاء مجلس IPSASB حول ماهية الهدف الرئيسي لإعداد تقارير GPFR)، هل هو المساءلة فقط أو المساءلة واتخاذ القرارات.⁽³⁾

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 25.

* - لا بد من خلفية معرفية مناسبة لتفسير مثل هذه المعلومات.

*- مؤشر مدركات الفساد يصدر عن منظمة الشفافية الدولية، حيث يتولى المؤشر تصنيف 180 بلدا وإقليما وفقا لمدرجات انتشار الفساد في قطاعها العام استنادا الى آراء الخبراء والمسؤولين في مجال الأعمال حسب مقياس يتراوح بين 0 و 100 نقطة، حيث تمثل النقطة صفر البلدان الأكثر فسادا في حين تمثل النقطة 100 الأكثر نزاهة.

¹ - منظمة الشفافية الدولية، **مؤشرات الفساد لسنة 2017**، الصادرة بتاريخ: 21 فيفري 2018.

³ - راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 43.

يتجلى الفرق بين المساءلة واتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي يقدمها كل هدف، حيث تركز المساءلة على المعلومات التي تقدم البعد الحالي والاستشاري في الخدمات المقدمة من طرف منشأة القطاع العام، في حين أن اتخاذ القرارات يتطلب معلومات معينة كمدخلات في صنع القرارات، مثل التأثير على قرارات معينة حول أهداف تقديم بعض الخدمات أو بعض القرارات المعنية التي لها آثار متعلقة بتخصيص الموارد على بعض منشآت القطاع العام، كما أنه من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين الرئيسيون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

ثانياً: أنواع التقارير المالية ذات الغرض العام

حدد مجلس IPSASB نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم كونه أوسع من نطاق القوائم المالية، وذلك بتقديم معلومات تسمح للمستخدمين بتقييم المعلومات المقدمة بشكل أفضل و وضعها في سياق مناسب، ويمكن الإبلاغ عن هذه المعلومات بواسطة تقارير منفصلة تقوم منشأة القطاع العام بإعدادها:

الجدول رقم (2-1): أنواع التقارير المالية ذات الاستخدام العام التي تقوم المنشأة بإعدادها

النوع	تعريفه و مضمونه	الهدف منه
قائمة المركز المالي	تتعلق المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي بالموارد المالية للمنشأة معدة التقارير المالية والحقوق عليها في تاريخ إعداد التقارير المالية	- معرفة مدى قيام المنشأة بالمحافظة على الموارد المالية واستخدامها للغايات التي خصصت من أجلها. - تقييم مدى توفر الموارد اللازمة للمحافظة على ديمومة واستمرارية الخدمات التي تقدمها المنشأة خلال فترة إعداد التقارير. - قيم التدفقات النقدية وتوقيتها التي تعتبر ضرورية لتقديم الخدمات وسداد المطلوبات الحالية.
قائمة الأداء المالي	تتضمن القائمة معلومات عن تكاليف الخدمات التي تقوم بتقديمها وقيم ومصادر استرداد هذه التكاليف خلال فترة إعداد	- يساعد المستخدمين في تقييم ما إذا تم اقتناء الموارد بطريقة اقتصادية وكذلك إذا تم استخدامها بطريقة فعالة وكفؤة

<p>في تحقيق الأهداف المرسومة. - تحديد مدى استرداد التكاليف التشغيلية إثر تقديم الخدمات من المصادر المختلفة كالضرائب والرسوم أو تم تمويلها بزيادة مديونية المنشأة.</p>	<p>التقارير المالية.</p>	
<p>- كيفية استخدام النقدية خلال الفترة بما في ذلك الأموال المقترضة وكيفية سدادها، وما تقتنيه من موجودات والتخلص منها بيعها، إضافة إلى مصادر النقدية المحصّلة من مصادرها المختلفة بما في ذلك التحويلات من المنشآت الحكومية.</p>	<p>تتضمن معلومات عن أداء المنشأة المالي وسيولتها و وضعها من ناحية العسر المالي</p>	<p>قائمة التدفقات النقدية</p>
<p>مساعدة المستخدمين على مقارنة النتائج المالية مع الموازنة المقترضة وتقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها المالية، حيث تعزز هذه المعلومات المساءلة وتساعد على اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة، ومدى تقيّد المنشأة بالتشريعات اللازمة لجمع واستخدام الموارد.</p>	<p>تتضمن القائمة معلومات عن النتائج المالية المتعلقة بالموازنة السنوية مصادر التمويل المختلفة أي الموازنة المتعلقة بالإيرادات والنفقات وكيفية تنفيذها وصولاً إلى النتائج المالية التي يمكن وصفها بعجز أو فائض أو ربح أو خسارة خلال فترة إعداد التقارير.</p>	<p>تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات</p>
<p>تقييم الأنشطة التشغيلية للمنشأة ومدى موافقتها للأهداف الموضوعة للمخصّصات سواء كان ذلك من قبل الحكومة أو المجهولين أو أي جهة مخوّل لها القيام بذلك.</p>	<p>تتضمن هذه التقارير معلومات مالية وغير مالية وفق مقاييس كمية معينة، مثل قياس المخرجات لأنشطة المنشأة الخدمية خلال فترة إعداد التقارير المالية كتكلفة الخدمات وحجمها و مدى تكرارها.</p>	<p>تقارير إنجازات تقديم الخدمات</p>
<p>تقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومات ومنشآت القطاع العام، وتعزيز مسألة المنشأة وتقديم معلومات إضافية مفيدة للأغراض صنع القرارات.</p>	<p>تتضمن معلومات عن الأنشطة المتوقعة للمنشأة أن تزاو لها عن تقديم خدماتها حيث إن لذلك نتائج تتعلق بملتنقى الخدمة الذين سيعتمدون عليها في المستقبل وكذلك المكلفين بدفع الضرائب</p>	<p>تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية</p>

	<p>الحاليين والمستقبلين الذين سيقومون بتمويل أنشطة للمنشأة الخدمية والتزاماتها.</p>	
<p>تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل و وضعها ضمن سياق مناسب كما سوف تعزز دور GPFR في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرارات</p>	<p>تقدم افتراضات تدعم الأداء المستقبلي للمنشأة والعوامل التي من المحتمل أن تؤثر على ذلك الأداء ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام في إيضاحات البيانات المالية أو تقارير منفصلة.</p>	<p>المعلومات الإيضاحية</p>

من إعداد الطالب: اعتمادا على، خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 88-90.

و الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 34-38.

ثالثا: المنشأة المُعدّة للتقارير

لازال مفهوم المنشأة المعدّة للتقارير يشهد غموضا حول المبادئ والعوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار في تحديد ماهية المنشأة التي يتوجب عليها إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.⁽¹⁾ ومع هذه نجد أن إطار المفاهيم* حدد الملامح الرئيسية لهذا المفهوم، وقدم بعض المبادئ و الإرشادات التي تساعد في بيان المنشآت التي يتوجب عليها إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

1- تعريف المنشأة المعدّة للتقارير

يطلق وصف المنشأة (الوحدة) معدّة التقارير المالية (الإبلاغية) في القطاع العام على الحكومة أو أي منظمة تعمل في القطاع العام أو أي برنامج أو مجال محدد للأنشطة والتي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام⁽²⁾. ويمكن أن تشمل المنشأة المعدّة للتقارير المالية ذات الغرض العام منشأتين أو أكثر تقوم كل منها بإعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بها مثل وزارة التجارة كمنشأة إبلاغية و المديرية التابعة لها كمنشآت إبلاغية منفصلة.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 70.

*- يقر إطار المفاهيم أنه قد يكون من الضروري في بعض الحالات ممارسة الحكم المهني في تحديد ما إذا كانت منشآت القطاع العام يجب ان يتم تحديدها كمنشآت معدّة للتقارير.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 68.

2- الخصائص الرئيسية للمنشأة معدة التقارير

حدد إطار المفاهيم خصائص تتميز بها المنشأة المعدة التقارير هي: (1)

- منشأة لها الترخيص القانوني لتنفيذ العمليات المالية العمومية.

- وجود مستخدمين رئيسيين (مستلمو الخدمات ومزودو الموارد) يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام GPFR للمنشأة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تعرف الخصائص للمعلومات المالية بأنها تلك الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات

الغرض العام مفيدة للمستخدمين في تحقيق أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام (المساءلة واتخاذ القرارات). (2)

أولاً: الصفات النوعية للمعلومات المالية

حدّد إطار المفاهيم الصفات النوعية بستة خصائص* نوعية هي:

الملاءمة، التمثيل الصادق، قابلية الفهم، قابلية التحقق، التوقيت المناسب، قابلية المقارنة.

1- الملاءمة

تكون المعلومات ملائمة عند قدرتها على صنع الفرق في تحقيق أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، وذلك عندما يكون لها قيمة مؤكدة أو تنبؤية أو كلاهما؛ قيمة مؤكدة إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية أو حاضرة، وتنبؤية إذا ساعدت على صياغة التوقعات المستقبلية.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 68.

² - نفس المرجع، ص: 48.

*- في سياق وجهة النظر التي افترضت على إطار المفاهيم تحديد خصائص نوعية أساسية مثل الملاءمة والتمثيل الصادق وخصائص نوعية معززة مثل قابلية التحقق والتقديم في الوقت المناسب وقابلية الفهم، إطار المفاهيم كافة الخصائص النوعية مهمة وتسهم مجتمعة في تحقيق فائدة المعلومات، وتعد الأهمية النسبية لخاصية النوعية محددة في ظروف مختلفة مسألة حكم مهني، وبالتالي فإنه من غير المناسب تحديد خصائص نوعية معينة على أنها أساسية بشكل دائم وتحديد خصائص أخرى بأن لها دور تعزيز أو تدعيم فقط، راجع الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 63.

2- التمثيل الصادق

يتحقق التمثيل الصادق عندما يكون وصف الظواهر مكتمل ومحاييد وخالي من الأخطاء العامة، ثلاثة شروط لا يتحقق التمثيل الصادق إلا بها لأن إغفال أي منها يمكن أن يؤدي إلى خطأ أو تضليل في تمثيل الظاهرة الاقتصادية وبالتالي لن تكون مفيدة لمستخدمي GPFR، وتعني تلك الشروط الثلاثة ما يلي:

- مكتمل: عدم إغفال أي معلومة.

- محايد: غياب التحيز (اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يُقصد منه تحقيق نتيجة خاصة محددة مسبقاً)، للتأكيد بصفة معينة على تقييم المستخدمين (مع ضرورة التفريق بين المحايدة والحيدة في هذا الصدد).

غالباً ما تتضمن المعلومات المعروضة ضمن GPFR تقديرات تشمل حكم الإدارة، ومن أجل تمثيل الظاهرة الاقتصادية بصدق يجب أن يستند التقدير إلى مدخلات مناسبة (أفضل المعلومات المتوفرة)، وقد يكون من الضروري بعض الأحيان الإفصاح بصراحة عن درجة الشكوك في المعلومات المالية وغير المالية لتمثيل الظواهر الاقتصادية بصدق.

3- قابلية الفهم

يجب أن يعرض GPFR المعلومات بطريقة تستجيب لاحتياجات المستخدمين وأسس معرفتهم، ولطبيعة المعلومات المعروضة (لغة واضحة، سهولة الفهم، المقارنة) مع افتراض أن مستخدمي GPFR يتمتعون بمعرفة معقولة لنشاطات المنشأة والبيئة التي تعمل فيها لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة GPFR، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة من الجهد والاجتهاد.

4- التقديم في الوقت المناسب

ويعني وجود معلومات متوفرة للمستخدمين قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

5- قابلية المقارنة

وظيفتها تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر، وشروطها الاتساق (وسيلة لتحقيق الهدف)، والذي يعني ثبات الأسس والمبادئ المحاسبية المتبعة في معالجة الأحداث والمعاملات، أما في حالة تنقيح أو تعديل بعض السياسات المحاسبية فيجب تقديم بعض الإفصاحات الإضافية والتفسيرات لتحقيق خاصية المقارنة،

وتكون المقارنة من ناحية الزمن وذلك بمقارنة تقارير GPFR لفترات مختلفة أو من ناحية المنشأة وذلك بالمقارنة بين منشأتين مختلفتين.

6- قابلية التحقق

يكمن الفرق بين هذه الخاصية وخاصية التمثيل الصادق في حصول الإجماع العام بين المطلعين المراقبين المستقلين على أن المعلومات المقدمة تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية، وأنه تم تطبيق طريقة مناسبة للاعتراف دون خطأ مادي أو تحييز وتقسيم إلى قابلية التحقق المباشر، وقابلية التحقق غير المباشر.

وظيفة هذه الخاصية طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها.

أما المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المستقبلية المشمولة في GPFR فينبغي دعمها بالافتراضات و المبيعات المعتمدة في جمع المعلومات، وكل رأي يدعم ذلك أو أي إفصاحات يجب أن تكون شفافة.

ثانياً: القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

تعتبر القيود الواردة على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحد الجوانب المعتمدة في إعداد GPFR ، نظراً للمتطلبات التي تفرض إعداد GPFR بصورة مختلفة في بعض الأحوال والظروف.

وتتكون القيود من: الأهمية النسبية، التكاليف والمنافع، الموازنة بين الخصائص النوعية، وفيما يلي عرض لهذه القيود:⁽¹⁾

1- الأهمية النسبية

تكون المعلومات هامة إذا كان إغفالها أو الخطأ في بيانها، يمكن أن يؤثر على استيفاء التزام المساءلة من المنشأة أو القرارات التي تتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للمنشأة المعدة لفترة إعداد التقارير تلك.

تعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومبلغ البند المقرر في الظروف المحددة لكل منشأة، ويتم تقييم الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل ضمنها المنشأة، وعند وضع IPSASB و

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 54-56. بتصرف.

RPGS، يدرس مجلس IPASB الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع من المعلومات.

2- التكاليف والمنافع

يفرض إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام تحمّل تكاليف معينة، ويجب أن تسوّغ منافع هذه المعلومات هذه التكاليف، ويعتبر ذلك نوعاً من التقدير الشخصي لأنه من غير المحتمل تحديد كافة التكاليف وكافة منافع المعلومات المشمولة في GPFR؛ تشمل تكاليف تقديم المعلومات تكاليف تجميعها ومعالجتها وعرضها والتحقق منها وتحليلها وعدم إخفاء أي جزء منها وأي تكاليف تجعل المعلومات مفيدة ومناسبة لاتخاذ القرارات، ويتحمل مستلمو الخدمة ومزودو الموارد معظم هذه التكاليف لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لدجها في التقارير المالية، أما منافعها فتذهب غالباً لمستخدمي المعلومات لغايات اتخاذ القرارات.

3- الموازنة بين الخصائص النوعية

في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء موازنة أو مقايضة بين الخصائص من أجل تحقيق أهداف إعداد التقارير ذات الغرض العام، وتعتبر الأهمية النسبية للخصائص النوعية في بعض الحالات مسألة حكم مهني، بحيث يكمن الهدف في تحقيق توازن ملائم بين الخصائص لأجل تلبية أهداف إعداد GPFR، فمثلاً قد يستغرق تجهيز المعلومات التي تميز بالتمثيل الصادق وفقاً لمخرجها عن التوقيت المناسب (أي وصولها في الوقت الذي تؤثر فيه على القرار)، وتكون الأفضلية بذلك للتمثيل الصادق.

المبحث الثاني: محدّدات إعداد القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR

نتناول في هذا المبحث محدّدات إعداد القوائم المالية ضمن إطار المفاهيم لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من النواحي التالية:

عناصر القوائم المالية، الاعتراف في القوائم المالية، قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية.

المطلب الأول: عناصر القوائم المالية و متعلقاتها

تصف القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها ضمن فئات واسعة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة، بحيث يطلق على الفئات الواسعة عناصر القوائم المالية.

أدرج إطار المفاهيم هذه العناصر باعتبارها: "نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والأنشطة الاقتصادية بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تلي أهداف التقارير المالية، وتحقق الخصائص النوعية للتقارير المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في GPFR".⁽¹⁾

في بعض الحالات وللتأكد من أن القوائم المالية توفر معلومات مفيدة لإجراء تقييم ذي مغزى للأداء المالي وللمركز المالي للمنشأة، قد يعتبر الإقرار بالظواهر الاقتصادية التي لم تعكسها العناصر حسب تعريفها أمراً ضرورياً، وذلك بالسماح بالاعتراف بالموارد أو الالتزامات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد وفق عنوان الموارد الأخرى والالتزامات الأخرى.⁽²⁾

يركز إطار المفاهيم على عدم إغفال أي معلومة سواء التي استوفاهها تعريف العنصر أم لا، سعياً منه في تحقيق الهدف الرئيسي، المساءلة واتخاذ القرارات، وتتناول هذا المطلب وفق الآتي:

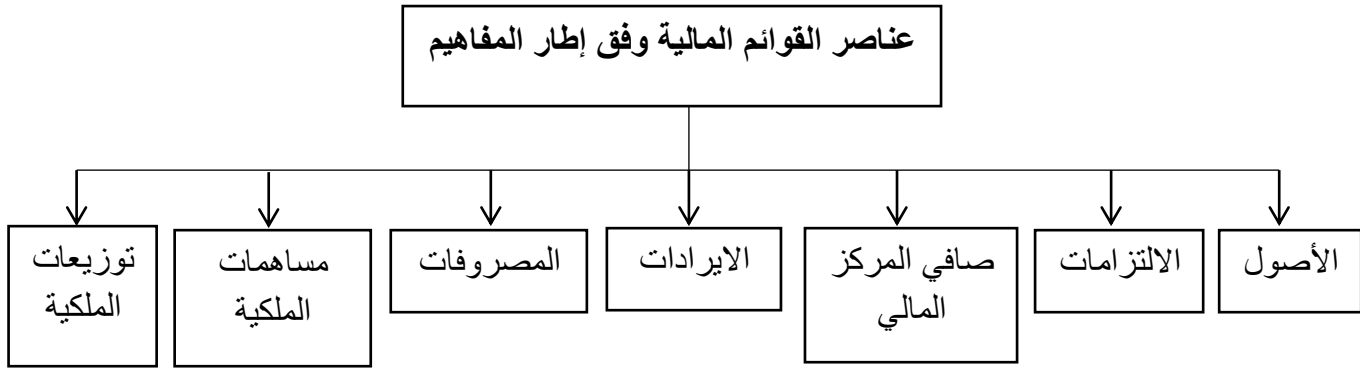
¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 74.

²- نفس المرجع، ص: 74.

أولاً: عناصر القوائم المالية

قسم إطار المفاهيم عناصر القوائم المالية وفق الآتي:

الشكل رقم (2-2): عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيم الخاصة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام



المصدر: من إعداد الطالب

1- الأصول:

عُرف إطار المفاهيم الأصل بأنه: "مورد تسيطر المنشأة عليه في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق"⁽¹⁾

من خلال ملاحظة تعريف الأصل في عناصر القوائم المالية، نجد أنه احتل حيزاً هاماً يتمثل في شرح مفردات التعريف، و التي نلخصها وفق الآتي: ⁽²⁾

أول شروط المورد هو القدرة على توليد منافع اقتصادية سواء من المورد نفسه أو من حقوق استخدام هذا المورد (حقوق المنشأة في مجموعة متنوعة من المنافع)، بحيث تساعد هذه المنافع الاقتصادية على تحقيق أهداف المنشأة دون أن تولد بالضرورة تدفقات نقدية واردة صافية.

وتعرف المنافع الاقتصادية بأنها التدفقات النقدية الواردة أو الانخفاض في التدفقات النقدية الصادرة، وفي هذا الصدد ينبغي أن نفرق بين الإمكانيات الخدمية والقدرة على توليد منافع اقتصادية، لأن إطار المفاهيم عرف المورد بأنه بند ينطوي على إمكانيات خدمية أو القدرة على توليد منافع اقتصادية، فالأولى هي قدرة الأصل على تقديم الخدمات وفقاً لأهداف المنشأة، والثانية هي قدرة الأصل على توليد تدفقات نقدية داخلية صافية.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 75.

² - راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 75-76.

أما السيطرة فهي قدرة المنشأة على استخدام الموارد*، وهذا ملحوظ معهم نراه في واقعنا، ففي الجزائر مثلا يستغل بعض الشباب أماكن ركن السيارات بدون موجب قانوني أو استغلال الشواطئ الساحلية... الخ، مما ينفي عنها صفة المورد بالنسبة للمنشأة التابعة لعدم القدرة على تقييد الوصول إليها.

أما الحدث السابق فيتعلق بكيفية حصول المنشأة على الأصل، عن طريق الشراء أو ممارسة السلطة السيادية (المعاملات غير التبادلية)، كما ينشأ الأصل أيضا عن وجود حقوق للحصول على المورد (صلاحية القطاع العام التي تؤدي إلى نشوء الأصل).

2- الالتزامات:

عرّف إطار المفاهيم الالتزامات بأنها: "تعهد حالي للمنشأة بخصوص تدفق صادر للموارد والذي ينتج عن حدث سابق"⁽¹⁾. فالالتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، أو هو التعاملات التي تنشئ بموجبها منشأة القطاع العام التزاما ينتج عنه تدفق صادر للموارد.⁽²⁾

وقد تكون هذه الالتزامات قانونية أو غير قانونية، فالتعهدات القانونية هي الالتزامات الناشئة من المعاملات التعاقدية التي تتطلب ترتيبات قانونية معينة، أما التعهدات غير الملزمة قانونيا تختلف عن التعهدات القانونية في أنّ الطرف الذي يترتب عليه التعهد لا يمكن أن يتخذ إجراءات قانونية أو ما يعادلها لإنفاذ التسوية مثل تقديم الوعود السياسية في المواسم الانتخابية.

كما بحث مجلس IPSASB أثر السلطة السيادية على تعريف الالتزام، واستنتج المجلس بأن عدم الاعتراف بالتعهدات التي تلبي تعريف الالتزام على أساس أن السلطة السيادية تمكن الحكومة من الابتعاد عن هذه الالتزامات هو أمر مخالف لأهداف التقارير المالية من ناحية تعارضه مع الخاصيتين النوعيتين المتمثلتين في الملاءمة والتمثيل

* - وضع إطار المفاهيم مؤشرات معينة لبيان ما إذا كانت السيطرة خاصة أساسية للأصل من خلال: الملكية القانونية، الحق في الوصول إلى المورد أو تقييد وصول الأطراف الخارجية للمورد، وجود حقوق واجبة النفاذ في امكانيات الخدمة أو المنافع تنافسية على المورد، ص: 84.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 76.

² - يفرق نظام المحاسبة العمومية الجزائري في هذا الصدد بين الالتزام الإرادي والالتزام اللإرادي، حيث يشير الالتزام الإرادي إلى التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء التزام عليها مثل طلب شراء لوازم مكتبية، أما الالتزام اللإرادي فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية مثل تعويض الضرر الناشئ عن قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية (تورط سيارة إدارية في حادث مرور)، راجع: محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص. ص: 77-70.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

الصادق. ⁽¹⁾، كما يمكن أن يؤدي الإكراه الاقتصادي أو الضرورة السياسية أو ظروف أخرى إلى نشوء التزام ناشئ عن التعهد غير الملزم قانوناً. ⁽²⁾

3- المركز المالي الصافي:

و هو عبارة عن الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى والتعهدات الأخرى المعترف بها*، في بيان المركز المالي، وقد يكون المركز المالي الصافي مبلغ إيجابي أو سلبي.

4- الإيرادات:

و هي: "الارتفاع في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الارتفاع الناتج عن مساهمات الملكية"⁽³⁾، ومثالها الضرائب المحصلة أو المكاسب غير المحققة نتيجة ارتفاع قيمة الأصول.

5- المصاريف:

وهي: "الانخفاض في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الانخفاض الناتج عن توزيعات الملكية"⁽⁴⁾، ومثالها الأجر المدفوعة.

6- فائض أو عجز الفترة:

إن فائض أو عجز الفترة للمنشأة هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعلن عنه في الأداء المالي.

نلاحظ مما سبق أن المركز المالي يُعنى بالفرق بين الأصول والالتزامات أما الأداء المالي فيعني الفرق بين الإيرادات والمصروفات.

¹- راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، (فقرة الاستنتاجات)، مرجع سابق، ص: 91.

²- نفس المرجع، ص: 80.

*- حدد مجلس IPSASB في بعض الحالات إمكانية الاعتراف بهذه الموارد أو التعهدات كمورد أخرى أو تعهدات أخرى، وهي عبارة عن بنود مضافة إلى العناصر المحددة في إطار المفاهيم.

³- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 80.

⁴- نفس المرجع، ص: 80.

7- مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية:

مساهمات امتلاك هي تدفقات الموارد الداخلة للمنشأة التي يساهم بها أطراف خارجيون بصفتهم مالكيين والتي تؤدي إلى زيادة صافي الحقوق في المركز المالي الصافي للمنشأة، أما توزيعات الملكية في تدفقات الموارد الصادرة من المنشأة والتي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكيين والتي تؤدي إلى إعادة أو تخفيض في الحقوق في صافي المركز المالي.

ثانياً: الاعتراف في القوائم المالية

حدّد إطار المفاهيم المعايير التي يتوجب استيفائها لكي يتم الاعتراف بعنصر معين ضمن القوائم المالية وفقاً للشروط التالية:⁽¹⁾

- توفر تعريف أحد عناصر القوائم المالية.
 - يمكن قياسه بطريقة تحقّق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات في GPFR.
- وفي بعض الحالات قد يحدّد أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاعتراف بمورد أو التزام لا يستوفي تعريف العنصر في القوائم المالية؛ شرط أن يكون من الممكن قياسه بطريقة تلبّي الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في GPFR⁽²⁾، كما يتضمن الاعتراف تقييماً للشكوك المتعلقة بوجود العنصر وقياسه في كل تاريخ لإعداد التقارير.⁽³⁾

أما إلغاء الاعتراف فهو عملية لتقييم فيما إذا كانت التغييرات التي ظهرت منذ تاريخ إعداد القوائم المالية السابق تكفل إزالة البند⁽⁴⁾ الذي يتم الاعتراف به مسبقاً، وينبغي استخدام نفس المعايير في إلغاء الاعتراف* والتي استخدمت في الاعتراف المبدئي، واستنتج المجلس بأن اعتماد معايير مختلفة يتعارض مع الخاصية النوعية المتمثلة في الاتساق لأنه يؤدي إلى الاعتراف بينود ذات معايير مهنية من الأدلة التي تثبت وجودها.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 101.

² - نفس المرجع، ص: 101.

³ - نفس المرجع، ص: 101.

⁴ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 101.

*- ملحوظة: ينبغي النظر إلى الاعتراف كمرحلة منفصلة في إعداد التقارير المالية، لأنه أوسع من شروط استيفاء العنصر.

المطلب الثاني: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

نتناول في هذا المطلب منهج القياس الوارد في إطار المفاهيم الذي يتعلق باختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوفر بشأنها متطلبات ضمن IPSAS.

أولاً: اختيار أسس القياس وفق إطار المفاهيم

يعرّف القياس بأنه منح قيمة لبند أو أحد خصائصه، ويهدف القياس حسب إطار المفاهيم⁽¹⁾ إلى اختيار أسس القياس التي تعكس بأمانة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة تكون مفيدة في مساءلة المنشأة ولأغراض اتخاذ القرارات.

ويرتبط بقياس الأصول والالتزامات بعض الاعتبارات ينبغي أخذها في الحسبان عند عملية القياس، هذه الاعتبارات هي: (2)

- قد تكون القيمة التي يستند إليها أساس القياس إما قيمة دخول أي اعتبارات ستدخل للمنشأة كالتكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال، أو قيمة خروج أي اعتبارات ستخرج من المنشأة كالقيمة السوقية أو القيمة في الاستخدام.
- قد يستند أساس القياس إلى مقاييس يتم ملاحظتها ومشاهدتها في السوق كالعديد من العمليات التي تحدث في السوق مثل عملية الشراء للأصل في تحديد تكلفته التاريخية فتكون ملاحظة لأنها عملية حدثت فعلاً، أو عوامل غير ملاحظة لا يمكن ملاحظتها ومشاهدتها في السوق مثل التدفقات النقدية الواردة و الصادرة في تحديد تكلفة الاستبدال للأصل.
- قد يكون أساس القياس مقياس خاص بالمنشأة أي أنه يعكس قيود على سياسة المنشأة الاقتصادية والحالية التي تؤثر على الاستخدامات الممكنة للأصل أو إطفاء الالتزام، كذلك يمكن أن تعكس الفرص الاقتصادية المتوفرة فقط في المنشأة بينما المقياس غير الخاص بالمنشأة فيعكس الفرص السوقية العامة أو بالاستناد إلى الهدف من القياس والصفات النوعية.

¹ - لا يقترح إطار المفاهيم أساس قياس واحد لجميع المعاملات والأحداث والظروف، بل يوفر إرشادات حول اختيار أساس القياس للأصول والالتزامات من أجل تحقيق هدف القياس. راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 107.

² - راجع: خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 101-102.

و الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 109.

يسهم اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين في تقييم: (1)

- تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة بنود تاريخية أو حالية.
- القدرة التشغيلية: قدرة المنشأة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية وغيرها.
- القدرة المالية: قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها.

حدد إطار المفاهيم أسس قياس الأصول والالتزامات من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل المنشأة والقدرة التشغيلية للمنشأة والقدرة المالية للمنشأة، ومدى ما تقدمه من معلومات تحقق الخصائص النوعية.

أولاً: أساس قياس الأصول

اعتمد إطار المفاهيم الأسس التالية لقياس الأصول: (2)

- التكلفة التاريخية.
- القيمة السوقية.
- تكلفة الاستبدال.
- سعر البيع الصافي.
- قيمة الاستخدام.

نلخص ما جاء في بيان مناقشة الأسس التي اعتمدها إطار المفاهيم في قياس الأصول وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): الأسس المعتمدة في إطار المفاهيم Gpfr لقياس الأصول

المعلومات المقدمة	تعريف الأساس	تكاليف الخدمات	القدرة التشغيلية	القدرة المالية	تطبيق الخصائص النوعية
التكلفة التاريخية	العوض المقدم لامتلاك أو تطوير أصل ما	لا تسهل تقييم تكلفة الخدمات المستقبلية إذا	توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم خدمات	توفر معلومات عن مقدار الأصول التي	مقاييس التكلفة التاريخية قابلة للتحقق وسهلة

³- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق ص: 107.

¹- نفس المرجع، ص: 109.

سواء نقداً أو ما يعادله في وقت الاقتناء أو التطوير	كانت التغييرات المتراكمة في الأسعار كبيرة	في الفترات المستقبلية، هذا في حالة المعاملة التبادلية أما في حالة المعاملة غير التبادلية فإن سعر المعاملة لا يوفر معلومات حول القدرة التشغيلية	يمكن استخدامها كضمان فعال للقروض	الفهم ومن الممكن إعدادها في الوقت المناسب
قيمة تبادل الأصل بين أطراف مطلة وراغبة في التعامل على أساس تجاري	تتضمن الفوائد أو العجز للفترة حركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي تمتلك فيها الأصول والالتزامات، ولا يتم الإبلاغ عن أي ربح أو خسارة عند بيع الأصل	تقدم معلومات مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي بإمكان المنشأة الحصول عليها من الأصول عن طريق استخدامها في تقديم وتسليم الخدمات.	يتطلب تقييم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سوف يتم استعماله عند بيع أحد الأصول	نفس الخصائص النوعية التالية: - الملاءمة - تمثيل بشكل صادق - سهولة الفهم - قابلية للتحقق - تقديم في الوقت المناسب
التكلفة الاقتصادية اللازمة للمنشأة لاستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل في تاريخ إعداد التقارير (بما في ذلك المبلغ الذي تتحصل عليه المنشأة في نهاية عمره الانتاجي).	إظهار مبلغ الأصول المستهلكة على أنه قيمة الأصول في وقت استهلاكها وليس في وقت امتلاكها	تعتبر مقياس مفيد للمواد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية حيث تركز على القيمة الحالية للأصل ما تنطوي عليه من إمكانيات خدمية بالنسبة للمنشأة	لا تسهل تقييم القدرة المالية لأنها لا توفر معلومات عن المبالغ التي سوف يتم قبضها عند بيع الأصول	يعد احتساب تكلفة الاستبدال أمراً معقداً ويتوجب إصدار أحكام ذاتية، لذلك يمكن أن تقلل هذه العوامل من صدق التمثيل. قد تتأثر خصائص المعلومات المعدة

على أساس تكلفة الاستبدال الممثلة في التقديم في الوقت المناسب وقابلية المقارنة والتحقق و سهولة الفهم.					
في معظم الحالات التي يكون فيها سعر البيع ملائماً سيتم تحقق الخصائص النوعية التالية التمثيل الصادق وقابلية التحقق والتقدم في الوقت المناسب.	لا يعتبر مقياس ملائم للأصول التي قد ينتج عنها إمكانات خدمة أكثر قيمة من خلال الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات	لا يوفر معلومات مفيدة لتقييم القدرة التشغيلية	من غير المناسب تحديد تكلفة تقدم الخدمات بأسعار البيع الصافية حيث ينطوي هذا المنهج على استخدام قيمة خروج كأساس للمصرف المعلن	المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة نتيجة بيع الأصل بعد طرح تكاليف البيع.	سعر البيع الصافي
إن طريقة تحديد قيمة الاستخدام تقلص من تمثيلها الصادق في العديد من الحالات كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب للمعلومات المعدة على أساس قيمة الاستخدام وإمكانية مقارنتها وسهولة فهمها.	قابلية تطبيقها المحدودة تقلل من مدى ملائمتها لتقييم القدرة المالية	تكون فائدتها كبيرة في ظروف غير عادية تمتلك فيها المنشأة عدداً كبيراً من الأصول التي لا تستحق الاستبدال	غير ممارسة لتحديد تكلفة الخدمات	القيمة الحالية لإمكانية الخدمة المتبقية للأصل أو قدرته على توليد المنافع الاقتصادية إذا ما استمر استخدامه و المبلغ الصافي الذي ستحصل عليه المنشأة من التصرف به في عمره الانتاج.	قيمة الاستخدام

أسس قياس الالتزامات: تناول إطار المفاهيم أسس قياس الالتزامات بصفة مختصرة عن أسس قياس الأصول، وحدد

الأسس التالية لقياس الالتزامات:

- التكلفة التاريخية.
- تكلفة الإنجاز.
- القيمة السوقية.
- تكلفة الاعفاء.
- سعر الاقتراض.

ونعرض مضمون أسس قياس الالتزامات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): الأسس المعتمدة في إطار المفاهيم Gpfr لقياس الالتزامات

أسس القياس	تعريف الأساس	نتائج تطبيق كل أساس
التكلفة التاريخية	العوض النقدي المقدم لتحمل التزام معين هو النقد أو ما يعادله أو قيمة العوض الآخر المقبوض في وقت تكبد الالتزام	إيجابيات وسلبيات استخدام أساس التكلفة التاريخية للالتزامات مماثلة لتلك التي تطبق فيما يتعلق بالأصول.
تكلفة الإنجاز	التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتعاملات التي يمثلها الالتزام على افتراض أنها تقوم بذلك بأقل التكاليف	تعتبر تكلفة الإنجاز ملائمة لقياس الالتزامات باستثناء الأحوال التالية: - حيث يكون بإمكان المنشأة الحصول على إعفاء من تعهد معين بمبلغ أقل من تكلفة الإنجاز، فإن تكلفة الإعفاء هي المقياس الأكثر ملاءمة للعبء الحالي للالتزام. - في حال الالتزامات التي يتم تحمّلها مقابل عوض نقدي، يعتبر سعر الاقتراض الأكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من تكلفة الإنجاز وتكلفة الإعفاء.
القيمة السوقية	المبلغ الذي يمكن به تسوية الالتزام بين أطراف مطلّعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري	إيجابيات وسلبيات القيمة السوقية للالتزامات هي نفسها إيجابيات وسلبيات القيمة السوقية للأصول.
تكلفة الإعفاء	وهو نفس مفهوم سعر البيع الصافي في سياق الأصول وتشير تكلفة الإعفاء إلى المبلغ الذي يقبله الدائن لتسوية	تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط حين يكون السبيل الأكثر كفاءة من حيث الموارد هو السعي لإعفاء فوري من الالتزام وعلى وجه الخصوص حين تتكون تكلفة الإنجاز أقل من تكلفة الإعفاء

	مطالباته، أو الذي يطلبه طرف ثالث مقابل قبوله نقل الالتزام من المدين	
سعر الاقتراض	وهو نفس مفهوم تكلفة الاستبدال للأصول، وهو المبلغ الذي قد تقبله المنشأة بصورة مقبولة لقاء تحمل الالتزام الحالي	هناك مشاكل عملية في إظهار التغيرات في الأسعار ضمن الالتزامات التي يتم بيانها بسعر الاقتراض

المبحث الثالث: مفهوم العرض وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR

يوضّح هذا المبحث المفاهيم التي تطبّق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بما في ذلك القوائم المالية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى، ونجد أن إطار المفاهيم ناقش مفهوم عرض المعلومات في آخر فصل من فصول إطار المفاهيم الخاص بإعداد GPFR نظراً لارتباطه منهجياً بما سبقه من مباحث.

يعني عرض المعلومات: "اختيار المعلومات التي سيتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام وموقعها وتنظيمها"⁽¹⁾، نستنتج من التعريف السابق أن مفهوم العرض يغطي الجوانب التالية:

- اختيار المعلومات.
- موقع المعلومات.
- تنظيم المعلومات.

كما تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية التي تطرق إليها كل من المعيار (1) IPSAS المتعلق بعرض القوائم المالية، والمعيار (2) IPSAS المتعلق بقائمة التدفقات النقدية، وكذلك التقارير المالية الأخرى التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS الأخرى.⁽²⁾

قبل التطرق إلى التحليل الخاص بمفهوم العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام، ينبغي الإشارة إلى الاختلاف الحاصل⁽³⁾ حول الأوصاف المختلفة التي قدمت بديلاً عن هذا المفهوم مثل: التقديم، الإفصاح، المعلومات الأساسية والمعلومات المساندة، لكنه كان هناك تأييد كبير لوصف العرض.

المطلب الأول: انتقاء المعلومات

تتعلق القرارات بشأن انتقاء المعلومات ماهية المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها، ويُراعى في اختيار المعلومات المنهج التالي:⁽⁴⁾

- طبيعة المعلومات المختارة للعرض.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 137.

² - جالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 105.

³ - لمزيد من التفاصيل، راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 150.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 138-140.

- المعلومات التي يتم عرضها أو الإفصاح عنها.
- المبادئ القابلة للتطبيق في اختيار المعلومات.

أولاً: طبيعة المعلومات المختارة للعرض

يرتبط اختيار المعلومات المعروضة بالرجوع لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات (تشمل هذه الاحتياجات المعلومات حول المركز المالي، الأداء المالي، التدفقات النقدية)، وتم التطرق سابقاً لفئات مستخدمي GPRF وحاجاتهم والقرارات التي تستند إليها هذه المعلومات.

ثانياً: المعلومات التي يتم عرضها أو الإفصاح عنها

تنقل المعلومات المختارة لعرضها رسائل رئيسية ضمن متن التقرير المالي ذي الغرض العام، أما المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر نفعاً من خلال توفير التفاصيل المساعدة للمستخدمين على فهم المعلومات المعروضة، ولا يعتبر الإفصاح بديلاً عن العرض، كما تعتبر المعلومات المفصحة عنها، مثل المعلومات المعروضة ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

توفر البنود المعروضة في متن القوائم المالية معلومات حول مسائل معينة مثل المركز المالي للمنشأة المعدة للتقارير والأداء المالي والتدفقات النقدية، كما تشمل المعلومات المفصحة عنها، السياسات المحاسبية والمنهجيات المطبقة والجداول والملاحق التي تبين تفاصيل بنود القوائم المالية المعروضة بشكل مختصر.

ثالثاً: المبادئ المطبقة على اختيار المعلومات

ترتبط قرارات العرض أو الإفصاح ببعض القواعد ينبغي اعتبارها عند اختيار المعلومات للعرض أو الإفصاح، هذه القواعد تتعلق بأهداف إعداد التقارير المالية، والخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في GPRF، والظواهر الاقتصادية ذات الصلة بالمعلومات.

كما ينبغي مراعاة مبادئ التصنيف والنماذج الموسعة للمعلومات (الفئات الرئيسية للمعلومات)، وقوائم المعلومات المحددة التي يجب على المعدين عرضها أو الإفصاح عنها.

المطلب الثاني: موقع المعلومات

يعتبر تحديد موقع المعلومات العنصر الثاني في تركيب مفهوم عرض المعلومات، ندرج فيما يلي القرارات المتعلقة بتحديد موقع المعلومات وفق التالي:⁽¹⁾

أولاً: المقصود بموقع المعلومات

يقصد بموقع عرض المعلومات التقرير أو القائمة الذي تعرض فيه المعلومات، بما يتوافق مع أهداف إعداد التقارير المالية واتساق عرض المعلومات، وطبيعة المعلومات، وحاجات المستخدمين وكذلك التمييز بين المعلومات المنتقاة للعرض والمعلومات المنتقاة للإفصاح.

ثانياً: مبادئ تحديد موقع المعلومات

ينقسم تحديد موقع المعلومات إلى قسمين:

أ- مبادئ توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة : تتضمن العوامل المتصلة باتخاذ القرارات حول توزيع

المعلومات بين التقارير المالية ذات الغرض العام والقوائم المالية وتخضع هذه العوامل للاعتبارات التالية:

- **طبيعة المعلومات:** لدينا معلومات تاريخية ومعلومات مستقبلية، تدعم طبيعة المعلومات إدراج المعلومات إما في نفس التقرير أو في تقرير مختلف من تقارير GPFR، وذلك لاعتبارات تتعلق مثلاً بتحقيق أهداف التقارير المالية أو الخصائص النوعية.

- **الاختصاص:** مثل الأحكام القانونية التي تحدد المتطلبات بشأن مكان المعلومات.

- **الربط:** يدرس الربط العلاقة القائمة بين المعلومات الإضافية (الجديدة) والمعلومات المدرجة سابقاً في التقارير، وذلك في سياق تقسيم جميع الروابط القائمة بين كافة المعلومات.

- **التقرير المفضل:** ويكون ضرورياً في الحالات التالية:

- تحديد احتياجات المستخدم الإضافية من المعلومات والتي لا يلبسها تقرير موجود.
- وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام، يمكن أن يحقق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من إدراج المعلومات في تقارير موجودة.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 143-144. بتصرف.

ب- المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير معين: تنص المبادئ الخاصة بمكان عرض المعلومات ضمن التقارير أو القوائم على الآتي:

- استخدام أساليب عرض مناسبة، بحيث تعطى المعلومات المعروضة الأهمية المناسبة وعدم حجبتها بالمعلومات التفصيلية والسابقة.
- بالنسبة للقوائم المالية، تظهر المعلومات المعروضة في متن البيان المناسب، في حين تظهر الإفصاحات ضمن الإفصاحات، لأن التمييز بينهما يضمن إبراز تلك البنود التي ترتبط مباشرة بالإبلاغ عن مسائل معينة مثل المركز المالي للمنشأة.
- أما التقارير المالية ذات الغرض العام، قد توجد المعلومات إما بشكل مفصل عن المعلومات المفصّل عنها أو قد توجد في نفس المجال، لكن يتم تمييزها عن المعلومات المفصّل عنها باستخدام أسلوب عرض آخر.

المطلب الثالث: تنظيم المعلومات

نعالج في هذا المطلب العنصر الثالث ضمن تعريف عرض المعلومات المتعلقة بتنظيم المعلومات، يتناول تنظيم المعلومات القرارات ذات الصلة بكيفية ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام، والهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

أولاً: مفهوم تنظيم المعلومات

يقصد بتنظيم المعلومات الترتيب الشكلي لهيكل التقرير المالي ذي الغرض العام، بما يخدم مستخدمي GPFR، و مراعاة العلاقات العامة بين المعلومات وما إذا كانت المعلومات للعرض أو الإفصاح.

تشمل العلاقات الهامة على سبيل المثال: ⁽¹⁾

- التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات الموجودة في مكان واحد من التقرير المالي ذي الغرض العام، من خلال المعلومات المقدمة في مكان آخر.
- التشابه: تكون علاقة التشابه قائمة، حيث تستند المعلومات الواردة في مكان معين إلى المعلومات الواردة في أي مكان آخر ضمن تقارير GPFR.

¹- لمزيد من التفاصيل راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 145-147.

- العرض المشترك: تكون علاقة العرض المشترك قائمة حين تسهم المعلومات الواردة في أماكن مختلفة في تحقيق نفس الغرض.

ثانياً: تجميع المعلومات

تراعي القرارات المتعلقة بتجميع المعلومات بصورة فعالة الروابط بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، وإلى الحد المناسب العوامل المتعلقة بالاختصاص.⁽¹⁾

ثالثاً: المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات

تعمل المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات لتحقيق الآتي:⁽²⁾

- دعم تحقيق أهداف التقارير المالية.
- المساعدة في تحقيق الخصائص النوعية.
- ضمان أن تكون الوسائل الرئيسية سهلة الفهم.
- تحديد العلاقات الهامة بوضوح.
- بيان الأهمية المناسبة للمعلومات التي تنقل الرسائل الرئيسية.
- سهولة المقارنات.

نستنتج مما سبق أن قرارات عرض المعلومات هي قرارات مترابطة لها علاقة متكاملة بما سبقها من مباحث، كما توجه قرارات العرض لخدمة:

- أهداف إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- تجسيد الخصائص النوعية.
- مساعدة المستخدمين في فهم المعلومات المعروضة والمفصح عنها.

¹ - تطبق هذه المعلومات الثلاثة على جميع القرارات المتعلقة باختيار المعلومات، وموقع المعلومات وتنظيم المعلومات.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 146.

خلاصة الفصل

يعتبر الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام نموذج إرشادي وظيفته تحديد المفاهيم الأساسية لتطوير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وإرشادات العمل الموصى بها RPGS، والتي يتم استخدامها عند إعداد وعرض GPFR.

بالنظر إلى الإطار المفاهيمي؛ نجد أن مجلس IPSASB قدم توجيهها استشرافيا عاج فيه مختلف الإشكالات النابعة من خصائص القطاع العام، و التي يمكن أن تواجه إعداد GPFR من ناحية الاعتراف والقياس والعرض، هذه الحلول يمكن أن تساعد الدول الراغبة في اعتماد IPSAS في النظام المحاسبي للقطاع العام باعتبارها (GPFR) مدخلا ضروريا لفهم لوازم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

حاولنا في هذا الفصل تلخيص ومناقشة البناء النظري للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لتحقيق غرضين أساسيين هما:

- بيان متطلبات إعداد GPFR نظرا لأنها جزء من إشكالية الدراسة.
- تعلق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بالفصل الثالث من الدراسة، لأنه المدخل والمفتاح لفهم متطلبات IPSAS.

الفصل الثالث

معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام

تمهيد:

يسعى مجلس IPSASB إلى اعتماد المعايير محاسبية دولية في القطاع العام (IPSAS) سواء وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق، ولكن القضية التي تشكل أولوية بالنسبة لمجلس IPSASB هي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في معالجة الأحداث والعمليات المالية الخاصة بالقطاع العام، لذلك نرى هذا التشجيع المتواصل لمجلس IPSASB على اعتماد أساس الاستحقاق وهذا التسهيل عبر الأحكام الانتقالية، إضافة إلى المدة الزمنية المتاحة للانتقال.

نعالج المحاور الخاصة بهذا الفصل من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول : مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
- المبحث الثالث: إعداد التقارير المالية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحد المجالس التي أسسها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ تحقيقاً لهدفه في خدمة قضايا المصلحة العامة من خلال إصدار معايير محاسبية عالية الجودة؛ لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام في كل أرجاء العالم لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

يدعم الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس IPSASB من خلال: " توفير الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الاتصالات والتمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص لوضع المعايير كما يسهل عملية ترشح واختيار أعضاء هذا المجلس".⁽¹⁾

هذا بالإضافة، إلى دعم صندوق النقد الدولي والبنك الدولي؛ اللذان يُعتبران الجهتان الرئيسيتان اللتان تعلّقان على مسودات العرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دون الإخلال باستقلالية المجلس من خلال الشفافية التامة في أعماله والمحافظة على نزاهتهم واستقلاليتهم وكذلك ملاحظات المراقبين حول هذا الاستقلالية.⁽²⁾

يرى أحد الباحثين⁽³⁾، أن استقلالية المجلس ليست حقيقة نظراً للتجانس الفكري والثقافي لمعظم أعضائه، واستنتج أن المجلس يخضع لتأثير إيديولوجي قوي يحد من استقلاله الفكري في تطوير المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

هذا رغم المساعي المختلفة التي يقوم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين لحماية استقلالية المجلس، إلا أننا نجد بعض الانتقادات التي وصفت أن استقلالية المجلس ليست حقيقية.⁽⁴⁾

نتناول ما سبق ذكره وفق المطالب التالية:

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2016. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الاردن. ص:03.

²- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، عمان، الأردن، ط1، ج1، 2018، ص:30.

³ -Sébastien Rocher, L'indépendance proclamé de L'IPSASB est elle réelle ?, comptabilité contrôlé Audit, 2011/3(tome17), p :56.

⁴- قد يرجع هذا لخلفية الباحث الفرنكوفونية.

المطلب الاول: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يمكننا تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الهدف الذي يسعى إليه في خدمة المصلحة العامة، حيث يعمل مجلس IPSASB: "على صياغة معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام".⁽¹⁾

نشرح الهدف السابق لمجلس IPSASB من خلال الآتي:

أولاً: مصطلحات أساسية

يتضمن التعريف السابق لمجلس IPSASB بعض المصطلحات التي ينبغي توضيح المقصود بها:⁽²⁾

- **القطاع العام:** هو الحكومات الوطنية (السلطة التنفيذية) والحكومات الإقليمية مثل (الولاية) والحكومات المحلية (مثل البلدية) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة، باستثناء منشآت الاعمال الحكومية (GBES) لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.
- **التقارير المالية ذات الغرض العام:** هي التقارير المالية المصممة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبي احتياجاتهم المحددة من المعلومات مثل المواطنين، إضافة لذلك توجد التقارير المالية ذات الغرض الخاص؛ وهي التقارير المصممة لتلبية حاجات الهيئة الحاكمة والهيئة التشريعية والأطراف الأخرى التي تؤدي مهمة إشرافية، حيث يشجع مجلس IPSASB استخدام IPSAS في إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص حينما يكون مناسباً.

ثانياً: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على صياغة و إصدار المواضيع التالية:⁽³⁾

- **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،** باعتبارها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام.
- **إرشادات الممارسة الموصى بها،** لتقدم الممارسات الجيدة التي تشجع منشآت القطاع العام على اتباعها.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 13.

²-نفس المرجع، ص:14.

³-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:14.

- دراسات لتوفير النصح بشأن قضايا تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث إنها تستند إلى دراسة الممارسات الجيدة والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
- أوراق عمل و أبحاث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث تهدف هذه البحوث إلى تقديم معلومات جديدة أو رؤى جديدة تنتج بشكل عام عن الأنشطة البحثية مثل: المقابلات، الاستبيانات، التجارب، دراسة الحالات.
- نلاحظ من خلال الإصدارات السابقة، حرص واهتمام مجلس IPSASB على ثراء وتنوع الإصدارات لتخدم غرضه في تسهيل قبول وتطبيق هذه المعايير على مستوى العالم.

أما عن دورة إصدار المعايير فتم كالتالي:⁽¹⁾

- يتم إصدار مسودة عرض (ED) وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل عمل موصى به (RPG) للتعليق العام.
- عند تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS أو أدلة العمل الموصى بها RPG، فيمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.
- يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما.
- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة، ومن أمثلة هذه الجهات مجلس IASB.
- يتم الإعلان عن إصدار المعايير و الأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

ثالثا: الأساس المتبع في الإصدار

يضع مجلس IPSASB معايير محاسبة للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق ومعايير محاسبية وفق الأساس النقدي، فالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق: "هي المعايير التي تتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصارة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تكييفها مع سياق القطاع العام حيث يكون مناسباً، وفي تنفيذ تلك العملية يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحفاظ على

¹- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 36.

المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حيثما أمكن، ما لم تطرأ مسألة هامة في القطاع العام تجيز الحياد عن ذلك....⁽¹⁾

إذن نفهم من الطرح السابق؛ أنّ المقاربة المعتمدة لصياغة معايير IPSAS هي نفسها المقاربة المعتمدة لصياغة معايير IFRSS⁽²⁾، باستثناء القضايا التي لا توجد بشأنها معايير دولية لإعداد التقارير المالية.

كما أصدر مجلس IPSASB معياراً شاملاً للمحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم تشجيع الالتزام بها.

رابعاً: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

تتطلب عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق اتباع بعض المراحل يمكن اختصارها فيما يلي:⁽³⁾

- تشجّع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على الأساس النقدي المنشأة على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق.
- تسهيل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في معايير محددة.
- تحدد الأحكام الانتقالية المدة الزمنية المتاحة للانتقال، وعند انتهاء صلاحية الأحكام الانتقالية، تعد المنشأة تقريراً كاملاً وفقاً لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
- وفقاً للمعيار (1) الخاص بعرض السياسات المالية:

" لا يجب وصف البيانات المالية على أنها تمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".

يتضح من الإجراءات السابق ذكرها، أن مجلس IPSASB يسعى إلى اعتماد المعايير محاسبية دولية في القطاع العام (IPSAS) سواء وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق، ولكن القضية التي تشكل أولوية بالنسبة لمجلس IPSASB هي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في معالجة الأحداث والعمليات

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 15.

²- تضم IFRSS كل من: (SIC.IFRIG.IAS.IFRS).

³- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص. ص: 15-16. بتصرف.

المالية الخاصة بالقطاع العام، لذلك نرى هذا التشجيع على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق وهذا التسهيل عبر الأحكام الانتقالية، إضافة إلى المدة الزمنية المتاحة للانتقال.

هذا كله يدل على التفكير الجدّي في قضية التحول والاهتمام الواضح من خلال وضع المنهج التدريجي الذي يناسب البيئات المحاسبية المختلفة.

خامساً: علاقة مجلس IPSASB مع الحكومات الوطنية

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى إرساء مبدأ التعاون مع الهيئات الوطنية لإعداد وإصدار المعايير إلى أقصى حد ممكن تحقيقاً للمقاصد التالية:

- التشارك في الموارد و تقليل الجهود.
- الوصول إلى إجماع وتقارب في المعايير في مرحلة مبكرة من عملية وضعها.

ولتحقيق هذه الأهداف، يشجّع المجلس المباحثات مع الممثلين الذين يتم انتخابهم وتعيينهم ومسؤولي الخزينة و وزارات المالية والهيئات الرسمية والممارسين في أنحاء العالم، لتحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام، وتحقيق المقاربة بين الأسس المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية حيثما يكون مناسباً.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يرتبط مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعدد من المسائل نناقشها فيما يلي:

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قبل البحث عن التعريف الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجدر بنا الرجوع للفروض الأساسية التي ساهمت في صدور هذه المعايير.

هناك ثلاث فروض أساسية كانت مقدمة منطقيّة لهذه المعايير وهي:⁽²⁾

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:13.

²-ابراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثى للعلوم الادارية الاقتصادية، المجلد2، العدد03، 2012، جامعة المثى، العراق، ص:151.

- هناك الكثير من المعاملات المشتركة في القطاعين الحكومي والخاص، وهذا ممكن، وفي الواقع الأفضل أن يكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لكلا القطاعين، لذلك نجد أن معظم معايير المحاسبة الحكومية الدولية تم وضعها من خلال تغييرات متواضعة على المعايير المعلنة من مجلس معايير المحاسبة الدولية وفضلا عن ذلك فإن مجلس IPSASB وضع معايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها للقطاع الحكومي.

- الشركات التجارية تقوم بإعداد كشوف مالية موحدة سنويا وفقا لأساس الاستحقاق لذلك على الحكومات أن تفعل الشيء نفسه، لأن الشركات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق كمعيار للحكم على الأداء المالي.

- تكون المعايير المحاسبية أكثر موضوعية وأعلى جودة إذا تم وضعها من طرف مجموعة من الخبراء المستقلين ومن منظمات التزمت باتباع المعايير.

تميل هذه الفرضيات إلى الرأي القائل بأن المبادئ المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها؛ قابلة للتطبيق في المحاسبة العمومية مع وجود بعض الاستثناءات الجزئية، ونتيجة لذلك فإنه من الممكن إعداد قوائم مالية تماثل تلك التي تعد في الوحدات الهادفة للربح لتوسيع قاعدة المعلومات التي تنتجها هذه القوائم، والتي يمكن الاستفادة منها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات.

فجوهر الخلاف الذي أسس عليه هذا الرأي هو في سبل الاستخدام والاستفادة من المعلومات المحاسبية⁽¹⁾.

بناء على ما سبق يمكن أن نستنتج التعريف الآتي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: "هي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) لغرض استخدامها في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم؛ وظيفتها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول الأحداث والعمليات في القوائم المالية ذات الغرض العام.

ولتفعيل هذه المعايير عالميا، يقترح مجلس IPSASB رؤية استشرافية تعتمد على أهداف استراتيجية ومواضيع استراتيجية للسنوات (2019-2023)، مفاد هذه الرؤية تعزيز الإدارة المالية العامة (PFM) على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال:⁽²⁾

1- راجع: بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية (دراسة نظرية وتطبيقية)، دار اليازوري، ط1، عمان، الاردن، 2011، ص. ص: 313-314.

2- لمزيد من التفاصيل راجع:

- IPSASB, Proposed strategy and work plan (2019-2023), 15 june 2018, p :7.

- تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإعداد التقارير المالية للقطاع العام ذات الجودة العالية.
- زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و فوائد تبني أساس الاستحقاق في الاعتراف.

ثانيا: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS

تجسيد أهداف المحاسبة العمومية الحديثة مثل المساءلة والشفافية، جعل العديد من الدول تعمل على اعتماد أو موازنة أنظمتها المحاسبية الخاصة بالقطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، باعتبارها المرجع الدولي لتطوير نظام المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم.⁽¹⁾

حيث تعتبر العديد من البلدان المتقدمة في أوروبا؛ أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أفضل طريقة لتحقيق المساءلة عن طريق تنفيذ (IPSAS) في مشاريع التحديث الخاصة بنظام الإبلاغ المالي للقطاع العام، إدراكا منها لمسئوليتها أمام المواطنين بحيث تهدف إلى تزويدهم بمعلومات مالية أكثر صلة وشمولية وموثوقية.⁽²⁾

والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أساس التنسيق الدولي للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام في جميع أنحاء العالم، بما في ذلك البلدان الأوروبية، ويدعم التطبيق المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية اتساق التقارير المالية للقطاع العام وقابليتها للمقارنة بهدف تحقيق أهداف الإبلاغ المالي.

ورغم اهتمام واضعي السياسات المحاسبية والمحاسبين والباحثين بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، إلا أنه لا يوجد اتفاق عام حول تطبيق (IPSAS) نظرا لاختلاف مستويات التنفيذ الراجعة للحالات التالية:

- الاعتماد الكلي: اعتماد المعايير الصادرة عن مجلس IPSASB.
- الموازنة: اتباع خط مماثل للتلاقي مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مثل مشروع (EPSAS): الذي يهدف لتنسيق المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS).
- استخدام نظم محاسبية حديثة: تستند إلى أساس الاستحقاق تقترب من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

¹ -johan ehristianens et al, the effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting : an international comparison, international review of administrative sciences, vol : 81(1),2015. P :159.

² -michal Svoboda, modernization of public sector financial reporting systems in europe, challenges, and milestones, European financial and accounting journal, vol :11.no :4, 2016, p :14.

نلاحظ مما سبق أن الاختلاف الوارد حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، لم يخرج عن هدف أساسي وهو حل المشاكل المتعلقة بالإبلاغ المالي في القطاع العام.

لذلك سعت العديد من دول العالم إلى تطبيق IPSASS باعتبارها نماذج إرشادية ساهمت في تقديم الحلول الممكنة لمختلف الإشكالات الحديثة التي واجهت الدول في تجديد أنظمتها المحاسبية العمومية.

ولمزيد من التفاصيل نورد ما عدده الباحث الجعارات من منافع وفوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام، التي تختصرها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (3-1): منافع وفوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على، خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 37-41. بتصرف

حاولنا في الشكل السابق اختصار وتقييم المزايا الناجحة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فئات ثلاث هي:

- مواكبة متطلبات العولمة.
- تحقيق أهداف تقارير المالية ذات الغرض العام.
- تجسيد الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

تبرز أهمية هذه المزايا في طرح فكرة اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المستوى العالمي، مما يفرض على الدول بيان موقفها و موقعها في خضم هذه العولمة التي قد تكون إجبارية في بعض الأحيان.

فالدول النامية قد تجد نفسها ملزمة أحيانا بتنفيذ معايير IPSAS، في حالة اللجوء إلى طلب التمويل الدولي من طرف البنك الدولي أو صندوق النقد الدولي؛ اللذان لا يمنحان القروض إلا في ضوء دراسة واقعية عن الموقف والأداء المالي للحكومات.

يبقى إثبات جدوى هذه المعايير محل تأييد و معارضة بين الباحثين، فبعض الدراسات تؤيد العلاقة الإيجابية بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والمتغيرات التالية: (جودة الإبلاغ المالي، الشفافية، المساءلة، القيمة الملائمة، قابلية المقارنة، التمثيل الكامل).

على المقابل نجد بعض الدراسات لا زالت تتخوّف من إثبات جدوى معايير IPSAS، واعتبرت أنه ليس بالأمر السهل إثبات جدوى هذه المعايير من ناحية الإيجابيات والسلبيات، ولهذا سيكون الهدف هو موافقة وقبول البلدان واعتمادها لهذه النظم.

ثالثا: مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام

يعد مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام أحد نتائج الاهتمام العالمي بقضايا إصلاح ادارة المالية العامة (NPM)⁽¹⁾، حيث يهدف مؤشر المساءلة المالية لتقديم صورة دقيقة عالمية عن جودة التقارير المالية ذات الغرض العام.

¹ -WWW.IFAC.ORG/NEW.eventsNew-international-pablicsector- OCCOUNTALILITY- UND EX. SLEBATE 13/07/2017 .

يقوم مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام برصد الحكومات التي تتبع أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS في إعداد تقاريرها المالية ذات الغرض العام، ويعتمد في ذلك على جميع البيانات المالية لمختلف الحكومات المركزية.⁽¹⁾ وبالاطلاع على التقرير الصادر سنة 2018⁽²⁾؛ نجد أنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعهد تشارترد للمالية العامة والمحاسبة؛ يعتبران أنّ أساس الاستحقاق ومعايير Ipsas كدليل على جودة التقارير المالية ذات الغرض العام وهما الدافع لإصدار مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام .

حيث اعترف التقرير السابق الذكر بأهمية أساس الاستحقاق في الاعتراف، من خلال تدعيمه معلومات تساهم في صنع القرار السليم، ويمكن من تجسيد مفهوم المساءلة والشفافية، كما بيّن التقرير أيضا أهمية معايير IPSAS، لأنها أصبحت دليلا عالميا يستخدم من طرف الحكومات بطرق مختلفة لتطوير تقاريرها المالية الحكومية. قدم التقرير السابق الذكر رؤية حالية (2018) واستشرافية (2023) اعتمادا على بيانات (150 دولة). أظهرت نتائج التقرير أنه 25% من الحكومات حاليا (2018) تقدم تقاريرها على أساس الاستحقاق وفي غضون خمس سنوات مقبلة تتقدم (65%) من الحكومات تقاريرها على أساس الاستحقاق (سنة 2023)، وبحلول نهاية (2023)، ما يقرب من 73% من الحكومات أن تقدّم تقاريرها وفق أساس الاستحقاق سوف تستخدم معايير IPSAS بالطرق التي أشرنا إليها سابقا، لذلك على الدول التي لا زالت لم تفكر في إصلاح ماليتها العامة التفكير جدّيا في هذه التحولات العالمية.

رابعاً: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

هناك توافق متزايد في الآراء على أن الحكومات ينبغي أن تخضع للمساءلة المالية خصوصا بالنسبة للدول النامية؛ التي تواجه تحديا يتمثل في إدارة نظام محاسبي حكومي سليم يضمن المساءلة والشفافية، وتسعى الحكومات إلى اعتماد فلسفة جديدة للإدارة العامة تركز على تغيير الممارسات الإدارية للقطاع العام نحو مزيد من ممارسات القطاع الخاص بهدف جعل القطاع العام أكثر فعالية وكفاءة من حيث التكلفة.⁽³⁾

تبرز في هذا الصدد فكرة الانتقال من النقدية إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من أجل التغلب على تزايد عدم المساءلة و حسن استخدام المال العام.

¹-يركز المؤشر حاليا على الحكومات المركزية فقط، ويتم تطويره ليشمل الحكومات الاقليمية والمحلية.

² -IFAC and CIPFA, international public sector financial accountability. Inden, status, report, 5 nov 2018, p :2-3.

³ - Moukah samuel tanjeh, factors influencing the acceptance of international public sector accounting standard in comeroon, accounting and finance research, vol 5, no2, 2016, p :71.
Cpublished by scideu press : www.saideupress.com

فاتخاذ القرار بتطبيق معايير (IPSAS) ينبغي أن تسبقه استعدادات جادة توفر البيئة المناسبة والملائمة لنجاح

مثل هذا الاختيار، لذلك قيّد الجعرات تنفيذ معايير (IPSAS) بجملة من المحدّات نقتبسها كما هي لأهميتها:¹

1- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS في الغالب إلى (تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة)، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة و المحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمم يكون مختلفا كثيرا في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسة والمحاسبة والمساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية، إضافة إلى توجيه الإنفاق في الغالب إلى الإنفاق العسكري.

2- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، أضف إلى ذلك إلى أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS لاختلاف الاجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار 25 IPSAS المتعلق بمنافع الموظفين.

3- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي اصدرت المعايير بشأنها، والتغذية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، وأمر آخر يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية، وأخيرا فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة أحيانا، وعدم إمكانية الاحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، وإذا تم النظر إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS نجد أنها عملية مستمرة دائمة التغيير.

4- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS ، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في

¹ -خالد الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014، ص. ص: 21-23.

الدول النامية، أضيف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية.

5- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة معزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية.

6- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS وذلك لأسباب تتعلق بتغيب المؤسسة المقصودة من اجل التصرف بالمال العام وفق الاهداء والامزجة.

7- التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS ، وهذا التطور تابع من التطور المستمر لمصدر هذه المعايير، وهي معايير - IFRS -، ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSASS أشكالاً عديدة كتعديل المعايير، وإلغاء بعض البدائل المحاسبية، وتعديل التعريفات، وإلغاء بعض الممارسات المحاسبية، ودمج التفسيرات في المعايير، ودمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء بعض المعايير لاحقة، وفصل المعيار الى أكثر من معيار.

8- المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، حيث أنها تتطلب تأهيلاً عالياً المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب عليها، ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها، وإلا فإن عدم فهمها أو اللبس في فهمها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الانظمة المحاسبية الحكومية، إضافة إلى أن تطبيقها يتطلب نقلة نوعية من المحاسبة الحكومية التقليدية الى تشويه وتحريف في مخرجات الانظمة المحاسبية الحكومية، إضافة الى أن تطبيقها يتطلب نقلة نوعية من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى المحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة في القطاع العام، علاوة ما يمكن أن يبيده المستفيدون من عدم وجود هذه المعايير من مقاومة لتطبيقها.

9- اختلاف البيئات وأنظمة الحياة في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ففي حين أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، كالديمقراطية وجدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصاعدة والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هي تطبيق هذه المعايير باعتبار دورها على الحكومة خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام، وغير ذلك من العوامل التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، الأمر الذي تفتقر اليه الدول النامية الذي تستهين بنظرها للمال العام وتوجيهه إلى مصارف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها.

10- عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير الدولية IFRSS، باعتبار هذه المعايير ما تم الاستناد اليه عند اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، فهناك كثير من التعديلات التي تمت على معايير

التقارير المالية الدولية IFRSS ولم يتم عكسها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، ولعل من أبرزها ما يتعلق بالقيمة العادلة التي ورد تعريفها في كثير من المعايير، ولكن لم يتم أخذ التعديل الذي تم على التعريف بعد صدور المعيار IFRS 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة حيث تم تعريف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الالتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، بينما التعريف الذي لا يزال يتم تداوله في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS هو أن "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الالتزام بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"، وهذا يضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS موضع تساؤل هام بالنص صراحة على أن هذه المعايير مشتقات من معايير التقارير المالية الدولية IFRSS.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

ليس من السهل الإلمام بكل ما ورد في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظرا لحجم المشروع أولا⁽¹⁾. و لضرورة الاختصار الذي تقتضيه طبيعة الدراسة ثانيا. تبعا لما سبق أوجبت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام منهجية ينبغي مراعاتها في قراءة المعايير.

تستند هذه المنهجية على المرتكزات الآتية:

- قراءة المعيار في سياق الهدف منه.
- قراءة المعيار في سياق أساس الاستنتاجات الخاص ببعض المعايير.
- قراءة المعيار في ضوء مقدمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- قراءة المعيار ضمن إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام.
- يُقدم معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (3) (السياسات المحاسبية، التغييرات في التصديرات المحاسبية والاختفاء" أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الارشادات الواضحة.

كما أن دراستنا للمعايير ستكون وفق تناول موضوعي أي الدراسة الموضوعية لمجموعة المعايير التي بحثت المعالجة المحاسبية لموضوع معين، مثل المعايير المحاسبية للإيرادات العامة التي تناولها المعيار رقم (9) والمعيار رقم (23)⁽²⁾.

هذا باستثناء معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33) الذي سنفتتح به دراسة المعايير، لأنه يجب مراعاة ما ورد فيه من ناحية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى فيما يتعلق بالأحكام الانتقالية والتطبيق للمرة الأولى وكيفية تطبيق التعديلات التي تمت على كل معيار.

ومعايير المحاسبة الدولية التي تناولها في هذا المبحث تنطبق على جميع المنشآت باستثناء المعيار (22) الذي ينطبق على كافة منشآت القطاع العام بما فيها منشآت الأعمال الحكومية (GBES)⁽³⁾.

¹- تقع إصدارات معايير IPSAS (طبعة 2016)، في جزأين بحوالي: 2190 صفحة.

²- راجع: حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، دار أمجد، الأردن، ط1، 2016، ص:111.

³- IPSAS 22: الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع الحكومي العام.

المطلب الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستندة لأساس الاستحقاق لأول مرة (المعيار 33 IPSAS)

قبل اصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33، لم يكن يوجد معيار يعالج القضايا الناشئة عن تبني معايير المحاسبة في القطاع العام للمرة الأولى.

نتيجة لما سبق وافق مجلس IPSASB على مشروع في يونيو 2011 لوضع مجموعة شاملة من المبادئ لغرض استخدامها من قبل المنشآت عند تبني معايير IPSAS في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.⁽¹⁾

أولاً: هدف و نطاق المعيار

وظيفة المعيار 33 IPSAS المتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للمرة الأولى هو بيان الأحكام الانتقالية عند تطبيق هذه المعايير للمرة الأولى، حيث يهدف المعيار 33 IPSAS إلى بيان كيفية التعامل مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من قبل المطبق لها لأول مرة.⁽²⁾

ويرجع إصدار هذا المعيار إلى: "توقع وجود كثير من العقبات والصعوبات يمكن أن يواجهها المطبق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS للمرة الأولى، وما يمكن أن يؤدي إلى تحميل المطبق لتكاليف عالية ربما لا تبررها المنافع المتوقعة من التطبيق".⁽³⁾

فالمعيار هو عبارة عن مرشد عملي للمنشأة التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق وذلك لتحقيق الآتي:⁽⁴⁾

- توفير تقارير شفافة حول تطبيق المنشأة لمعايير IPSAS المستندة لأساس الاستحقاق للمرة الأولى.
- التزويد بنقطة انطلاق للمحاسبة المستندة لأساس الاستحقاق بغض النظر عن الأساس الذي كان مطبقاً قبل

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص: 1615.

²- نفس المرجع، ص: 1555.

³- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مرجع سابق، الجزء 2، ص: 417.

⁴-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص: 1555.

ذلك من قبل المطبق لمعايير IPSASS للمرة الأولى، كما أور المعيار 33 IPSAS ثلاث حالات لا تعتبر فيها المنشأة مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى.⁽¹⁾

ثانياً: الاعتراف والقياس

يتعلق بمفهومي الاعتراف والقياس ما يلي:⁽²⁾

- 1- إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية: وهي قائمة المركز المالي الافتتاحية للمطبق للمرة الأولى في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بحيث تعتبر هذه نقطة الانطلاق في المحاسبة المستندة لأساس الاستحقاق.
 - 2- السياسات المحاسبية: ويقصد بها تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأثر مستقبلي، إلا إذا تطلب أو حيز تطبيقها بأثر رجعي بموجب المعيار 33، كما يجب استخدام ذات السياسات المحاسبية في إعداد وعرض قائمة المركز المالي للانتقالية، ولكافة الفترات التي يتم عرضها، إلا إذا تضمن المعيار (33) غير ذلك.
 - 3- الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي: وتعلق هذه الاستثناءات بالتقديرات التي تمت وفقاً لمعايير IPSAS حيث يجب أن تتوافق مع التقديرات وفقاً للمعايير السابقة المطبقة قبل تطبيق IPSAS بعد تعديلها لتعكس أي فروقات في السياسات المحاسبية.
 - 4- العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأهداف والظروف الأخرى، وفقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المنصوص عليها في معايير IPSASS، كما يجب على المطبق للمرة الأولى تقييم مدى تأثير الاعفاءات الانتقالية على العرض العادل للقوائم المالية، وعلى مدى قدرة المضيف للمرة الأولى في التأكيد على الالتزام بمعايير IPSASS المستندة لأساس الاستحقاق.
- ولا ينبغي أن توصف القوائم المالية بأنها تُمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ما لم تُمثل لجميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما يجب أن توصف بأنها قوائم مالية تُمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

¹- لمزيد من التفاصيل راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص1055.

²- راجع: - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص. ص: 1559-1562 بتصرف..

- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص. ص: 421-424 بتصرف.

يرتبط مفهوم الاعفاءات بالفترة الانتقالية و هي : "الفترة التي تطبق فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من الاعفاءات الواردة في هذا المعيار قبل أن تمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق، وقبل أن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ بامتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".⁽¹⁾

ويقصد بالإعفاءات ما يلي: ".....الاعفاء من متطلبات الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير وخلال الفترة الانتقالية".⁽²⁾

تم تحديد الفترة الانتقالية لأجل الاعفاءات بثلاث سنوات، أو عند الامتثال الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

قسم المعيار (33) الإعفاءات إلى نوعين هما:

1- الإعفاءات المؤثرة على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق خلال الفترة الانتقالية.⁽³⁾

2- الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق خلال الفترة الانتقالية.⁽⁴⁾

وقبل الاستفادة من هذه الاعفاءات يتعين على المنشأة التي تعتمد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأول مرة أن تأخذ في اعتبارها، جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، والتأثير المحتمل على بياناتها المالية.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص:1557.

²- نفس المرجع، ص:1561.

³-راجع: المعيار 33، الفقرات من (36-62).

⁴-راجع: المعيار 33، الفقرات من (64-134).

تهدف متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار (33) إلى بيان التقدم الذي تحرزه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في مطابقة سياستها المحاسبية مع المتطلبات الواردة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام خلال الفترة الانتقالية⁽¹⁾. ويجب على المنشأة الإفصاح عن القضايا التالية:⁽²⁾

- 1- يجب على المطبق للمرة الأولى الإعلان عن الالتزام بمعايير IPSASS بعبارة صريحة وغير متحفظة ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
- 2- يجب على المطبق الإفصاح عن مدى الاستفادة من الإعفاءات الانتقالية.
- 3- يجب على المطبق الإفصاح عن الأرصدة، العمليات، الإيرادات والمصروفات و/أو العمليات من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى والتي تم إلغاؤها خلال فترة إعداد التقارير المالية.
- 4- عند قيام المطبق للمرة الأولى بعرض قوائم مالية موحدة، بسبب الإعفاءات والشروط الانتقالية، فيجب الإفصاح عن أسباب عدم عرض القوائم المالية والاستثمارات في المنشآت الزمنية، الحقوق في العقود المشتركة كقوائم مالية موحدة والمؤشر الذي يستطيع عنده المطبق للمرة الأولى عرض قوائم مالية موحدة.
- 5- الإفصاح عن تفسير الانتقال إلى معايير IPSASS.
- 6- الإفصاح عن التسويات.
- 7- الإفصاحات المتعلقة باستخدام التكلفة الحكيمة للمخزون، الممتلكات المستمرة، الممتلكات والمنشآت والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأدوات المالية، أو أصول امتياز الخدمات، حيث إذا استخدم المطبق للمرة الأولى القيم العادلة كتكلفة حكيمة⁽³⁾ للبنود السابقة.
- 8- الإعفاءات من متطلبات الإفصاح وفق المعايير.

¹- راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج2، ص: 1585.

²- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ج2، ص: 454.

³- ولها عدة مسميات، التكلفة الاعتبارية أو التكلفة الافتراضية، وهي المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الاقتناء القابلة للاهلاك في تاريخ معين.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المخصصة للإيراد العام

خصّص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيارين ضمن المعايير التي أصدرها للمعالجة المحاسبية للإيرادات العام في القطاع العام هي:

أولاً: معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم (9): الإيراد من العمليات التبادلية

يستخدم هذا المعيار مصطلح الإيراد الذي يشمل كلا من الإيرادات والمكاسب بدلا من مصطلح الدخل، ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية. الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل:⁽¹⁾

- تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة.
- يمكن قياسها بشكل موثوق.

وينطبق المعيار (9) على الإيراد الذي يتحقق بالطرق التالية:⁽²⁾

- تقديم الخدمات، بيع البضائع.
- استخدام الغير لأصول المنشأة كالفوائد و الإتاوات وأرباح الأسهم.

ولا يتعامل المعيار مع الإيرادات المحققة بالطرق التالية:⁽³⁾

- الأيجارات (المعيار 13)، توزيعات الأرباح (المعيار 36)، عقود التأمين، التغييرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية (المعيار 29)، الأصول غير المتداولة، الاعتراف المبدئي والتغييرات في قيم الأصول البيولوجية والاعتراف المبدئي بالمنتج الزراعي (المعيار 27)، استخراج خامات المعادن.

وعند التمييز بين الإيراد من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها، كما أن المبالغ التي تجمعها المنشأة بصفقتها وكيلا للحكومة أو لمنظمة حكومية أخرى (مثال دفعات فواتير

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:387.

²-نفس المرجع، ص:387.

³-نفس المرجع، ص. ص: 388-389.

الكهرباء المحصلة عن طريق البريد، بالنيابة عن المنشآت التي توفر هذه الخدمة)، لا تعتبر منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة تتدفق إلى المنشأة ولا تؤدي إلى زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ولذلك فهي مستثناة من الإيراد.⁽¹⁾

كما يجب أن يقاس الإيراد على مستوى القيمة العادلة للعرض المستلم أو المستحق للاستلام.

يجب على المنشأة أيضا الاعتراف بالإيراد الناتج عن كل نوع من أنواع المعاملات التبادلية وفق الشروط التي حددها المعيار (9) لكل معاملة.⁽²⁾

أما متطلبات الإفصاح وفق هذا المعيار فتتضمن السياسات المحاسبية التي تم استخدامها للاعتراف بالإيراد، ومقدار كل نوع من أنواع الإيراد التي تم الاعتراف بها، بما في ذلك الإيراد الناتج عن عمليات تبادل السلع والخدمات.

ثانيا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23: الإيراد من العمليات غير التبادلية

يهدف IPSAS23 إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية الناشئة عن اندماج المنشأة، وتطبق نصوص المعيار (23) في محاسبة الإيراد من المعاملات غير التبادلية. تشمل المعاملات غير التبادلية الإيرادات الناتجة عن استخدام صلاحية سيادة الدولة في فرض الضرائب والرسوم وفقا لأحكام الدستور مثل: ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والرسوم الجمركية والغرامات والمعدات.⁽³⁾

ويراعي المنهج التالي في تحليل التدفق الأولي للموارد من المعاملات غير التبادلية:⁽⁴⁾

- توافر شروط الاعتراف بالأصل: (احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية وإمكانية القياس بشكل موثوق).
- السيطرة على الأصل: القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل.
- الحدث السابق: يعتبر شرط لتحقيق السيطرة على الأصل والاعتراف.
- التدفق المحتمل للموارد: ويكون عندما تفوق عرضة حصوله أكبر من عن فرصة عدم حصوله.
- الأصول المحتملة: تحتاج إلى إفصاحات معينة وفق المعيار (19)

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 390.

²-راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 391-395.

³- حسام أبو علي، مرجع سابق، ص: 115.

⁴-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 782-785، بتصريف.

- مساهمات المالكين: وهي المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة التي يتم المساهمة بها في المنشأة من قبل أطراف خارجية عن المنشأة باستثناء المطلوبات.
- العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة: ويتم الاعتراف بها استنادا إلى معايير IPSAS، أما العناصر غير التبادلية فيتم الاعتراف بها استنادا إلى المعيار (23).
- قياس الأصول عند الاعتراف المبدئي: يتم قياسها بالقيمة العادلة كما هي في تاريخ الاقتناء.
- و يعترف بالإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية كإيرادات ماعدا تلك التي يتم الاعتراف بها كالتزامات والمتعلقة بذات الموارد المتدفقة، ويتم قياسها بالزيادة في صافي الأصول (حقوق الملكية).⁽¹⁾
- ويعترف بالتزامات التعاقدية الحالية الناشئة من معاملة غير تبادلية على أنها التزام في حالة:⁽²⁾
- احتمال تدفق صادر للموارد (منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية لتسوية الالتزام التعاقدية).
- إمكانية القيام بتقدير موثوق لمبلغ الالتزام التعاقدية.
- تعتبر الضرائب والتحويلات مصادر الإيرادات الناشئة من المعاملات غير التبادلية، لذلك حدد المعيار (23) الشروط التالية للتعامل معها:⁽³⁾
- ينبغي أن تعترف المنشأة بأصل معين فيما يتعلق بالضرائب عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة ويتم تلبية معايير الاعتراف بالأصل، وينبغي تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغ إجمالي، ولا ينبغي تخفيضه فيما يخص المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.
- ينبغي أن تعترف المنشأة بأصل معين فيما يتعلق بالتحويلات⁽⁴⁾ عندما تلي الموارد المنقولة تعريف الأصل ومعايير الاعتراف بها كأصل.
- وهناك مجموعة من الإفصاحات حددها المعيار سواء في مستوى القوائم المالية ذات الغرض العام أو في الملاحظات ينبغي على المنشأة الالتزام بها.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 785-786.

²- نفس المرجع، ص: 786.

³- نفس المرجع، ص. ص: 788-792.

⁴- تشمل التحويلات: المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهيايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية.

المطلب الثالث: محاسبة المصاريف وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

لغايات المعالجة المحاسبية يمكن تقسيم المصاريف الى قسمين هما: المصروف الإيرادي (نفقات التسيير) و المصروف الرأسمالي (نفقات التجهيز)، حيث خصص مجلس معايير IPSAS المعايير التالية للمعالجة المحاسبية لنفقات التسيير:

أولاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (5) تكاليف الافتراض

سمح المعيار رقم (5) بوجود نوعين من المعالجة المحاسبية لتكاليف الافتراض: (1)

- المعالجة الأساسية: تتطلب هذه المعالجة التسجيل الفوري لتكاليف الافتراض على أنها مصروفات.
- المعالجة البديلة: تحديد إمكانية رسملة تكاليف الافتراض باعتبارها جزء من تكلفة بناء أو شراء أو إنتاج أصول معينة.

يتطلب هذا المعيار تحديد الأصول المؤهلة للرسملة، وهي: "الأصول التي تحتاج إلى فترة زمنية ضرورية لتصبح جاهزة للاستعمال المقصود، ويمكن أن تكون أصول غير ملموسة أثناء التطوير، أو أصول ملموسة خلال البناء، أو بضاعة تحتاج لفترة زمنية لتأهيلها للبيع، ويشترط لرسملة الفائدة وجود أصل سيتم استخدام تمويل خارجي لبناءه، وكذلك استخدام الأصل في العملية الانتاجية وليس للإعادة بيعه." (2) نفهم من خلال التعريف السابق وجود خاصيتين أساسيتين للأصل المؤهل هما: التمويل الخارجي والفترة الزمنية المعتمدة.

ويعترف بتكاليف الاقتراض وفق المعالجة البديلة عند تحقق شروط الاعتراف بالأصل وهي: (3)

- أن تؤدي هذه الفوائد إلى منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة.
- قياس التكاليف بشكل موثوق، أما تكاليف الاقتراض الأخرى فيتم الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:301.

²- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص:280.

³-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:303.

ويجب أن يحدد مبلغ الاقتراض المؤهل للرسملة للأصل؛ على أنه تكاليف فعلية تم تكبدها نتيجة لذلك الاقتراض، خلال الفترة خصوما منها أي دخل استثمار بالنسبة للاستثمار المؤقت لهذه الافتراضات.⁽¹⁾

ثانيا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (13): عقود الايجار

يهدف IPSAS (13) إلى: "تحديد السياسات و الإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجر والمؤجر لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية".⁽²⁾

ويصنف عقد الايجار على أنه عقد تمويلي إذا نقل جوهريا كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية، أما عقد الإيجار التشغيلي فهو العقد الذي لا ينقل جوهريا كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية.

ويطبق هذا المعيار في محاسبة كافة عقود الايجار باستثناء:⁽³⁾

- اتفاقيات الايجار لاستعمال الموارد الطبيعية كالنفط والغاز والمعادن.
- اتفاقيات الترخيص لبنود مثل المخطوطات والبراءات وحقوق الاختراع.

ولا ينطبق المعيار أيضا كأساس للقياس للأصول المؤجرة التالية:

- الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجرين التي تعامل كممتلكات مستثمرة والتي تقع محاسبتها كعقارات الاستثمارية بموجب المعيار رقم (16) و العقارات الاستثمارية الممنوحة من قبل المؤجرين بموجب عقد الايجار التشغيلي.

- الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجرين بموجب عقود الإيجار التمويلي والأصول البيولوجية المقدمة من قبل المؤجرين بموجب عقود الإيجار التشغيلي والمعيار (27).

تختلف المعاملة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي عن عقد الإيجار التشغيلي فيما يلي:⁽⁴⁾

- يسجل الإيجار التمويلي لدى المستأجر كأصل والتزام، وتقسم دفعاته ما بين الفائدة وتخفيض الالتزام ولدى المؤجر يسجل ممتلكات مستثمرة، ويسجل الإيراد كدخل تمويلي، أما الإيجار التشغيلي فيسجل لدى المستأجر دفعات

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 304.

²-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 477.

³-نفس المرجع، ص: 477. بتصرف

⁴-خالد جمال الجعرات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 424.

الإيجار كمصروف ويخفض بالحوافز المستلمة ولدى المؤجر مسجل دفعات الإيجار كإيراد وتُخفض بالحوافز الممنوحة ويبقى الأصل في دفاتر المستأجر.

ومن القضايا المتعلقة بالإيجار: معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تعالج محاسبياً حسب نوع عقد الإيجار، فإذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي، لا يجب الاعتراف بأي زيادة في عائدات البيع على القيمة المسجلة مباشرة كإيراد للبائع (المستأجر) وإنما تؤجل وتُخفض أثناء مدة عقد الإيجار أما إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي فتتم المقارنة بين السعر البيعي والقيم العادلة فإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة يجب الاعتراف بأي مكسب أو خسارة مباشرة، أما العكس فيجب تأجيل الزيادة وإطفائها على مدى فترة الاستخدام.⁽¹⁾

ثالثاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

يهدف IPSAS 19 إلى:⁽²⁾

- التعريف بالمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.
- تحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات.
- عرض متطلبات الإفصاح عن معلومات معينة حول الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقفها ومقدارها.

تطبق نصوص IPSAS 19 في المحاسبة عند المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة باستثناء:⁽³⁾

- المخصصات والالتزامات الناشئة عن المنافع الاجتماعية⁽⁴⁾
- عقود التأمين التي تدخل ضمن نطاق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة.
- التي تظهر بسبب ضرائب الدخل أو ضرائب الدخل المعادلة.
- التي تظهر بسبب منافع الموظفين ما عدا منافع إنهاء خدمات الموظفين التي تظهر بسبب إعادة الهيكلة.

¹- خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص: 424.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج 1، مرجع سابق، ص: 638.

³- نفس المرجع، ص: 638.

⁴- تشير المنافع الاجتماعية إلى البضائع و الخدمات والمنافع الأخرى المقدمة تنفيذاً لأهداف السياسة الاجتماعية لحكومة ما.

- الأدوات المالية بما في ذلك الكفاءات التي تدخل في نطاق IPSAS 20 المتعلقة (بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس).
- المشمولة في معايير IPSAS الأخرى.
- تلك الناتجة عن العقود التنفيذية، باستثناء العقد الذي يكون مستقلا والالتزامات (العقود الضخمة) والخاضع لأحكام أخرى.

ويجب الاعتراف بالمخصصات وفقا للشروط التالية التي حددها المعيار (19):⁽¹⁾

- وجود التزام حالي (قانوني أو استتاجي) لدى المنشأة نتيجة لحدث سابق.
 - احتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في المنافع الاقتصادية أو الإمكانات الخدمية لتسوية الالتزام.
 - إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام.
- و عندما لا تتحقق الشروط السابقة الذكر لا يتم الاعتراف بأي مخصص، ولا تعترف المنشأة بالالتزام والأصل المحتمل⁽²⁾. كما أن المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.

و يتم تحديد النتيجة و الأثر المالي من خلال حكم إدارة المنشأة والمدعوم بالخبرة في عمليات مماثلة، وفي بعض الحالات، من خلال تقارير الخبراء المستقلين، وتتضمن الأدلة التي تؤخذ بعين الاعتبار أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد تاريخ التقرير.⁽³⁾

كما يجب مراجعة المخصصات في كل تاريخ تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير مالي أو إلغاؤها إذا تطلبت الظروف ذلك.⁽⁴⁾

و تستخدم المخصصات للنفقات التي تم أصلا الاعتراف لها بهذه المخصصات، ومن القضايا المتعلقة بالمخصصات؛ مخصص إعادة الهيكلة الذي يجب أن يشتمل على:

- النفقات الضرورية التي تستلزمها إعادة الهيكلة.

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 644.

²- يكتفي بالإفصاح عنهم ضمن المرفقات.

³- حسام أبو علي، مرجع سابق، ص: 156.

⁴- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 652-653.

- النفقات غير المرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

رابعاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (25): منافع الموظفين:

تعتبر الموارد البشرية من أهم أصول المنشأة، بالرغم من عدم وجود طرق محاسبية لقياس مثل هذه الأصول تتمتع بالقبول العام⁽¹⁾، لكن ذلك لا ينفي الأهمية الكبرى لهذا المورد بالنسبة للمنشأة، حيث تطرق IPSAS25 إلى بعض المتعلقات بهذا الأصل الهام عن اعتبارات يتم منحها له، وسمّاه منافع الموظفين.

يهدف IPSAS25 إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح عن المنافع المقدمة للموظفين، حيث يتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي:⁽²⁾

- الاعتراف بتكلفة تقديم منافع الموظفين في الفترة التي استفاد فيها الموظفون من المنفعة مقابل الخدمات التي تم تأديتها من قبلهم للمنشأة، وليس عن دفعها أو امكانية دفعها (أي وفقاً لأساس الاستحقاق وليس للأساس النقدي) والذي بموجبه يتم الاعتراف بالمنافع كمصروفات في حالة دفعها والتزامات في حالة عدم دفعها.

ويجب تطبيق نصوص هذا المعيار من قبل رب العمل لمحاسبة جميع الموظفين باستثناء المعاملات على أساس الأسهم ويستثنى المعيار (25) ما يلي:

- خطط منافع تقاعد الموظفين.
- المنافع المقدمة من طرف برامج الضمان الاجتماعي التي لا تعتبر مقابلًا للخدمة التي يقدمها الموظفون أو الموظفون السابقون في منشآت القطاع العام.

تطرق IPSAS25 لمعالجة العناصر التالية، والتي يمكن اختصارها فيما يلي:⁽³⁾

- التعريف بمنافع الموظفين قصيرة الأجل والدفعات الأخرى: فشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل (الأجور، العطل المدفوعة الأجر..) والمنافع غير النقدية مثل (العناية الصحية والإسكان). حيث يجب الاعتراف، بالقيمة غير المخصومة للمنافع المتوقع دفعها نتيجة الخدمة المحددة في فترة معينة من قبل الموظفين خلال تلك الفترة (وفق

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص69.

²- نفس المرجع، ص: 70. بتصرف.

³- نفس المرجع، ص. ص: 74-76.

- أساس الاستحقاق)، كما يجب الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لتعويضات الغياب قصيرة الأجل عند تقديم الموظفين للخدمات التي تؤدي إلى زيادة حقوقهم، أو عند ظهور الغياب في حالة عدم تجمع فترات الغياب.
- أما الدفعات الأخرى فتشمل (دفعات العلاوات الإضافية والمشاركة في الأرباح).
- ويجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة للمشاركة في الأرباح والعلاوات الاحصائية فقط عندما يكون هناك التزام قانوني أو استدلالي للقيام بإجراء مثل هذه الدفعات كنتيجة لأحدث ماضية وتقدير موثوق للتكلفة التي يمكن تحملها حيث لا يكون خيار لدى المنشأة عن الاعتراف بالالتزام إلا إذا دفعت هذه المنافع.
- **بيان منافع الموظفين بعد التوظيف:** فتحدد المعاملة المحاسبية لحفظ منافع الموظفين بعد الخدمة استنادا لنوعية الخطة أكانت خطة مساهمة محددة أو خطة منافع محددة، ويعتمد التقرير بينهما على الجوهر الاقتصادي للخطة كما هي مستمدة من الشروط الأساسية.
 - **مناقشة أصول ومطلوبات صندوق التقاعد:** يتم عرض أصول ومطلوبات كل خطة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، ويجوز إجراء مقاصة بين أصول ومطلوبات الخطة عندما يكون هناك حق قانوني إلزامي باستخدام الفائض، العائد الخطة معينة لإضفاء الالتزام.
 - **توضيح حالات تسوية المطلوبات والتقصير عن سدادها:** لحالات التقصير عن السداد أثر هام على القوائم المالية لمنشأة ويتم، ربطها عادة بعمليات إعادة الهيكلة أو إعادة التنظيم، ويتم الاعتراف بها في القوائم المالية في ذات الوقت الذي يتم الاعتراف به بعمليات إعادة الهيكلة، إضافة لمتطلبات أخرى.
 - بيان منافع إنهاء الخدمة وتعويض الملكية، ويتعلق بمنافع إنهاء الخدمة وجوب الاعتراف بالمبالغ واجبة الدفع عندما تكون المنشأة فقط ملتزمة بإنهاء خدمة موظف أو مجموعة من الموظفين قبل تاريخ التقاعد، والتزويد بمنافع إنهاء الخدمات كنتيجة لعرض تشجيع الوفرة الاختيارية، أما منافع تعويض الملكية فيحدد المعيار متطلبات الإفصاح المكثف لمنافع تعويض الملكية مثل خيارات الأسهم أو أي أدوات ملكية صادرة للموظفين كتعويض، ولا يتطلب الإفصاح كذلك عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أي دفعة على أساس مشترك.
 - تحديد متطلبات العرض والإفصاح، يتم تجميع بنود مصروفات التقاعد وعرضها بشكل تفصيلي حسب مسمى البند كتكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد على أصول الخطة، أو كقيمة واحدة من خلال صافي الأصول (حقوق الملكية)، و إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة، سياسة الاعتراف، بمكاسب أو الخسائر الالتوائية، و وصف الخطة، ومكونات إجمالي المصروفات في صافي الأصول والافتراضات الابتكارية الأساسية المخصصة، و إفصاحات أخرى.

المطلب الرابع: المعايير الخاصة بالمعالجة المحاسبية للمصاريف الرأسمالية

خصصت المعايير التالية للمعالجة المحاسبية للمصاريف الرأسمالية

أولاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (11): عقود الانشاء

يهدف المعيار (11) إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقود الإنشاء (البناء) في القوائم المالية من قبل المتعاقد لتنفيذ العقد. فالموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الانشاء هو توزيع كل من إيراد العقد ومصروفات العقد على فترات تقدم التقارير التي تنفذ فيها أعمال الإنشاء⁽¹⁾؛ لأن الصيغة المميزة لعقود الانشاء⁽²⁾ تفرض على المنشأة الأخذ بعين الاعتبار التواريخ الهامة المتعلقة بالعقد، لما لذلك من علاقة بالاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعقد في الفترات المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ العقد.

تطبق نصوص المعيار (11) على المقاولين الذين يقومون بإعداد وعرض القوائم استناداً إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في مجال عقود الانشاء، وكل منشآت القطاع العام تطبق هذا المعيار.

يجب على المنشآت في هذا الصدد معرفة القواعد العامة التي حددها المعيار (11) بخصوص الترتيبات التي تصنف على أنها عقود إنشاء، ودليل لأنواع عقود الانشاء التي تنشأ في القطاع العام، لأن هذه القواعد تتعلق بكيفية النظر إلى عقود الانشاء كعقود منفصلة، أو تجميع أكثر من عقد في عقد واحد، أو فصل العقد الواحد إلى أكثر من عقد.⁽³⁾

كما يجب على المنشأة الافصاح عن إيرادات ومصروفات العقد في قائمة الأداء المالي وعرض ما يستحق على العملاء كأصل وما يستحق لهم كالتزام في قائمة المركز المالي.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:430.

²- التاريخ الذي يبدأ فيه عقد الانشاء وتاريخ استكمال النشاط بفعالية عادة في فترات مختلفة لتقويم التقارير، ويعرف ذلك محاسبياً بالاعتراف بالإيراد خلال الانتاج وفقاً لنسبة الانجاز.

³- لمزيد من التفصيل، راجع: خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ص. ص:

ثانياً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (12): المخزون.

يصف المعيار (12) المعالجة المحاسبية للمخزون⁽¹⁾ وفق مبدأ التكلفة التاريخية، والمسألة الأساسية في محاسبة المخزون هي: "مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويُرّحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به".⁽²⁾

كما يوفر هذا المعيار الارشادات العملية لتحديد تكلفة المخزون والاعتراف اللاحق به كمصرف بما في ذلك تخفيض التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، بالإضافة إلى الارشادات المتعلقة بكيفية صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون.

ينطبق المعيار (12) على كافة أنواع المخزون باستثناء:⁽³⁾

- العمل قيد الانجاز الناتج بموجب عقود الانشاء (المعيار 11).
- الأدوات المالية (المعيار رقم 28 والمعيار رقم 29).
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والانتاج الزراعي في وقت الحصاد (المعيار رقم 27).
- العمل قيد الانجاز للخدمات التي سيتم تزويدها دون عوض أو مقابل اسمي مباشرة من مستلمي هذه الخدمة.
- كما لا تنطبق أسس القياس في هذا المعيار على الأصول البيولوجية والبضائع بي السماسرة والتجار.

قياس المخزون بمقدار التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويتم تقدير القيمة القابلة للتحقق يعاد على الأسعار السوقية بحيث لا يظهر الأصل بأكثر من قيمة القابلة للتحصيل نتيجة الاستخدام أو البيع، ويتم الاعتراف بخسارة الانخفاض كمصرف يحمل على صافي الأصول⁽⁴⁾ " (حقوق الملكية).

ويتم الاعتراف بالمصرف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد المتعلق بذلك، كما يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة المخزون عن التكلفة إذا كانت أعلى من القيمة القابلة للتحقق.

¹- تطرق المعيار إلى المخزون الذي يتم تصنيفه وبيعه أو بيعه فقط.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 458.

³- نفس المرجع، ص: 458.

⁴- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، المرجع السابق، ص: 394.

وتتعلق المتطلبات بعرض ايراد بيع المخزون والمصروف المتعلق به في صافي الأصول وكذلك خسائر الانخفاض، أما قيمة الأصل للتحقق أو التكلفة أيهما أقل في قائمة المركز المالي.

ثالثاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (16): العقارات الاستثمارية

يصف IPSAS16 المعالجة والمحاسبة للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة⁽¹⁾، بحيث تطبق المنشأة هذا المعيار في محاسبة العقارات الاستثمارية التي تشتريها المنشأة لغرض استثمارها وليس لغرض استخدامها في العمليات التشغيلية والإنتاجية، ويطلق عليها الممتلكات المستثمرة أو الاستثمارات العقارية، ولا تطبق نصوص هذا المعيار على القضايا التي تمت تغطيتها في المعيار (13) والمعيار (27) وحقوق استخراج المعادن والمصادر غير المتجددة.

وكغيرها من الأصول يتم الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصل إذا توافر فيها الشرطان التاليان:⁽²⁾

- احتمال تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة إلى المنشأة من هذه المعاملات.
- عندما يمكن قياس تكلفة العقارات الاستثمارية بموثوقية.

ولتحقيق ذلك يجب قياس العقارات الاستثمارية مبدئياً وفق تكلفتها، أما إذا تم اكتساب العقارات الاستثمارية من خلال العمليات غير المتداولة، تكون تكلفتها هي قيمتها العادلة في تاريخ الاكتساب.⁽³⁾

أتاح المعيار للمنشأة استخدام نموذجين للقياس هما: نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة، وفي حالة اختيار المنشأة لنموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة لها باستثناء الحالات الاستثنائية التي يتعذر فيها تقدير القيمة العادلة بصفة موثوقة، كما يجب أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما هي في تاريخ إعداد التقرير.

أما في حالة اختيار المنشأة لنموذج التكلفة فيجب عليها قياس كافة العقارات الاستثمارية باستخدام المعاملة القياسية، بما يتفق مع المعيار رقم (17): الممتلكات والمصانع والمعدات.

ينبغي على المنشأة معرفة القواعد التي حددها المعيار بالنسبة إلى الآتي:

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 532.

²- نفس المرجع، ص: 537.

³- نفس المرجع، ص: 538..

- قواعد التحويلات من وإلى فئة الممتلكات المستثمرة.
 - قواعد التخلص (الاستبعاد) من الممتلكات المستثمرة.
- وتتعلق الإفصاحات المتعلقة بالعقارات الاستثمارية بما يلي: ⁽¹⁾
- الإفصاحات الإضافية لنموذج القيمة العادلة.
 - الإفصاحات الإضافية لنموذج التكلفة.

رابعاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (17): الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف IPSAS17 إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من معرفة المعلومات المتعلقة باستثمارات المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار. تتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة هذا المعيار: ⁽²⁾

- الاعتراف بالأصول.
 - تحديد مبالغ الأصول المسجلة.
 - تحديد مصروفات الاهتلاك وخسائر الانخفاض المتعلقة بها.
- وتطبق نصوص IPSAS17 في محاسبة الممتلكات و المعدات والمصانع باستثناء:
- اعتماد معالجة محاسبة مختلفة وفقاً لمعيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام.
 - الأصول للمورثة.

ولا يطبق هذا المعيار على: ⁽³⁾

- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (المعيار 27)
- حقوق الانتفاع بالمعادن واحتياطات المعادن والموارد غير المتجددة المشابهة.

¹- لمزيد من التفاصيل: راجع: خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 473.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 566.

³- نفس المرجع، ص. ص: 566-567.

و يعترف بالممتلكات والمصانع والمعدات على أنها أصل إذا توافر فيها شروط الاعتراف بالأصل المتمثلة في

الآتي:

- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمية المرتبطة بها إلى المنشأة.
 - إمكانية قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل الخاص بالمنشأة بموثوقية.
- و بعد الاعتراف بالأصل تختار المنشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقسيم كسياسة محاسبية خاصة بها، ونقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات.⁽¹⁾
- ويكون التسجيل وفق نموذج التكلفة وفق سعر التكلفة مطروحا منه أي اهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة، أما التسجيل وفق نموذج إعادة التقسيم فيكون وفق القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقسيم ناقصا الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة اللاحقة، ويعوض فائض إعادة التقسيم ضمن حقوق الملكية.⁽²⁾
- ويتم التوقف عن الاعتراف بالأصل عندما يتوقف تدفق المنافع الاقتصادية منه إلى المنشأة.
- و يجب الإفصاح عن الآتي في القوائم لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات:⁽³⁾
- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل.
 - أساس الاهتلاك المستخدمة.
 - الأعمار النافعة ومعدات الاهتلاك.
 - القيمة المرحلة الاجمالية و الاهتلاك المتراكم، خسائر الانخفاض المتراكمة.
 - تسوية القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة.
 - الإفصاح عن القيود والمعلقات الأخرى.
 - الإفصاح عن معلومات إضافية إذا تم إثبات الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة المعاد تقديرها.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:575.

²- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص:520.

³- نفس المرجع، ص. ص: 517-521. بتصريف.

خامسا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21: الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد

يهدف IPSAS21 إلى وصف الاجراءات التي تطبقها المنشأة في حالة انخفاض قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد.

تتمثل هذه الإجراءات في اتباع المنهج التالي:⁽¹⁾

- التأكيد على أن الأصول غير المولدة للنقد سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد.
- تحديد كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد وكيفية قياسها و عكسها.
- تحديد المؤشرات التي تدل على الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد.
- التعريف بالقيم المتعلقة بقياس الانخفاض في الأصول المولدة للنقد.
- التعرف على كيفية عكس الانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد.
- عرض متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض في الأصول غير المولدة للنقد.

تطبق المنشأة هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير المولدة للنقد باستثناء:

- المخزون موضوع المعيار (2).
- الأصول الناتجة عن عقود الإنشاء موضوع المعيار (11).
- الأصول المالية موضوع العيار (29).
- العقارات الاستثمارية موضوع المعيار (16). (التي تم قياسها بالقيمة العادلة).
- الممتلكات والمصانع والمعدات عن المودة للنقد موضوع المعيار (17). (التي تم قياسها وفق إعادة التقييم).
- الأصول غير الملموسة غير المولدة للنقد موضوع المعيار (31).
- الأصول الأخرى التي تحدد مسألة الانخفاض من قيمتها وفق معايير محاسبية دولية أخرى، مثل الاستثمارات في المنشآت الزمنية والعقود المشتركة التي تضمنها المعيار (36)، حيث ينطبق عليها هذا المعيار عند تصنيفها كأصول غير مولدة للنقد، وينطبق عليها المعيار (26) عند تصنيفها كأصول (مولدة للنقد).⁽²⁾

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 600.

²- نفس المرجع، ص: 601.

وينطبق المعيار على الأصول التالية: (1)

- الممتلكات، المنشآت، المعدات.
- الممتلكات المستثمرة التي يتم قياسها بالتكلفة.
- الأصول غير الملموسة.
- الشهرة.
- الاستثمارات في المنشآت المسيطرة عليها أو الزميلة أو العقود المشتركة.
- الأصول التي تظهر بقيمة تم إعادة تقديرها بموجب المعيارين 17 و 31.

سادسا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26: الانخفاض في الأصول المولدة للنقد

يهدف IPSAS26: إلى بيان الاجراءات المطبقة من قبل المنشأة في حالة انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد وفق ما يلي: (2)

- تحديد الأصول المولدة للنقد التي خفضت قيمتها.
- الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة.
- تحديد متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة.
- بيان الإفصاحات اللازمة.

وتطبق نصوص المعيار (26) في محاسبة الأصول التي خفضت قيمتها باستثناء: (3)

- المخزون موضوع المعيار (2).
- الأصول الناجمة عن عقود الانشاء موضوع المعيار (11).
- الأصول المالية موضوع المعيار (29).
- العقارات الاستثمارية المقاسة بالقيمة العادلة للمعيار (16).
- أصول الضريبة المؤجلة التي تم التطرق اليها في المعايير المختلفة.
- الأصول غي الملموسة المولدة للنقد التي تم قياسها وفق إعادة التقييم المعيار (31).

¹- المرجع نفسه، ص: 601.

²-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:941.

³- المرجع نفسه، ص. ص: 941-942.

- الشهرة.
- الأصول البيولوجية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المعيار (27).
- الأصول غير المتداولة (أو المجموعات التي يتم التخلص منها) والمصنفة كمنظمة للبيع والتي يتم قياسها بالقيمة المرحلة أو القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أيهما أقل والتي تدخل في نطاق معايير IPSAS أو المحلية ذات العلاقة بالأصول غير المتداولة المكتناة للبيع أو العمليات غير المستمرة.
- تكاليف الامتلاك المؤجلة والأصول غير الملموسة الناجمة عن الحقوق التعاقدية لشركة تأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني المناسب الذي يتناول عقود التأمين.
- الأصول الأخرى المولدة للنقد التي تدخل المتطلبات المحاسبية لانخفاض القيمة الخاصة بها ضمن معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

على المنشأة القيام في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك دلالة على انخفاض قيمة أصل معين، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقدير المبلغ المقابل للاسترداد للأصل، ويقاس الانخفاض بزيادة القيمة المسجلة عن القابلة للاسترداد، وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة العادلة ناقصا منها تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى.

وحدد المعيار نوعين من الدلالات لمعرفة الانخفاض في قيمة الأصل هما: (1)

- المؤشرات الخارجيّة مثل التغيرات في البيئة الاقتصادية و القانونية.
- المؤشرات الداخليّة مثل الأختيار المادي للأصل أو التلف.

يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية (المسجلة)، وتمثل خسائر الانخفاض مصروفات يجب تحميلها للربح أو الخسارة (قائمة الاداء المالي) إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم للأصل حيث يتم الاعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية، كما يتطلب الاعتراف بخسائر الانخفاض تعديل قسط الاهتلاك للفترة المستقبلية. (2)

أما عكس خسائر الانخفاض فيتم عندما تزيد القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة المرحلة (المسجلة)، ويعترف بالخسائر المعكوسة ضمن الفائض أو العجز، إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 946-947.

²- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص: 141.

بها، ولا يتم عكس خسائر الانخفاض في الشهرة⁽¹⁾. ويتعلق بالإفصاح حسب فئة الأصول والإفصاح القطاعي لخسائر الانخفاض ومكاسب عكس خسائر الانخفاض المعترف بها في الفائض أو العجز و إفصاحات أخرى.

سابعاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (27): الزراعة

يهدف IPSAS27: إلى بيان المعاملة المحاسبية و الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وتطبق نصوص هذا

المعيار على البنود التالية عندما يتعلق النشاط الزراعي بـ:⁽²⁾

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي (المعيار 16 والمعيار 17).
- الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (المعيار 31).
- الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو تزويد الخدمات.

تعترف المنشأة بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي في الحالات التالية:⁽³⁾

- سيطرة المنشأة على الأصل نتيجة أحداث سابقة.
- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مرتبطة بالأصل.
- إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفة على نحو موثوق.

يخضع قياس الأصول البيولوجية للقواعد التالية:⁽⁴⁾

- يجب قياس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
- يجب قياس المنتج الزراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة عند الحصاد.

¹- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 142.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 998.

³- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 1001.

⁴- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص: 163.

- تتضمن تكاليف نقطة البيع كافة المصروفات التي تتم عند بيع الاصل البيولوجي، ولا تتضمن مصروفات نقل المبيعات إلى السوق.
- يتم الابلاغ عن المكاسب المتعلقة بالأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وكذلك التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية خلال الفترة في الفائض أو العجز (الأداء المالي) في الفترة التي ظهر فيها.

ثامنا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (29): الأدوات المالية، الاعتراف و القياس

يهدف IPSAS29 إلى: تأسيس قواعد للاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية، حيث تطرق المعيار 29 إلى بيان مقتضيات الاعتراف والقياس للأدوات المالية وفق ما يلي: (1)

- التعرف على كيفية الاعتراف بالأدوات المالية سواء كانت أصولاً أو مطلوبات وبعض العقود المتعلقة بشراء أو بيع البنود غير المالية في قائمة المركز المالي وطرح قياسها، وكذلك التوقف عن الاعتراف بها.
- التأكيد على كيفية قياس الادوات المالية سواء كانت أصولاً أو مطلوبات، مما في ذلك القياس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في قائمة المركز المالي إضافة إلى قياس الانخفاض المتعلق بها.
- التعرف على كيفية تصنيف الادوات المالية سواء كانت أصولاً أو مطلوبات ضمن قائمة عن الفئات التي تضمنها المعيار.
- التعرف على التحول المتعلق بالأصول و المطلوبات المالية، ومسوغات استخدامه وأساليب تطبيقه.
- التعرف على كيفية الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المرتبطة على قياس الأصول والمطلوبات المالية سواء في الفائض أو العجز (قائمة الأداء المالي) أو صافي الأصول.

وتطبق كافة المشاريع نصوص هذا المعيار على جميع الأدوات المالية باستثناء: (2)

- أدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة كالأسهم.
- الحقوق في المنشآت المسيطر عليها أو الزميلة أو العقود المشتركة أو الدفعات المرتكزة على الأسهم، أو الحقوق والمطلوبات الناشئة بموجب عقود التأمين.

كما أنّ هناك بنود ينطبق عليها المعيار بشروط معينة مثل مطلوبات القروض عقود شراء وبيع البنود المالية وغير المالية.

¹- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. ص: 205-206.

²- نفس المرجع، ص: 320.

يتم الاعتراف بكل التكاليف ذات العلاقة بالأصول البيولوجية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة⁽¹⁾ كمصروفات عند انفاقها ماعدا تكاليف شراء الأصول، و الإفصاحات المتعلقة بالمعيار 27.

تاسعا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (31): الأصول الملموسة

يهدف IPSAS31 إلى: بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتطرق إليها أي معيار آخر، حيث يتطرق المعيار إلى وصف صيغة هذه الأصول وكيفية الاعتراف والقياس الخاصة بها، وتحديد تكاليفها، وتقدير مصروفات الاطفاء وخسائر الانخفاض المتعلقة بها، وتحديد الإفصاحات المطلوبة وينطبق المعيار على كافة الأصول غير الملموسة مثل:

- برامج الكمبيوتر.
- براءات الاختراع.
- العلامات التجارية.
- حقوق التأليف.

وينطبق المعيار (31) على الأصول التالية:⁽²⁾

- الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار آخر.
- الأصول المالية موضوع المعيار (28).
- الاعتراف والقياس لأصول الاستكشاف و التقييم.
- نفقات تطوير استخراج النفط واندماج الاعمال.
- الشهرة المشتراة في اندماج الاعمال.
- الصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور و غيرها.
- الأصول الضريبية المؤجلة (المعطاة بموجب معيار محاسبي دوري أو محلي).
- تكاليف الاستملاك المؤجلة والأصول غير الملموسة والناجمة من الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين (ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو المهني).
- الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنعة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

¹- وضع المعيار 27 دليلا لقياس القيمة العادلة.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 1439-1440.

- أصول الارث غير الملموسة.

تاسعا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (32): ترتيبات امتيازات الخدمات - المانح

يهدف IPSAS32 إلى: وصف المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام، وتطبيق المنشأة نصوص هذا المعيار في محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات. ويتم الاعتراف والقياس الخاص بالأصول والمطلوبات وفق الآتي: (1)

- الاعتراف والقياس بالأصول: يجب على المانح الاعتراف بالأصول التي يتم تزويدها من قبل المشغل، وكذلك التطوير الذي يتم على الأصل المتواجد لدى المانح كأصل امتياز خدمة بتوفر شروط معينة.
- الاعتراف بالمطلوبات وقياسها: من اعتراف المانح بأصل امتياز خدمات استنادا إلى ما ورد اعلاه فيجب عليه كذلك الاعتراف بالتزام، إما وفق نموذج الالتزام المالي أو وفق نموذج منح حق المشغل.

ويتم عرض المعلومات المتعلقة بترتيبات امتيازات الخدمات وفق المعيار (01) المتعلق بعرض القوائم المالية، ويتم الافصاح من كافة المفاهيم والأصول المتعلقة بترتيبات امتيازات الخدمات ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية في كل فترة مالية. (2)

عاشرا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (36): الاستثمارات في المنشآت الزميلة و العقود المشتركة

يهدف IPSAS36 : إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ويجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون عبارة عن جهات مستثمرة ذات تأثير هام، أو سيطرة مشتركة، على الجهة المستثمر فيها حيث يؤدي الاستثمار إلى امتلاك حصص ملكية قابلة للقياس كميًا. (3)

ويدل على وجود التأثير الهام لدى المستثمر على المنشأة الزميلة ما يلي: (4)

- تمثيل المستثمر في مجلس الادارة.

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص: 411

²- نفس المرجع، ص: 411.

³-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 1838.

⁴- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص: 531.

- مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في المنشأة الزميلة.
- العمليات الهامة بين المستثمر و المنشأة الزميلة.
- تبادل الموظفين الاداريين بين المستثمر والمنشأة الزميلة.
- الاحتياطات المتعلقة بالمعلومات الفنية الضرورية.
- حقوق التصويت المحتملة.

وتسجل الاستثمارات في المنشأة الزميلة أو العقد المشترك بالتكلفة وتعديلها زيادة بنصيبها من الارباح وتخفيضها بنصيبها من الخسائر أو توزيعات الارباح، ويتم التوقف عن استخدام أسلوب الملكية⁽¹⁾ عن توقف التأثير الهام.

وبشأن الإفصاحات تطبق المنشأة المعيار رقم 38 المتعلق الإفصاحات عن الحقوق في المنشآت الأخرى.

المطلب الخامس: معايير إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية

تحديد معايير إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية طريقة وشروط إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية الحكومية وفق الآتي:

أولاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (01): عرض البيانات المالية

يعد المقصد الأساسي لمعيار عرض البيانات المالية: توفير معلومات تكون مقيدة لنطاق واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد الحالية والمستقبلية، لذلك يهدف المعيار إلى بيان طريقة عرض البيانات المالية ذات الاستخدام العام من أجل المقارنة بين البيانات المالية للمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، كما يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية ذات الاستخدام العام بموجب أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

حدّد معيار عرض البيانات المالية المكونات التالية للبيانات المالية:

- بيان المركز المالي

¹-لمزيد من التفاصيل حول بيان تطبيق أسلوب الملكية، راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص:

1841-1847.

- بيان الأداء المالي
- بيان التغيرات في صافي الأصول.
- بيان التدفق النقدي
- مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية في الموازنة.
- الملاحظات (البيانات المحاسبة الخاصة والملاحظات التقديرية الأخرى).
- معلومات مقارنة فيما يمكن بالفترة السابقة.

أوجب معيار عرض البيانات المالية الاعتبارات الكليّة التالية عند عرض البيانات المالية:

- العرض العادل والامتثال لمعايير IPSAS بتمثيل آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقا لتعريف معايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والايادات والمعوقات المبينة في IPSAS .
- إجراء تقسيم لقدرة المنشأة على الاستمرار في عملها إلا إذا كانت هناك نية لتصفية أعمال المنشأة.
- استمرارية المنشأة.
- اتساق العرض: الأبقاء على عرض وتصنيف البنود في البيانات المالية من فترة إلى فترة التي تليها.
- المادية والتجميع.
- التقاص.
- المعلومات المقارنة.

ثانيا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (02): بيانات التدفق النقدي

التدفقات النقدية هي تدفقات النقد والنقد العادل الوارد والصادر حسب المعيار رقم (02) ⁽¹⁾ حيث تتيح معلومات التدفقات النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد.

¹- النقد يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب، النقد العادل: هي الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ نقدية معروفة وخاضعة لمخاطرة غير كبيرة للتغيرات في القيمة.

يهدف بيان التدفقات النقدية إلى: "طلب المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد العادل لمنشأة خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستمرارية والتمويلية"⁽¹⁾ وذلك لمساعدة المستخدمين في التعرف على الآتي:⁽²⁾

- القدرة على التنبؤ بالمتطلبات التقديرية الواردة والصادرة بالنسبة للمنشأة.
- القدرة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.
- القدرة على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة انشطتها.
- يقدم بيان التدفقات النقدية عندما يقدم مع بيانات أخرى معلومات تمكن المستخدمين من تصحيح التغيرات في صافي الأصول للمنشأة وتقديم هيكلها المالي وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة، وتغيير قابلية المقارنة مع ما تقدمه فمختلف المنشآت من تقارير حول الأداء التشغيلي.

والمنشآت التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي: "يجب أن تعد بياناً للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه كجزء لا يتجزأ من بيانها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية لها"⁽³⁾ كما ينطبق هذا المعيار على كافة منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

تصنف الأنشطة التي يجب أن يبلغ عنها بيان التدفقات النقدية إلى الأنشطة التالية:⁽⁴⁾

- الأنشطة التمويلية: هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم والاقتراضات للمنشأة.
- الأنشطة الاستثمارية: وهي أنشطة امتلاك وبيع الأصول الاستثمارية طويلة التي لا يشملها النقد المعادل.
- الأنشطة التشغيلية: هي أنشطة المنشأة التي ليست أنشطة استثمارية أو تمويلية.
- يجب على المنشأة تقديم تقارير عن ضرر الأنشطة الثلاث وفق الأساليب المعتمدة في هذا المعيار،⁽⁵⁾ والافصاح عن مبلغ ارصدة النقد والنقد العادل المهمة التي تقدمها الإدارة في الايضاحات حول البيانات المالية.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج1، ص: 223.

²- نفس المرجع، ص: 224.

³-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج1، ص: 223.

⁴- نفس المرجع، ص: 226.

⁵- نفس المرجع، ص. ص: 229-235.

ثالثاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يقصد بالسياسات المحاسبية حسب هذا المعيار: "المبادئ والاسس... والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في اعداد وعرض بياناتها المالية"⁽¹⁾ أما التغير في التقدير المحاسبي فهو: "عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام... الناتج عن تقدم الوضع المالي الحالي للأصول والالتزامات وعليه فهو ليس تصويب لأخطاء"⁽²⁾.

يهدف هذا المعيار لفرض عملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى:⁽³⁾

- المعالجة المحاسبية والافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية.
- التغيرات في التقديرات المحاسبية.
- تصويب الاخطاء.

ويسري نطاق هذا المعيار على: "يجب على المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي، تطبيق هذا المعيار في عرض الفائض أو العجز في الانشطة العادية والبنود غير العادية في بيان الاداء المالي وفي محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية، والاختفاء والتغيرات الاساسية في البيانات المحاسبية"⁽⁴⁾ وينطبق هذا المعيار على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية وينبغي مراعاة الاجراءات التالية فيما يخص السياسات المحاسبية:

- في حالة غياب معايير IPSAS التي تنطبق بشكل محدد على المعاملات أو الاحداث أو الظروف الاخرى تستخدم الادارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية وفق الشروط المقررة في المعيار (03).
- تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة.
- تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالات المقررة وفقاً للمعيار (03)، كما أدرج المعيار (03) الحالات التي تعتبر تغييراً في السياسة المحاسبية.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج1، ص: 247.

²- نفس المرجع، ص: 247.

³- نفس المرجع، ص: 247.

⁴- نفس المرجع، ص: 247.

- عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر في صافي الأصول لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى، المفصح عنها لكل فترة معروضة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، وتطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغيير.
- نفذت في السياسات المحاسبية بين نوعين من المتغيرات: التغيير الالزامي إذا كان متطلبا بموجب معيار أو تفسير معين، والتغيير الاختياري: إذا نتج عن تغيير السياسة المحاسبية التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملاءمة في ظل سياسة محاسبية مسموح بها من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- يجب عرض متطلبات الإفصاح وفق امضاءات متعلقة بالتغيير الالزامي و إفصاحات متعلقة بالتغيير الاختياري.
- معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء، تكون بأثر رجعي أما التغيرات في التقدير المحاسبي فيتم معالجته خلال الفترة الحالية وليس بأثر رجعي.

رابعا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (04): آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

الفكرة الرئيسية لهذا المعيار هي تحديد عملة إصدار التقرير بالنسبة للمنشأة سواء بالنسبة لترجمة العمليات المالية التي يتم بالعملة الاجنبية مثل عمليات التجارة الخارجية والاقتراض، أو البيانات المالية للعمليات الاجنبية (الفروع الاجنبية للمنشأة).

والموضوع الرئيسي في محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هو تقرير: (1)

- سعر الصرف المستخدم.
- كيفية الاعتراف في البيانات المالية، بالأثر المالي للمتغيرات في أسعار الصرف.

أما مجال استخدام المعيار فيشمل المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية وفق أسس الاستحقاق، حيث تطبق هذا المعيار فيما يلي: (2)

- محاسبة المعاملات والارصدة بالعملات الاجنبية (باستثناء المشتقات التي تندرج ضمن المعيار (29).
- ترجمة البيانات المالية للعمليات الاجنبية وذلك عن طريق التوحيد أو أسلوب حقوق المكانة.
- تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملية عرض معينة.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ج1، ص: 278.

²- نفس المرجع، ص: 278.

يجب على المنشأة في هذا الصدد التعرف على البنود النقدية والبنود غير النقدية، حيث تعتبر الخاصية الرئيسية للبنود النقدية وجود حق باستلام عدد ثابت ومحدد من وحدات العملة مثل منافع الموظفين المختلفة التي يتم دفعها نقداً، أما الخاصية الرئيسية للبنود غير النقدية هو عدم وجود حق باستلام عدد ثابت ومحدد من وحدات العملة مثل المخصصات التي يتم اطفائها بموجب بنود غير نقدية.⁽¹⁾

يعتبر مفهوم العملة الوظيفية،⁽²⁾ المدخل الرئيسي لفهم متطلبات هذا المعيار، حيث يقتضي تطبيق هذا المعيار معرفة الشروط اللازمة التي ترتبط باعتبار عملة معينة عملة وظيفية، وكذا الخطوات الأساسية التي يتم بموجبها ترجمة القيم بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية.

خامساً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS10) التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم

يعالج المعيار (10) القضايا الناتجة عن الأخذ بمفهوم التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع المتواصل لأسعار، ووجوب أخذ القوة الشرائية للنقود بعين الاعتبار، وخاصة في الاقتصاديات التي تشهد معدلات تضخم عالية لتكون القوائم المالية غير مضللة.⁽³⁾

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في الحالات التالية:⁽⁴⁾

- المعالجة المحاسبية في القوائم المالية الموحدة والمنفصلة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة الاقتصاد نشط التضخم.
- المعالجة المحاسبية اللازمة عند توقف الاقتصاد كونه نشيط التضخم.

المسألة الرئيسية لهذا المعيار هي إعادة تقديم القوائم المالية لتعكس أثر التضخم حيث لا يحدد هذا المعيار معديلاً مطلقاً يعتبر أن التضخم المفرط سيرتفع عنده، ولكنه قدم أمثلة تعبر عن خصائص البيئة الاقتصادية للبلدان نشطة التضخم.⁽⁵⁾

¹- راجع: خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 257.

²- راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 280-281.

³- راجع: خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 331.

⁴- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 414.

⁵- نفس المرجع، ص: 414. بتصرف.

المبدأ الاساسي في المعيار (10) هو وجوب إعادة تقسيم القوائم المالية للمنشأة المحددة بالعملة الوظيفية السائدة في الاقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ اعداد التقارير المالية، كما يجب اعادة التصريح عن الارقام المقارنة في الفترة أو الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الاجراء إلى الوصول الى ارقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدة قوة شرائية موحدة.⁽¹⁾

وإعادة تقديم القوائم المالية تكون بتطبيق الرقم القياسي العام الذي يقوم على تعديل البنود غير النقدية وفق الارقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه البنود.⁽²⁾ ويجب على المنشأة إجراء الإفصاحات التالية بموجب هذا المعيار:

- حقيقة أن البيانات المالية والارقام المقابلة للفترات السابقة تم إعادة تقديمها مظهرة التغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية ونتيجة ذلك يتم بيانها موحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير.
- هوية ومستوى مؤشر الاسعار في تاريخ التقرير والحركات في المؤشر خلال فترات تقديم التقارير الحالية والمستقبلية.

سادسا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

يهدف IPSAS14: إلى تقديم دليل للمحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية، حيث يبين المعيار متى يجب على المنشأة أن تعدّل قوائمها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ اعداد التقارير. يمكن التمييز بين نوعين من الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية التي تحدث بين تاريخ إعداد التقارير المالية وتاريخ اعتماد القوائم المالية:⁽³⁾

- 1- الأحداث المعدّلة: وهي الأحداث التي يجب عكس آثارها على القوائم المالية.
- 2- الاحداث غير المعدّلة: وهي الأحداث التي لا يتم عكس آثارها على القوائم المالية ويكتفي بالإفصاح عنها.

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص: 317.

²- للتعرف على كيفية إعادة تقديم القوائم المالية، راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 416-419.

³- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 514-515. بتصرف.

وعلى المنشأة ان لا تعد قوائمها المالية على أساس استمرارية المنشأة في حال قرر المسؤولون عن إعداد القوائم المالية أو الهيئة الحاكمة بعد تاريخ إعداد التقرير، أن هناك نية لتصفية المنشأة أو وقف أعمالها، أو أنه لا يوجد بديل واقعي إلا القيام بذلك.⁽¹⁾

ويتوجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار⁽²⁾ وإذا كانت هناك هيئة أخرى تملك الصلاحية لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار، على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

سابعاً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (18) تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف IPSAS18: إلى بيان المبادئ المتعلقة بتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات لتحقيق ما يلي:

- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة.
- تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزامات حول المساءلة.

وتطبق نصوص هذا المعيار على كافة منشآت القطاع العام، وعلى كافة القوائم المالية المنشورة التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وإذا تم عرض قوائم مالية موحدة من قبل المنشأة الحكومية أو الاقتصادية وكذلك قوائم مالية مستقلة للمنشأة المسيطرة معاني تقرير واحد، فإن المعلومات القطاعية تعرض فقط على أساس القوائم المالية الموحدة.⁽³⁾

وينبغي على كل منشأة تحديد قطاعاتها المنفصلة بما يتوافق مع مفهوم القطاع الذي حدده المعيار (18).

وأهم المسائل التي تطرق إليها المعيار هي:⁽⁴⁾

- التعريف بالقطاعات الرئيسية والثانوية في المنشأة و أسس تحديدها.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 516.

²- نفس المرجع، ص: 604.

³- نفس المرجع، ص: 604.

⁴- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 533-534.

- تحديد مبادئ الإبلاغ عن المعلومات المالية على مستوى الخطوط الرئيسية للأعمال أو الانتاج أو المناطق الجغرافية.
- التعريف بالمشاكل المرتبطة بتجديد القطاعات.
- تحديد السياسات المحاسبية ذات العلاقة ومتطلبات الإفصاح عن القطاعات تضمن المعيار (IPSAS18) دليلاً مفصلاً حول متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقطاعات الإبلاغية: بحيث يجب تطبيق هذه المتطلبات على كل قطاع. وتشمل هذه المتطلبات ما يلي: (1)

- معلومات عن كيفية تحديد القطاعات التشغيلية وأنواع المنتجات والخدمات التي يتحصل منها القطاع على إيراداته.
- معلومات عن ربح أو خسارة القطاع الإبلاغي.
- تسويات الإيرادات القطاع الاجمالية.
- أرباح القطاع الإبلاغي أو خسارته.
- أصول القطاع ومطلوباته وأي بنود هامة أخرى للتوافق مع القوائم المالية للمنشأة و إفصاحات أخرى.

ثامناً: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

يهدف IPSAS20: إلى ضمان وجود الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين المنشآت حيثما تكون هناك سيطرة، نظراً لأهمية هذه المعلومات في اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة، حيث تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة وتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل مناسب.

إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي:

- تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير.
- تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف وتطبيق نصوص هذا المعيار في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعلاقات مع الاطراف ذات الصلة والعمليات التي تتم معهم.

تستند معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة إلى الآتي: (2)

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 682.

²- نفس المرجع، ص: 683. بتصرف.

- السيطرة: ويقصد بها المنشآت التي تسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر أو من خلال وسيط أو أكثر على المنشأة مقدمة التقارير، أو تكون مسيطر عليها من قبل المنشأة مقدمة التقارير.
- الزمالة: كان الطرف ذو العلاقة منشأة زميلة (المعيار 36).
- الملكية: الأفراد الذين يملكون بشكل مباشر أو غير مباشر، حصة في المنشأة مقدمة التقارير تجعلهم ذوي تأثير كبير على المنشأة، وكذلك أعضاء الفرد المقربين لأي من هؤلاء الأفراد.
- الإداريين: كان الطرف ذو العلاقة واحد من موظفي الإدارة الرئيسيين وكذلك أعضاء مسائلتهم المقربين.
- حصص الملكية: المنشآت التي عليك فيها الأفراد أو الإداريين حصة ملكية كبيرة بشكل مباشر أو غير مباشر، أو التي يكون مثل هؤلاء الأشخاص قادرين على ممارسات تأثير كبير عليها.

ويستثنى من الأطراف ذات العلاقة الحالات التالية: (1)

- منشآت لهما نفس المدير أو المدير الرئيسي.
- متعاقدان لهما سيطرة مشتركة على عقد مشترك.
- الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقتها العادية بالمنشأة.
- العميل المنفرد، المورد، صاحب حق الأليف، الموزع، الوكيل العام والذين نتعامل معهم المنشأة من منطلق الاستقلالية الاقتصادية.

وتفصح المنشأة وفق هذا المعيار عن الآتي:

- العلاقات بين المنشآت الأم والمنشآت المسيطر عليها.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- تعويضات الإدارة.
- المنشآت ذات العلاقة بالحكومة.

¹- خالد جمال الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 591-592. بتصرف.

تاسعا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف IPSAS22 إلى: تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي ترغب في عرض معلومات عن القطاع الحكومي العام (GGS) في قوائمها المالية الموحدة.

حيث يمكن أن يحقق عرض معلومات ملائمة عن القطاع الحكومي العام ما يلي: ⁽¹⁾

- شفافية التقارير المالية.
- تساعد على فهم أفضل العلاقة بين الأنشطة الوقية وغير السوقية، وكذلك للقوائم المالية والقواعد الاحصائية لإعداد التقارير المالية.

يشمل عادة القطاع الحكومي العام، ⁽²⁾ منشآت كالدوائر الحكومية والمحاكم والمؤسسات التعليمية العامة و وحدات الرعاية الصحية العامة وغيرها من الوكالات الحكومية ولا يشمل القطاع الحكومي العام كلا من المنشآت العامة المالية (مثل مؤسسات الوساطة المالية كالبنوك والخدمات المالية) والمنشآت غير المالية مثل المنشآت التي تتاجر بالسلع والخدمات.

ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للحكومة باستثناء الحالتين أدناه: ⁽³⁾

- لا ينبغي على المنشآت تطبيق نصوص المعيار (35): القوائم المالية الموحدة) فيما يتعلق بالمنشآت في قطاعي المنشآت العامة المالية والمنشآت العامة غير المالية.
- ينبغي على القطاع الحكومي العام أن يعترف بالاستثمار الخاص به في قطاعي المنشآت العامة المالية والمنشآت العامة غير المالية مع أن أصل وينبغي محاسبة ذلك الأصل بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمرين.

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، مرجع سابق، ص:23.

²- تطبق نصوص هذا المعيار على كافة منشآت القطاع العام، بما فيها منشآت الاعمال الحكومية.

³- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص:62.

تتضمن متطلبات الإفصاح وفق هذا المعيار: الأصول والمطلوبات وصافي الأصول والائرادات والمصروفات والتدفقات النقدية، يجب أن لا تتعدى الإفصاحات المعروضة عن القطاع الحكومي العام (GGS) القوائم المالية للحكومة التي تم اعدادها استنادا إلى معايير IPSAS.

عاشرا: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (24): عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يهدف IPSAS24 : إلى اجراء مقارنات بين الموازات التقديرية والموازات الفعلية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها، أو تختار، اتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور التي تتحمل المسؤولية عنها علنا.

يتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن الاسباب وراء الانحرافات الهامة بين القيم المقدرة والقيم الفعلية، ويضمن الالتزام بهذا المعيار، استيفاء متطلبات المساءلة الخاصة بالمنشأة وشفافية قوائمها المالية، ومدى الالتزام بالموازنة والتوافق بين أسس إعداد الموازنة وأسس اعداد القوائم المالية.⁽¹⁾

وتطبق نصوص هذا المعيار على المنشآت التي يطلب منها أو تختار اتاحة الموازنة (الموازات) المصادق عليها للجمهور. ولتضيق متطلبات المعيار 24 تقوم المنشأة عما يلي:⁽²⁾

- عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل لكل مستوى من الاشراف التشريعي.
- التغييرات من الموازنة الاصلية إلى الموازنة الفعلية، حيث يتعين على المنشأة بيان أسباب التغييرات (هل كانت نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى) من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن القوائم المالية.
- عرض كافة مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على أساس مقابل للمقارنة مع الموازنة.
- الإفصاح في الملاحظات عن أساس الموازنة وفترة ونطاقها.
- بيان كيفية قوية القيم الفعلية على أساس مقارنة مع القيم الفعلية في القوائم المالية، وينبغي الإفصاح عن المطابقة ضمن بيان مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة أو في ملاحظات القوائم المالية.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص. ص: 242-833. بتصرف.

²- نفس المرجع، ص:750.

إحدى عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (28): الأدوات المالية (العرض)

يهدف IPSAS28 إلى: عرض الأدوات المالية بطريقة يمكن المستخدمين من معرفة أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفيقاتها النقدية من خلال الآتي:⁽¹⁾

- بيان كيفية عرض الأدوات المالية بواسطة المنشأة كمطلوبات أو صافي أصول (حقوق الملكية) من قبل المنشأة المستثمرة.
- بيان كيفية تصنيف الأدوات المالية من قبل المصدر إلى أصول مالية والتزامات مالية وأدوات ملكية.
- بيان كيفية فصل وعرض الأداة المالية المركبة إلى مكونات كالتزامات وحق ملكية.
- وصف المعاملة المحاسبية الأسهم الخزينة.
- بيان كيفية تصنيف الفوائد، التوزيعات الخسائر والمكاسب المتعلقة بالأدوات المالية.
- تحديد الظروف الدقيقة التي يتم في ضوءها إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي.

وتطبق نصوص المعيار (28) على كافة الأدوات المالية باستثناء:⁽²⁾

- الاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها.
- الحقوق في العقود المشتركة.
- حقوق الموظفين و مطلوباتهم بموجب خطط منافع الموظفين.
- عمليات الدفع المرتكزة على الأسهم.
- الحقوق والمطلوبات التي تظهر بموجب عقود التأمين.
- عقود الاعتبارات الطارئة في اندماج الأعمال.
- العقود التي تتطلب إجراء دفعة نقدية على أساس متغيرات الطقس أو المتغيرات الجيولوجية أو أي متغيرات مادية أخرى.

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص. ص: 171-172.

²- نفس المرجع، ص. ص: 172-174.

اثني عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (30): الأدوات المالية: الإفصاحات

يهدف IPSAS30 إلى: بيان الإفصاح المطلوب من المنشأة، بحيث تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي: (1)

- أهمية الأدوات المالية من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي.
- طبيعة ومدى المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة اعداد التقارير وكيفية ادارة المنشأة لهذه المخاطر.

وتكمل مبادئ المعيار (39) مبادئ الاعتراف والقياس والعرض للأدوات المالية وفق المعيار (28) والمعيار (29).

تنطبق نصوص المعيار (30) على جميع الادوات المالية باستثناء:

- الاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها.
- الاستثمارات في المنشآت الزميلة والحقوق في العقود المشتركة.
- حقوق الموظفين ومطلوباتهم بموجب خطط منافع الموظفين.
- عمليات الدفع المرتكزة على الأسهم.
- الحقوق والمطلوبات التي تظهر بموجب عقود التأمين.
- عقود الاعترابات الطارئة في اندماج الأعمال.
- العقود التي تتطلب اجراء دفعة نقدية على متغيرات الطقس أو المتغيرات الجيولوجية أو اي متغيرات مادية أخرى.

ثلاثة عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (34): القوائم المالية المنفصلة

يهدف IPSAS34 إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عن ما تقوم المنشأة بإعداد القوائم المالية المنفصلة، وتعين على المنشأة تطبيق نصوص هذا المعيار في محاسبة الاستثمارات في المنشآت الخاضعة المسطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عن ما تختار، أو يتوجب عليها بموجب الانظمة عرض القوائم المالية المنفصلة. (2)

تراعي المنشأة الكيفية التالية في اعداد القوائم المالية: (3)

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:1387.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:1966.
- 3- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص:468.

- اعداد القوائم المالية وفقا لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- الاساليب المحاسبية المستخدمة وحصرها بالتكلفة أو بالاستناد إلى المعيار (29).
- عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية فإنها يجب أن تقوم بمحاسبة التغيير وفقا لما حدد المعيار (34).
- الاعتراف بالتوزيعات ضمن قائمة الاداء المالي أو استنادا الى المعيار (36) عن المحاسبة عن الاستثمارات وفق اسلوب الملكية.
- إعادة تنظيم المجموعة: حيث يجب مراعاة العديد من القضايا أهمها ما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المفصلة.

وتقوم المنشأة وفقا لهذا المعيار بالا فصاحات التالية: (1)

- افصاحات نعيمة عن اختيار المنشأة المسيطرة عدم اعداد قوائم مالية موحدة، وبدلا من ذلك اعداد قوائم مالية منفصلة.
- امضاءات معينة عندما تقوم المنشأة المسيطرة أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة (لها تأثير هام) أو عقد مشترك (لها سيطرة مشتركة) بإعداد قوائم مالية منفصلة.

أربعة عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (35): القوائم المالية الموحدة

يهدف IPSAS35 إلى تحقيق الآتي: (2)

- قيام المنشأة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة.
- تعريف مبدأ السيطرة، وتحديد السيطرة كأساس للتوحيد.
- توضيح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة.
- توضيح المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة.

وتطبق نصوص هذا المعيار في اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمنشأة الاقتصادية

¹- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص:468.

²-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص:1715.

وتتحقق السيطرة بامتلاك ما يزيد عن 50% من حقوق ملكية المنشأة المسيطر عليها، وتوفر شروط أخرى

هي: (1)

- السلطة على المنشأة المستثمر فيها.
- التعرض للتقلبات في العوائد أو امتلاك حقوقها والناجحة عن التدخل في المنشأة المستثمر فيها.
- القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة المستثمر فيها للتأثير عوائدها والمتطلبات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة هي:
- مسؤولية اعداد القوائم المالية الموحدة.
- بيان اجراءات التوحيد.
- المحاسبة الحقوق المسيطر عليها.
- أثر التغيرات في حقوق الملكية.

خمسة عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (37): الترتيبات المشتركة

يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ اعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت التي تملك حصصا في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة، ويجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي هي طرف في الترتيب المشترك، ويتسم الترتيب المشترك بالخصائص التالية: (2)

- الأطراف المشتركة بالترتيب مقيدة بموجب اتفاق تعاقدي.
- أنّ الاتفاق التعاقدي يمنح طرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على الترتيب.

وينقسم الترتيب المشترك إلى نوعين هي: العملية المشتركة والعقد المشترك، ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على حقوق والتزامات أطراف الترتيب، كما تطبق المنشأة الأحكام التقديرية عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك، وفي حال تغيرت الحقائق والظروف، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان قد تغير نوع الترتيب المشترك الذي تشارك به. (3)

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ج2، مرجع سابق، ص: 504.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 1860.

³- نفس المرجع، ص: 1862.

وتحدد كيفية المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة بالترتيبات المشتركة: بالاعتراف بالأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات الخاصة بالعمليات المشتركة، ما العقود المشتركة فتتم المحاسبة عنها باستخدام حقوق الملكية.

وبالنسبة لكيفية المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة فتقوم المنشأة إذا كانت (متعاقداً مشتركاً) والمحاسبة عن حقوقها على النحو التالي:

كعملية مشتركة وفق ما ورد أعلاه، أو كعقد مشترك وفق ما ورد في المعيار 34 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة.⁽¹⁾ و تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار (38)

سته عشر: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (38): الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى

يتطلب المعيار 38 قضية من قبل المنشأة التي لها حقوق في ما يلي:

- المنشآت المسيطر عليها.
- الترتيبات المشتركة.
- المنشآت الزميلة.
- المنشآت المهيكلة غير الموحدة.
- ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:
- خطط منافع الموظفين.
- القوائم المالية المنفصلة إلا المنشآت المهيكلة غير الموحدة والحقوق المتعلقة بالعقود المشتركة المقتناة من قبل منشآت لا تشارك في سيطرة مشتركة.
- غالبية الحقوق في منشآت أخرى يتم المحاسبة عنها بموجب المعيار (29)

وتتضمن متطلبات الإفصاح وفق هذا المعيار ما يلي:⁽²⁾

- الإفصاحات المتعلقة بالحقوق في المنشآت الأخرى.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج1، مرجع سابق، ص: 1863.

²- نفس المرجع، ص: 1914.

- الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات و الإفصاحات الهامة.
- الإفصاحات المتعلقة بالمنشأة الاستثمارية.
- الحقوق في المنشأة المسيطر عليها.
- الحقوق في المنشأة المسيطر عليها غير الموحدة.
- الحقوق في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة.
- الحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة.
- حقوق الملكية غير القابلة للقياس.

المبحث الثالث: إعداد التقارير المالية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

قسمت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هيكل إعداد تقارير المالية بموجب الأساس النقدي إلى قسمين:

القسم الأول: وهو الجزء الإلزامي الذي يوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد القوائم المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي ويجب أن تمثل المنشآت التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار.

القسم الثاني: وهو الجزء الاختياري الذي يحدد السياسات المحاسبية و الإفصاحات الإضافية التي يجب ان تتبناها منشأة ما لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية، كما يتضمن هذا الجزء شروحا لطرق بديلة في عرض معلومات معينة.

يهدف هذا المعيار الى وصف الشكل الذي يجب ان تعرض فيه القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك فيما يتعلق بالمقبوضات والمدفوعات النقدية والارصدة النقدية اللازمة لغرض المساءلة، وكذلك التزويد بمدخلات مفيدة لغايات تقييم قدرة المنشأة في توليد تدفقات نقدية كافية في المستقبل ومصادر واستخدامات هذه التدفقات.

وينطبق المعيار على كافة منشآت القطاع العام ماعدا منشآت الاعمال الحكومية، حيث إن هذه المنشآت تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFSR.

المطلب الاول: المتطلبات الاجبارية

يتعلق القسم الأول من المعيار بالمتطلبات التي تهدف لتعزيز شمولية وشفافية اعداد التقارير المالية عن المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية، وكذلك تعزيز قابلية المقارنة مع القوائم المالية المعدة عن الفترات السابقة مع القوائم المالية لمنشآت أخرى تتولى تطبيق الأساس النقدي ونطاق المتطلبات الواردة في القسم الأول من المعيار تشمل ما يلي:

أولاً: التعريف بالأساس النقدي

شرح المعيار في هذا البند المصطلحات ذات العلاقة بالأساس النقدي مثل: النقد، الأساس النقدي، النقد المعادل، التدفقات النقدية...، واعتبار أن التحركات التي تكون ضمن بنود النقدية هي جزء من ادارة النقدية، وبالتالي لا تدخل في التدفقات النقدية، ومن الأمثلة على ذلك استثمار فائض النقدية في النقد المعادل، كما يجب أن تكون

النقدية متاحة للمنشأة لتحقيق أهدافها، بحيث يخرج منها ما تقوم به بعض الوكالات الحكومية من عمليات التحصيل بالنيابة و وجوب تحويله لضرف ثالث. (1)

ثالثا: عرض متطلبات العرض والافصاح

يجب على المنشأة ان تعد وتعرض القوائم المالية ذات الغرض العام التي تتضمن العناصر التالية: (2)

- تحديد القوائم المالية و متعلقاتها.
- بيان المعلومات التي تتضمنها قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- بيان السياسات المحاسبية و الملاحظات التفسيرية.

ثالثا: اعتبارات عامة

ينبغي عرض القوائم المالية ذات الغرض العام سنويا على الأقل، وعندما يتغير تاريخ اعداد التقارير المالية لمنشأة ما في ظروف استثنائية وتعرض القوائم المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة، على المنشأة أن تفصح عما يلي: (3)

اعداد التقارير المالية:

أسباب تغطية التقدير لفترة تختلف عن سنة واحدة:

حقيقة أن المبالغ المقارنة قد لا تكون قابلة للمقارنة:

- التوقيت المناسب: يجب أن يتم عرض القوائم المالية خلال فترة أقصاها ستة أشهر من تاريخ اعداد التقارير المالية.
- تاريخ الاعتماد: ينبغي أن تفصح المنشأة عن التاريخ الذي اعتمدت فيه اصدار القوائم المالية عن الجهة التي اعتمدت ذلك.

- معلومات حول المنشأة: يجب أن تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الافصاح عنه في جزء آخر من المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

- مقر المنشأة وشكلها القانونية والاختصاص الذي تعمل فيه.
- توصيف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

¹-الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج2، مرجع سابق، ص:1955.

²- نفس المرجع، ص. ص: 1964-1957.

³- نفس المرجع، ص. ص: 1970-1965.

- اشارة إلى التشريع ذي المنشأة المسيطرة الذي يحكم عمليات المنشأة ان وجد.
 - اسم المنشأة المسيطرة والمنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الاقتصادية.
 - القيود على الأرصدة النقدية واستخدام القروض: تقدم المنشأة بارفاق المعلومات التالية ضمن الملاحظات مع تفسيرات عن الآتي:
 - الارصدة النقدية الهامة غير المتاحة للاستخدام.
 - الارصدة النقدية الهامة غير التي تخضع لقيود خارجية.
 - تسهيلات الافتراض غير المسحوبة (مع الاشارة إلى أي قيود مفروضة عليها).
 - اتساق العرض: يتعين الاحتفاظ بعرض البنود وتصنيفها في القوائم المالية من فترة لأخرى إلا إذا:
 - كان هناك تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لقوائمها المالية المعروضة تبين أن التغير سوف ينتج عن عرض أكثر ملاءمة للاحداث والعمليات.
 - أن التغير في العرض أصبح متطلباً بموجب تعديل لمعيار معين.
- المعلومات المقارنة، يجب الافصاح عن المعلومات المقارنة فيما يخص الفترة السابقة ببيع المعلومات العددية التي يقتضي هذا المعيار الافصاح عنها في القوائم المالية إلا في حالة التطبيق للمرة الأولى، كما يجب أن تتضمن المعلومات المقارنة معلومات مختصرة و وصفية ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.
- تحديد القوائم المالية: ينبغي تحديد القوائم المالية وتمييزها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

رابعاً: تصحيح الاخطاء

عندما يظهر خطأ ما فيما يتعلق برصيد نقدي الذي تتضمنها القوائم المالية، فيجب عرض قيم الأخطاء التي تتعلق بالفترة السابقة، بتعديل رصيد النقدية في بداية الفترة، وإعادة تصدير المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي.

كما ينبغي على المنشأة الافصاح عما يلي في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية:

- طبيعة الخطأ.
- مقدار التصحيح.
- الحقيقة المتعلقة بإعداد تصوير القوائم المالية، أو أن ذلك غير عملي.

خامسا: القوائم المالية الموحدة

يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتضمن ما يلي: (1)

- قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية: ويتم الاعتراف بكافة المقبوضات والمدفوعات النقدية والارصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة وتحدد بشكل منفصل المدفوعات التي تتم من قبل طرف ثالث.
- السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية.
- مقارنة بين قيم الموازنة والقيمة الفعلية عند قيام المنشأة بإعلان موازنتها، ويمكن أن يتم عرض ذلك كقائمة مالية منفصلة أو كبنء إضافي في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- كذلك عند اختيار المنشأة عرض المعلومات بناء على اسس مختلفة عن الاسس النقدي، فيجب الافصاح عن ذلك ضمن الملاحظات.

سادسا: بيان متعلقات العملة الأجنبية

يهدف هذا البند الى بيان كيفية معاملة المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية بالعملة الاجنبية وفق ما يلي: (2)

- يجب تسجيل المدفوعات والمقبوضات النقدية الناتجة عن العمليات بالعملة الاجنبية بعملة العرض للمنشأة بتطبيق سعر الصرف بين عملة والعرض والعملة الاجنبية على العملية بالعملة الاجنبية في تاريخ القبض أو الدفع.
- يجب الابلاغ عن الارصدة النقدية بالعملة الاجنبية باستخدام سعر الاغلاق.
- سحب ترجمة المدفوعات والمقبوضات النقدية المتعلقة بالمنشأة المسطر عليها بتطبيق سعر الصرف بين عملة العرض والعملة الاجنبية على العملية بالعملة الاجنبية في تاريخ القبض أو الدفع.
- يجب على المنشأة الافصاح عن قيمة فروقات الصرف بين الارصدة النقدية الافتتاحية والاختتامية للفترة.
- عند اختلاف عملة العرض عن عملة الدولة التي تعمل فيها المنشأة، فيجب الافصاح عن سبب استخدام عملة اخرى وأي تغيير في عملة العرض.

سابعا: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

ويشترط في عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية تقديم عرض مقارن لقيم الموازنة والقيم الفعلية كما يلي:

¹- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع السابق، ص:580.

²- نفس المرجع، ص. ص: 587-588.

- يجب على المنشأة التي تكون موازنتها الموافق عليها متاحة للعموم.
- العرض: يجب على المنشأة عرض مقارنة بين قيم الموازنة والقيم الفعلية.
- مستوى التجميع: ويتم تجميع التفاصيل المتعلقة بالأنشطة والبرامج على مستوى الفئات الرئيسية.
- التغييرات من الموازنة الاصلية إلى الموازنة النهائية: ويجب على المنشأة تقديم تفسيرات عن التغييرات بين الموازنة الاصلية والميزانية النهائية.
- أساس المقارنة: وجوب المقارنة باستخدام ذات الاساس المحاسبي.
- الموازنة لأكثر من سنة: يتم عرض موازنة متسلسلة لأكثر من سنة.
- الافصاحات عن أساس الموازنة وفترة ونطاقها.
- تسوية القيم الفعلية على أساس مقارنة والقيم الفعلية في القوائم المالية.

ثامنا: التعريف بملتقى المساعدات الخارجية

يجب على الافصاح عن الآتي:

- المساعدات الخارجية المستلمة.
- المساعدات الخارجية غير المسحوبة.
- استلام السلع والخدمات.
- الديون التي تمت اعادة جدولتها أو إلغائها.
- الافصاح عن عدم الالتزام بالشروط.

المطلب الثاني: المتطلبات الاختيارية

يتعلق هذا المطلب بالإفصاحات الإضافية غير الملزمة وهو القسم الثاني من هذا المعيار (اعداد التقارير المالية بموجب الاساس النقدي)، حيث عرف المصطلحات الرئيسية الخاصة بالإفصاحات الاختيارية بالإضافة الى الآتي:¹

- 1- مفهوم الاستمرارية: عند اعداد القوائم المالية، فإن القائمين على اعداد هذه القوائم يشجعون على تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وعند علمهم بأي هوامل عدم تأكد مرتبطة بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكل في قدرة المنشأة على الاستمرارية، يغدو مشجعا الافصاح عن عوامل عدم التأكد هذه.

-راجع: خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج2، مرجع السابق، ص.ص: 596-601.¹

2- البنود غير العادية: تشجع المنشأة على الإفصاح بشكل منفصل عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادي، وقد يكون هذا الإفصاح على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو في أي قوائم مالية أخرى، أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

3- العمليات الموجهة: تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن قيمة وطبيعة التدفقات النقدية والأرصدة النقدية الناتجة عن العمليات الموجهة من قبل المنشأة كوكيل عن الآخرين عندما تكون هذه القيم خارج نطاق سيطرة المنشأة، ومن أمثلة هذه العمليات الموجهة تحصيل الإيرادات نيابة عن الفصل السابع والثلاثين: إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي في المحاسبة.

المنشآت الأخرى، واستلام التدفقات النقدية لتسليمها منشأة أخرى، وتحويل دفعات نقدية لمنشآت أخرى.

4- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية: تشجع المنشأة سواء كان ذلك على متن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية أو ضمن القوائم المالية الأخرى أو ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على ما يلي:

أ- تحليل إجمالي المدفوعات النقدية والمدفوعات من قبل طرف ثالث باستخدام تصنيف يعتمد على طبيعة المدفوعات أو وظيفتها في المنشأة.

ب- العوائد من القروض، ومقدار القروض والتي يمكن تصنيفها حسب نوعها أو مصدرها.

5- الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة: تشجع المنشأة سواء كان ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية بالإفصاح عن معلومات يتطلبها IPSAS20 المتعلق بالإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة.

6- الإفصاح عن الأصول، المطلوبات، والمقارنات مع الموازنة:

أ- تشجع المنشأة سواء كان ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على معلومات عن الأصول والمطلوبات، ومقارنة مع الموازنة إذا لم تكن موازنتها متاحة للعموم.

ب- تشجع المنشأة التي تقوم بالإفصاح ضمن قوائمها المالية عن مقارنة بين القيم الفعلية التقديرية (الوارد في الموازنة) في تضمين القوائم المالية ملاحظات هامشية للتقارير وتشمل معلومات عن إنجازات الخدمات.

ت- تشجع المنشآت التي تطبق موازنات لفترات متعددة بالتزويد بمعلومات إضافية ضمن الملاحظات عن العلاقة بين القيم في الموازنة والقيم الفعلية خلال فترة الموازنة.

7- القوائم المالية الموحدة:

أ- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:

- نسبة حقوق الملكية في المنشآت المسيطر عليها، وإذا كانت على شكل أسهم، فيشجع الافصاح عن نسبة حقوق التصويت المقتناة.
- أسماء المنشآت المسيطر عليها التي تمتلك فيها المنشأة المسيطرة 50% أو أقل من حقوق الملكية و/أو حقوق التصويت مع تفسير عن كيفية تحقق السيطرة، واسم المنشأة التي تمتلك 50% فأكثر ولكنها لا تعتبر منشأة مسيطرة، وتفسيرا عن كيفية عدم تحقق السيطرة كلما كان ذلك ممكنا.
- أسلوب المحاسبة عن المنشآت المسيطر عليها في القوائم المالية المستقلة للمنشأة المسيطرة.
- ب- تشجع المنشأة المسيطرة التي لا تقوم بعرض قائمة موحدة للمقبوضات والمدفوعات النقدية على الافصاح عن أسباب عدم توحيد القوائم المالية المعروضة، مع الاسس المحاسبية التي اتبعتها المنشأة المسيطرة في قوائمها المالية المستقلة، كذلك تشجع على الافصاح عن اسم وعنوان المنشأة المسيطرة الرئيسية التي تقوم باعداد القوائم المالية الموحدة.
- ت- فيما يتعلق بعمليات الاقتناء على المنشآت المسيطرة عليها والوحدات التشغيلية الاخرى والتخلص منها فيشجع الافصاح عما يلي:
- اجمالي التدفقات النقدية التي تظهر بسبب عمليات اقتناء المنشآت المسيطر عليها أو الوحدات التشغيلية الاخرى ومن التخلص منها.
- إجمالي الاعتبارات المتعلقة بالمشتريات و التخلصات بما في ذلك النقدية والأصول الأخرى، وكذلك النسبة من المشتريات و التخلصات التي تم إلغائها مقابل نقدية، إضافة إلى النقدية في المنشأة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية المقتناة أو التي تم التخلص منها.
- د- فيما يتعلق بالعقود المشتركة: فتشجع المنشأة على الافصاح عن العقود المشتركة والتي تعتبر ضرورية للعرض العادل للمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة، والارصدة النقدية في تاريخ اعداد التقارير المالية.
- هـ- تشجع المنشأة التي تعمل في اقتصاد نشط التضخم على ما يلي:
- اعادة تصوير قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية والقوائم المالية الاخرى باستخدام وحدة القياس في تاريخ اعداد التقارير المالية.
- اعادة تصوير المعلومات المقارنة للفترة السابقة، وأي معلومات أخرى تتعلق بالفترات السابقة قبل ذلك فيما يخص وحدة القياس السائدة في تاريخ اعداد التقارير المالية.

- استخدام الرقم القياسي العام الذي يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة، ويفضل أن تقوم المنشآت كاملة والتي تعمل في ذات الاقتصاد باستخدام ذات الرقم القياسي.
- و- تشجع المنشأة على الإفصاح عما يلي:
 - الحقيقة المتعلقة بإعدادات تصوير قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية والقوائم المالية الأخرى وأي أرقام مطابقة عن الفترات السابقة بالتغيرات في القوة الشرائية العامة في عملية الرضا، وكتيجة لذلك تم إعدادها بوحدة القياس السائدة في تاريخ إعداد التقارير المالية.
 - نوعية الرقم القياسي المستخدم في تاريخ إعداد التقارير المالية، والتحركات في الرقم القياسي خلال الفترة الإبلاغية الحالية والسابقة.
- ز- فيما يتعلق بالمساعدات المستلمة من المنظمات غير الحكومية NGOS: فتشجع المنشأة متى ما كان ذلك ممكناً على تقديم بعض الإفصاحات المتعلقة بالمساعدات المستلمة من المنظمات غير الحكومية.
- ح- فيما يتعلق بالمستلمين للمساعدات الخارجية: فتشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
 - أهداف المساعدات الخارجية المستلمة خلال فترة إعداد التقارير المالية مبيناً بشكل منفصل تلك التي تم تزويدها بموجب قروض أو منح.
 - أهداف المدفوعات من المساعدات الخارجية التي تمت خلال فترة إعداد التقارير المالية.
- ط- تشجع المنشآت على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الجهات المانحة للمساعدات الخارجية خلال فترة إعداد التقارير المالية وقيم المساعدات، باستثناء المبالغ غير المسحوبة، ومبيناً بشكل منفصل المبالغ التي تم تزويدها بموجب قروض أو منح بالعملة التي تم تزويد القروض والمنح بها.
- ي- وفيما يتعلق بالمساعدات الخارجية التي لم يتم صرفها في تاريخ إعداد التقارير المالية وتم الإفصاح عنها، فتشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
 - أي جهة مانحة لقرض المساعدة أو منحة المساعدة وقيمة القرض أو المنحة.
 - الأهداف الممكنة لاستخدام قرض المساعدة غير المصروفة أو منحة المساعدة غير المصروفة.
 - العملة التي تم الحصول على المساعدة غير المصروفة بها.

- التغييرات في قيم قروض المساعدات غير المصروفة خلال الفترة.
- ك- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن شروط وظروف اتفاقيات المساعدات الخارجية التي تُحدد أو تؤثر في الوصول إلى حدود الاستخدام للمساعدة الخارجية.
- ل- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عما يلي:
 - الرصيد المتبقي لأي قرض مساعدة خارجية والذي يتكون من دفعات الدين و/أو فائدته المكفولة من قبل طرف ثالث، أي شروط وظروف تتعلق بهذه القروض وأي شروط أو ظروف إضافية تظهر بسبب الكفالة.
 - قيم وشروط وظروف قروض المساعدات الخارجية والتي يكون أداء الشروط والظروف ذات العلاقة مكفولة من قبل طرف ثالث، وأي شروط أو ظروف إضافية تظهر بسبب الكفالة.
- م- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن الشروط والظروف الهامة المشاركة المتعلقة بقروض ومنح وكفالات المساعدات الخارجية التي لم يتم الالتزام بها ونتائج عدم الالتزام.
- ن- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن ملخص يتضمن شروط وظروف إعادة دفع دين المساعدة الخارجية المتبقي، وإذا كانت الإفصاحات عن دفعات خدمة الدين المستقبلية تتم بعملة أجنبية، فتشجع المنشأة على الإبلاغ عنها بعملة المنشأة معدة التقارير المالية بتطبيق سعر الإغلاق على الدفعات بالعملة الأجنبية.
- ع- تشجع المنشأة على الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن قيمة المساعدة الخارجية المستلمة على شكل سلع أو خدمات.

8- الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التي لديها النية في تطبيق المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق:

- أ- عرض قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية: تشجع المنشأة التي تنوي تطبيق المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق عرض قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية بنفس الشكل الذي تتطلبه معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSASS، أي قائمة التدفقات النقدية.

ب- نطاق القوائم المالية الموحدة- الاستثناءات من المنشأة الاقتصادية: لا يتم توحيد القوائم المالية اذا كانت السيطرة مؤقتة وتظهر ذلك مثلا عند نية الحكومة الوطنية بتحويل حقوقها في منشأة مسيطر عليها إلى حكومة محلية.

خلاصة الفصل

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لغرض استخدامها في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم؛ وظيفتها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول الأحداث والعمليات في القوائم المالية ذات الغرض العام.

ولتفعيل هذه المعايير عالمياً، يقترح مجلس IPSASB رؤية استشرافية تعتمد على أهداف استراتيجية ومواضيع استراتيجية للسنوات (2019-2023)، مفاد هذه الرؤية تعزيز الإدارة المالية العامة (PFM) على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

الفصل الرابع

مقترح تطبيق أساس الاستحقاق في نظام
المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

تمهيد:

يهدف المقترح المقدم في هذا الفصل؛ إلى تشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛ بدراسة المنهج المتبع في عملية التصور والاختبار المتبع في مشاريع تغيير نظام المحاسبة العمومية من طرف المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية.

أهم عائق واجه المديرية العامة للمحاسبة في مختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي؛ هو التحول من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة في القطاع العام، وخصوصا فكرة الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات العامة، حيث تعمل وزارة المالية على تكوين إطاراتها للعمل على إدراج مختلف الحقوق المثبتة ضمن الإطار المحاسبي للدولة ، بالإضافة إلى عدم التحكم في العامل الزمني المقترح لتجسيد المخطط المحاسبي للدولة .

- المبحث الأول : تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر
- المبحث الثاني: مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

وفق IPSAS

- المبحث الثالث: مخطط تكييف المعايير المحاسبية للدولة في الجزائر

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

المبحث الأول: تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

المحاسبة العمومية مفهوم مركب ومتكامل، لهذا سنقتصر في هذا المبحث على دراسة القواعد التقنية المستخدمة حاليا في معالجة العمليات المالية للدولة، ثم نحاول استخلاص أهم الدروس المستفادة من تجارب تحديد نظام المحاسبة العمومية بالتركيز على تجربتي (1995 و2006)، وأخيرا استشراف العلاقة بين نظام المحاسبة العمومية ومشروع MBS، وكذلك القانون العضوي المتعلق بها لسنة (2018) المقرر تطبيقه سنة (2023).

المطلب الأول: المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية

حدد القانون 21/90 للمحاسبة العمومية مجموعة إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها. نبين مضمون هذه الإجراءات في النقاط التالية:¹

أولا: أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية

حسب المادة (02) من القانون 21/90²، تتمثل المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية في: المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والمصالح المزودة بالميزانية الملحقمة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتشمل هذه المحاسبة وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها. وتتكون المحاسبة المذكورة في المادة (02) من:

1- محاسبة إدارية: يمسكها الآمرون بالصرف المحددة صفاتهم في المواد (25-29) من القانون (90-21)، حيث تسمح هذه المحاسبة بمتابعة عمليات الميزانية الخاصة بالهيئات العمومية، ويقصد بالعمليات الميزانية Opérations budgétaires تنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية والمتعلقة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

2- محاسبة يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:

أ- محاسبة عامة تسمح بـ:

- معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها.

¹ راجع: مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014، ص.ص: 45-51.

² المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في (15/08/1990).

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- تحديد النتائج السنوية.

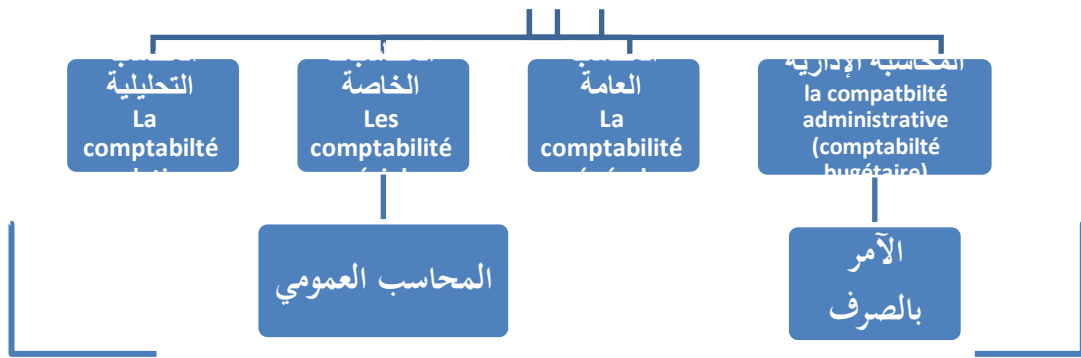
ب- محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات.

ج- محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات.

د- صنف المادة (03) أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية السابق ذكرها، والتي نوضحها في

الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المادة (03) من القانون 21/90.

نلاحظ من الشكل السابق اعتماد المشرّع في الجزائر، أربعة أنواع للمحاسبة؛ تخدم الأغراض التالية:

- المحاسبة الإدارية: تمكين الأمر بالصرف من متابعة استعمال الاعتمادات المرخص لهم بصرفهم بموجب الميزانية (المرحلة الإدارية لتنفيذ العمليات المالية).

- المحاسبة العامة: استعمال تقنيات المحاسبة المالية في التسجيل المرقم.

- المحاسبات الخاصة: وهي محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات، حيث تسمح هذه المحاسبات بمتابعة حركات الأموال المنقولة، وتسمى خاصة لأنه يمكن إنشاء محاسبة خاصة بكل صنف من أصناف الأموال المنقولة.

- المحاسبة التحليلية: ضبط تكاليف التسيير والتجهيز للمرفق العمومي وتوزيعها على تلك الخدمات أو المهام¹.

¹ يرى الباحث محمد مسعي : أن مسك محاسبة تحليلية من قبل الهيئات العمومية في الواقع العملي يبقى مرهونا بتدليل بعض الصعوبات؛ مثل إصلاح نظام المحاسبة العمومية ككل، والعمل على تطويره وجعله متماشيا مع التسيير الحديث وتوفير الإمكانيات اللازمة لذلك. راجع: محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 131.

ثانيا: كيفية تسجيل العمليات المالية

حسب المادة 05 من القانون 21/90 (المرسوم التنفيذي 91-313) تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج la méthode de la partie double وتتجلى هذه الطريقة المحاسبية في تسجيل كل عملية على النحو الآتي:¹

- قيد أول يتم من خلاله تسجيل العملية في حساب مخصص يسمح بإبراز طبيعة هذه العملية (بيع، شراء.....الخ).
- قيد ثان في حساب آخر يترجم مباشرة الحركة المالية أو القيمة المتعلقة بالعملية، أو تحميل هذه العملية إلى صنف آخر من العمليات في حالة عدم حدوث أي حركة مالية.
- وتبعاً لذلك، فإن نفس المبلغ يسجل مرتين، لكن بقيدتين متعاكسين، بحيث إذا كان الحساب الأول مدينا فإن الثاني يكون دائنا.
- كما يمكن توضيح طريقة القيد المزدوج بالرجوع إلى مفهوم التدفق flux؛ الذي يعبر عن حركة القيم متجانسة، قد تتعلق بسلع أو خدمات، أو ديون أو وسائل دفع، وتنتقل من عون اقتصادي إلى آخر، حيث تصبح الكيانات الاقتصادية عبارة عن مكان التقاء ودوران عدة تدفقات، ومن ثمة فلتسجل أي عملية محاسبية، يتم استخدام حسابين على الأقل، يعمل كل منهما في الاتجاه المعاكس الآخر:
- حساب يبين مصدر التدفق (نقطة الانطلاق).
- حساب يبين غاية التدفق (نقطة الوصول).

ثالثا: الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية:

عملاً بمبدأ السنوية règle de l'annualité؛ فإن الرخصة السنوية لتنفيذ العمليات المالية تمنح لسنة واحدة؛ أي أن تنفيذ عمليات الميزانية (دفع النفقات وتحصيل الإيرادات) يجب أن يتم خلال السنة المعنية بالترخيص، لذلك تحدد المادة 04 من (المرسوم التنفيذي رقم 91-313): أن تمسك المحاسبة العامة حسب السنة المدنية² كما تنص أيضا المادة 3 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على هذه القاعدة بالإضافة إلى الاستثناءات الواردة عليه. وتشمل السنة المدنية كما هو متعارف عليه (عام ميلادي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر).

¹ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 119.

² - مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 75.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

تشير فترة التنفيذ المالي للموازنة وفق السنة المدنية إشكالا حول الاعتراف بالعمليات المالية غير المنفذة في (31 ديسمبر)، سواء عمليات الموازنة أو عمليات الخزينة¹.

يتعلق الإشكال السابق حول معرفة الحساب الذي تلحق به العمليات غير المنفذة في نهاية السنة (31 ديسمبر). حل الإشكال يقودنا إلى دراسة موضوع الأسس المحاسبية للإثبات² التي تعنى بتوقيت الاعتراف بالعمليات المالية، وشاع فيها استخدام أساسين هما:

- الأساس النقدي ويعرف: بـ: نظام الستير السنوي *Système de la Gestion*.

- أساس الاستحقاق يعرف: بـ: نظام السنة المالية *Système de l'exercice annuelle*.

وبالرجوع إلى المادة 07 من القانون 17/84 ، نجد أن الأساس المطبق في الجزائر هو الاعتراف بالعمليات المالية وفق الأساس النقدي، أي نظام التسيير السنوي، حيث تنص المادة 07 على ما يلي: " تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات للقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة"، وهو ما يعرف بمحاسبة الصندوق وعند تطبيق نظام التسيير السنوي في الجزائر: " يتم تمديد السنة المالية المنتهية بفترة إضافية "période supplémentaire" من السنة الموالية... حيث تسمح هذه الفترة بإغلاق الحسابات.... وعليه فإن التسجيل النهائي للعمليات المنفذة خلال الفترة الإضافية يتم عن طريق قيود محاسبة ذات التاريخ المسبق والتي تمكن من إلحاق تلك العمليات بتسيير السنة المالية المنتهية"³.

كما يقتصر تطبيق الفترة الاضافية على الحسابات الميزانية فقط دون الحسابات المالية التي تسجل في العمليات حسب تاريخها الحقيقي.

رابعا: مدونة حسابات الخزينة *NCT*.

رغم مرور خمسون سنة على إصدار التعلية التالية رقم (26) في 26 أكتوبر 1968، إلا أن المشرع الجزائري (المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية) لازال يعتمد مدونة حسابات الخزينة التي تضمنتها هذه التعلية في الجانب الإجرائي لتنفيذ العمليات المالية.

مدونة حسابات الخزينة المرجع الاساسي لتقييد العمليات لمالية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية العمومية.

¹ - تتميز العمليات الموازناتية (الإيرادات والنفقات) عن عمليات الخزينة ؛ لأن الثانية لا تحتاج إلى الترخيص الموازناتي في قانون المالية السنوي، ولمزيد من التفصيل حول هذه النقطة يمكن الرجوع إلى: سعدان شباكي، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2001، ص:151.

² - انظر الفصل الأول من الدراسة.

³ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص، ص: 125-126.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

حيث عرفت هيكلية المدونة العديد من التعديلات: "... التي مست أساسا الحسابات المعتمدة في عملية التقييد الحسابي من خلال التعليمات الشهرية والسنوية التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة، كل هذا من أجل التكيف مع المهام والعمليات المالية الجديدة التي تتكفل بها الدول على عاتق ميزانيتها الامر الذي أثر على تجانس المدونة من جهة وأضفى سمة عدم الاستقرار على النظام المحاسبي للدولة نتيجة فتح حسابات جديدة أو غلق حسابات موجودة من قبل"¹.

كما يرى الباحث محمد مسعي أنه من غير المعقول الاستمرار في العمل بمدونة حسابات الخزينة بصفتها الحالية، حيث يقول: أنه إذا سمحت لنا الظروف التاريخية اعتماد NCT في حالة الفراغ القانوني الذي شهدته الجزائر آنذاك، فالمطلوب منا اليوم تعديل هذه المدونة أو استبدالها، بما يخدم مشاريع الإصلاح المحاسبي و الموازناتي². ويرى بعض المتخصصين في ميدان المحاسبة العمومية أن مدونة حسابات الخزينة NCT بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.

وأهم النقائص التي ترتبط بمدونة حسابات الخزينة ترجع إلى القضايا التالية باختصار:³

- قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة بسبب اعتماد "محاسبة الصندوق".
- جهود ترقيم حسابات المدونة بسبب اعتمادها على الترقيم الخطي.
- صعوبة تركيز معلومات محاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي.
- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق بسبب الاعتماد على الحسابات العامة المجملة.

المطلب الثاني: مسار تغيير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر

التطرق للانتقادات الواردة حول مدونة حسابات الخزينة التي تعتبر الإطار الحالي لمحاسبة الدولة؛ لا يعني أن المشرع الجزائري لم يعمل على تعديلها أو استبدالها بنظام آخر.

فنقائص مدونة حسابات الخزينة على المستوى الداخلي كما ذكرنا آنفا، وعلى المستوى الخارجي (صعوبة إدماج محاسبة الدولة في المحاسبة الوطنية) للدخول في اتفاقيات وعلاقات دولية؛ أجبرت المشرع الجزائري على القيام

¹ - حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر)، ص: 218.

² - مقابلة مباشرة مع السيد محمد مسعي، قاضي بمجلس المحاسبة، الغرفة الإقليمية بورقلة، مقابلة يوم 2019/03/10، بمقر مجلس المحاسبة.

³ - حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، مرجع سابق، بتصرف.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

بمشاريع تغيير مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة PCE وفق مراحل مختلفة ومرجعيات متعددة اقتصر على الجانب التقني للمحاسبة العمومية¹.

تطرح عملية تغيير الإطار التقني للمحاسبة العمومية للجزائر العديد من الإشكاليات، نظرا للاضطراب الحاصل والتعدد الذي شهدته عملية الانتقال من NCT إلى PCE في مدة تقارب (15 سنة) في حين أن النموذج الفرنسي الذي تمت محاكاته في بداية (1995) نجح في الانتقال إلى أساس الاستحقاق في مدة 5 سنوات: (من 2001 إلى 2006)².

أولا: تقييم مشاريع تغيير الإطار التقني للمحاسبة العمومية

شهد نظام المحاسبة العمومية بالجزائر عدة تغييرات على مستوى الصياغة التقنية لقواعد المحاسبة العمومية، ويمكن القول عموما أن هذه التغييرات عرفت ضباية في الرؤية وفي التجسيد، خصوصا مشروع 1995 الذي تخلت عنه الجزائر رغم ما أنفق فيه من جهود مادية وبشرية.

نقوم في الجدول الموالي رقم (1-4) بمقارنة توضّح المراحل التي مرت بها الصياغة التقنية لقواعد المحاسبة العمومية في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية المشروع المقترح لتطبيق معايير محاسبية عمومية جزائرية.

الجدول رقم (1-4): مقارنة مراحل تغيير نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

الإطار التقني المستخدم	مدونات حسابات الخزينة (NCT)	المخطط المحاسبي للدولة (PCE)	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
تاريخ اعتماد المشروع	1968	1995	2006
تاريخ تنفيذ المشروع	1991	2002-2000	لحد الآن/لم يطبق
نوع المحاسبة المستخدم	محاسبة صندوق	محاسبة الذمة	محاسبة الذمة
نوع الأساس المستخدم	الأساس النقدي	الأساس النقدي و أساس الاستحقاق	الأساس النقدي وأساس الاستحقاق
المرجعية المستخدمة	القانون 21/90 المراسيم	النموذج الفرنسي	الاتحاد الدولي للمحاسبين

¹ - يرى الباحث لعلايبي مالك أن نظام المحاسبة العمومية الجزائري ارتبط ارتباطا وثيقا بالتشريعات الأمر الذي أفقده البعد النظري والفلسفي الذي يمكن خلاله أنه تتطور وتفتح المجال للباحثين والأكاديميين من أجل لثرائها تدعيم نظريتها. أنظر: لعلايبي مالك، زرقين عبود: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائرية بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، (الجزائر)، العدد 15، 2016، ص: 287.

² - أنظر الفصل الأول من الدراسة .

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

المرجعية	بالإضافة إلى الفرنسية	المتعلقة به	
التصور السائد	ارتباط الإصلاح الموازنتي مع الإصلاح المحاسب	تقنين المحاسبة العمومية	ضرورة الإصلاح المحاسبي
الخبرة المعتمدة	مكتب إصلاح الاستشارات الكندي في مجال موازنة (CRC SOGGMA) مكتب الاستشارات الفرنسي (GiP_ADTEF)	المشرع الجزائري	الخبرة الفرنسية
الهدف	الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة وفق IPSAS	التقييد المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بموازنة الدولة وعرض الحسابات المتعلقة بها	الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة وفق النموذج الفرنسي
نتائج التطبيق	لازال في طور التصور والاختبار.	اعتماد مدونة حسابات الخزينة لحد الآن، بالرغم من اعتراف المشرع الجزائري بعجزها في ضبط المال العام	مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة النشاط اقتصر فقط على تغيير مدونة حسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة الذمة وفق المعايير الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة العلمية المنتقاة من: حاج جاب الله آمال. ضيفي نادية. مرجع سابق.

- ملاحظات حول الجدول رقم (1-4):

رغم اعتراف المشرع الجزائري بضرورة تغيير مدونة حسابات الخزينة نظرا لعجزها في ضبط المال العام؛ إلا أننا

نلاحظ على مسار عملية تغيير الإطار التقني للمحاسبة العمومية مايلي:

1- الفارق الزمني الكبير بين التصور والتجسيد: مختلف مشاريع تغير الإطار التقني للمحاسبة العمومية

شهدت فجوة زمنية كبيرة بين التصور و التجسيد فمثلا الفارق بين التعلية الصادرة سنة 1968 وبين قانون

21/90 حوالي (22 سنة) وبين مشروع الإصلاح الصادر في سنة 1995 وتاريخ الاختبار حوالي 7 سنوات، وبين

مشروع اعتماد IPSAS سنة 2006 لغاية الآن (2019) حوالي 13 سنة، ولا يزال في طور التصور والاختبار،

صحيح لا ننكر أن أي تغيير لا بد له من فترة زمنية معقولة لتجسيده، لكن غياب الرؤية والاستراتيجية المرافقة

لتطبيق أي مشروع لا بد من أن تكون واضحة وليست مضطربة مثلما نشهده في الواقع الحالي للتوجه نحو تكييف

نظام المحاسبة العمومية مع معايير IPSAS .

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

2- الاستعانة بالخبرة الأجنبية في مشاريع التغيير: الاستفادة من الخبرة الأجنبية في مجال الانتقال والتحول في

أي مشروع أمر مستحسن ومفيد لتجاوز مختلف الإشكالات التي تنجم عن عملية التغيير، لكن أن تصبح الخبرة الأجنبية مثلما رأينا في مشروع 1995 ومشروع 2006 هي الموجه الأول والأساس لعملية التغيير فذلك أمر يثير تساؤلا من الناحية التالية:

- هل الكادر المهني والأكاديمي الجزائري غير مؤهل للقيام بعملية الاستشارة وإبداء الرأي حول مختلف المشاريع التي تقوم بها وزارة المالية، فالمفروض كما يقول (الأستاذ مالك بن نبي - رحمه الله) أن استيراد المناهج والحلول ينبغي أن يكون ملائما للبيئة المستوردة بمختلف مكوناته.

لذلك نرى أن يكون تصور التغيير قناعة مشتركة بين مختلف مكونات اتخاذ القرار في الجزائر، وأن نبتعد عن أحادية القرار التي ارتبطت بالخبرة الفرنسية فقط سواء في مشروع 1995 أو في مشروع 2006 (في الجانب المحاسبي).

3- غياب الإرادة السياسية: يشكل غياب الإرادة السياسية في الجزائر الحلقة الأهم في الملاحظات الواردة حول تأخر تجسيد مشاريع تغيير الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومختلف الملاحظات أو الانتقادات الواردة حول مشاريع التغيير، قد تكون نتيجة مباشرة لغياب الإرادة السياسية في تنفيذ عملية التغيير أو التحوّل.

فمثلا يرى أحد الإطارات المهنية¹ بوزارة المالية: أنّ مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE المقرر لسنة 1995 شهد نجاحا نسبيا بولاية غرداية* - رغم الإشكالات المتعددة بالنسبة لقبّاضات الضرائب وأملاك الدولة حول كثرة الحسابات - حيث تم صدور التعليمات المتعلقة بتطبيق محتوى المخطط المحاسبي للدولة في سنة 2002 لكن الإرادة السياسية في الجزائر لم تفصل في ذلك.

4- غياب الرؤية والاستشراف: من المنطقي محاكمة كل مشروع في سياقه الزماني والمكاني، فمشروع NCT كان استجابة للفراغ القانوني والتقني في مجال تنفيذ الموازنة العامة، فصدور القانون 21/90 الذي يشكّل الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية؛ لازال هو المعتمد حاليا في تنفيذ الموازنة العامة رغم كل النقائص والانتقادات الواردة

¹ - مقابلة مباشرة مع السيد مصطفى شويحات، نائب المدير الجهوي للخزينة لسنة 2016 (المديرية الجهوية بغرداية)، مقابلة يوم: 28 فيفري 2019، غرداية.

* تعتبر ولاية غرداية من الولايات التي تم اختيارها لتجسيد المشروع لأنه تم اختيار ست ولايات في تلك الفترة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

حوله، فإذا كان المسوّغ التاريخي (الفراغ القانوني قبل سنة 1990) سمح لنا بالمعالجة الظرفية آنذاك، فمن غير المعقول الاستمرار بهذه المدونة رغم الإيجابيات المتفق عليها بين الباحثين.

ورغم اعتراف المشرع الجزائري بضرورة تدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة باعتماد مشروع PCE لسنة 1995؛ إلا أن هذا المشروع تخلّى عنه المشرّع الجزائري رغم الجهود التي بذلتها وزارة المالية سواء من الناحية الزمنية (7 سنوات) أو المادية أو البشرية¹. مما يدل أيضا على غياب الرؤية الواضحة والسليمة لعملية التحول سوء من ناحية الأهداف أو الوسائل.

يبدو أن مشروع 2006- باعتماده مشروع يهدف إلى ربط الإصلاح الموازني بالإصلاح المحاسبي، واعتماد المرجعية الدولية في الانتقال: تكييف نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS - يعدّ أكثر نضجا مقارنة بالمشاريع السابقة سوء من ناحية الهدف، وهو الالتفات إلى تغيير نظام الموازنة باعتماد مشروع MSB² وفق الخبرة الكندية، أو من ناحية المرجعية في التحول إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

رغم هذا التغيير الإيجابي في تصور التغيير إلا أن الفجوة الزمنية لا زالت عائقا في تنفيذ مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006 الذي لا يزال في طور التصور لحد الآن.

بالإضافة إلى الملاحظات السابق ذكرها، يرى أحد الإطارات المهنية³ بوزارة المالية بعض الانتقادات الأخرى المرافقة لعملية تطبيق PCE (2002) هي:

- عدم شمولية التكوين الممنوح من طرف وزارة المالية، حيث اقتصر التكوين على: (رئيس مكتب المحاسبة، وكيل مفوض، أمين الخزينة) وأحيانا هؤلاء الذين اقتصر عليهم التكوين لم يكونوا مؤهلين للتدريب زملاؤهم في العمل.
- عدم التنسيق بين المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية والمصالح ذات العلاقة، حيث أهملت المديرية العامة للمحاسبة المشاورات مع المديرية العامة: (الضرائب والجمارك وأملاك الدولة) مع أنهم يعتبرون المحاسب العمومي الثانوي الذي يجسد فكرة الحقوق المثبتة - (العائق الأكبر في مشاريع التغيير).

¹ - لم نجد مساعلة برلمانية بخصوص التخلي عن مشروع PCE.

² - حدّد القانون العضوي الصادر سبتمبر 2018 أول تطبيق لنظام MSB سنة 2023، راجع: الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018، ص: 06.

³ - مقابلة مباشرة مع السيّد بريكي الشيخ العربي، مفتش رئيسي بخزينة ولاية ورقلة (الفترة 2016)، مقابلة يوم 08 أبريل 2019، غرداية.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- عدم مواكبة نظام الإعلام الآلي لمشاريع تغيير نظام المحاسبة العمومية (مشروع 1995).

- تفرغ الحسابات بشكل أدى إلى صعوبة في التطبيق، إذ لا بد من تصفية مشاكل الحسابات القديمة في كامل ولايات الجزائر ثم فتح الحسابات الجديدة.

ثانيا: علاقة المحاسبة العمومية بتغيير نظام الموازنة

أدرك المشرع الجزائري ممثلا في وزارة المالية - بعد التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة سنة 2002 - أولوية تغيير نظام الموازنة تكاملا مع التغيير المحاسبي المرتقب لمدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي وفق IPSAS.

فتوجه الجزائر نحو اعتماد MSB كان استجابة لإشكالية التوافق بين حسابات الموازنة وحسابات المخطط للدولة، الذي كان أحد أسباب التخلي عند مشروع PCE لسنة 2002.¹

أحد أهم أهداف نظام MSB هو التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء التي سنشهد أول تطبيق لها عام 2023 حسب القانون العضوي الصادر في سبتمبر 2018.

التحول إلى موازنة البرامج والأداء يتطلب أيضا تحولا في الاعتراف؛ من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق²، لأن رقابة الأداء تعتمد بشكل واضح على نظام معلومات محاسبي يوفر المعلومات الضرورية للحكم على كفاءة وفعالية استخدام موارد الوحدة الحكومية.

نلاحظ مما سبق، العلاقة الواردة بين أساس الاستحقاق و موازنة البرامج والأداء، التي تسعى وزارة المالية بالجزائر لتطبيقها بحلول سنة 2023. يبقى تنفيذ هذا التوجه، رهينا بالتحكم في العامل الزمني الذي نرى أنه يشكل العائق الأكبر في تنفيذ مختلف الإصلاحات التي تتبناها الجزائر، في حين نجد أنه بعض الدول الإفريقية³ نجحت في التحول

1 - أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد: 05، المجلد: 02، جامعة البليدة (الجزائر)، 2015، ص: 31.

2 - إبراهيم عبد موسى السعيري، ولاء معين كاظم فخر الدين، نموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء (بحث تطبيقي في مديرية بلدية النجف الأشرف)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 19، العدد 01، 2017، ص: 183.

3 - مثل: غانا، الموزمبيق، مالي... لمزيد من التفصيل حول الموضوع راجع: المركز المصري لدراسة السياسات العامة، موازنة البرامج والأداء (تجارب دولية للتحول إلى موازنة البرامج والأداء، 2018).

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

إلى موازنة البرامج والأداء في مدة استغرقت ثلث المدة التي اعتمدت الجزائر لحد الآن (2006-2023) هذا إذا تم تنفيذها بشكل رسمي في سنة 2023.

ومما يلاحظ أيضا على القانون العضوي الصادر في سبتمبر 2018 تقسيم الالتزام إلى ثلاث أنواع: "قانوني ومحاسبي والتزام بالاقتصاد. الذي يؤدي إلى عدم إظهار الديون المترتبة على الدولة في القوائم المالية التي تبنى عليها التقديرات، مما يزيد هذا احتمالات سوء التقدير، كذلك يعتبر هذا الإجراء خطوة إلى الخلف معاكسة للهدف المرسوم المراد الوصول إليه وهو تبنى نظام الالتزام الذي يعترف بالنفقة في مرحلة التصفية مما يضع مستحقات المعاملين الاقتصاديين أمام معدي الميزانية.¹

والوجه لآخر علاقة المحاسبة العمومية بنظام الموازنة، يتجلى في تجسيد مفهوم الشفافية والمساءلة، كما أكد عليه بعض الباحثين، فتغيير نظام المحاسبة العمومية يساعد على تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة، وإعطاء الحرية اللازمة للمسيرين في إعادة تخصيص الموارد ضمن البرنامج، مقابل تحمل المسؤولية عن تحقيق الأهداف المحددة.² كما تعتبر المحاسبة العمومية أحد الجوانب المهمة في حماية المال العام من الفساد، لذلك توصي الدراسات الحديثة: "... على ضرورة تطوير أدلة للتعامل مع الاحتيال والفساد مصممة ومطورة بحسب معايير IPSAS لتفعيل دور المحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المال العام"³.

نستنتج من خلال العرض السابق لأوجه العلاقة بين المحاسبة العمومية ونظام الموازنة المقترح MSB، أن تغيير نظام المحاسبة العمومية باعتماد أساس الاستحقاق في الاعتراف، يعدّ الأساس والمدخل إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء، وأن أساس الاستحقاق يشكل نظام معلومات محاسبي شامل يمكن من تحقيق مفهوم المساءلة و الشفافية على مستوى الموازنة.

كما تعتبر معايير IPSAS دليلا ومرشدا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في مجال ضبط المال العام والقضاء على الفساد والاحتيال المالي.

ونختم نقطة العلاقة بين المحاسبة العمومية وتعديل نظام الموازنة بالاقتباس التالي:

¹ - علي مسعودي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصريّة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة (جامعة الوادي - الجزائر)، العدد 04، جوان 2018، ص:198.

² - براضية حكيم، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العامن مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016، ص:141.

³ - آسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018، ص:287.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

" يتداخل النظام المحاسبي الحكومي بشكل وثيق مع الموازنة العامة وبجميع مراحلها، ومن ثم فإن التحرك نحو أساس الاستحقاق هو العنصر الأول من مجموعة إصلاحات نحو الوصول إلى الموازنة العامة فبدون إصلاح المحاسبة الحكومية يكاد يكون من المستحيل تطوير الموازنة"¹.

لذلك على المشرع الجزائري؛ أن يعي هذه النقطة جيدا، لأنه لحد الآن لم يتم الفصل في المجال الزمني لتطبيق المخطط المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في حين تم تحديد سنة تطبيق موازنة البرامج والأداء بحلول سنة 2023.

بالتالي قد ترتكب وزارة المالية بالجزائر نفس الخطأ الذي ارتكبته في سنة 2002 باعتماد إصلاح محاسبي دون تعديل نظام الموازنة، والآن سوف نعتمد نظام MSB دون إتمام جوانب التغيير المحاسبي المرتقب وفق IPSAS.

فالنظام الموازناقي الحالي: " ..لا يستجيب لمتطلبات تقديم حسابات أكثر وضوحا ودقة، تشمل مجمل العمليات المحاسبية والمالية للدولة، وذلك يستوجب مبدئيا توفر إرادة حقيقية وجادة لتفعيل دور البرلمان ومجلس المحاسبة في مجال رقابة الأداء مع المال العام، والعمل على الانتقال من تضيق مزامنة الوسائل إلى ميزانية البرامج والأداء ومن المحاسبة على أساس الصندوق إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق"².

نؤيد ما جاء في الاقتباس السابق، لأن الرقابة التشريعية والرقابة القضائية لهما الصلاحيات الواسعة في حماية المال العام بواسطة الآليات التي حددها لهم القانون، فمثلا تحول فرنسا نحو أساس الاستحقاق وإصلاح محاسبتها للقطاع العام في 2001 كان مبادرة برلمانية³ في الأساس حيث تم التصويت على القانون العضوي في 2001 باتفاق مع الحكومة وفي سنة 2006 تم تطبيق محتوى الإصلاح.

¹ - صفاء أحمد محمد، رؤى مصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، عدد103، المجلد 24، 2018، ص:568.

² - نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر (1)، 2017، ص:135.

³ - مبادرة التحول كانت من طرف البرلماني ديدي ميجو Didier Migaud الذي كان مقرا عاما للجنة المالية للجمعية العامة الفرنسية (الغرفة السفلى من البرلمان) والذي يعد أب القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF (المصادق عليه في سنة 2001) وهو حاليا الرئيس الأول لمجلس المحاسبة الفرنسي Cour des comptes.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

نستخلص من تحليل واقع المحاسبة العمومية بالجزائر، أن وزارة المالية لديها الرغبة في تغيير شامل ومتكامل لإدارة مالية القطاع العام في شقها المحاسبي و الموازناتي، هذا واضح وجلي من خلال مختلف الجهود التي تقوم بها وزارة المالية مع مكاتب الاستشارات الأجنبية سواء الفرنسية أو الكندية.

يقي نجاح هذا التحوّل رهينا بتوفر الإرادة السياسية سواء على المستوى التنفيذي (السلطة التنفيذية) أو على المستوى الرقابي (البرلمان ومجلس المحاسبة)، إضافة إلى وجوب التحكم في العامل الزمني الذي يعتبر العائق الثاني في مجال التحوّل الذي رسمته وزارة المالية.

كما ننبّه أيضا إلى عدم إغفال التجربة الإفريقية والاستفادة منها في هذا المجال، فهي تجربة شهدت نجاحا في تغيير أنظمتها المحاسبة العمومية وتحوّلا جادا إلى موازنة البرامج والأداء.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

المبحث الثاني: مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق

IPSAS

بعد تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، ينتقل إلى الإجابة على سؤال البحث المتعلق بمدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وبعد مناقشات ومباحثات حول المنهج الأنسب للإجابة على سؤال البحث تم اختيار المنهج الاستقرائي مع أداة المقابلة.

وسبب اختيار المنهج الاستقرائي مع أداة المقابلة، يرجع لواقع نظام المحاسبة العمومية الذي لازال لم يعتمد الإطار التصوري للمخطط المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث نعتمد على المنهج الاستقرائي في دراسة النصوص القانونية والتقنية المعتمدة في الإطار التصوري لمشروع PCE وفق IPSAS، وبمجرد توفر متطلبات تطبيق كل معيار من معايير IPSAS لوحده، وذلك بالاستعانة أيضا على أداة المقابلة التي تعبر الأداة المناسبة في هذه الشأن لمعرفة الحال التي وصل إليها الإطار لمشروع PCE وفق IPSAS.

الإجابة على سؤال البحث تقتضي منا دراسة الإطار التصوري لـ PCE

من الجوانب التالية:

1- مقارنة المفاهيم الواردة في الإطار التصوري لـ PCE مع المفاهيم التي اعتمدها إطار التقارير المالية ذات الغرض العام GPFR.

2- وضعية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي ووفق أساس الاستحقاق.

المطلب الأول: مجالات استفادة المخطط المحاسبي للدولة من إطار GPFR

إدراك طبيعة العلاقة بين التقارير المالية ذات الغرض العام ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعدّ الأساس الذي يمكن من خلاله مقارنة المفاهيم المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمخطط المحاسبي للدولة، لأنّ إطار المفاهيم ينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها RPSG المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشأة القطاع العام GPFR.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

تأسيسا على ما سبق لابد من معرفة هل اعتمد مشروع المخطط المحاسبي للدولة إطارا مفاهيميا يطبق على المخطط المحاسبي للدولة ويستعمل لإصدار تقارير مالية ذات غرض عام أم لا؟

تدرج الإجابة على السؤال السابق في سياق مقارنة الأهداف والمفاهيم المتبنّاة بالنسبة لإطار GPFR وإطار PCE، لأنّ هذه المقارنة تتيح لنا معرفة توجه تصور وزارة المالية منه خلال المقارنة السابق ذكرها واستشراف المتطلبات اللازمة في حالة تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل كلي لأنّ إطار المفاهيم GPFR يعتبر جزء من كل معيار ومرجع مما لم يتم التطرق إليه في المعايير.

الملاحظ على مشروع PCE أنّه لم يعتمد الصيغة المماثلة لإطار GPFR - باستثناء بعض المفاهيم التي نبينها لاحقا- ، وهذا نتيجة منطقية للفارق الزمني بين مشروع PCE المقترح سنة 2006 مع تحديد التصور النهائي للمشروع في 2013.¹

في حين أن صدور النسخة النهائية لإطار GPFR كانت بين جانفي 2013 و أكتوبر 2014.²

الاطلاع على مضمون الإطار التصوري للمخطط المحاسبي للدولة ومحتوى القانون العضوي لقوانين المالية (سبتمبر 2018)، يساعدنا في استخلاص بعض القواعد التي يمكن البناء عليها، والتأسيس لإطار مفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام يخدم مشروع PCE في تحقيق أهدافه.

نحاول فيما يلي بيان أوجه استفادة مشروع PCE من GPFR من خلال التعرض لأوجه الاتفاق والاختلاف بين الإطارين:

أولا: الهدف

البحث عن آلية لإيجاد تصور يخدم مشروع المخطط المحاسبي للدولة من ناحية صياغة إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام؛ تكون أولا بإيجاد قاسم مشترك يمكن من خلاله وضع قاعدة للبناء والاستفادة من تجارب الغير.

¹ - انظر: أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلد الاقتصاد والتنمية البشرية (جامعة البليدة الجزائر) ، المجلد 8، العدد 1، جوان 2017، ص: 342.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج 1، ط 2016، ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص: 18.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

أهم هدف يمكن التأسيس عليه هو اتفاق كلا الإطارين (GPFR وPCE) حول هدف: تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين للمساءلة واتخاذ القرارات، وعبر المخطط المحاسبي للدولة عن هذا الهدف: "... توفير معلومات ملائمة للمستخدمين ومتخذي القرار بالاعتماد على توليفات محاسبية تلي حاجة المستخدمين ومتخذي القرار".

إذن يتفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR وإطار PCE حول الهدف السابق الذكر بشكل إجمالي، ويكمن الاختلاف في التفاصيل، حيث حدّد الإطار المفاهيمي لـ GPFR وسائل تجسيد هدف تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين للمساءلة واتخاذ القرار بواسطة المنهج التالي باختصار:

- **التعريف:** ويشمل تحديد المفاهيم التي ينبغي استخدامها في صياغة IPSAS وRPGS.

- **الخصائص:** تقارير موجهة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

- **الدور:** دليل رئيسي لمجلس IPSAS في تطوير المعايير التي تصدر عنه، وهي مرشد وموجه مكانة القضايا المحاسبية التي لم تعالج في IPSAS وRPGS.

- **المستخدمين:** حدد GPFR هوية الفئات المستخدمة لتقارير في فئتين هما: المستخدمين الرئيسيين والمحتملين، كما حدد أيضا المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لاستفادة متطلبات المبادلة واتخاذ القرار.

قد يكون الاتجاه السائد في الدول التي اعتمدت معايير IPSAS، هو وعي المواطنين ومساهماتهم المعتبرة في الإيرادات العامة لدولهم؛ لذلك عمد مجلس IPSASB إلى اعتماد إطار مفاهيمي يجسد روح المسؤولية المشتركة بين المواطن والقطاع العام بواسطة تقارير تتضمن معلومات تلي حاجة المستخدم الرئيسي (كما وصفة الإطار المفاهيمي لـ GPFR) في معرفة نمط إدارة المال العام، هذا الاتجاه الذي نراه يتزايد بشكل ملحوظ في دول العالم، وأضحى يشكل هاجسا لدى الحكومات الذي تحتل رتب غير مشرفة في مؤشر مدركات الفساد.

لذلك نقترح على المشرع في الجزائر سواء كان سلطة تنفيذية أو تشريعية أو رقابية؛ الاستفادة من هذا التوجه وفق خصائص البيئة الجزائرية، خصوصا الجانب المتعلق بتحديد فئات المستخدمين والمعلومات التي يحتاجها المستخدمون لاستيفاء متطلبات المساءلة واتخاذ القرار، لأن تحقيق هدف مشروع المخطط المحاسبي للدولة المتعلقة بتقديم معلومات

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

مفيدة في عملية المساءلة واتخاذ القرار؛ يتطلب تحديد المعنى بالرسالة والمعلومات التي يحتاجها لتقييم استخدامات المال العام.

ثانيا: المخرجات

حدد مجلس IPSASB نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ضمنه إطار المفاهيم كونه أوسع من نطاق القوائم المالية وذلك بإنتاج معلومات تضمن للمستخدمين تقييم مناسب لعمل المنشأة، كما تبنى مشروع PCE نفس التوجه¹ مع اختلاف في عدد القوائم المالية.

والجدول التالي يوضح القوائم المعتمدة بالنسبة لإطار GPFR و Pce.

الجدول رقم (4-2): القوائم المالية المعتمدة في إطار المفاهيم GPFR وPCE

PCE	GPFR	الإطار / نوع القائمة
X	X	- قائمة المركز المالي
X	X	- قائمة الأداء المالي
X	X	- قائمة التدفقات النقدية
X	X	- تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات
-	X	- تقارير إنجاز الخدمات
-	X	- تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية
-	X	- المعلومات الإيضاحية
X	X	- المرافق

المصدر: من إعداد الطالب

¹ - راجع: أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية مرجع سابق، ص:343.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

نلاحظ من الجدول من الجدول (4-2) القوائم المالية المعتمدة في إطار GPFR وإطار PCE ، حيث يعتمد إطار PCE أربعة قوائم مالية ضمن سبعة قوائم مالية معتمدة في إطار GPFR، ومن المفيد الاطلاع على مضمون قائمة تقارير إنجازات تقديم الخدمات؛ لأن لها ارتباط بتوجه الجزائر نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء فهي قائمة تتيح تعميم الأنشطة التشغيلية للمنشأة، ومدى موافقتها للأهداف الموضوعية للمخصصات، سواء كان ذلك من عمل الحكومة أو من قبل الجهة الممولة بالإضافة لقائمة المعلومات الإضافية التي تدعم هذا الطرح.

أما القائمة الثانية فترى أهمية اعتمادها من طرف المشرع الجزائري، وهي القائمة المتعلقة بالتقارير التي تضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية؛ لتقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومات ومنشآت القطاع العام، لأن البعد الاستراتيجي مطلوب الآن في ظل المتغيرات المتسارعة والمخاطر غير المعروفة.

تعتبر القوائم المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام وسيلة تسمح للمستخدمين لتقييم المعلومات بشكل أفضل، ووضعها في سياق مناسب، لذلك نجد أنه إطار GPFR ربط كل قائمة مالية بالهدف منها¹، أي المعلومات التي تتيحها كل قائمة في مساعدة المستخدمين في جوانب متنوعة شملت سبعة قوائم مالية ، لذلك نرى إمكانية الاستفادة بالنسبة للمشرع الجزائري من هذا التوجه ، بحيث يصبح الغرض الأساسي ليس إعداد القوائم المالية لمعرفة النتيجة فقط (مثلا فائض أو العجز)، بل إنتاج معلومات تفيد المستخدم في المساءلة واتخاذ القرار.

ولتحقيق هذا المطلب لابد من تكامل الجهود بين الإرادة السياسية والإرادة الشعبية لتجسيد روح المسؤولية المشتركة في إدارة المال العام بصفة مستدامة.

ثالثا: خصائص القطاع العام.

نبه مجلس IPSAS من خلال بحثه لخصائص القطاع العام إلى بعض الإشكاليات الكبرى التي تواجه إعداد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام، وهي إشكالية نابعة من دور الدولة في تلبية الحاجات العامة.

وأهم الخصائص التي تشكل عائقا في الاعتراف والقياس بالنسبة لمجلس IPSAS عند وضع الإطار المفاهيمي هي:

- المعاملات غير التبادلية (وهي سمة شائعة في خدمات القطاع العام).
- الأصول والالتزامات الآن دورها يمكن في لإمكانات الخدمية وليس التدفق المالي.

¹ - انظر الفصل الثاني من الدراسة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- التدخل التنظيمي الذي نشأ عنه حقوق والتزامات وتتطلب الاعتراف بها كأصول والتزامات.
- طبيعة برامج وعن القطاع العام، لأن تعريف الأصول والتزامات ضمن القوائم المالية لا يتضمن البرامج طويلة الأجل.
- وقد حدد إطار المفاهيم منهجا خاصا لمعالجة هذه الإشكالية من الجوانب التالية (باختصار)¹:
 - تحديد عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيم.
 - شروط الاعتراف وفق إطار المفاهيم.
 - اختيار أسس قياس الأصول والتزامات التي لا تتوفر بشأنها متطلبات ضمن IPSAS وفق إطار المفاهيم.
- فمثلا عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيم تتمثل في سبعة عناصر؛ حدد لها مفاهيم معينة، فأحد عناصر القوائم المالية وفق إطار المفاهيم هي الأصول؛ وعرف إطار المفاهيم الأصل: بأنه مورد تسيطر المنشأة عليه في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق، والسيطرة خاصة أساسية للأصل، وضع لها إطار المفاهيم مؤشرات قانونية مثل الملكية القانونية، تقييد وصول الأطراف الخارجية إلى المورد... إلخ. بالتالي نجد أن لدينا في الجزائر بعض الأصول لا تنطبق عليها صفة المورد لانعدام خاصية السيطرة، ومثالها واضح في بعض الأملاك الوطنية (مثل شواطئ البحار - أماكن ركن السيارات... إلخ)
- أما شروط الاعتراف فهي مرحلة تلي مرحلة توفر التعريف ضمن أحد عناصر القوائم المالية، وإمكانية القياس بطريقة تحقق الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات في GPFR.
- وفي حالة اعتماد IPSAS بشكل كلي ينبغي الرجوع إلى إطار المفاهيم، لاختيار أسس قياس الأصول والتزامات التي لا تتوفر بشأن متطلبات ضمن IPSAS.
- نلاحظ مما سبق أهمية هذا الطرح بالنسبة لمشروع PCE، خصوصا وأنّ الجزائر تعتمد بشكل كبير على القطاع العام في أداء الخدمات العامة، مما يوفر لها حلوها تخدم مشروع PCE من ناحيتين:
- الاستفادة من الحلول المقترحة في تصور إطار مفاهيمي يحاكي GPFR ؛ لأنّ جل الخصائص التي اعتبرها مجلس IPSAS عائقا في مجال الاعتراف والقياس، تنطبق بشكل واضح على الجزائر.
- ضرورة الرجوع إلى محدّدات إعداد القوائم المالية وفق إطار المفاهيم GPFR في حالة الاعتماد الكلي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

¹ - انظر المبحث الثاني ضمن الفصل الثاني من الدراسة.

رابعاً: العرض:

حظي مفهوم العرض باهتمام واضح من طرف الإطار المفاهيمي لـ GPFR، حيث تم التركيز في بناء مفهوم العرض على ثلاث مرتكزات رئيسية تتعلق بكيفية الإخراج النهائي للتقارير والقوائم المالية الحكومية، بطريقة تستجيب لحاجة المستخدمين من المعلومات.

وتظهر أهمية تفصيل مفهوم العرض الذي أولاه الإطار المفاهيمي لـ GPFR أهمية بالغة؛ لغرض توفير معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية، مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الواردة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

ولاستفادة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من كيفية عرض المعلومات وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR، ينبغي معرفة المفاهيم التي أسست لمفهوم العرض وهي:

- اختيار المعلومات التي تلي حاجة المستخدمين.
- تحديد موقع المعلومات لتلبية حاجة المستخدمين.
- تنظيم المعلومات لبيان العلاقة الثقافة ودعم إمكانية المقارنة.

إذن لا بد على مشروع المخطط المحاسبي للدولة في حالة اعتماده لمعايير IPSAS، أن يأخذ في اعتباره أن اتخاذ قرارات العرض لا بد أن تستجيب بشكل أساسي لحاجة المستخدمين وتحقيق الخصائص النوعية للمعلومات، لأن تحقيق هذا المطلب له ارتباط بإطار المفاهيم من جهة وللمعايير IPSAS من جهة أخرى.

المطلب الثاني: إرشادات تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS في الجزائر

نلاحظ من خلال الجهود التي تقوم بها وزارة المالية في ميدان إدارة المالية العامة، السعي المتواصل لإحداث التغيير المطلوب في مجال الإصلاح الموازني والمحاسبي، هذا الجهد يفرض علينا الاعتراف بالدور المبذول في سبيل تحقيق تغيير سلس ناجح، رغم التغييرات التي شهدتها عملية التغيير التي استمرت لحد الان حوالي 15 سنة.

في سياق هذه التحولات التي تسعى إليها وزارة المالية بالجزائر، نحاول تقديم بعض المقترحات التي يمكن أن تشكل جزءاً من عملية التصور، بناء على المزج بين التجارب التي أضحت تشكل تجارب رائدة في مجال إدارة المالية العامة وخصوصيات الواقع الجزائري.

تنوعت تجارب الدول في تغيير أنظمتها المحاسبية العمومية وفق ثلاث مستويات وهي:

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- الاعتماد الكلي لمعايير IPSAS.

- الموازنة: تكييف المعايير المحلية لأي دولة مع معايير IPSAS.

- استخدام نظم محاسبية حديثة تستند إلى أساس الاستحقاق.

تبعاً لذلك سيكون المقترح في هذا المطلب على شقين، وذلك بدراسة متطلبات اعتماد أساس الاستحقاق (بصفة مشروع لوحده) في الجزائر كآلية لعنصرية نظام المحاسبية العمومية، ثم الانتقال إلى بحث متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر.

لأننا نرى بالنسبة لحالة الجزائر، لو تم تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية مرحلة سابقة للتفكير في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ لأن اعتماد أساس الاستحقاق سيكون بمثابة المدخل لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أولاً: إرشادات تطبيق أساس الاستحقاق في الجزائر

يحتاج التحول لأسس الاستحقاق في الجزائر إلى استعدادات متنوعة الأبعاد لأن التحول الناجح من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق هو محصلة للتفاعل بين عدة متغيرات تعتبر ذات علاقة وطيدة بتحقيق النتائج المرجوة من هذا التحول.

فدراسة العوامل المؤثرة على تجسيد التحول؛ تعد شرط أساسياً لتحقيق الظروف الملائمة لعملية الانتقال لأسس الاستحقاق، الذي يعتبر حدثاً هاماً على مستوى الدولة نظراً للإمكانات التي يتطلبها والتغيرات التي يحدثها في الأجل المتوسط والطويل، فيمكن للمشرع الجزائري النظر إلى هذا التحول وفق معيارين:

● الاستفادة من تجربة المخطط المحاسبي لسنة 2002.

● التحول لأساس الاستحقاق وسيلة وليس غاية.

وبالنظر إلى تجارب بعض الدول والمنظمات في مجال التحول الاستحقاق، يمكن استقراء بعض الشروط التي أصبحت محل إجماع بين الباحثين اليوم.

ومن الشروط التي نرى أنها تناسب حالة الجزائر ما يلي؛

- تغيير الفلسفة الادارية:

تعتبر التغييرات الإدارية أساس عملية الانتقال الناجح لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي¹، وتحقيق النتائج المرجوة من هذا التحول فتجربة نيوزلندا على سبيل المثال شملت إعادة دور الدولة في تقديم الخدمات للمواطنين من خلال تبني الممارسات الحديثة للإدارة².

وهناك من يعتبر أن تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق؛ لا يقتضي بالضرورة تطبيق الأفكار المرتبطة بنظم الإدارة الحديثة، في حين أنه من الصعب مواصلة، وربما عدم إمكانية تطبيق المفاهيم المرتبطة بنظم الإدارة الجديدة دون التحول لأساس الاستحقاق. نفهم من الفكرة السابقة أن صاحبها يرى العكس وهو عدم إمكانية تطبيق NPM دون التحول لأساس الاستحقاق، وهذا فيه نظرا من ناحية جدوى الاستفادة من المعلومات التي يتيحها أساس الاستحقاق في ظل نظام لا يعمل وفق منطق الأداء والمساءلة، والمنافع المتوقع الحصول عليها من تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي لا يمكن أن تتحقق في ظل اتباع نظم الإدارة العامة التقليدية، وقد استفادت الجزائر من هذا التوجه في مشروع القانون العضوي الصادر في سبتمبر 2018 حيث نصت المادة 02 منه على الآتي: "يعد قانون المالية بالرجوع إلى تأطير وبرمجة الميزانية كما هو محدد في المادة 05 من هذا القانون، ويساهم في تجسيد السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة محددة، وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم"³.

هذا بالإضافة إلى المادة 06: "يقر قانون المالية للسنة ويرخص بكل سنة مدنية، مجموع موارد الدولة وأعباءها الموجهة لإنجاز برامج الدولة طبقا للأهداف المحددة والنتائج المنتظرة التي تكون موضوع تقييم"⁴.

نلاحظ من خلال المادة 02 و06 توجه المشرع الجزائري نحو مبدأ التمكين الإداري، الذي يستعمل طرق الإدارة المستعملة في القطاع الخاص إلى الإدارة العمومية مثل: مراقبة التسيير، التسيير الموازي، المحاسبة وكذلك تقنيات المعايير

¹ - أماني حسين كمال الدين عبد الحميد النجار، مدخل مقترح لاستخدام أساس الاستحقاق بهدف تحسين الأداء في القطاع الحكومي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، مصر، 2011، ص:98.

² - أمنية هناء حابي، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزلندا، والولايات المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، جامعة أم البواقي (الجزائر)، العدد 08، ديسمبر 2017، ص: 698.

³ - ج.د.ش، وزارة المالية، قانون عضوي رقم 18-15، مؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، العدد 53، سبتمبر 2018، ص:09.

⁴ - نفس المصدر، ص:09

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

الدولية للمحاسبة العمومية، وهي الخطوات المعتمدة لتحديث نظام الموازنة في الجزائر بهدف زيادة أداء التسيير العمومي¹.

يبقى تجسيد هذا التوجه مرتبطا بالآتي:

- تحديد أجل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر لتحقيق الهدف من تكامل الإصلاح المحاسبي و الموزناتي.

- شرح وبيان المفاهيم الخاصة بتطبيق مضمون القانون العضوي المزمع تطبيق سنة 2023، لأن الانتقال إلى نظم الإدارة الحديثة يعني التركيز على الأداء من حيث الكفاءة و الفعالية أكثر من مجرد الالتزام والإذعان للقوانين، والربط بين الموارد المستخدمة والنتائج المحققة؛ وهذا خلال السنوات التي تسبق تجسيد القانون العضوي، لأن الآثار المترتبة على نظم الإدارة المركزية في الجزائر لا يمكن التخلص منها بسهولة.

- الدعم السياسي المستمر:

تعد الإدارة السياسة أحد المتطلبات الهامة لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، لأن التحول لأساس الاستحقاق أو تبني معايير IPSAS، يعد ضمن الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل التي تحتاج مرافقة مستمرة ومتواصلة أثناء التنفيذ، ولضمان عدم هدر الموارد والوقت كما حدث في المشروع المقترح (سنة 1995). وأهم الوسائل التي تجسد الإرادة السياسة الفعالة في هذا التحول ما يلي:

- أولوية اهتمام المجلس الشعبي الوطني بموضوع التحول لأساس الاستحقاق أو تبني معايير IPSAS، لأن البرلمان هو المستفيد الرئيسي من المعلومات الناتجة عن تطبيق هذه التحولات، والاستفادة من هذه المعلومات في عملية المساءلة وتقييم الأداء الحكومي، وهذا الاهتمام يكون بواسطة: (سن التشريعات، الحث تنفيذ الإصلاحات، بيان مختلف التجارب المفيدة في مجال التحول لأساس الاستحقاق).

- جل الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق؛ كان التشريع المصدر الأساس لعملية التحول، ففرنسا مثلا اعتمدت على مراجعة قانون الموازنة في علم 2001 الذي أطلق جدول أعمال واسع الإصلاحات في إدارة الشؤون المالية العامة، وقد تمت رعاية هذه الإصلاحات من طرف البرلمان والحكومة، ونيوزلندا اعتمادا على قانون المالية 1989

¹ - Nacer Daddi-Ddoun, Moussa Oudai, **Reform Budgétaire en Algérie, Vers Gouvernance axee sur la Réforme**, partie 2, Revue: Reforme Economiques et intégration en économique mondiale, ESC 14/2013.P:202

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

الذي اعتمد نظام جديد للإدارة المالية في القطاع العام، وعلى وجه الخصوص إطار المساءلة القائم على الأداء، وبالنسبة للجزائر لا نرى أن المشكل يكمن في التشريع بقدر ما يكمن في متابعة التنفيذ، لذا جاء عنوان هذه النقطة الدعم السياسي المستمر، فينبغي على البرلمان الجزائري الحث على تنفيذ الإصلاحات وبيان الإيجابيات الناتجة عنها، والقائم بدور الداعم والمشجع للسلطة التنفيذية في إتمام عملية التحول.

- تقدير الإطار الزمني اللازم لعملية التحول لأساس الاستحقاق أو اعتماد معايير IPSAS، والالتزام بهذا الإطار الزمني، وهنا ينبغي الاستفادة من تجربة الأمم المتحدة في مجال تبني معايير IPSAS حيث أشار مراجع الحسابات الخارجي الخاص بها إلى الآتي:

"..... حينما تقدر المنظمات الوقت اللازم لوضع التغيرات التي يقتضيها معيار من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام موضع التنفيذ، فإنه ينبغي لها أن تخصص وقتا إضافيا تفاديا لخطر تقدير الوقت اللازم بأقل من قدره فغالبا مالا يتضح الحجم الكامل لمهمة التنفيذ إلا بعد الشروع في تنفيذ هذه الاعمال فعلا.."¹

- إنشاء هيئة مهنية أكاديمية:

التفكير في إنشاء هيئة مهنية أكاديمية تجمع بين إطارات وزارة المالية بالجزائر والباحثين والمتخصصين بشؤون المالية والمحاسبة، حيث أصبح من لوازم نجاح عملية التغيير الذي تهدف إليه وزارة المالية في إدارة القطاع العام وفق الممارسات الإدارية الحديثة NPM إنشاء هيئة تعمل على متابعة القضايا التالية:

- إصدارات صندوق النقد الدولي في مجال المالية، حيث يهتم صندوق النقد الدولي بتحقيق الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية مثل الشفافية والمساءلة من خلال: دليل شفافية المالية الذي يتم إصداره من حين لآخر، ونظام إحصاءات مالية الحكومة GFS.

- التعديلات المستمرة والمتواصلة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس ISPAS.

- إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالاشتراك مع الاتحاد الدولي للمحاسبين، حول قضايا الإصلاح المحاسبي والتحول لأساس الاستحقاق.

- مؤشر المساءلة المالية في القطاع العام، حيث يقوم هذا المؤشر برصد الحكومات التي تعتمد أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS في إعداد تقاريرها المالية ذات الغرض العام.

¹ - جبرار بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وحدة التفتيش المشتركة)، الأمم المتحدة، جنيف، سويسرا، 2010، ص: 18.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باللغة العربية المترجمة والمنشورة من طرف المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بالأردن.

- الدورات التدريبية التي تقوم بها المنظمة العربية للتنمية الإدارية في مجال موازنة البرامج والأداء والتحول لأساس الاستحقاق واعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

من خلال العرض السابق، نلاحظ حجم الاهتمام الدولي الموجه نحو صياغة تقارير مالية خاصة بالقطاع العام تتسم بالاتساق وقابلية المقارنة في مختلف التخصصات، وأهم سمة لهذه الإصدارات هو التحديث المتواصل والمستمر من طرف المؤسسات التابعة لها، لذا يصبح لازماً على وزارة المالية بالجزائر التفكير في إنشاء هيئة مهنية أكاديمية تعنى بمتابعة هذه التغييرات على الأقل كل سداسي للاستفادة منها في الجزائر.

أما في الجانب المهني فيمكن أن تقوم هذه الهيئة¹ بمساعدة القطاع الحكومي من خلال المهام الآتية:²

- اقتراح مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبية.
- إبداء الرأي في مشاريع المعايير المحاسبية المطروحة وتقديم التوصيات.
- تقديم الاستشارات المهنية المتخصصة.
- تطوير وتصميم نظام محاسبي يتفق مع طبيعة القطاع الحكومي.

- إدارة التغيير:

يعد مفهوم إدارة التغيير أحد الوسائل التي يمكن الاعتماد عليها في إحداث التغييرات الكبرى في المنظمات ، فمثلا التحول إلى أساس الاستحقاق أو تبني معايير IPSAS تعد من قبيل التغييرات الجذرية التي تمس السياسات أو الأهداف، لذلك نقترح على وزارة المالية بالجزائر الأخذ بهذا المفهوم في سياق مقاومة التغيير³ التي تنشأ على الممارسات المحاسبية المعتادة ، وتشمل إدارة التغيير الاعتماد على بعض المفاهيم المساعدة في عملية التحول ، فمثلا على المنظمات الرّاعبة في التغيير معرفة نوع التغيير المعتمد هل هو تغيير جزئي أم تغيير كلي يمس الأهداف والسياسات، وفي حالة الجزائر نرى أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة هو من قبيل التغييرات الجذرية التي تعتمد فكرة المساءلة والأداء في القطاع العام في واقع بيروقراطي لمدة تزيد عن قرن، إذن فمعرفة نوع التغيير سيساعد على إيجاد

¹- اقترحنا هذه الهيئة ليكون لها صفة الديمومة والثبات، مع العلم أن وزارة المالية بالجزائر خصصت لجنة مختلطة لصياغة معايير محاسبية محلية، لكننا نعلم أن هذه اللجنة تكون بصفة مؤقتة تنتهي مهمتها بانتهاء المهمة الموكلة إليها.

²- أمال حسين كمال الدين عبد الحميد نجار، مرجع سابق، ص113

³- مقاومة التغيير أحد العوامل المهمة في نجاح أو فشل أي تغيير مقترح.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

الآليات المناسبة لعملية التغيير، حيث يساعد على تبني نهج التغيير التدريجي و المرحلي، أو التغيير المفاجئ حسب الحالة ، والأنسب لحالة الجزائر هو نهج التغيير التدريجي والمرحلي مع الالتزام بإطار زمني واضح ومحدد.

وحل المشاريع المقترحة في وزارة المالية بالجزائر كانت في سياق اتسم بالخصائص التالية على مستوى العنصر البشري:

- مراعاة المصالح الشخصية للأفراد بسبب الخوف من المساءلة¹ الناتجة عن الشفافية المطلوبة دوليا ومحليا

- عدم التطبيق أي مشروع مقترح بالنسبة لوزارة المالية بالجزائر سواء (PCE2002، PCE2006، MSB ، لحد الآن) أحدث نوعا من الارتباك والاضطراب في تحقيق الأهداف المسددة؛ الأمر الذي أنتج نوعا من الأحكام السلبية.² لدى موظفي قطاع المالية في إحداث أي تغيير مقترح.

- نلاحظ على المشاريع المقترحة غلبة التوجه الفرنكفوني، وهي من صنف المجموعة المتجانسة، لذلك نرى تغير خطة المجموعة إلى صنف المجموعة غير المتجانسة، لأن المجموعة غير المتجانسة أقدر على التخطيط والتغيير لاختلاف وجهات النظر؛ وذلك بالاعتماد على التوجه الأنجلوسكسوني ومعرفة إمكانيات الاستفادة منه، وهذا التوجه لا ينفي جمل الإيجابيات المحققة لحد الآن.

- اقتصار التكوين على الفئات التالية: (رئيس مكتب المحاسبة، لأنه اقتصر أحيانا على فئات ليست لديهم مؤهلات التكوين³، لذلك لا بد من اختيار العنصر البشري الذي لديه القدرة على التكوين وفهم محددات الانتقال بصورة سليمة.

- إشكالية الترجمة، حيث تفرض على الأعوان المحاسبين في الكثير من الأحيان العودة إلى النص الأصلي باللغة الفرنسية وما يترتب عليها اجتهادات وتأويلات.

¹ - مقابلة غير مباشرة مع السيد: عادل بونحاس، مفتش في المالية، المديرية الجهوية لقسنطينة، بتاريخ 27 أبريل 2019.

² - السيد مصطفى شويحات، سبق ذكره

³ - السيد بريكى الشيخ محمد الغريبي، سبق ذكره

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

يقترح الاتحاد الدولي للمحاسبين منهجية تساعد الحكومات في تحقيق فوائد الانتقال إلى أساس الاستحقاق أو أي عملية إصلاح بأن يكون الموظفين العاملين بالقطاع الحكومي:¹

- على دراية وفهم الأسباب تلك التغيرات، وطبيعة الإصلاحات والمنهج المتبع لتنفيذه، والمنافع المترتبة على الإصلاح.

- فهم الجوانب العملية لتنفيذ تلك التغيرات في الوحدات الحكومية التي يعملون بها، وأن يكون لديهم القدرة لتنفيذها.

- أن يكونوا قادرين على تشغيل النظم الجديدة وإتباع الإجراءات المصاحبة لتلك التغيرات من إتمام عملية التنفيذ

- أن يكونوا قادرين على استخدام المعلومات الناتجة عن تطبيق النظام الجديد.

ولتحقيق الطرح السابق، لا بد من التمييز بين التغير الاختياري والتغير الاجباري، وهنا يكمن الفرق لأنه عملية التغيير ينبغي أن يقودها أشخاص لديهم اقتناع وفهم شامل لجوانب التغيير، وليس التغيير من باب رد الفعل فقط، مثل الاستجابة لطلبات الهيئات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي. وبالتالي عندما تكون التغييرات المقترحة استجابة ظرفية؛ وليست وفق رؤية استراتيجية لا تمنح الدافع والحافز الكافي لإجراء عملية الإصلاح التي تتطلب مدة زمنية لا تقل عن 5 سنوات.

خامسا: التنسيق بين المحاسبين العموميين الثانويين والمحاسب العمومي الرئيسي (أملاك الدولة)

يرى أحد المهنيين² أنّ المشرع الجزائري إذا أراد توسيع محاسبة الخزينة لتشمل المبالغ المقيّدة والغير محصّلة لدى أملاك الدولة، أمر ممكن ولا يطرح أي إشكال ، لأن العملية بين المفتشيات الولائية والمديرية الوطنية معمول بها منذ سنوات. بالتالي نرى أن هذا الحل يمكن أن يخدم عملية التحول لأساس الاستحقاق وتفعيل الحقوق المثبتة.

¹ - أمال حسين كمال الدين عبد الحميد النجار، مرجع سابق، ص:117

² - مقابلة مباشرة مع السيد طويسي محمد، رئيس قسم المحاسبة لدى مفتشية أملاك الدولة بالجلفة ، بتاريخ 2019/4/10، الجلفة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

المبحث الثالث: مخطط تكييف المعايير المحاسبية للدولة في الجزائر

ينشأ الإصلاح المحاسبي للدولة عن الحاجة التي عبّرت عنها الدولة الجزائرية للحصول على مخطط عصري وتشغيلي يفي بمتطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام. و هو جزء من سياق مهم يجب تذكره من أجل السيطرة على المخاطر التي يتعين اتخاذها من خلال الخيارات التالية:

-تسميات حسابات الخزنة المعمول بها حاليا ؛

-المخطط المحاسبي لسنة 2002 لا يزال في مرحلة الاختبار؛

-إصلاح الموازنة الحالية؛

-السياق التنظيمي؛

- نظام المعلومات.

نتناول في المطالب التالية الخطة التي اعتمدها المشرع الجزائري لصياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة بطريقة تتوافق مع خصائص البيئة الجزائرية¹.

المطلب الأول: المقاربة المنهجية لتكييف المحاسبي

حدّد المشرع الجزائري أربع فئات يخضع لها تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ وفقا للتصوّر التالي:

- المعايير المطبقة بطرق معينة؛

- المعايير المطبقة دون شروط؛

- المعايير التي يجب تأجيل تطبيقها؛

- المعايير التي يجب استبعادها.

¹- اعتمدنا في هذا المبحث على ترجمة أهم ما ورد في المرجع التالي:

MINISTERE DES FINANCES, Plan comptable de l'Etat « Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat », DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, SEPTEMBRE 2007

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

و سيكون كل منها موضوع موجز مقتضب وتوصيات؛ حيث تُحدّد المبادئ المعيارية التي يتعين اعتمادها، فضلا عن جدول زمني لتنفيذ أو تبرير تأجيلها أو استبعادها¹.

كما سيتم أخذ أدوات محاسبة تكنولوجيا المعلومات في الاعتبار لتحديد خطوات التنفيذ، كما سبق صياغة هذه الوثيقة حلقات عمل سمحت، من بين أشياء أخرى، بعرض المعايير، ومعرفة القائمة وقياس الاختلافات بين النظام المستهدف والنظام الحالي.

وستؤدي خطة تكييف المعايير المحاسبية للدولة إلى تعريف بُنية حسابات الدولة، ثم إلى خطة محاسبية مع إجراءات تشغيل الحسابات.

يعرض الهيكل المحاسبي طبيعة ومضمون الحسابات التي سيتم الاحتفاظ بها، والوثائق التي سيتم إنتاجها من كل من هذه الحسابات والاتصالات التي سيتم إنشاؤها بين مختلف التطبيقات الحاسوبية التي ستتولى معالجة هذه الحسابات (إذا تم حوسبة معاملات الميزانية عن طريق العديد من التطبيقات المتداخلة).

اعتمد المشرع الجزائري المقاربة التالّية لتكييف المخطط المحاسبي للدولة؛ من خلال بحث القضايا التالية:

أولاً: عرض موجز حول فوائد معايير IPSAS

تطرّق مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE إلى وصف الأساس المحاسبي المعتمد في تنفيذ العمليات المالية في الجزائر (الأساس النقدي)، وترى اللجنة التي صاغت المشروع؛ أن الأساس النقدي المعتمد للاعتراف في الجزائر؛ لا يتوافق مع النظام الذي يراه المجتمع المهني الدولي مناسباً لتنفيذ العمليات المالية الحكومية، و هو النظام الذي يصف الحقوق والالتزامات وقت نشوئها، كما يعرض حالة محيئة لجميع الأصول والخصوم. بعد هذا الاعتراف من طرف المشرع الجزائري بعدم مواكبة النظام الجزائري لأهم الممارسات الحديثة في المحاسبة العمومية، تم التطرق لأهم الفوائد والأسس المتبعة في تطبيق هذه المعايير.

ثانياً: النمط المتبع لاعتماد معايير IPSAS

يرى المشرع الجزائري أنّ النمط المناسب لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو تحديد إطار محاسبي وطني يستند إلى معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مبسط ومصمم ليناسب خصوصيات كل دولة، وبجدول

¹ بعض المعايير التي نشرت باللغة الإنجليزية مرفقة بترجمة غير رسمية.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

زمني واقعي للتنفيذ. وأهم المقترحات التي تناولتها لجنة صياغة المعايير في مناقشة إصدار معايير تتناسب مع البيئة الجزائرية ما يلي :

- عادةً ما تكون المعايير موضع نصوص تنظيمية يتم تطويرها ونشرها تحت رعاية وزارة المالية الجزائرية دون أن تهدف إلى تحويل جميع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى لوائح وطنية.
 - حسابات الميزانية، التي تعبر عن السيادة الوطنية، لا تخضع لأي معيار دولي. فالدول تحدد بجرية ما هي الميزانيات، وشروط الموافقة عليها ونشرها وتنفيذها، وهذا التعريف متغير بشكل بارز. ولا يمكن استخدام المحاسبة المتعلقة بالميزانية، بسبب تنوع محتواها، كأساس للمقارنات الدولية. باستثناء ما ورد في المعيار 24.
 - وفي حين أن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق هو أحد العناصر الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، و الذي يشكل أساس كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإنه لا يلخص في حد ذاته كامل المعايير.
 - في النهاية ، إذا تبنت الدولة الجزائرية محاسبة الاستحقاق ، فعليها أن تحدد كيفية تعاملها مع عملياتها في سياق محاسبة الاستحقاق هذه.
 - الهدف من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو تقديم مرجع يكون موضع إجماع دولي لأولئك الذين يتعين عليهم تنفيذ نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- في الأخير، نرى أن لجنة صياغة المعايير في الجزائر تبنت نمطا يجمع بين الآتي :
- الاستفادة من معايير IPSAS التي تخدم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر
 - اعتماد أساس الاستحقاق باعتباره وسيلة مناسبة لتحقيق الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية.

ثالثا: اعتماد المعايير بين القطاع العام و القطاع الخاص

درست اللجنة المختلطة لصياغة المخطط المحاسبي للدولة في هذه النقطة أوجه التشابه والاختلاف بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وأهم ما تناولته اللجنة في هذا الصدد ما يلي:

- تستند المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى مبدأ الاستحقاق. بموجب هذا النظام ، يتم تسجيل جميع الأحداث التي تنشئ حقوقاً والتزامات خلال السنة المالية في الحسابات ، سواء أسفرت عن تحصيل أو صرف قبل نهاية السنة المالية المذكورة أم لا.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- الثقافة التي يشير إليها الجمهور العام عندما يقرأ الحسابات المنشورة من قبل أي دولة هي دائماً الثقافة المحاسبية للقطاع الخاص.

- تتطلب ممارسة الديمقراطية أن يكون المواطن قادراً على قراءة الحسابات المنشورة من قبل الدولة دون الحاجة أولاً إلى تدريب نفسه على أساليب محاسبية معينة، ودون التعرض لخطر ارتكاب أخطاء في التفسير.

- نظراً لأن الجزائر شرعت في عملية اعتماد معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات، كان من المنطقي فقط أن تتحرك بالتوازي مع القطاع العام نحو صياغة معايير مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- إن مصطلحات المحاسبة العامة المستخدمة في النظامين قريبة بالضرورة، وهناك اهتمام كبير بتنسيق التصنيفات المحاسبية العامة للقطاعين العام والخاص قدر الإمكان. هذا التنسيق سيحث على استخدام وثائق إبلاغ متماثلة. و مع ذلك ، لا يمكن اعتبار الدولة مؤسسة خاصة، وسيشتمل **PCE** بالضرورة على حسابات ، على الرغم من أنها تنتمي إلى نفس الفئة ، لكن لن يكون لها نفس المعنى في القطاعين العام والخاص. وبالتالي ، لن تشمل الميزانية العمومية للدولة رأس المال لأن صافي مركز الدولة ليس المقصود منه تقاسمها بين الشركاء.

- وبالمثل ، فإن معظم الإيرادات المسجلة في بيان الدخل للشركات تستند إلى معاملات التبادل المباشر أو مبيعات السلع أو الخدمات التي تؤدي إلى دفع مورد معادل من قبل المشتري ، بينما المنتجات الحكومية هي في الأساس منتجات ليس لها نظير مباشر (الضرائب ، والغرامات ، على سبيل المثال) ، والتي ينتج جمعها عن صلاحيات السلطة العامة k وفي المقابل لا يتلقى دافع الضرائب أي سلع أو خدمات شخصية، والخدمات العامة للدولة هي لجميع المواطنين وليس فقط دافعي الضرائب. وهناك عدة أسباب تدعو الدولة إلى اعتماد تسمية للحسابات في أقرب وقت ممكن من تسميات حسابات الخطة المحاسبية العامة المستخدمة في القطاع الخاص.

- إذا كان دمج حسابات القطاع العام ككل يمكن أن يكون هدفاً طويل الأجل فقط، فسيكون هذا التوحيد أسهل من الناحية الفنية نظراً لأن الحسابات من مختلف كيانات القطاع العام سوف تعتمد لغة واحدة.

- والنتائج المترتبة على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على النظم الحاسوبية متشابهة في القطاعين العام والخاص، فلا يمكن تصور تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق الحقيقي دون استخدام أدوات تكنولوجية حديثة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- لا يمكن للدولة الجزائرية أن تفلت من التفكير في نتائج الخيارات التي تقوم بها في مجالي الميزانية والمحاسبة، وعلى بنية نظامها الحاسوبي المستقبلي، وربما أيضاً على التنظيم الأمثل لخدماتها.

رابعاً: اقتراحات لجنة صياغة المعايير

بحثت لجنة صياغة مشروع PCE متطلبات إعداد المعايير ذات البعد الوطني من خلال اقتراح مجموعة من الخيارات السياسية المسبوقة بالإعداد التقني، وقد رأت اللجنة أن يشمل هذا المقترح تشكيل لجنة من الخبراء يجمعون بين الخبرة النظرية والعملية في المجالات التالية:

- معايير المحاسبة الدولية
- الإصلاحات المحاسبية
- الإصلاحات الإدارية
- الإصلاحات الموازناتية

ولتحقيق هذه الإصلاحات، لا بد من إن إنشاء لجنة لمتابعة هذه الإصلاحات بالإضافة إلى سلطة الإشراف التي تتمتع بها.

المطلب الثاني: أهداف التكييف المحاسبي

يعتبر تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة ونافعة من أهم الأهداف التي تسعى إليها التقارير المالية، وهناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات؛ وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية.

أولاً: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

والخصائص النوعية هي تلك التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين.

و نلخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددتها لجنة صياغة مشروع PCE وفق الآتي :

- القابلية للفهم: خاصية القابلية للفهم تتوقف في التوفيق بين خبرة ومهارة من يعرض ويعد المعلومات وخبرة ومهارة المتلقي أو المستخدم لها؛

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- القابلية للمقارنة: تمكن القابلية للمقارنة الاستفادة من البيانات المالية المعروضة وذلك بعد التأكد من استخدام عاملي التوحيد والاتساق بالنسبة للأساليب والطرق المستخدمة في مجالات القياس والإفصاح؛

- الموثوقية: وتعني الموثوقية صلاحية المعلومات كأساس يعتمد عليه متخذ القرار في التنبؤ. وللموثوقية ثلاثة عناصر أساسية هي:

أ- القابلية للتحقق. Verifiability.

ب- صدق وعدالة التمثيل. Representational.

ج- الحيادية: Neutrality و تساعد القابلية للتحقق والحيادية على توفير مبدأ الموضوعية، أما صدق وعدالة التمثيل فهي المعايير الأساسية التي تحكم إعداد البيانات المالية والتي تلقى أهمية خاصة من قبل مدققي الحسابات.

- الملاءمة: وتعتبر الملاءمة إلى كون المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار ولها ثلاثة عناصر رئيسية:

أ- القيمة التنبؤية Predictive value قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة.

ب- التوقيت المناسب Timelines ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له لكي لا تفقد تأثيرها على اتخاذ القرار.

ج- قيمة التغذية العكسية من المعلومة Feed back value المدى الممكن الذي يعتمد عليه في تصويب أو تعديل توقعات متخذ القرار.

وهناك احتمال حدوث تضارب بين خاصية الملاءمة من جهة والموضوعية من جهة أخرى مما يوجب إجراء مقايضة بين الخاصيتين تكون الأفضلية فيها معظم الأحيان لصالح الملاءمة على حساب الموضوعية.

ثانيا: الموازنة بين الخصائص النوعية

البند الثاني الذي يؤكد عليه اللجنة هو تسلسل خصائص المعلومات المحاسبية، حيث تنص على أن خصائص المعلومات التي تجعلها سلعة مرغوبة يمكن أن ينظر إلى أنها تتم بمراعاة تسلسل الخصائص حسب أهميتها ومنفعتاتها لاتخاذ القرارات وبدون المنفعة فانه لن تكون هناك فوائد من المعلومات التي يتم تقديمها، تظهر أهمية تسلسل المعلومات المحاسبية وفق الخصائص التي تجعلها نافعة لمستخدميها في اتخاذ القرارات .

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

أما عن الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان من المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار في نظر اللجنة هما الملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات، و هما خاصيتان أساسيتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار....، وعلى الرغم من أن اختيار البدائل المحاسبية يجب أن يتم على أساس تقديم معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة. و لتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية ، يجب أن يكون الاعتبار السائد هو تلبية احتياجات المستخدم في اتخاذ القرارات على أفضل وجه.

و تشكل خاصيتا الموثوقية والملاءمة معا المعيار المناسب الذي يحدد قيمة المنفعة أو الإفادة التي يحققها مستخدم المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: المفاهيم المعتمدة لصياغة المعايير

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فرض على لجنة صياغة المعايير شرح بعض المفاهيم الأساسية التي تشكل مدخلا مهما لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وأهم المفاهيم المعتمدة ما يلي:

أولاً: المحاسبة على أساس الاستحقاق و الحقوق المثبتة

محاسبة الاستحقاق هي السياسة المحاسبية التي تنص على الاعتراف بالمعاملات في الوقت الذي يمكن فيه التأكد من نشوء الحق والالتزام وليس عند صرف النفقة أو تحصيل الإيراد. نتيجة لذلك، يتم تسجيل المعاملات والأحداث في دفاتر الحساب وتسجيلها في البيانات المالية للسنوات المالية التي تحدث فيها هذه الأحداث. المستحقات هي الأصول والخصوم وصافي الأصول / حقوق الملكية والإيرادات و المصروفات. و هو يتوافق مع تطبيق مبدأ الاعتراف بالحق والالتزامات كما هو مطبق في محاسبة الشركات.

ثانياً: الأصول

الأصول هي موارد تسيطر عليها منشأة نتيجة للأحداث الماضية و تتوقع تلك المنشأة فوائد اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية.

الأصول تشكل وسيلة للمنشأة لتحقيق أهدافها. فالأصول المالية تعني أي أصل نقدي أو حق تعاقد في الاستلام من نقود منشأة أخرى أو أي أصل مالي آخر، أو حق تعاقد في تبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بشروط مواتية محتملة، أو أداة حقوق الملكية لمنشأة أخرى.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

هذا التعريف له نتيجة مهمة: إذا كان لدى منشأة استخدام للموارد التي تسيطر عليها دون امتلاكها ، ولكنها تستمدتها منه ، إما فوائد اقتصادية أو إمكانات خدمية ، فإن هذه الموارد هي جزء من أصولها. هذا هو الحال بالنسبة لجميع السلع المتبرع بها أو المخصصة ، وهو أمر شائع في القطاع العام.

ثالثا: الخصوم

الالتزام هو التزام حالي ناتج عن أحداث سابقة ويجب أن يؤدي إطفائه إلى خروج المنشأة من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية أو إمكانات خدمة.

و المسؤولية المالية هي التزام يمثل التزامًا تعاقديًا بتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى ، أو لتبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بشروط غير مواتية محتملة.

رابعا: صافي الأصول

هو رصيد الموجودات بعد خصم جميع المطلوبات و يمكن أن يكون إيجابيا أو سلبيا.

خامسا: الإيرادات والمصروفات

الإيرادات هي إجمالي التدفقات الداخلة للفوائد الاقتصادية أو إمكانات الخدمات خلال السنة التي تؤدي فيها هذه التدفقات إلى زيادة صافي الأصول/صافي المركز، بخلاف الزيادات في مدخلات المساهمين (التدفقات الواردة من أطراف خارجية)، أما المصروفات فهي انخفاض في المنافع الاقتصادية أو إمكانات الخدمة خلال العام في شكل تدفقات خارجية أو استهلاك للأصول ، أو حدوث مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول / صافي القيمة بخلاف توزيعات المساهمين.

سادسا: الأصول الثابتة

الممتلكات والمنشآت والمعدات هي أصول ملموسة تحتفظ بها منشأة ما لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو أن توجر لأطراف ثالثة أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم في أكثر من ممارسة واحدة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

سابعاً: الاهتلاك ، والمخصصات ، والأصول والخصوم الطارئة

ونتطرق فيه إلى المفاهيم التالية:

- **الاهتلاك:** هو التخصيص المنهجي للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي. والمبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة الأصل ، أو أي مبلغ آخر يتم استبداله بالتكلفة في البيانات المالية ، مطروحاً منها القيمة المتبقية.
- **المخصص:** هو التزام مصمم لتغطية المخاطر التي يكون توقيتها أو مقدارها غير مؤكد .
- **الأصل المحتمل:** هو أصل محتمل ناتج عن أحداث سابقة ولن يتم تأكيد وجوده إلا من خلال أحداث غير مؤكدة في المستقبل لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة.
- **الالتزام المحتمل:** وهو التزام محتمل ناتج عن أحداث سابقة لن يتم تأكيد وجودها إلا من خلال أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة.

ثامناً: المنشآت الزميلة والمشاركة

المنشأة المشتركة عبارة عن اتفاقية ملزمة؛ تلزم طرفين أو أكثر ، بموجبها يتفقان على متابعة نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة. وتم فيه تحديد أشكال التعاون المشتركة

تاسعاً: المخاطر

يتم تعريف المخاطر على أنها كل ما يمكن أن يعارض تحقيق الأهداف، ويكون بطريقة ما سبباً للفشل والخسارة المالية. و يتفق جميع المؤلفين على أن أهمية المخاطرة ترجع إلى تواترها المحتمل وحجمها المحتمل، ولكن بشكل خاص إلى المخاطر التي تتعرض لها والتي تنعكس في مختلف القطاعات من خلال تصنيف مختلف للمخاطر.

عاشراً: الأدوات المالية

يجب توضيح أن جميع الأدوات المالية تصنف كأصول أو مطلوبات مالية، ولكن ليس كل الأصول والخصوم المالية هي أدوات مالية.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

المطلب الرابع: منهج اختيار معايير IPSAS

ترى لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة أن اعتماد معايير Ipsas لا يتم بنفس الكيفية لجميع المعايير، فليس لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نفس النطاق؛ فبعضها يحدد مبادئ عامة تنطبق على جميع المعاملات والوثائق التي تنشرها الدولة، والبعض الآخر يحدد شروط المحاسبة لمعاملات محددة للغاية.

ويبدو أن المعايير العامة، التي تحدد التزامات الإبلاغ أو تتعامل مع المعاملات السيادية، لا يمكن تجنبها في هذا الصدد، لأن عدم قبول المبادئ المتعلقة بها؛ يعني رفض تقديم حسابات تفي بـ معايير الجودة للمحاسبة على أساس الاستحقاق. وهذه هي المعايير رقم 1 ورقم 2 ورقم 23 ورقم 24. ومن ناحية أخرى، يمكن الاستغناء عن معايير محددة معينة، إما في البداية أو بشكل نهائي. ويمكن تجميع وثائق أخرى في وثيقة واحدة تتناول جميع جوانب فئة أوسع من المعاملات.

ونتناول منهج اعتماد معايير IPSAS في الجزائر وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (3-4) : طريقة اعتماد معايير IPSAS في الجزائر

المعايير الخاضعة للتكييف	المعايير التي يحتمل تطبيقها	المعايير التي يمكن الاستغناء عنها
- المعيار رقم 01 - المعيار رقم 16	- المعيار رقم 8	- المعيار رقم 10
- المعيار رقم 2 - المعيار رقم 17	- المعيار رقم 11	- المعيار رقم 22
- المعيار رقم 3 - المعيار رقم 18	- المعيار رقم 13	- المعيار المتعلق بالأساس النقدي
- المعيار رقم 4 - المعيار رقم 19	- المعيار رقم 20	
- المعيار رقم 5 - المعيار رقم 23	- المعيار رقم 21	
- المعيار رقم 7 - المعيار رقم 24		
- المعيار رقم 9		
- معيار الأصول الملموسة		
- المعيار رقم 12		
- المعيار رقم 14		
- المعيار رقم 15		

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على :

- MINISTERE DES FINANCES , , Plan comptable de l'Etat « Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat », DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, SEPTEMBRE 2007 .

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

قبل شرح الجدول (3-4) لا بد من التطرق للعناصر الآتية:

- تنقل أحد الباحثات أنّ قائمة المعايير المعتمدة من طرق اللجنة المختصة لصياغة المعايير هي مزيج بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة العمومية في فرنسا¹.
 - يمكن القول أنّ مشروع المخطط المحاسبي للدولة بالجزائر يعتبر امتدادا للتجربة الفرنسية في تكييف نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهي تجربة ناجحة في هذا المجال حيث اعتمدت فرنسا 19 معيارا بصفة تدريجية²، واختارت فرنسا المعايير التي تشكّل العناصر الرئيسية للقوائم المالية مثل الثببتات والديون ، ومنه نستنتج أن اعتماد المعايير في فرنسا لم يخرج عن الهدف الأساسي لمجلس IPSASB وهو تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للدولة وتساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات مناسبة.
 - يرى الباحث خالد الجعارات³ أنه قبل تطبيق معايير IPSAS لا بد من مراجعة وتفعيل قانون مكافحة الفساد في أي دولة بما يتكامل مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ وهذا ما أكدته أحد الدراسات الحديثة في نتائجها⁴.
 - عدم وجود ذكر للمعيار رقم 33 وهو أهم معيار للدول التي ستطبق معايير ipsas لأول مرة وينبغي على اللجنة الاستفادة من المعيار 33 لأنه يجب مراعاة ما ورد في هذا المعيار فيما يتعلق بالأحكام الانتقالية والتطبيق للمرة الأولى وكيفية تطبيق التعديلات على كل معيار .
- نشرح فيما يلي التصور المقترح من طرف لجنة صياغة مشروع PCE لتكييف معايير IPSAS وفق البيئة الجزائرية :

¹ - انظر : بوسنة سلوى ، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها (2005-2015)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3، 2016، ص.ص: 118-120، نقلا عن: المقابلة الشخصية المجراة مع السيد عزالدين موسى ، المدير الفرعي لعصرنة وضبط مقاييس المحاسبة بوزارة المالية بتاريخ 13-1-2015.

² - انظر : أحمد يوسف السعيد ، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص: 339.

³ - خالد جمال الجعارات ، باحث ومتخصص في معايير المحاسبة الدولية ، مقابلة مباشرة يوم : 29 أبريل 2019، جامعة غرداية القطب 3، الجزائر .

⁴ - أسية قمو ، مرجع سابق ، ص: 286.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

أولاً: دليل تكييف المعايير

يشمل دليل تكييف المعايير حسب الحالة الجزائرية العناصر التالية:¹

- 1- إعداد دليل يحتوي على مجموع المعايير المتبنية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- 2- إعداد دليل لتكييف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ليكون مرجع يعتمد عليه في تطبيق المعايير
- 3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة؛ حيث يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة وفق إطار محاسبي مستمد من معايير ipsas
- 4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة، حيث يوضح هذا الدليل القواعد والإجراءات المعتمدة في تسجيل العمليات المالية.
- 5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية، التي تتمثل في القوائم التالية: (جدول الوضعية المالية، جدول النفقات الصافية، جدول التدفقات النقدية، جدول رصيد عمليات الخزينة، الملحق)
- 6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة
- 7- تفعيل الجرد العام لممتلكات الدولة

ثانياً : المعايير الخاضعة للتكييف

نتناول في هذا العنصر أهم التوصيات التي قدمتها لجنة صياغة المعايير لتكييف المعايير المختارة لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر² وفق الترتيب الآتي :

¹ - أحمد يوسف السعيد ، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص. ص: 341-342. بتصرف

² - تناولنا فيما سبق محتوى المعايير في الفصل الثالث، لذلك سنقتصر في عرض المعايير على أهم التوصيات التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معايير IPSAS وفق البيئة الجزائرية، والمحددة في المرجع التالي:

- MINISTERE DES FINANCES , Plan comptable de l'Etat « Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat », DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, SEPTEMBRE 2007. p:43-98 .

1- المعيار رقم 1 (عرض القوائم المالية):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار عرض البيانات المالية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- تحديد المبادئ العامة للمحاسبة على أساس الاستحقاق لضمان جودة المعلومة المحاسبية
- نشر حسابات تعرض وضع جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة المركزية، وبالتالي توحيد جميع حسابات هذه المنشآت. و يعتمد تعريف نطاق الحسابات العامة، طوال فترة إدخال نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، أساساً على الخيارات السياسية للحكومات.
- وثائق الإبلاغ التي ستنشرها الجهات العامة و هي:
 - ✓ بيان المركز المالي (أو "بيان الأصول والخصوم") الذي يتوافق مع الميزانية العمومية للشركات،
 - ✓ بيان الأداء المالي (أو "بيان المصروفات والإيرادات") الذي يتوافق مع بيان الدخل للشركات،
 - ✓ بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ،
 - ✓ بيان التدفقات النقدية (محتوى هذا المستند ، وهو أمر مهم بشكل خاص ، هو موضوع معيار محدد ، المعيار رقم 2) ،
 - ✓ ملحق يعرض النظام المحاسبي والمعلومات اللازمة لفهم الحسابات المنشورة.
 - ✓ عندما لا تستطيع الدولة تقديم المعلومات على النحو المنصوص عليه في المعيار، ينبغي لها أن تبين أسباب ذلك في مرفق ووثائق الإبلاغ.
- يجب اعتماد جميع أحكام هذا المعيار للاستفادة من المعايير الدولية، ومع ذلك ، يمكن أن يكون تطبيقها تدريجياً وفقاً للسياق.
- إن مخطط الحسابات الناتج عن معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي سيتم تبنيه يتعلق فقط بالدولة نفسها، ومؤسساتها.
- كشفت ورشة عمل مكرسة لدراسة الظروف الحالية لتسجيل حركات الأرصدة بالنسبة للصندوق أنه يمكن الحصول على قائمة التدفقات النقدية ، المهمة للغاية من حيث توحيد المحاسبة وكأداة لإدارة النقد ، دون تعديلات كبيرة.
- تنفيذ حوسبة الخدمات المسؤولة عن قاعدة وتحصيل الضرائب. وفي قطاع الإيرادات، سيؤدي تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى أهم التغييرات التي تؤدي إلى تسجيل الحقوق المثبتة.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- وبالنسبة للإنفاق، يجب أن يكون هناك مستويان للعمل:
 - ✓ على مستوى توحيد المعايير المحاسبية، تبعاً لطبيعة النفقات، الحدث الذي سيكون الآن نقطة البداية للاعتراف بالحقوق والالتزامات، التي تتألف عموماً من الخدمة المقدمة.
 - ✓ على مستوى نظام التسيير الميزاني المدمج (SIGB)، يمنح هذا الحدث حالة الحدث التي سيتم تسجيلها في دفتر الأستاذ العام، مما يؤدي إلى الإنشاء التلقائي للترحيلات التي تسجل الدين مقابل المورد.
- اختيار عام 2009 لإنتاج حسابات "الميزانية العمومية" و "حساب الربح والخسارة" كاختبار، مصحوبة بتبديل توضيحي يشير إلى العمليات التي يتم تنفيذها بالفعل. المحاسبة على أساس الاستحقاق في حسابات عام 2009 وما هي المعاملات التي لا تزال في المحاسبة النقدية..
- في هذه الحالة، وبالتدرج، ستقرب حسابات "الميزانية العمومية" و "حساب الربح والخسارة" من الميزانية الحقيقية أو بيان الدخل الحقيقي كعناصر محاسبية أدرجت في ذلك سوف تتطور.
- يجب إجراء عمليات الجرد المتعلقة ب: الدين العام، الأصول الثابتة.

2- المعيار رقم 2 (جدول التدفقات النقدية):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار جدول التدفقات النقدية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- يوصى بشدة بالتصميم التجريبي لبيان التدفق النقدي. الصعوبات التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة التجريبية يمكن أن تجعل من الممكن تحديد جوانب التفاصيل وتحديد شكل الجدول نهائياً.
- ويمكن تنفيذ هذا الجدول الشهري على أساس تجريبي على أساس تصنيف جديد للعمليات يتألف من مفاتيح التوزيع التي تم تكييفها مع البيئة المحاسبية الجديدة، مثل إعداد SROT الحالي، من المعلومات الواردة في وثائق المحاسبة التالية:
- ✓ الرصيد الشهري الموحد الناتج عن المعاملات التي يقوم بها جميع المحاسبين العاملين والموحدة على مستوى ACCT،
- ✓ البيانات الإضافية للمحاسبة الإضافية التي تغذيها المعلومات الواردة في سجلات الكتابات الأولى.
- يقدم الملحق المشار إليه أعلاه نموذجاً يمكن استخدامه كأساس لإعداد هذه الوثيقة من قبل الدوائر المختصة بوزارة المالية الجزائرية وفقاً للشروط التالية:

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

✓ بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة، يتم الإثراء التدريجي لبيان التدفق النقدي من خلال عدد متزايد من المعاملات المسجلة على أساس الاستحقاقات، والعمليات التي يزداد اتساعها بفضل التطور الإيجابي للبيئة التنظيمية والتقنية.

✓ عن طريق تزويد جدول النقدية مباشرة من نظام المعلومات المتكامل للإنتاج على إيقاع سيتم تحديده.

3- المعيار رقم 23 (الإيراد من المعاملات غير التبادلية):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار الإيراد من المعاملات غير التبادلية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

أ- قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي :

- في الجزائر، تتم إدارة المساعدات الدولية مباشرة من قبل الدولة، ويعهد جزئياً إلى مشغل لديه شخصية قانونية منفصلة. يجب على الدولة في هذه الحالة أن تفرض على هذا المشغل تطبيق مبادئ المحاسبة المحددة في المعيار رقم 23 وإلزامها بإصدار البيانات المالية التي سيتم دمجها مع الحسابات الرئيسية للدولة.
- في الفترة الانتقالية، يوصى بأن تدرج، في نهاية السنة، في التقارير، المستحقات المتعلقة بالمنتجات الضريبية على أساس البيانات المحاسبية المقدمة من المحاسبين وتطوير التقنية المحاسبية التي من شأنها للانتقال تدريجياً من هذا التقرير في نهاية العام إلى محاسبة على الموقع لتحمل المسؤولية.
- وبالمثل، يمكن تسجيل عناصر الحقوق المعترف بها المتصلة بالمساعدات الدولية على أساس المعلومات المحاسبية المتاحة على مستوى الخدمات الإدارية لهذه المعاملات.

ب - بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

- يجب تحديد الجدول الزمني للتنفيذ وفقاً لآفاق التطوير لتطبيق مراقبة استرجاع الضرائب الذي يحتوي على جميع العناصر اللازمة لتسجيل إيرادات الضرائب؛ بموجب هذه التقنية في شكل ضرائب معترف بها.

4- المعيار رقم 24 (عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- نشر تقرير أداء الميزانية

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- يجب تحديد النموذج الذي ستعرض به نتائج تنفيذ الميزانية في البيانات المالية (يوصى بتقديمها في مرفق الحسابات المالية).
 - التوفيق بين المحاسبة العامة ومحاسبة الموازنة من خلال تفسير الانحرافات
 - يمكن أن يُقصد بالمعيار الجزائري تحديد الأهداف المراد تحقيقها خلال الفترة الانتقالية فيما يتعلق بالالتزام بالتوفيق بين النتائج.
 - قبل تنفيذ المعيار ينبغي نشر تقرير عن أداء الميزانية.
- والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 24 يتم وفق الشروط التالية :**
- أ- قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:**
- يتم اتباع الأساس النقدي في الاعتراف ، وتقدم الدولة في المرفق التفسيرات اللازمة لفهم التناقضات بين نتيجة الميزانية ونتائج السنة المسجلة في الحسابات المالية المذكورة.
- ب - بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:**
- يتم إدراج البيانات المالية وفق أساس الاستحقاق، وتحديد الآتي :
 - ✓ المنشأة المعدة للتقرير
 - ✓ الأساس المحاسبي
 - ✓ الفترة المحاسبية
- 5- المعيار رقم 3 (السياسات المحاسبية ، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء)**
- أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار السياسات المحاسبية ، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:
- تجدر الإشارة إلى أن التوصيات المتعلقة بالمعيار رقم 3. سيتم استكمالها بتوصيات تتعلق بالمعيار رقم 14 ، وسيتم دمجها مع المعيار رقم 3 ، في معيار وطني واحد.
 - الالتزام بالإبلاغ عن التغييرات الناتجة عن تصحيح الأخطاء أو التغييرات في الطرق المحاسبية
 - تتعلق أحكام المعيار رقم 3 بالمستقبل ، ولن تنشأ مسألة تصحيح الأخطاء أو التغييرات في طريقة المحاسبة إلا عند نشر البيانات المالية في الجزائر.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- تكمن المشكلة أولاً في اختيار الأساليب التي يجب تبنيها لإعداد السلسلة الأولى من البيانات المالية. نظراً لأن الجزائر ربما لن تكون قادرة على الوفاء بجميع التزامات نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الحقيقي منذ البداية، فمن المؤكد أنه عندما يتم إثراء المستندات المنشورة، سيكون من الضروري الإبلاغ عن التغييرات في الطريقة وتصحيح الأخطاء الأساسية المحتملة.

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 3 يتم وفق الشروط التالية :

أ- قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:

- لا يمكن ، خلال الفترة الانتقالية بأكملها بين النظام الحالي والنظام الذي سيتم الاعتراف به بالكامل ، إجراء عمليات استعاضة بأثر رجعي مع كل تغيير في طريقة المحاسبة. إن تطبيق الخطوات المختلفة في المتابعة على أساس الاستحقاقات سيشكل بالفعل العديد من التغييرات في طريقة المحاسبة المتتالية. لذلك من المناسب الإبقاء على الالتزام بالإبلاغ عن التغييرات في الحسابات الناتجة عن تصحيح الأخطاء الأساسية أو التغييرات في أساليب المحاسبة.

ويتم تطبيق تغيير الطريقة فقط على عمليات ما بعد التغيير.

ب - بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

- إعادة المعالجة بأثر رجعي في كل تغيير في طريقة المحاسبة.

6- المعيار رقم 14 (الأحداث بعد إعداد التقارير):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار الأحداث بعد إعداد التقارير وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- يجب تطبيق المعيار رقم 14 بطريقة تراعي الآتي :

✓ الإطار الزمني لنشر الحسابات،

✓ السلطة المسؤولة عن إصدار هذا المنشور،

✓ طرائق تدخل السلطات المحتملة الأخرى مثل محكمة مراجعي الحسابات، أو في بعض بلدان لجان

مراجعة الحسابات، في عملية استعراض الحسابات، بحيث لا يتعارض هذا التدخل مع وقت النشر

حسابات.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

✓ ينبغي أن تتخذ هذه الخيارات على أساس أهمية الأحداث التي قد تستدعي التعديل والالتزام بنشر الحسابات في الوقت المحدد.

✓ ضمان تنسيق الأطر الزمنية لإصدار البيانات المالية والنتائج التفصيلية لتنفيذ الميزانية، التي يجب التحقق من مدى اتساقها.

✓ هذا لا يعني ، أنه لا يمكن الإعلان عن النتيجة الإجمالية لتنفيذ الميزانية في وقت مبكر؛ إنها ممكنة دائماً، لأن معرفة هذه النتيجة في الميزانية ليست مشروطة بتقديم البيانات المالية.

- الجدول الزمني لتنفيذ المعيار 14 يستند إلى تنفيذ أول عناصر المحاسبة على أساس الاستحقاق.

-7 المعيار رقم 4 (آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- يرتبط هذا المعيار ارتباطاً مباشراً بتوحيد المعاملات بالعملات الأجنبية في الميزانية العمومية الموحدة.

- يوصى دائماً باستخدام حسابات الدخل والمصروفات لتسجيل آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

- بعد اعتماد أساس الاستحقاق ، في نهاية العام ، يتم الاعتراف كمصروفات أو إيرادات بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على الأصول والخصوم النقدية.

-8 المعيار رقم 5 (تكاليف الاقتراض):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار تكاليف الاقتراض وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- عدم إدخال سعر التكلفة للأصول التي سيتم تمويلها، وسيؤدي هذا الإجراء إلى عدم التجانس في معالجة تكاليف الاقتراض ويعني ضمناً أن الإدارات المسؤولة عن الاعتراف بتكاليف الاقتراض هذه سوف تكون على دراية بوجهة الأموال المقترضة مسبقاً .

- بعد تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم :

✓ الاعتراف بدين القرض عند الاكتتاب ،

✓ المحاسبة عن المدفوعات عند الاستحقاق ،

✓ إرفاق حساب الفائدة على النشاط

✓

9- المعيار رقم 6 (البيانات المالية الموحدة والاعتراف بالكيانات الخاضعة للرقابة¹):

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار البيانات المالية الموحدة والاعتراف بالكيانات الخاضعة للرقابة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- فائدة هذا المعيار هي توفير معايير لتحديد نطاق توحيد الحسابات.

- يوضح المعيار رقم 6 مسألة الوضع الذي منحتة الجزائر للجهات العامة المختلفة التابعة للدولة لنشر الحسابات الموحدة:

✓ ينبغي عدم توحيد المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات المملوكة للدولة العاملة في القطاع التجاري مع

المحاسبة الرئيسية للدولة، وتندرج هذه الشركات في إطار معايير المعايير الدولية للمحاسبة/المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

✓ عندما تميز إجراءات الميزانية بين العديد من فئات الميزانية (الميزانية الرئيسية ، أو الميزانيات الفرعية أو

الحسابات الخاصة) وتحسب النتائج الخاصة بكل فئة من هذه الفئات ، فإن الحسابات العامة لا

تنتج إلا نتيجة واحدة ، تمثل جميع عمليات الميزانية وتحسب على أساس الاستحقاق.

✓ حسابات الخدمات الحكومية ذات الشخصية القانونية المنفصلة والتي تمارس أنشطة خاضعة لسيطرة

الدولة ، تدمج مع الحساب الرئيسي للدولة.

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 6 يتم وفق الشروط التالية:

أ- قبل التنفيذ الكامل للحقوق المشبته يتم اتباع الآتي:

إنتاج حساب حكومي رئيسي وفقاً لنظام محاسبة يعتمد على المعايير الدولية وتنفيذ العناصر الأولى من الحقوق الثابتة.

ب- بعد التنفيذ الكامل للحقوق المشبته:

توحيد الحساب الرئيسي للدولة مع حسابات أهم الكيانات الخاضعة للرقابة.

1- تسمية هذا المعيار في معايير ipsas هي : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة .

10- المعيار رقم 7 (محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- سيكون من الضروري تقديم تصنيف مختلف في مدونة PCE للمشاركة في المنشآت المرتبطة (التي تم التخطيط لحيازتها على المدى الطويل) والمقتنيات المحتفظ بها لأغراض المضاربة.

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار يخضع للخيارين التاليين:

- معرفة الاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تقدر بالتكلفة التاريخية؛ في هذه الحالة يوصى بدمجها مبدئيًا في الميزانية العمومية، ثم يتم تقييمها وفقًا لطريقة حقوق الملكية المنصوص عليها في المعيار IPSAS رقم 7.

- أو كما هو الحال بالنسبة لأصول الدولة الأخرى، يتطلب دمج هذه العناصر في الميزانية العمومية للدولة جردًا وتقييمًا مسبقًا؛ في هذه الحالة يوصى باستخدام طريقة حقوق الملكية. لكن من الضروري تحديد الأساس الذي سيتم حساب هذه المعادلة عليه.

- يقر المعيار رقم 7 بأنه يتم حساب توزيعات الأرباح باستخدام طريقة التكلفة في حالتين:

✓ عندما تكون المشاركة خاضعة لقيود قوية تغير بشكل كبير قدرة المنشأة على تقديم مزايا مالية أو لا لصاحب الملكية.

✓ إذا كانت الأوراق المالية مؤقتة فقط؛ يتطلب المعيار وجود تشابه بين طريقة تقييم الاستثمارات في الحسابات الفردية والحسابات الموحدة التي تنشرها الشركة القابضة.

11- المعيار رقم 9 (الإيراد من المعاملات التبادلية)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار الإيراد من المعاملات التبادلية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- الاعتراف بالإيرادات في مرحلة الإثبات وليس التحصيل.

- للوفاء بمتطلبات المعيار، يوصى بإنشاء حسابات المنتج المطابقة للعناوين المراد تحديدها (سيتم بعد ذلك إدخال المعلومات مباشرة في بيان الدخل دون الحاجة إلى إدراجها في الملحق).

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- يمكن ان يتوافق مقترح تطبيق الإيراد من المعاملات غير التبادلية مع الإيراد من المعاملات التبادلية ، لأن هذين المعيارين يتعلقان بالإيرادات العامة للدولة .

12- المعيار رقم 12 (المخزون)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار المخزون وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- المعيار 12 مستوحى مباشرة من معايير القطاع الخاص ويتضمن مبادئ معروفة جيداً، ولكنه نادراً ما ينفذ في القطاع الإداري العام، حيث لا يحتفظ إلا بقوائم الجرد الكمية في كثير من الأحيان. والهدف من ذلك هو تحديد العناصر التي يتعين على الدولة أن تطبق عليها أساليب جديدة لمحاسبة المخزون.
- بمجرد تنفيذ العناصر الأولى للحقوق المثبتة، سيتعين تطبيق محاسبة المخزون تدريجياً، بدءاً من الخدمات التي طورت بالفعل ممارسة منتظمة لمراقبة للمخزونات.

13- المعيار رقم 17 (الأصول الثابتة)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار الأصول الثابتة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- قد تقرر في الجزائر استبعاد بعض الأصول الثابتة من المراقبة بسبب:
 - ✓ طبيعتها (ملكية مصنفة في التراث التاريخي والفني والأثري،... إلخ)
 - ✓ مبلغها كما هو منصوص عليه بالفعل في لوائح الدولة (العتبة المحددة حالياً بموجب المرسوم الصادر في 1 فبراير 1992 هي 500 دج)
 - ✓ العمر القصير للأصل.
- تحديد معاملة محاسبة الاستحقاق لهذه لمعاملات الأصول الثابتة بواسطة :
 - ✓ تعريف الفئات الرأسمالية ،
 - ✓ التاريخ الذي سيتم تحديده لإدراج للأصول الرأسمالية في موازنة الدولة .
- طريقة المحاسبة وتقييم الأصول الرأسمالية تشمل:
 - ✓ تأجيل محاسبة الاهتلاك (ما لم يكن من الممكن القيام بذلك على أساس إحصائي) وكذلك تحديد مخصصات الاهتلاك ،
 - ✓ التخلي عن طريقة القيمة العادلة في التقييم

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- أحكام انتقالية خاصة: تحديد شروط الاعتراف الأولي والمتابعة في الميزانية العمومية للأصول الثابتة المكتسبة قبل تنفيذ محاسبة الاستحقاق، إذا كانت هذه الشروط لا تنحرف كثيراً عن مبادئ محاسبة الاستحقاق .
 - بالنسبة للجزائر، يمكن توشي تطبيق تدريجي للمعيار رقم 17 وفق المقترح التالي:
- ✓ **على المدى القصير:**

الانتهاء من إحصاء وتقييم الممتلكات والآلات والمعدات من خلال تحديد المواعيد النهائية حسب الفئات الرئيسية للأصول الرأسمالية. وفي هذه المرحلة، من الضروري تحديد أساس التقييم الذي يجب استخدامه، يوصى بأن تكون وفق التكلفة التاريخية ما لم يكن من الممكن معرفة هذه التكلفة في هذه الحالة، يجب الاحتفاظ بالقيمة الحالية.

✓ في غضون 5 سنوات من بدء نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق:

- ◆ إدماج الأصول المحتفظ بها في الميزانية العمومية في تاريخ افتتاح الميزانية العمومية،
- ◆ تنفيذ الأساليب المستخدمة في المعايير الجزائرية في هذا الدمج، لأجل تقييم و تصنيف الأصول الملموسة في فئات واسعة.
- ◆ مراقبة تدفقات رأس المال الخارجة لهذه العمليات الجديدة (التصرف في الأصول الثابتة).

14- المعيار رقم 19 (المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- يجب على الدولة أن تصف بدقة في بيانها المالية حالة التزاماتها. ومن العناصر الأساسية لضمان صدق الحسابات وضع الأحكام وإصدار المعلومات عن الالتزامات المحتملة.
- من المشكوك فيه ما إذا كان هذا المعيار، المستوحى مباشرة من الاعتبارات التي أدت إلى تنظيم هذا النوع من المعاملات في مؤسسات القطاع الخاص (ولا سيما الشركات المالية) مناسباً تماماً للمنشآت العامة التي لا تعمل في بيئة كثيفة رأس المال ولا تستمد مواردها من بيع المنتجات.
- ويُقترح الإبقاء على ترتيبات محاسبية أبسط بعدم تقسيم عبء إعادة التقييم بين عنصرين، بل عن طريق تكريس عملية إعادة التقييم بأكملها في الحساب المخصص للتوفير فقط. وعلى أي حال، فإن المعيار سيوفر إطاراً مرجعياً لجميع الأحكام التي يمكن الوفاء بها.
- يوصى بتطبيق هذا المعيار بمجرد إدراج الأصول المادية ذات الاهتلاك الكبير في الميزانية العمومية.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- إذا تعذر تقييم -الأحكام المتعلقة بالمخصصات أو عجز المدينين عن الوفاء بدينهم في حالة الضمانات المقدمة من طرف الدولة- تقييماً موثوقاً به، فإن الالتزامات ذات الصلة ستكون التزامات محتملة يتعين ذكرها في المرافق.

15- معيار الأصول غير الملموسة

لم تحدد لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة رقما خاصا بمعيار الأصول غير الملموسة، لأن هذا المعيار كان غير موجود على مستوى معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام¹ التي تم استخدامها وقت إعداد مشروع PCE، وبالتالي تم استخدام التكييف الذي تم في نظام المحاسبة الفرنسي كنموذج.

16- المعيار رقم 16 (العقارات الاستثمارية)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف العقارات الاستثمارية وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية، فإن المعيار رقم 16 له أوجه تشابه كبيرة مع المعيار رقم 17، ولهذا السبب لا يبدو من الضروري صياغة معيار محدد. من ناحية أخرى، و يوصى بتقييم العقارات الاستثمارية وفقاً لنفس المبادئ المتبعة في العقارات والآلات والمعدات الأخرى.

17- المعيار رقم 15 (الأدوات المالية : الإفصاح والعرض)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف الأدوات المالية : الإفصاح والعرض وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- ينطبق المعيار رقم 15 على جميع منشآت القطاع العام التي لديها أدوات مالية، باستثناء المؤسسات العامة المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. والغرض منه هو تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم معنى هذه المعاملات وتقييم المخاطر التي يتعرضون لها نتيجة لذلك.

- يستثنى من تطبيق المعيار المعاملات التي تخضع للمعايير التالية: 13/8/7/6.

- يعطي الكشف عن معلومات الأدوات المالية مؤشرات لجهات خارجية عن احتمال الخسارة أو الربح من خلال تحديد المخاطر التالية:

✓ مخاطر السوق

¹ - حالياً يعتبر المعيار رقم 31 هو المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة في معايير ipsas.

- ✓ مخاطر الائتمان
- ✓ مخاطر السيولة أو مخاطر التمويل
- ✓ مخاطر التدفق النقدي
- اعتماد معيار الأدوات المالية في هذا المجال يعني بالضرورة إجراء حوار مع السلطات التنظيمية لعمليات المهنة المصرفية والمالية بأكملها. بالإضافة إلى ذلك ، لا يتناول المعيار رقم 15 جميع جوانب الاعتراف بالأدوات المالية ، ولكنه يركز على تحديد التزامات الإفصاح الناتجة عن الاحتفاظ بها.
- قد يكون من المفيد تضمين في هذا المعيار جوانب محاسبة القروض، التي ستسجل من يوم لآخر في حسابات المحاسبة العامة للدولة من خلال العلاقة بين الخزينة والمؤسسات المقرضة.

18- المعيار رقم 18 (معلومات القطاعات)¹

أهم النقاط التي حددها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار معلومات القطاعات وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- يجب أن تكون السياسات المحاسبية المتبعة للحفاظ على محاسبة القطاع متوافقة مع الطرق المستخدمة لإعداد وتقديم البيانات المالية للحكومة ككل.
- قبل الاعتماد الكلي لمعايير IPSAS يجب اتباع الآتي :
 - ✓ تحديد القطاعات الخاصة بنشر المعلومات القطاعية ،
 - ✓ تحليل المنطق الواجب استخدامه لتحديد هذه القطاعات (منطق الميزانية ، الاقتصاد...؟). في معظم الحالات، تتوافق الفئات الواسعة للأنشطة المحددة في وثائق الميزانية مع القطاعات.
 - ✓ تحديد أساليب المحاسبة القطاعية وتوثيقها.
 - ✓ تحديد النفقات والمنتجات والأصول والخصوم المتعلقة بقطاع ما.
 - ✓ تحديد محيط كل قطاع بدقة، وجوانبه المتعلقة بنظام الإعلام الآلي والاتصال.
 - ✓ تنظيم مركزية البيانات حسب القطاع وإنتاج البيانات المالية القطاعية.
- بعد تكييف معايير IPSAS يتبع مايلي :

¹ - ويسمى في معايير IPSAS: تقديم التقارير حول القطاعات

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

يتم استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات التي تراقب القطاع تلقائيًا عن طريق استخراج البيانات لتوصيل المعلومات المالية القطاعية بشكل دوري.

ثالثا: المعايير التي يؤجل تطبيقها

حددت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة المعايير التي يمكن تطبيقها بعد تكييف المعايير السابق ذكرها في الآتي:

1- المعيار رقم 8 (معلومات مالية عن الاستثمارات في المنشآت المشتركة)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار معلومات مالية عن الاستثمارات في المنشآت المشتركة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- بموجب نظام التوحيد النسبي ، تشمل الميزانية العمومية الموحدة للدولة على حصة الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة ونسبة الالتزامات التي تكون مسؤولة عنها بشكل مشترك.
- يتضمن بيان الأداء المالي الموحد (بيان الدخل) حصة الدخل والمصروفات للشركة المستثمر فيها.
- معظم إجراءات الدمج المستخدمة هي الإجراءات المحددة في المعيار 6 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تسجل الدولة ، مثل كل مشارك ، في حساباتها الفردية:
- ✓ الأصول التي تسيطر عليها والالتزامات التي تتحملها نتيجة لمشاركتها في المنشأة المشتركة
- ✓ حصتها من تكاليف وإيرادات الكيان المشترك.
- إذا كان الاتفاق يحدد مراقبة مشتركة للأصول؛ تسجل الدولة مثل كل مشارك في حساباتها الفردية:
- ✓ حصتها في الأصول الخاضعة للرقابة المسجلة وفقًا لطبيعة الأصول
- ✓ الالتزامات التي تتحملها؛ على سبيل المثال لتمويل مشاركتها (والرسوم ذات الصلة)
- ✓ حصتها من المسؤولية المشتركة للمنشأة

2- المعيار رقم 11 (عقود البناء)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار عقود البناء وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- عقود البناء هي عقود بالمعنى القانوني للمصطلح أو الاتفاقات الملزمة التي يتم التفاوض بشأنها بين الدولة وغيرها من المنشآت العامة أو الخاصة والتي بموجبها تتعهد الدولة بتنفيذ بناء الأصول الثابتة .
- قد تشمل عقود البناء:
 - ✓ العقود الخاضعة للإدارة التي تفرض فيها الدولة تكاليف التشييد المحددة في العقد؛
 - ✓ العقود بتكلفة قسط لا تتقاضى فيها الدولة التكاليف فحسب، بل أيضا نسبة مئوية من هذه التكاليف أو مكافأة ثابتة؛
 - ✓ العقود التي يحدد فيها العقد السعر مرة واحدة وإلى الأبد (قد يخضع هذا السعر لشروط المراجعة المحددة أيضا في العقد).
- والغرض من هذا المعيار هو تحديد المصروفات والإيرادات التي يتعين حسابها في كل سنة مالية، عندما ينفذ العقد على مدى عدة سنوات متتالية.
- تشمل منتجات العقد ما يلي:
 - ✓ السعر المتفق عليه في العقد (إذا كان العمل جاريا، فلا يجوز إدراج المبلغ في العقد، ولكن طريقة حسابه فقط)،
 - ✓ تغيرات الأسعار اللاحقة (ارتفاع الأسعار نتيجة عمل إضافي، أو انخفاض الأسعار بسبب الشكاوى)، بشرط أن يكون هناك احتمال كبير بأن تؤخذ هذه التغييرات في الاعتبار في السعر الذي يتم تحرير الفواتير به نهائيا و يمكن تقييمها بشكل موثوق.
- تتكون تكاليف عقود البناء من:
 - ✓ التكاليف المتصلة مباشرة بالعقد: تكاليف أعمال التشييد، وتكاليف المواد، واستهلاك المرافق والمعدات المستخدمة، وتكاليف استخراج المرافق أو المعدات اللازمة للموقع، وتكاليف التصميم و المساعدة التقنية، وربما التعويض عن الإزعاج الناجم عن موقع البناء،
 - ✓ تكاليف العقود مثل التأمين، النفقات العامة: يجب أن تكون الأساليب التي تستخدمها المنشأة لتخصيص هذه التكاليف المنسوبة دائمة. وتستثنى من ذلك تكاليف المبيعات والبحث والتطوير التي لم يحدد سدادها في العقد.
- في جميع الحالات، يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

ويمكن الاعتراف بالإيرادات مع تقدم العقد، شريطة أن يتم تقدير النتيجة النهائية لعقد البناء بشكل موثوق. وإذا تعذر تقدير النتيجة النهائية للعقد، فيجب الاعتراف بها فقط في حدود التكاليف القابلة للاسترداد المتكبدة خلال السنة المالية.

- في الجزائر ، بما أن الدولة لا تتدخل مباشرة في عقود البناء ، فليست هناك حاجة لاعتماد هذه المبادئ المعيارية. ويجب حل معظم الصعوبات التي قد تنشأ عن تطبيق هذا المعيار من خلال وضع لوائح دقيقة تحكم تدخلات الدولة كجهة بناء نيابة عن كيانات القطاع العام الأخرى ، والتي ستحدد بشكل خاص سعر الخدمات ، وشروط الفواتير للأعمال عند ومتى تحقق ذلك.

- المعيار رقم 13 (عقود الإيجار)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار عقود الإيجار وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

- ينطبق المعيار على عقود الإيجار التشغيلية وعقود الإيجار التمويلي.
- لا ينطبق على العقود المتعلقة باستغلال أو استخدام الموارد الطبيعية (النفط والغاز والخشب والمناجم ، وما إلى ذلك) ، أو على ترخيص الاتفاقيات المتعلقة بالأفلام وتسجيلات الفيديو والمخطوطات وبراءات الاختراع أو حقوق التأليف والنشر ، وعقود تأجير الممتلكات الاستثمارية التي تدخل في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام رقم 16.

- يعتمد التصنيف بين عقد الإيجار التشغيلي وعقد الإيجار التمويلي على واقع المعاملة بدلاً من شكل العقد ويأخذ في الاعتبار المخاطر والفوائد المتعلقة بملكية الأصول المؤجرة.

- مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي التزم المستأجر خلالها باستئجار الأصل.
- عند تسوية الحسابات، يجب تعديل الإيجارات المستلمة مسبقاً، أو الإيجارات المستحقة القبض، على أساس تناسبي مؤقت بحيث يتم الاحتفاظ بما كإيرادات في الفترة المشمولة بتقرير الحقوق المعترف بها.
- يفترض تسجيل الدخل من الإيجارات البسيطة وفقاً لقواعد المحاسبة على أساس الاستحقاق،

- المعيار رقم 20 (الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكييف معيار الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبية العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- يوفر المعيار 20 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الكشف عن العلاقة بين المنشأة العامة التي تنشر البيانات المالية والأطراف ذات الصلة. حيث يوفر توفير إفصاحات الأطراف ذات الصلة؛ قراءة أفضل للحسابات المالية و فهماً مناسباً لكيفية تعاون الجهة المبلغة مع المنشآت الأخرى لتحقيق أهدافها.
- تتضمن المعلومات المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة ما يلي:
 - ✓ وصف لطبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة
 - ✓ وصف للمعاملات مع الأطراف ذات الصلة داخل كل فئة رئيسية من المعاملات والإشارة سواء من حيث الكمية أو كنسبة مئوية، إلى حجم هذه المعاملات.
 - ✓ لا يمكن تطبيق المعيار رقم 20 مبدئياً، حيث إن توحيد حسابات الأطراف ذات العلاقة ليس ضرورياً.
 - ✓ إن إنشاء حسابات قطاعية سيوسع لاحقاً نطاق هذا المعيار.
- المعيار رقم 21 (انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد)

أهم النقاط التي حددتها لجنة صياغة المعايير لتكليف معيار انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر ما يلي:
- يتم تسجيل انخفاض القيمة عندما تصبح القيمة الدفترية للأصل الذي انخفضت قيمته (أي القيمة مطروحاً منها الاهتلاك المطبق بالفعل عند انخفاض قيمة الأصل) أقل ، إما بالقيمة العادلة أو بالقيمة المستخدمة.
- يتم تعريف القيمة المستخدمة على أنها القيمة الحالية لإمكانات الخدمة المتبقية لهذا الأصل (المعيار يعطي مؤشرات أكثر دقة حول شروط حسابه).
- يتم احتساب الانخفاض في القيمة المحسوب من حيث صلته بالموجودات غير المولدة للنقد كمصروفات للسنة ولكن كخسائر انخفاض في القيمة. ويتم إضافتها مباشرة إلى حساب الأصول ذي الصلة عن طريق الخصم من حساب المركز الصافي.
- من ذلك الحين فصاعداً ، سيتم تعديل تكلفة الاهتلاك للسنوات اللاحقة (إذا لم يتم إهلاك الأصل المعني بالكامل بعد) ، بحيث يتم توزيع صافي قيمة الأصول الجديدة على الفترة المفيدة المتبقية للأصل.
- يمكن استخدام هذه التقنيات للاعتراف بخسائر انخفاض القيمة الكبيرة في الممتلكات والمنشآت والمعدات المدرجة في الميزانية العامة خلال كامل الفترة التي لم يطبق فيها الاهتلاك بعد.

رابعا: المعايير التي يمكن الاستغناء عنها

حددت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة المعايير التي يمكن الاستغناء عنها في الآتي:

- 1- المعيار رقم 10 (المعلومات المالية في الاقتصاديات شديدة التضخم¹)
- 2- المعيار رقم 22 (معلومات عن القطاع الحكومي²)
- 3- معيار المحاسبة وفق الأساس النقدي (نظراً للتوصيات المتعلقة بتنفيذ محاسبة الاستحقاق ، يُقترح استبعاد هذا المعيار)

المطلب الخامس : مشروع حسابات الدولة

أصدرت وزارة المالية بالجزائر مشروعاً أطلقت عليه: المخطط المحاسبي للدولة " مشروع تصميم حسابات الدولة "؛ وهذا ناتج عن التحولات المرافقة لمدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية والتي لازالت طور التصور والاختبار.

نلخص أهم ما ورد في مشروع حسابات الدولة في النقاط التالية:³

- أولاً: ملخص تنفيذي

أهم التوصيات التي حددها مشرع حسابات الدولة تتعلق بالقضايا التالية:⁴

1- تأثير المعايير الوطنية على إعداد مخطط حسابات الدولة المستقبلي (PCE)

إن تبني هذه المعايير الوطنية أمر أساسي لقيادة التنفيذ الكامل لخطة المحاسبة المستقبلية للدولة. في الواقع، فإن هذه الخيارات المعيارية هي التي ستجعل من الممكن في عدد معين من الحالات تحديد أو عدم إنشاء حسابات معينة في PCE لتحديد عمليات محددة.

¹ ترى لجنة صياغة مشروع PCE أنه ليس من الضروري تطبيقه حالياً في الجزائر.

² يحدد المعيار 22 القيود التي يتعين مواجهتها عندما تختار الحكومة استخراج المعلومات المتعلقة "بالدولة" على النحو المحدد في المحاسبة الوطنية للبيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وقد يكون ذلك راجع إلى أن نظام المحاسبة الوطنية لا يتماشى مع النظم العالمية مثل : GFSM 2001.

³ -MINISTERE DES FINANCES, "Plan comptable de l'Etat" Projet d'architecture des comptes de l'Etat ". DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, OCTOBRE 2007.

⁴ -ibid, p : 3-5

2- تعريف محاسبة الاستحقاق

يتمثل الهدف النهائي لتطبيق المعايير الدولية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في خطة الحسابات الوطنية؛ في التمكن من إعداد البيانات المالية التي تتوافق مع مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق. يفترض تنفيذ نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق توافر أدوات تكنولوجيا المعلومات الفعالة والمتكاملة والمشاركة بين مختلف الجهات الفاعلة في محاسبة الدولة، سواء من حيث الإيرادات والنفقات و التدفق النقدي (وهذا ليس هو الحال اليوم في الجزائر). في غياب أدوات تكنولوجيا المعلومات المذكورة أعلاه، من الممكن مع ذلك الإبقاء على نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق من خلال إرفاق العملية، بعد إعادة الصياغة، جميع عمليات الإيرادات والنفقات في شكل إيرادات ومصروفات في نهاية العام. في انتظار إنشاء أدوات تكنولوجيا المعلومات المناسبة للمحاسبة اليومية على أساس الاستحقاق، يُفضّل الخيار القائم على ربط العمليات بالنشاط في بداية الوقت.

3- الصلة الضرورية بين الحسابات العامة و حسابات الميزانية

يؤدي هذا الربط الوثيق إلى التباين بين نتائج الحسابات العامة للحسابات والميزانية؛ والتي يجب تفسيرها وقياسها وعرضها كل عام في جدول يوضح الفرق بين الذمة المالية وميزان تنفيذ القوانين المالية. ومن الناحية العملية، لا يمكن إنجاز العمل النهائي بين الحسابات العامة وحسابات الميزانية بفعالية إلا بعد تثبيت هيكل حسابات الميزانية، ولا سيما من خلال اعتماد القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية.

4- إعادة تنظيم الشبكات المحاسبية للإيرادات الضريبية

يجب أن تتبع الخطة المحاسبية للدولة ، وفقاً لمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، تحصيل جميع الإيرادات (ولا سيما الجبائية) التي تستردها شبكات مختلفة من المحاسبين العموميين (الضرائب ، الجمارك ، أملاك الدولة). في هذا السياق ، سيكون من الصعب للغاية تصور إصلاح محاسبي فعال من حيث جودة المحاسبة، حيث يتطلب إعداد البيانات المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عددًا محدودًا من المحاسبين المركزيين ليكونوا قادرين على ضمان جودة واكتمال وموثوقية المعلومات الواردة فيها.

ثانيا: مضمون المحاسبة عن عمليات الدولة

يتم إعداد حسابات الدولة وفقا للإجراءات التالية:¹

- الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة؛
- الاعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها، بغض النظر عن تاريخ السداد أو التحصيل
- يجب أن تكون حسابات الدولة دقيقة وتعكس أصلها ووضعها المالي
- الاعتماد على محاسبة التكاليف وتحليلها في إطار البرامج المنفذة
- إيرادات الموازنة تأخذ بعين الاعتبار الميزانية السنوية التي يتم تحصيلها من قبل

المحاسب

- نفقات الموازنة تأخذ بعين الاعتبار الميزانية للسنة التي يتم دفعها من قبل المحاسبين
- تتحدد كل النفقات حسب الاعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين
- يحدد هذا القانون الإيرادات و النفقات خلال فترة سنة تقويمية واحدة
- تسجل حسابات الإيرادات كالنفقات في حساب التخصيص المؤقت في موعد لا يتجاوز انقضاء تلك الفترة، بصورة استثنائية، إلى الحساب الختامي في ذلك التاريخ.
- محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة سجلات المحاسبة وإجراءات الامتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية .

¹ - أحمد يوسف السعيد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas ، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2 (الجزائر)، 2016، ص: 258-259 نقلا عن :

-Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, Algérie, avril 2008, p02, pp (13-14).

ثالثا: تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ؛ سيعتمد المشرع الجزائري تغييرات في نظام المحاسبة العمومية تشمل ما يلي :¹

- 1- تحديد مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين
- 2- تحديد أنواع محاسبة الدولة
- 3- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية
- 4- تحديد العمليات المالية
- 5- تحديد أنظمة تسيير المحاسبة العمومية
- 6- المساءلة حول الحسابات

وهذه التغييرات ضرورية لتهيئة المناخ اللازم لعمل معايير المحاسبة العمومية؛ والتي تهدف وزارة المالية لتطبيقها ميدانيا.

رابعا: تطوير تسوية حسابات الموازنة

بالإضافة إلى تطوير نظام المعلومات المحاسبي، يتم تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة؛ وذلك بتقديم معلومات في شكل جداول توضّح حركة الحسابات خلال الدورة، حيث يتم التركيز على عرض المعلومات التي تتعلق بحسابات الموازنة في الجداول التالية:²

- حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة
- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بالتسيير و التجهيز
- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة لكل وزارة
- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة
- حجم الخسائر والأرباح المتعلقة بتسيير ديون الدولة
- صافي التغييرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة و القروض و المساهمات

¹ - أحمد يوسف السعيد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas، مرجع سابق، ص. ص: 259-261. بتصريف .

² - أحمد يوسف السعيد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas، مرجع سابق ، ص: 261.

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها و اعتمادها
 - عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية
- تكمن أهمية الإجراءات السابق ذكرها، في تجسيد الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية مثل شفافية الموازنة وتقييم الأداء وتسهيل الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

خامسا: أصناف حسابات الدولة

أشرنا سابقا إلى الدليل الذي ستعتمده لجنة صياغة المعايير في صياغة المخطط المحاسبي للدولة؛ حيث يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة وفق إطار محاسبي مستمد من معايير ipsas .

يوجد صنفان لهاته الحسابات هما: الأصناف المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة والأصناف المرتبطة بحسابات الموازنة¹.

تشمل الأصناف المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة ما يلي:

1- الخصوم :

- حسابات النتيجة، المؤونات على القروض والديون المرتبطة بها

2- الأصول:

- حسابات التثبيتات
- حسابات المخزونات
- حسابات الغير
- الحسابات المالية

أما الحسابات المتعلقة بالموازنة فتشمل العمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة .

وأهم مميزات حسابات المخطط المحاسبي للدولة وفق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي:²

¹ - لمزيد من التفصيل راجع :

- MINISTERE DES FINANCES, Plan comptable de l'Etat "Recueil du Plan Comptable ", DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, JANVIER 2008, p p :13-27.

² - أحمد يوسف السعيد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas ، مرجع سابق ، ص.ص: 273،274. بتصرف

الفصل الرابع: تقييم تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

IPSAS

- تتميز حسابات الأصول بإدراج عناصر جديدة تتوافق مع معايير ipsas، مثل خسائر القيمة والمعالجة المحاسبية للاهتلاكات.
- تحوي حسابات الخصوم على عناصر تتوافق مع نشاط الأسواق المالية مثل فروقات إعادة التقييم بالسلب أو الإيجاب.
- مرونة حسابات الموازنة، حيث أصبح لها طابع مالي أكثر منه محاسبي، يأخذ بعين الاعتبار المستوى العام للأسعار.
- معرفة أوجه استخدام النفقات من خلال تسجيلها في الحسابات التي صرفت لأجلها.
- تتميز حسابات المخطط بمتابعة ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة من خلال الأصناف المرتبطة بالنفقات والإيرادات؛ مما يسهل عملية تقييم وتحليل أداء الموازنة في تحقيق أهدافها.
- هذا، بالإضافة إلى حسابات أخرى تعالج خارج حسابات الموازنة، وتشمل الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة مثل الديون المضمونة، والالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة .
- في ختام هذا المبحث ، يمكن القول أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قد بلغ مراحل متقدمة على مستوى التصور ، حيث اختارت لجنة مشروع اتباع نمط تكييف معايير ipsas وفق خصوصية البيئة الجزائرية وهو نفس النمط الذي اتبعته الدولة الفرنسية.
- اعترفت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة بضرورة إجراء إصلاحات مرافقة لعملية اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، مثل تغيير نظام الموازنة والأنظمة الإدارية.
- كما تم اعتماد نفس المفاهيم الواردة في إطار GPFR الخاص بمعايير ipsas مثل اعتماد أساس الاستحقاق وصافي الأصول... إلى غير ذلك من المفاهيم التي تعتبر الأساس العلمي لتطبيق هذه المعايير.
- أما المنهج المعتمد لتطبيق المعايير من طرف اللجنة، فقد كان يجمع بين ثلاثية التكيف واحتمال التطبيق والاستبعاد، حسب الحاجة لتطبيق أي معيار وهو منهج مناسب للحالة الجزائرية.
- أصدرت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة دليلا يعتبر بمثابة المرشد لتطبيق المخطط المحاسبي للدولة يتكون من سبعة عناصر ليكون مرجعا معتمدا في تطبيق المعايير.

خلاصة الفصل

بلغ مشروع المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مراحل متقدمة على مستوى التصور ، حيث اعتمدت لجنة صياغة مشروع pce اتباع المقاربة الفرنسية في تكييف معايير ipsas وفق خصوصية البيئة الجزائرية بالإضافة إلى إصدار لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة دليلا يعتبر بمثابة المرشد لتطبيق المخطط المحاسبي للدولة (يتكون من سبعة عناصر) ليكون مرجعا معتمدا في تطبيق المعايير .

اعترفت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة بضرورة إجراء إصلاحات مرافقة لعملية اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، مثل تغيير نظام الموازنة والأنظمة الإدارية. و هو توجه مفيد ينبغي مراعاته لكي لا يتم الوقوع في نفس أخطاء مشروع Pce لسنة 2002.

إذن نستخلص من تحليل واقع المحاسبة العمومية بالجزائر، أن وزارة المالية لديها الرغبة في تغيير شامل ومتكامل لإدارة مالية القطاع العام في شقها المحاسبي و الموازناقي والإداري، وهذا واضح وجلي من خلال مختلف الجهود التي تقوم بها وزارة المالية مع مكاتب الاستشارات الأجنبية سواء الفرنسية أو الكندية.

يبقى نجاح هذا التحوّل رهينا بتوفر الإرادة السياسية سواء على المستوى التنفيذي (السلطة التنفيذية) أو على المستوى الرقابي (البرلمان ومجلس المحاسبة)، إضافة إلى وجوب التحكم في العامل الزمني الذي يعتبر أهم عائق في مجال التحوّل الذي رسمته وزارة المالي بالإضافة إلى خوف بعض المسؤولين من الشفافية والمساءلة التي قد تُلحق بهم عقوبات متنوعة، لذلك ينبغي قبل تطبيق معايير IPSAS تفعيل قانون مكافحة الفساد في أي دولة بما يتكامل مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

كما ننبّه أيضا إلى عدم إغفال التجربة الإفريقية والاستفادة منها في هذا المجال، فهي تجربة شهدت نجاحا في تغيير أنظمتها المحاسبة العمومية وتحولا جادا إلى موازنة البرامج والأداء وتطبيق.

الخاتمة

الناظر في واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات في العالم يجد تحولات جادة؛ أهمها التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في الاعتراف بالعمليات المالية العمومية. هذا التحول الذي فرضته الحاجة لتقارير مالية حكومية، تمكن من تحقيق الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى التغيرات العالمية في مجال محاسبة القطاع العام مثل صدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي أضحت نماذج إرشادية تساعد الدول في تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة، ومؤشر المساءلة المالية للقطاع العام الذي يرصد الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS كوسيلة لتطوير محاسبة القطاع العام.

نستخلص من تحليل واقع المحاسبة العمومية بالجزائر، أن وزارة المالية لديها الرغبة في تغيير شامل ومتكامل لإدارة مالية القطاع العام في شقها المحاسبي والموازناتي، هذا واضح وجلي من خلال مختلف الجهود التي تقوم بها وزارة المالية مع مكاتب الاستشارات الأجنبية سواء الفرنسية أو الكندية.

1- إثبات أو نفي الفرضيات:

تبعاً للنتائج المتوصل إليها نقوم بالإجابة على تساؤلات الدراسة وفق الآتي :

- من خلال الدراسة الحالية نؤكد صحة الفرضية الأولى؛ نظراً لأن الدول ليست على مستوى واحد في تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات، فبعض الدول تطبق الأساس النقدي، وأخرى تطبق أساس الاستحقاق، لذلك تأخذ الدول ما يناسبها وفق البيئة الخاصة بها ، مع السعي لدراسة التوجه العالمي في هذا المجال، وهو التوجه لأساس الاستحقاق الذي أثبت فعاليته في تحقيق مختلف الأهداف التي تسعى إليها الدول والمنظمات في تحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، بالإضافة إلى إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معيار خاص بالأساس النقدي ، والعمل على تسهيل الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق الأحكام الانتقالية الموضحة في كل معيار.

- فرضت خصائص القطاع العام المختلفة -التي يفرضها دور الدولة- على مجلس IPSASB إصدار إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، نؤكد صحة هذه الفرضية، لأن مجلس IPSASB طرح مختلف الحلول التي تواجه إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بصورة تخدم هدفه في مقابلة احتياجات المستخدمين

الذين لا يمكنهم طلب تقارير ومعلومات خاصة بهم من منشآت القطاع العام؛ التي لها دور مختلف عن القطاع الخاص في عدة مجالات.

- نؤكد صحة الفرضية الثالثة نسبياً، لأن لا يوجد اتفاق حول المزايا الناشئة عن تطبيق معايير (IPSAS) ، لكن يمكن القول أن العديد من دول العالم تسعى إلى تطبيق IPSAS باعتبارها نماذج إرشادية ساهمت في تقديم الحلول الممكنة لمختلف الإشكالات الحديثة المتعلقة بالإبلاغ المالي في القطاع العام.

- نؤكد صحة الفرضية الرابعة؛ لأن مختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي افتقدت إلى الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام.

2- نتائج الدراسة:

نعرض نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. حيث يستعمل مصطلح الإطار المفاهيمي الخاص للدلالة على المفاهيم التي يجب تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام.
- يهدف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFR) إلى تحقيق هدف رئيسي هو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
- يسعى مجلس IPSASB إلى التشجيع على اعتماد المعايير محاسبية دولية في القطاع العام (IPSAS) سواء وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق، ولكن القضية التي تشكل أولوية بالنسبة لمجلس IPSASB هي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في معالجة الأحداث والعمليات المالية الخاصة بالقطاع العام، لذلك نرى هذا التشجيع المتواصل لمجلس IPSASB على اعتماد أساس الاستحقاق وهذا التسهيل عبر الأحكام الانتقالية، إضافة إلى المدة الزمنية المتاحة للانتقال. بالإضافة إلى بعض الهيئات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- تأسيساً على ما سبق ذكره، حاولنا دراسة بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر ومعرفة أهم التغييرات التي شملت القواعد التقنية المستخدمة حالياً في معالجة العمليات المالية للدولة، ثم استخلاص أهم الدروس المستفادة من تجارب تحديد نظام المحاسبة العمومية بالتركيز على تجربي (1995 و 2006)، واستشراف العلاقة بين نظام المحاسبة العمومية ومشروع MSB، وكذلك القانون العضوي المتعلق بها

- لسنة (2018) المقرر تطبيقه سنة (2023)، لكن لا تزال هذه المقترحات ضمن التصورات التي لم تُجسد.
- رغم مرور خمسون سنة على إصدار التعلية التالية رقم (26) في 26 أكتوبر 1968، إلا أن المشرع الجزائري (المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية) لازال يعتمد مدونة حسابات الخزينة (آخر تعديل لها سنة 2013) التي تضمنتها هذه التعلية في الجانب الإجرائي لتنفيذ العمليات المالية.
 - يتفق المتخصصون في ميدان المحاسبة العمومية أن مدونة حسابات الخزينة NCT بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.
 - قد تتركب وزارة المالية بالجزائر نفس الخطأ الذي ارتكبته في سنة 2002 باعتماد إصلاح محاسبي دون تعديل نظام الموازنة، والآن سوف نعتمد نظام MSB بحلول سنة 2023 دون تحديد أمد تطبيق المخطط المحاسبي للدولة وفق IPSAS.
 - النمط المعتمد من طرف لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هو تحديد إطار محاسبي وطني يستند إلى معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مبسط ومصمم ليناسب خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - اعتماد معايير Ipsas لا يتم بنفس الكيفية لجميع المعايير، فليس لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نفس النطاق؛ فبعضها يحدد مبادئ عامة تنطبق على جميع المعاملات والوثائق التي تنشرها الدولة، والبعض الآخر يحدد شروط المحاسبة لمعاملات محددة للغاية.
 - يمكن القول أنّ مشروع المخطط المحاسبي للدولة بالجزائر يعتبر امتدادا للتجربة الفرنسية في تكييف نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهي تجربة ناجحة في هذا المجال حيث اعتمدت فرنسا 19 معيارا بصفة تدريجية، واختارت فرنسا المعايير التي تشكّل العناصر الرئيسية للقوائم المالية مثل التثبيتات والديون، ومنه نستنتج أن اعتماد المعايير في فرنسا لم يخرج عن الهدف الأساسي لمجلس IPSASB وهو تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للدولة وتساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات مناسبة.

3- الاقتراحات:

يبقى نجاح هذا التحوّل رهينا بتحقيق بعض الشروط منها:

- توفر الإرادة السياسية سواء على المستوى التنفيذي (السلطة التنفيذية) أو على المستوى الرقابي البرلمان ومجلس المحاسبة.
 - التحكم في العامل الزمني الذي يعتبر العائق الثاني في مجال التحوّل الذي رسمته وزارة المالية.
 - استشارة الإطارات المهنية والأكاديمية في إعداد المخطط المحاسبي للدولة.
 - التنسيق بين المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية والمصالح ذات العلاقة (المحاسب العمومي الثانوي مثل أملاك الدولة، قباضات الضرائب) لأن المحاسب العمومي الثانوي هو الكفيل بإزالة إشكالية الحقوق المثبتة وتجسيد محاسبة الذمة في القطاع العام.
 - الاستفادة من التجربة الإفريقية والاستفادة منها في هذا المجال، فهي تجربة شهدت نجاحا في تغيير أنظمتها المحاسبة العمومية وتحوّلا جادا إلى موازنة البرامج والأداء.
 - نرى بالنسبة لحالة الجزائر، لو تم تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية مرحلة سابقة للتفكير في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ لأن اعتماد أساس الاستحقاق سيكون بمثابة المدخل لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
 - دراسة العوامل المؤثرة على تجسيد التحوّل؛ تعد شرط أساسيا لتحقيق الظروف الملائمة لعملية الانتقال لأساس الاستحقاق، الذي يعتبر حدثا هاما على مستوى الدولة نظرا للإمكانات التي يتطلبها والتغيرات التي يُحدثها في الأجل المتوسط والطويل، بالإضافة إلى بعض الشروط الهامة مثل تغيير الفلسفة الإدارية، الإرادة السياسية... .
 - تدريب وتكوين الكادر البشري في مجال التحوّل لمحاسبة الذمة في القطاع العام
- 4- آفاق الدراسة: لا زال موضوع أساس الاستحقاق يحتاج لدراسات وبحوث تسد الثغرة التي تتركها البحوث الحالية، وأهم الموضوعات التي لا زالت تحتاج إلى دراسة ما يلي :
- إشكالية الحقوق المثبتة في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر
 - العلاقة بين عصنة نظام الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة في الجزائر
 - دور المخطط المحاسبي للدولة في تحقيق الشفافية والمساءلة بالجزائر - دراسة استشرافية

المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

I: المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام2016. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الاردن.
- 3- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية (من التقليد إلى الحداثة)، دار المسيرة، عمان، الأردن، ط1، 2003.
- 4- بريكماند، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن بن عبد الرحمان، مراجعة أحمد أبو مندور إبراهيم وبابكر الأمير بابكر، مركز البحث والدراسات الادارية، معهد الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999.
- 5- بشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية (دراسة نظرية وتطبيقية)، دار اليازوري، ط1، عمان، الاردن، 2011.
- 6- جيار بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وحدة التفتيش المشتركة)، الأمم المتحدة، جنيف، سويسرا، 2010.
- 7- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط1، ج1، 2018.
- 8- خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- 9- خلف عبد الله الواردات، سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، دار الوراق، عمان، الأردن، ط1، 2009.
- 10- زينب كريم الداوي، دور الادارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار صفاء، عمان، الأردن، ط1، 2013.
- 11- صندوق النقد الدولي، إحصاءات دين القطاع العام: مرشد لمعديها ومستخدميها، 2011.
- 12- صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007..(آخر تحديث للدليل هو سنة2014).
- 13- غادة شهير الشمري، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة، (متاح على النت بدون سنة ودار نشر .
- 14- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

ثانياً: الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1- أحمد يوسف السعيد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2 (الجزائر)، 2016.
- 2- آسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018.
- 3- أماني حسين كمال الدين عبد الحميد النجار، مدخل مقترح لاستخدام أساس الاستحقاق بهدف تحسين الأداء في القطاع الحكومي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، مصر، 2011.

- 4- بوسنة سلوى ، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها (2005-2015)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3، 2016.
- 5- سعدان شبايكي، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2001.
- 6- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
- 7- محمد سيد محمد أمين عبد الجليل، تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2007.
- 8- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر (1)، 2017.

ثالثا: المجالات:

- 1- إبراهيم عبد موسى السعيري، ولاء معين كاظم فخر الدين، أنموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء (بحث تطبيقي في مديرية بلدية النجف الأشرف)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 19، العدد 01، 2017.
- 2- إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 03، 2012، جامعة المثنى، العراق.
- 3- أحمد يوسف السعيدى، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلد الاقتصاد والتنمية البشرية (جامعة البلدة الجزائرية) ، المجلد 8، العدد 1، جوان 2017.
- 4- أحمد يوسف السعيدى، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد: 05، المجلد: 02، جامعة البلدة (الجزائر)، 2015.
- 5- آلاء شمس الله الخزعلي، دنيا محسن خلف الموسوي، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزيا، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد (العراق)، المجلد 12، العدد 41، الفصل الرابع، 2017.
- 6- أمينة هناء جابي، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزلندا، والولايات المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، جامعة أم البواقي (الجزائر)، العدد 08، ديسمبر 2017.
- 7- أمينة هناء جابي، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي (تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة أم البواقي ، العدد 8، ديسمبر 2017.
- 8- براضية حكيم، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016.
- 9- حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر).
- 10- صفاء أحمد محمد، رؤى مصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، عدد 103، المجلد 24، 2018.

- 11- علي مسعودي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة (جامعة الوادي - الجزائر)، العدد 04، جوان 2018.
- 12- لعلايبي مالك، زرقين عبود: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائرية بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية **IPSAS**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، (الجزائر)، العدد 15، 2016.

رابعاً: القوانين والمراسيم

- 1- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في (1990/08/15).

خامساً: المقابلات

- 1- خالد جمال الجعارات ، باحث ومتخصص في معايير المحاسبة الدولية ، مقابلة مباشرة يوم : 29 أبريل 2019، جامعة غرداية القطب 3، الجزائر.
- 2- مقابلة غير مباشرة مع السيد: عادل بونحاس، مفتش في المالية، المديرية الجهوية لقسنطينة، بتاريخ 27 أبريل 2019.
- 3- مقابلة مباشرة مع السيد طويسي محمد، رئيس قسم المحاسبة لدى مفتشية أملاك الدولة بالجللفة ، بتاريخ 2019/4/10، الجللفة.
- 4- مقابلة مباشرة مع السيد بريكي الشيخ العربي، مفتش رئيسي بخزينة ولاية ورقلة (الفترة 2016)، مقابلة يوم 08 أبريل 2019، غرداية.
- 5- مقابلة مباشرة مع السيد محمد مسعي، قاضي بمجلس المحاسبة، الغرفة الإقليمية بورقلة، مقابلة يوم 2019/03/10، بمقر مجلس المحاسبة.
- 6- مقابلة مباشرة مع السيد مصطفى شويحات، نائب المدير الجهوي للخزينة لسنة 2016 (المديرية الجهوية بغرداية)، مقابلة يوم: 28 فيفري 2019، غرداية.

سادساً: ملتقيات ومؤتمرات

- 1- خالد الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى ضبط المال العام، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 24/25 نوفمبر 2014،
- 2- سليمان ناصر الهتلان، التحول إلى الاستحقاق المحاسبي، الملتقى الثاني للمحاسبين، 20 أكتوبر 2010، الدوحة، قطر.
- 3- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة المال العام (التخصيص والاستخدام)، أعمال المؤتمرات، القاهرة، 2010.
- 4- يحدد الاتحاد الدولي للمحاسبين نقطتين مرجعتين أساسيتين: (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق) وشكلين متفرعين عنهما (الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل).

A)– Livres :

- 1- MINISTERE DES FINANCES, **Plan comptable de l'Etat" Projet d'architecture des comptes de l'Etat "**. DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, OCTOBRE 2007.
- 2- OECD/IFAC , **Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries**, OECD Publishing, Paris (2017) .
- 3- IPSASB, Proposed strategy and work plan (2019-2023), 15 june 2018 ,

B)- Lois, Rapports, Revues:

- 1- FAC and CIPFA, international public sector financial accountability. Inden, status, report, 5 nov 2018.
- 2- FELIX MADRID GARCIA, Developments And challenges in public sector Accounting, Jof public bud getting, Accounting & Financial management, 26(2), Summer, 2014.
- 3- johan ehristianens et al, the effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting : an international comparison, international review of administrative sciences, vol : 81(1),2015.
- 4- michal Svoboda, modernization of public sector financial reporting systems in europe, challenges, and milestones, European financial and accounting journal, vol :11.no :4, 2016
- 5- Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, Algérie, avril 2008.
- 6- Mohamed Huwersh Allawi Alshugairi, Government Accounting System Reform and Adoption of IPSAS in Iraq, Research journal of financial and Accounting, Vol, No :24, 2014,
- 7- Moukah samuel tanjeh, factors influencing the acceptance of international public sector accounting standard in comeroon, accounting and finance research, vol 5, no2, 2016.
- 8- Nacer Daddi-Ddoun, Moussa Oudai, **Reform Budgétaire en Algérie, Vers Gouvernance axee sur la Réforme**, partie 2, Revue: Reforme Economiques et intégration en économie mondiale, ESC 14/2013.
- 9- oecd, moreoecd comtries have Abopfed Accrual a ccounting brovuevee IPSASA doption Remain low, 17 may 2017.
- 10- Sabrina Ballenca, Budgetary transtareneg in the European union : the role of ipsas, international advanced in economic research, November 2014, v 20.
- 11- Sébastien Rocher, L'indépendance proclamé de L'IPSASB est elle réelle ?, comptabilité contrôlé Audit, 2011/3(tome17).
- 12- IFAC & CIPFA & AZHW, **Accounting Basis by Country**, 27-10-2017.
- 13- - MINISTERE DES FINANCES, Plan comptable de l'Etat"Recueil du Plan Comptable ", DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, JANVIER 2008.

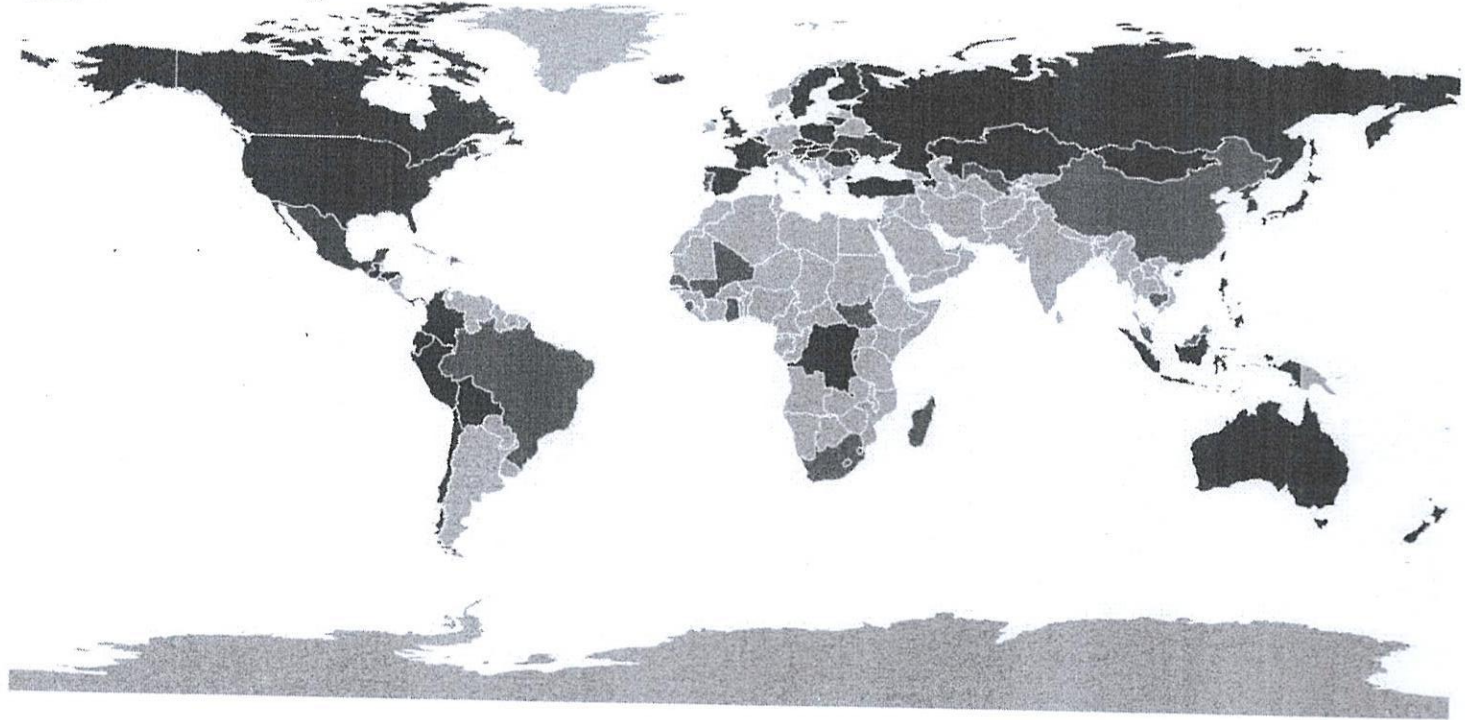
(III) – المواقع الإلكترونية:

- 1- IFAC, Accrual practices and reform Exprience inoced countries, 24 feb 2017 متاح على الانترنت (تاريخ التصفح: 28 أكتوبر 2018).
- 2- WWW.IFAC. ORG/NEW.eventsNew-international-pablicsector- OCCOUNTALILITY- UND EX. SLEBATE 13/07/2017 .

الملاحق

الملحق رقم (01): Accounting Basis Country

Missing	(111)
Cash	(56)
Cash transitioning to accrual	(27)
Accrual	(55)
Other	(8)



الملحق رقم (02): Current financial reporting framework

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR FINANCIAL ACCOUNTABILITY INDEX STATUS REPORT

25% of Governments Report on Accrual

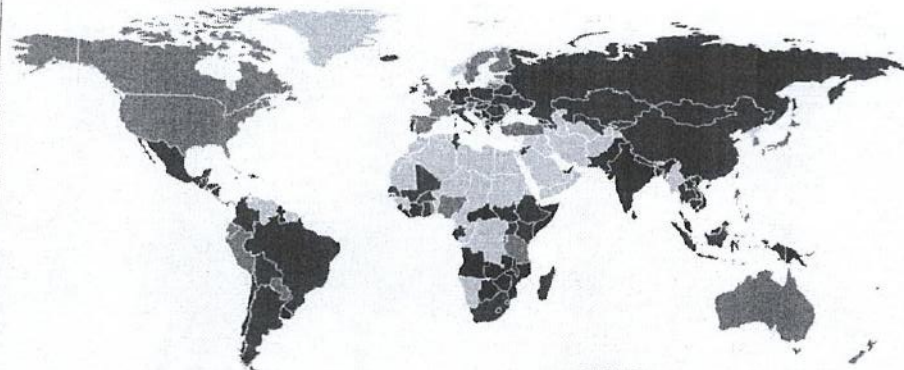
Accrual reporting—recording the economic substance of transactions when they occur rather than when cash settlement occurs—is fundamental to good decision making, transparency and accountability. The International Public Sector Financial Accountability Index collects, verifies, and analyzes current financial reporting and budgeting frameworks used by federal and central governments around the world, and also documents future reform plans.

The Index currently contains data from 150 jurisdictions, with the intention to update and expand its coverage and depth over time.

37 governments (25% of jurisdictions covered by the Index) reported on accrual in their last set of published financial statements, while 45% are transitioning to accrual or already have some element of accrual in their financial reports. 30% of governments still report on a cash basis.

CURRENT FINANCIAL REPORTING BASIS

■ Accrual (37) ■ Cash transitioning to accrual (67) ■ Cash (46) ■ No data (106)

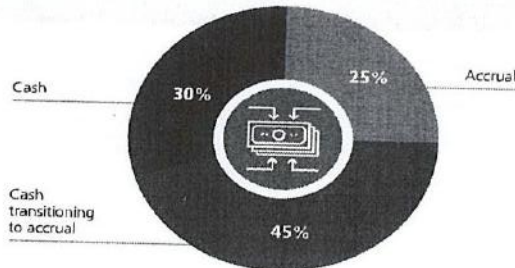


REPORTING BASIS DEFINITIONS

Cash: transactions recognized when cash received or paid

Accrual: transactions recognized when underlying economic event occurs; assets and liabilities reported in balance sheet

Transitioning to accrual: some transactions recognized on cash, some on accrual



Percentage of countries captured in the Index that currently use each reporting basis

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR FINANCIAL ACCOUNTABILITY INDEX STATUS REPORT

51% of Governments Reporting on Accrual Make Use of IPSAS

Accrual reporting frameworks are developed in various ways, many making use of international standards. Specifically, governments make use of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in three main ways:

- **Directly:** implementing IPSAS without altering any of their requirements
- **Indirectly:** implementing IPSAS through a national endorsement process, adjusting for any specific jurisdictional features

• **Reference point:** developing national standards that use IPSAS as a guidance source

Of the 37 governments that currently report on accrual, 19 (51%) are using IPSAS in one of these three ways: five governments have adopted IPSAS directly; five apply IPSAS indirectly; and nine use IPSAS to develop their own national standards. Some countries not categorized as reporting on accrual still make use of accrual IPSAS or the cash basis IPSAS in their financial reporting framework.

CURRENT FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK

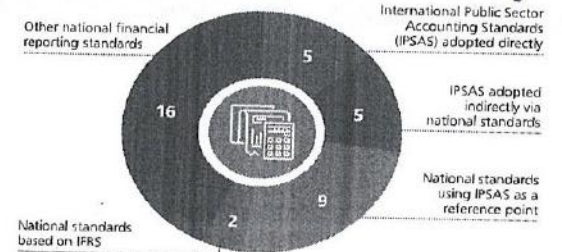
■ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adopted directly (37)
 ■ National standards based on IFRS (2)
 ■ Other national financial reporting standards (70)
 ■ IPSAS adopted indirectly via national standards (14)
 ■ National standards using IPSAS as a reference point (33)
 ■ No data (106)



ACCRUAL CATEGORIZATION

The IPSAS on first-time accrual adoption (IPSAS 33) defines the date of IPSAS adoption as “the start of the reporting period in which the first-time adopter adopts accrual basis IPSAS and for which the entity presents its first transitional IPSAS financial statements or its first IPSAS financial statements.”

Accrual categorization in the Index is based on an entity’s most recent financial statements. Several countries will publish their first IPSAS-based financial statements for 2018—these countries have been categorized as transitioning to accrual.



Number of countries captured in the Index on accrual that currently use each reporting framework

الملحق رقم (03): القوائم المالية المتبنية في ظل مشروع العصرية

1- قائمة الميزانية:

TABLEAU DE LA SITUATION NETTE	Exercice N			Exercice N-1	Exercice N-2
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
Redevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRÉSORERIE					
Disponibilités					
Autres composantes de trésorerie					
Equivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL ACTIF (I)					
DETTES FINANCIÈRES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
Total autres passifs					
TRÉSORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (II = I - II)					

TABLEAU DES CHARGES NETTES		Exercice II	Exercice II-1	Exercice II-2
Charges de fonctionnement nettes	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations			
	Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public			
	Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement (II = I + II)			
	Ventes de produits et prestations de service			
	Production stockée et immobilisée			
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres produits de fonctionnement				
Total produits de fonctionnement (IV)				
Total charges de fonctionnement nettes (V = II - IV)				
Charges d'intervention nettes	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État			
	Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
Contributions reçues de tiers				
Reprises sur provisions et sur dépréciations				
Total produits d'intervention (VII)				
Total charges d'intervention nettes (VIII = VI - VII)				
Charges financières nettes	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations			
	Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des créances de l'actif immobilisé			
	Gains de change liés aux opérations financières			
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres intérêts et produits assimilés				
Total produits financiers (X)				
Total charges financières nettes (XI = IX - X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)				

TABEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes			
Charges d'intervention nettes			
Charges financières nettes			
dont : - charges financières résultant des intérêts des emprunts			
- charges financières résultant des différences de change			
Charges nettes (XII)			
Produits fiscaux nets			
Autres produits régaliens nets			
Produits non régaliens			
Produits financiers			
dont : - produits financiers résultant des intérêts des prêts			
- Produits financiers résultant des différences de change			
Produits régaliens nets (XVI)			
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)			

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	ENCAISSEMENTS Ventes de produits et prestations de service encaissées Autres recettes de fonctionnement impôts et taxes encaissés Autres recettes régaliennes Recettes d'intervention intérêts et dividendes reçus Autres encaissements			
	DÉCAISSEMENTS Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État Intérêts payés Autres décaissements			
	Flux de trésorerie nets liés à l'activité (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	Flux de trésorerie nets liés aux opérations d'investissement (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	ÉMISSIONS D'EMPRUNT OAT BTAN Soké des BTF			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF) Dette négociable OAT BTAN Dette non négociable			
	Flux liés aux instruments financiers à terme			
	Flux de trésorerie nets liés aux opérations de financement (III)			
	VARIATION DE TRÉSORERIE (IV = I + II + III = VI - V)			
	TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (V)			
	TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VI)			

La source : Ministère de finance, **Plan comptable de l'Etat**, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, direction général de comptabilité, Algérie, 30 Septembre 2007, pp (100-105).

الملحق رقم (04): المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ظل مشروع العصرية

1- المعايير حسب الموضوع:

Type	N°	TITRE
Les actifs	5	Coûts d'emprunts
	12	Stocks
	16	<i>Immeubles de placement</i>
	17	Immobilisations corporelles (+incorporelles)
	21	<i>Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie</i>
Les passifs	19	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
Opérations particulières	11	<i>Contrats de construction</i>
	13	<i>Contrats de location</i>
	15	Instruments financiers : informations à fournir et présentation
Les charges	3	Soide net de l'exercice, erreurs fondamentales et chgts de méthode comptable
	4	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
	5	Coûts d'emprunts
	6	Etats financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées
	8	<i>Information financière relative aux participations dans des coentités.</i>
	11	<i>Contrats de construction</i>
	15	Instruments financiers : informations à fournir et présentation
	16	<i>Immeubles de placement</i>
	17	Immobilisations corporelles (+incorporelles)
	19	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
	Les produits	3
4		Effets des variations des cours des monnaies étrangères
6		Etats financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées
8		<i>Information financière relative aux participations dans des coentités.</i>
9		Produit des opérations avec contrepartie directe
11		<i>Contrats de construction</i>
12		Stocks
13		<i>Contrats de location</i>
15		Instruments financiers : informations à fournir et présentation
16		<i>Immeubles de placement</i>
17		Immobilisations corporelles (+incorporelles)
18		Information sectorielle
19		Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Type	N°	TITRE
Normes de présentation	1	Présentation des états financiers
	6	Etats financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées
	22	Présentation d'informations financières sur le secteur public
	24	Présentation d'informations budgétaires dans les comptes
Normes d'évaluation	3	Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et chgt de méthode comptable
	4	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
	9	Produit des opérations avec contrepartie directe
	14	Evénements postérieurs à la date de reporting
	23	Revenus découlant d'opérations sans contre-partie
Normes d'informations financières	2	Tableaux des flux de trésorerie
	10	<i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>
	18	Information sectorielle
	20	<i>Information relative aux parties liées</i>
Normes de consolidation	7	Comptabilisation des participations dans des entités associées
	8	<i>Information financière relative aux participations dans des coentités.</i>

Source : Ministère de finance, **projet d'architecture des comptes de l'état, opcit**, pp (50-52).