جـــامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضـــوع:

أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي

-دراسة حالة الجزائر-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: شتيح أكرم

إشـــراف الأستاذ: د. بوجطو حكيم

نوقشت يوم 08 فيفري 2020 أمام لجنة المناقشة التالية

أ د. سماي علي	أستاذ تعليم عالي	جامعة يحي فارس المدية	رئيساً
د. بوجطو حكيم	أستاذ محاضر أ	جامعة يحي فارس المدية	مقرراً
د. عريوة محاد	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	عضواً
د. حمادي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة يحي فارس المدية	عضواً
د. يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة يحي فارس المدية	عضواً
د. حنيش أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الجزائر03	عضواً

السنة الجامعية: 2020/2019

﴿فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا

يَنفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ﴾

{جزء من الآية 17، سورة الرعد}

شكر وعرفان

قال الله تعالى:

﴿وَاللَّهُ أَخْرَجَكُم مِّن بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ﴾

{ الآية 78، سورة النحل}

الحمد لله أقصى مبلغ الحمد.. والشكر لله من قبل ومن بعد

ثم الصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم

أتقدم بالشكر الوافر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور "**حكيم بوجطو**" على تفضله بالإشراف على هذا العمل وعلى ما قدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيه في سبيل إنجازه، فأنتم أستاذي الفاضل قدوتنا وأنتم مدرستنا ومنكم تعلمنا نبل الأخلاق وأسمى معاني التواضع، الشكر موصول أيضاً لجميع أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن خلالهم إلى كل أساتذة وعمال جامعة يحي فارس بالمدية هذا الصرح العلمي الشامخ الذي وفر لنا كل سبل النجاح، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل إطارات وزارة المالية وإطارات مجلس المحاسبة على تعاونهم معنا وإلى كل من مدنا العون لإنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقييمه وتصويبه.

لكم مني جميعا أسمى عبارات الشكر والعرفان والتقدير

الإهداء

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي

وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

إلى أمي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

إلى والدي العزيز أطال الله في عمره

إلى القلوب الطاهرة والرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إلى إخوتي حفظهم الله ورعاهم

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى جميع الأصدقاء والزملاء

*إلى من تشتاق العين لرؤياه إلى الروح النقية الطاهرة إلى روح صديقي **"أشرف"** رحمه الله*

إلى وطني العزيز الجزائر

إليكم جميعا أهدي عملي هذا

أكرم شتيح

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي، ولبلوغ هذا الهدف تطرق الجانب النظري للدراسة بفصليه إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة في القطاع العام وجوانب لأداء المالي الحكومي وطرق قياسه وتقييمه، في حين تناول الفصلين التطبيقيين حالتي فرنسا والجزائر بالاعتماد على القوائم المالية الفرنسية وأداة الاستبيان.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير ساعد فرنسا في تحسين أدائها المالي الحكومي حيث بلغ متوسط معدل نمو الإيرادات بفرنسا خلال الفترة التي تلت التطبيق (2006-2018) نسبة 1.5%، وقدر متوسط نسبة تغطية الإيرادات العامة للنفقات العامة وفقاً لبيان الأداء المالي والموازنة العامة 81%، 70% على التوالي، في حين كان متوسط معدل نمو النفقات العامة خلال الفترة بنسبة 1.7%، ومتوسط انحراف النفقات الفعلية عن التقديرية سالباً بقيمة 438.8 أورو.

كما توصلت الدراسة إلى أن الجزائر تتجه تدريجيا نحو أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، بالإضافة إلى أن هذا التوجه سيساهم في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي، حيث يمكن للمعايير أن تفسر 53% من التغيرات التي تحصل في أدائها المالي الحكومي.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- الأداء المالي الحكومي- أساس الاستحقاق – النفقات العامة- الإيرادات العامة- الموازنة العامة.

Abstract:

This study aims to clarify the impact of ipsas on government financial performance, and to achieve this goal, the theoretical aspect of the study addressed the basic concepts of accounting in the public sector and aspects of the performance of government finances and methods of measuring and evaluating it, while addressing The two applicable chapters are the cases of France and Algeria based on french financial statements and the questionnaire tool.

The study found that the application of standards helped France to improve its government financial performance, with the average rate of revenue growth in France during the period following the implementation (2018-2006) 1.5%, and the average rate of public expenditure coverage according to the financial performance statement and the general budget. 81%, 70%, respectively, while the average growth rate of public expenditures during the period was 1.7%, and the average deviation of actual expenditures from the estimate was negative of 438.8 euros.

It also found that Algeria is gradually moving towards the basis of accounting maturity in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), in addition to this trend will contribute to improving the effectiveness and efficiency of its government financial performance, where.

Key Word:

International Public Sector Accounting- Government Financial Performance- Accrual Basis- Public Expenditures- Général Revenue- Général Budget.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
كلمة شكر وعرفان.....	I
الإهداء.....	II
المستخلص.....	III
فهرس المحتويات.....	IV
قائمة الأشكال.....	VII
قائمة الجداول.....	IV
قائمة الملاحق.....	IV
قائمة الرموز والمختصرات.....	IV
مُقدمة	أ-م
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
تمهيد.....	02
المبحث الأول: مدخل للمحاسبة في القطاع العام	03
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة في القطاع العام	03
المطلب الثاني: البنية الأساسية للمحاسبة في القطاع العام	07
المطلب الثالث: الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام.....	14
المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.....	18
المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.....	18
المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	21
المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبي للقطاع العام في ظل معايير المحاسبة الدولية.....	25
المبحث الثالث: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	31
المطلب الأول: آليات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.....	31
المطلب الثاني: مزايا تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.....	35
المطلب الثالث: التوجهات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	38
خلاصة الفصل.....	41

الفصل الثاني: الأداء المالي الحكومي ومداخل تحسينه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
تمهيد.....	43
المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي.....	44
المطلب الأول: مفهوم الأداء الحكومي	44
المطلب الثاني: مفهوم الأداء المالي الحكومي.....	46
المطلب الثالث: جوانب الأداء المالي الحكومي.....	48
المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي.....	53
المطلب الأول: أدبيات قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي.....	53
المطلب الثاني: مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي.....	57
المطلب الثالث: الموازنة العامة كمؤشر لقياس وتقييم وتحسين الأداء المالي الحكومي	61
المبحث الثالث: مداخل تحسين الأداء المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	67
المطلب الأول: مدخل تحسين الإيرادات العامة.....	67
المطلب الثاني: مدخل ترشيد النفقات العامة.....	71
المطلب الثالث: مدخل تحسين عرض التقارير المالية ذات الغرض العام	74
خلاصة الفصل.....	80
الفصل الثالث: الاتجاهات الاستراتيجية للجزائر نحو أداء مالي حكومي أفضل – مع عرض وتحليل للتجربة الفرنسية–	
تمهيد.....	82
المبحث الأول: اتجاهات الجزائر الاستراتيجية لعصرنة المالية العامة	83
المطلب الأول: المحاور الكبرى للاتجاهات الاستراتيجية بالجزائر	83
المطلب الثاني: عرض وتحليل مشروع إصلاح المحاسبة في القطاع العام (2015-2019).....	87
المطلب الثالث: آلية انتقال الجزائر لتطبيق أساس الاستحقاق وفقاً للاتجاه الاستراتيجي	92
المبحث الثاني: عرض وتحليل تجربة فرنسا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.....	95
المطلب الأول: المحاور الكبرى للتوجه الاستراتيجي نحو إصلاح المالية العامة بفرنسا.....	95
المطلب الثاني: أثر تطبيق (IPSAS) على المركز المالي في فرنسا للفترة (2006-2018).....	97
المطلب الثالث: أثر تطبيق (IPSAS) على التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006-2017)...	105
المبحث الثالث: أثر تطبيق (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي الفرنسي.....	108
المطلب الأول: تحليل تطور جوانب الأداء المالي بفرنسا للفترة (2006-2018).....	108

المطلب الثاني: تحليل تطور عناصر الموازنة العامة بفرنسا للفترة (2006-2018).....	113
المطلب الثالث: تطور نسبة تغطية النفقات العامة للإيرادات العامة في فرنسا لفترة (2006-218)	115
خلاصة الفصل.....	119
الفصل الرابع: دراسة استشرافية لحالة الجزائر	
تمهيد.....	121
المبحث الأول: منهجية الدراسة الاستشرافية ووصف خصائص العينة.....	122
المطلب الأول: منهجية وأدوات الدراسة.....	122
المطلب الثاني: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة.....	125
المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة.....	127
المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني (IPSAS) في الجزائر ومداخل تحسين أدائها المالي الحكومي...	131
المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق اتساق محاور استبيان الدراسة.....	131
المطلب الثاني: تحليل أهمية تبني (IPSAS) في الجزائر.....	136
المطلب الثالث: تحليل مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي	139
المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة تبني (IPSAS) بفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر.....	141
المطلب الأول: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي- معايير المحاسبة الدولية.....	142
المطلب الثاني: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي- معايير إعداد التقارير المالية.....	145
المطلب الثالث: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي- معايير المعالجة المحاسبية.....	148
خلاصة الفصل.....	151
الخاتمة.....	152
قائمة المراجع.....	159
الملاحق.....	169

أولاً– قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	سلسلة الأسس المحاسبية	08
02	الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	24
03	الطريقة المباشرة وغير المباشرة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	33
04	أنواع الإيرادات العامة	50
05	تطور عناصر الأصول في فرنسا للفترة (2006-2018)	98
06	تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006-2018)	101
07	تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006-2018)	104
08	تطور صافي التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006-2017)	106
09	تطور الإيرادات العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	109
10	تطور النفقات العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	112
11	تطور نفقات الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	114
12	تطور نسبة تغطية النفقات في بيان الأداء المالي في فرنسا (2006-2018)	116
13	تطور نسبة تغطية نفقات الموازنة العامة في فرنسا (2006-2018)	118
14	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة (DGC)	126
15	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للميزانية (DGB)	126
16	توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي	128
17	توزيع عينة الدراسة وفقاً للوظيفة	129
18	توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	130

ثانياً– قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية	13
02	قائمة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	25
03	تصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	27
04	موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى غاية 2007	39
05	موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية حسب (Christiaens Johan)	40
06	مقارنة بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية المحاسبية	65
07	تصنيف الإيرادات من المعاملات التبادلية والاعتراف بها وفق (IPSAS)	67
08	تصنيف الإيرادات من المعاملات غير التبادلية والاعتراف بها وفق (IPSAS)	69
09	هيكل المصاريف وشروط الاعتراف بها وفق (IPSAS)	71
10	مكونات مختلف النفقات وفق (IPSAS)	72
11	الإفصاحات اللازمة للتقارير المالية ذات الغرض العام وفق (IPSAS)	75
12	تطور عناصر الأصول في فرنسا للفترة (2006-2018)	97
13	تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006-2018)	100
14	تطور صافي المركز المالي في فرنسا للفترة (2006-2018)	103
15	تطور صافي التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006-2017)	105
16	تطور الإيرادات العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	108
17	تطور النفقات العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	111
18	تطور عناصر الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006-2018)	113
19	تطور نسبة تغطية النفقات في بيان الأداء المالي لفرنسا للفترة (2006-2018)	115
20	تطور نسبة تغطية نفقات الموازنة العامة في لفرنسا للفترة (2006-2018)	117
21	مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان	124
22	توزيع خصائص العينة حسب البيانات العامة	127
23	قيم معامل ألفا كرومباخ لمحاور استبيان الدراسة	131
24	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة	132
25	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني لاستبيان الدراسة	133

26	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث لاستبيان الدراسة	134
27	أهمية تبني الجزائر لمعايير إعداد التقارير المالية حسب أفراد العينة	136
28	أهمية تبني الجزائر لمعايير المعالجة المحاسبية حسب أفراد العينة	137
29	مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي بالجزائر حسب أفراد العينة	139
30	تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\hat{A}, \hat{B})$	143
31	تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\widehat{A1}, \widehat{A2})$	146
32	تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\widehat{B1}, \widehat{B2})$	149

ثالثاً– قائمة الملاحق

الرقم	إسم الملحق	رقم الصفحة
01	نموذج التقارير المالية ذات الغرض العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	170
02	نموذج القوائم المالية الفرنسية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لسنة (2017)	184
03	قائمة الأساتذة المحكمين واستبيان الدراسة	189
04	مخرجات برنامج (SPSS)	195

رابعاً– قائمة الرموز والمختصرات	
الرمز	المصطلح
ADETEF	Agence Pour Le Développement Des Technologies Economiques Et Financières (France). Nb - Devenue En 2015 : Expertise France
CDMT	Cadre De Dépenses À Moyen Terme
DGC	Direction Générale De La Comptabilité
DGI	Direction Générale Des Impôts
GASB	Governmental Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Fédération Of Accounts
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LOLF	Loi Organique Relative Aux Lois De Finances
PCE	Plan Comptable De L'état
SAP	Systems Applications And Products For Data Processing
SI	System D'informations

مُقدمة

1. تمهيد:

عَرف العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية؛ ترتب عنها انهيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، مما أدى إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات المرتبطة بالحكومات، وقد جاء الإصلاح المالي في قلب مبادرات الإصلاحات الشاملة التي تبنتها مختلف الحكومات نظرا للتغيرات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها التنموية المصاحبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

في ظل هذه التفاعلات؛ ظهرت جهود حثيثة على المستوى الدولي، خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية التي تعمل على تطوير المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم، إدراكاً منها؛ لموقع المحاسبة ضمن الإصلاحات المالية –باعتبارها الحجر الأساس للأنشطة المالية الحكومية–، وسعياً منها؛ لمسايرة هذه التفاعلات، من خلال توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة الحكومية.

نتج عن هذه الجهود؛ إصدار معايير محاسبية دولية متعلقة بالحكومات من طرف مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) سنة 1984، لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، والذي استبدل سنة 2004 بمجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB)، حيث اصبح بعدها الجهة الرسمية المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)[1].

هذه المعايير؛ قد تسمح للحكومات بتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية، وبقدر أكبر من الشفافية والمصداقية، لغرض تحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي.

الجزائر؛ وعلى غرار باقي دول العالم، سعت إلى مواكبة هذه التطورات، وعملت على تحقيق إصلاح مالي شامل؛ من خلال إصلاحات محاسبية وموازناتية، لتحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي الحكومي، وسطرت في إطار ذلك؛ مشروعين محاسبيين لإصلاح المحاسبة في القطاع العام، الأول سنة 1995، والثاني سنة 2007؛ وشرعت أيضاً؛ في عصرنة نظامها الموازناتي منذ سنة 2001، إلا أن جميع هذه الجهود السابقة لم تكلل بالنجاح.

[1]- Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016, p p 162-164.

2. إشكالية الدراسة:

بناءً على ما سبق؛ ستعالج دراستنا الإشكالية الرئيسية التالية:

ما أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؟

تَنبثق عن الإشكالية الرئيسية؛ مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المفاهيم الأساسية لكل من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأداء المالي الحكومي؟
- ماهي الاتجاهات الاستراتيجية الجديدة للجزائر لتحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؟
- ما أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الفرنسي؟
- ما أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري؟

3. فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة؛ ستختبر دراستنا الفرضيات الرئيسية التالية:

- تتوافق تصنيفات معايير المحاسبة الدولية مع الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام؛
- يتوافق محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- ساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الفرنسي؛
- سيساهم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي.

4.أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة؛ من الأهمية الكبيرة التي توليها مختلف دول العالم للإصلاحات المالية في شتى المجالات، حيث ظهرت العديد من التوجهات العالمية الحديثة لأجل ذلك، ومن بينها تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كتوجه استراتيجي لإصلاح المحاسبة في القطاع العام ربما يسمح لها بتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية وقدر أكبر من الشفافية والمصداقية، لغرض ترشيد سياستها المالية القصيرة، المتوسطة، وطويلة المدى، بالإضافة إلى تحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة أساساً؛ لتوضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأداء المالي الحكومي، ومن خلاله تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة في القطاع العام؛
- الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالأداء المالي الحكومي؛
- توضيح المفاهيم الأساسية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وعلاقتها بجوانب الأداء المالي الحكومي؛
- إبراز أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير وإصلاح المحاسبة في القطاع العام؛
- إبراز أهمية الإصلاح المحاسبي كإطار مكمل للإصلاحات المالية الشاملة؛
- التعرف على التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية نحو الإصلاح المالي الشامل؛
- توضيح أثر التوجهات الاستراتيجية للجزائر على أدائها المالي الحكومي.

6. حدود الدراسة:

ستُضبط دراستنا؛ بالحدود المكانية والزمانية التالية:

- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية للدراسة في:
  - الدولة الجزائرية؛
  - الدولة الفرنسية.
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمانية للدراسة في:
  - المخطط الاستراتيجي لإصلاح المالية العامة (2015-2019) بالنسبة للدولة الجزائرية، بالإضافة إلى توزيع استمارة الاستبيان خلال سنة 2019؛
  - تجربة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) للفترة (2006-2018) بالنسبة للدولة الفرنسية.

7. المنهج والأدوات المستخدمة:

إلماماً بجوانب الموضوع المختلفة ومعالجةً لإشكالية الدراسة؛ سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة في القطاع العام والأداء المالي الحكومي وأيضا خلال تحديد المفاهيم الأساسية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وعلاقتها

بجوانب الأداء المالي الحكومي، بالإضافة إلى استشراف أثر تبني المعايير على الأداء المالي الحكومي الجزائري وتحليل وعرض الإصلاحات المالية الشاملة بالجزائر، وفي سبيل ذلك، سنعتمد على أسلوب المسح فيما يتعلق بدراسة الحالة الفرنسية، وأداة الاستبيان لجمع معلومات الحالة الجزائرية، بالإضافة لمجموعة، الكتب المجلات، أطروحات الدكتوراه، الملتقيات والندوات العلمية، مشاريع الإصلاح المالي، مواقع الإنترنت المتخصصة.

8. عينة ومجتمع الدراسة:

استشرافاً لأثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي في الجزائر؛ ستستهدف الدراسة مجتمع راسمي السياسات المالية والمحاسبية والهيئات الرقابية الجزائرية بالإضافة للأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة في القطاع العام؛ من خلال مجموعة من إطارات وزارة المالية ومجلس المحاسبة بالإضافة لمجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين.

9. الدراسات السابقة:

تأصيلاً للدراسة؛ سيتم الاستناد إلى مجموعة الدراسات العربية والأجنبية التالية:

- **الدراسات العربية:**

دراسة شلال زهير (2013-2014)	
عنوان الدراسة	**آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، بغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم اقتراحات لمعالجة النقائص، بالإضافة إلى عرض أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
أهم نتائج الدراسة	– ضعف مخرجات نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر والقائم على الأساس النقدي خاصة فيما يتعلق باتخاذ مختلف القرارات وتقييم نتائج مؤسسات القطاع العام؛ – لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بالجزائر بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات؛ – لا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الإهتلاك عليها في نظام محاسبة الخزينة العمومية بسبب اعتبارها نفقات تتحملها السنة المالية.
نقاط الاختلاف	اتجهت الدراسة إلى تحليل الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة في القطاع العام بالجزائر بالإضافة إلى عرض وتحليل مخطط مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، في حين ستتجه دراستنا لتحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على الأداء المالي الحكومي وفقاً لما هو مخطط له ضمن المشروع الجديد.

نقاط التشابه	التطرق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالإضافة إلى تحليل موقف الجزائر من هذا الاتجاه
الفائدة من الدراسة	سمحت لنا الدراسة بالتعرف على ما سبق دراستنا من مشاريع لإصلاح المحاسبة (إصلاح 1995) في القطاع العام بالجزائر، كما قادتنا نتائج الدراسة إلى التفكير في الاتجاهات الحديثة التي تساهم في تحسين جودة تشغيل نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام.
أحمد غادة بابكر (2013-2014)	
عنوان الدراسة	**أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على الأداء المالي في الوحدات الحكومية -دراسة حالة السودان-**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى: - دراسة وتحليل أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) في رفع كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة في جمهورية السودان؛ - معرفة أن الاعتماد على المعلومات للموازنة حسب (GFS) يساعد في بناء الخطط والاستراتيجيات المالية الفعالة في السودان؛ - التعرف على أن استخدام نظام (GFS) يؤدي إلى تطبيق نظم الرقابة واتخاذ القرار بفاعلية في جمهورية السودان.
أهم نتائج الدراسة	- تطبيق نظام إحصاءات مالية حكومية في السودان ساهم في إظهار عجز الموازنة الحقيقي ومن ثم تحديد طرق علاجها من خلال قائمة الأصول المالية والخصوم لتحقيق سلامة استخدام الأموال؛ - تطبيق نظام إحصاءات مالية حكومية في السودان ساهم في توفير معلومات دقيقة ومفصلة، وبالتالي يساعد في بناء الخطط والاستراتيجيات المالية الفعالة.
نقاط الاختلاف	اتجهت الدراسة إلى توضيح أثر نظام إحصاءات المالية الحكومية على الأداء المالي الحكومي بالسودان، في حين ستتناول دراستنا تأثر الأداء المالي الحكومي بالمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر
نقاط التشابه	تشابهت دراستنا مع هذه الدراسة في المتغير التابع والمتمثل في الأداء المالي الحكومي.
الفائدة من الدراسة	ساهمت نتائج الدراسة في بناء جزء من نظرتنا للأداء المالي الحكومي
دراسة بوجطو حكيم (2013-2014)	
عنوان الدراسة	**عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات عصرنة أنظمة الموازنة العامة في دول العالم، ودوافع الانتقال نحو التوجهات الجديدة لتسيير الموازنة على أساس النتائج، بالإضافة إلى إظهار الأثر المترتب عن تبني آليات العصرنة على ترشيد النفقات العامة في ظل اعتماد الموازنة المرتكزة على النتائج.
أهم نتائج الدراسة	- يتم تحديد مدى كفاءة تنفيذ النفقات العامة في ظل العصرنة عبر قياس الأداء من خلال التحليل والمقارنة بين النتائج المنتظرة والمحققة؛

	– لا يُمكن قياس الأداء بالشكل المطلوب باعتماد نظام رقابة الأداء ما لم يتم اعتماد المحاسبة في القطاع العام على أساس الاستحقاق الكامل أو المعدل؛ – شهدت الجزائر خلال الفترة (2000-2012) ارتفاع كبير في النفقات العامة حيث بلغ متوسط معدل النمو خلال الفترة 16.51%.
نقاط الاختلاف	عالجت الدراسة مشكلة رئيسية متمثلة في مدى تأثر النفقات العامة بالأساليب العصرية للموازنة العامة مع عرض اصلاح المالية العامة لسنة 2010، في حين ستشكل النفقات العامة جزء من دراستنا للأداء المالي الحكومي وستمثل الموازنة العامة مؤشراً لقياس وتقييم الأداء المالي الحكومي مع عرض المخطط الجديد (2015-2019)
نقاط التشابه	تشابهتا الدراستان في التطرق للتجربة الفرنسية، فبالنسبة لهذه الدراسة تطرقت لها كنموذج في عصرنة الموازنة العامة، فيما سنتخذها في دراستنا كنموذج للإصلاح المالي المحاسبي الشامل.
الفائدة من الدراسة	مكنتنا نتائج الدراسة من التعرف على أداء الموازنة العامة في الجزائر للفترة (2000-2012) كما قادتنا للبحث في تفاصيل التجربة الفرنسية الشاملة.
دراسة يوسف السعيدي أحمد (2015-2016)	
عنوان الدراسة	**نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توافق نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، في ظل التوجه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأهميتها في إنتاج المعلومات المالية المفيدة في تحقيق الشفافية والمسائلة في تسيير موارد الدولة.
أهم نتائج الدراسة	– تُعد عصرنة نظام المحاسبة العمومية الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة، – يوجد توجه في الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأهميتها في الإفصاح عن المعلومات المالية، وكذا نتيجة عجز النظام المحاسبي الحالي في تقديم معلومات شفافة؛
نقاط الاختلاف	عالجت الدراسة إشكالية اهمية تطبيق المعايير على نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام ومدى ملائمة نتائج مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة (2007) للمعايير، في حين ستشكل المعايير والنظام المحاسبي في القطاع العام معاً المتغير المستقل لدراستنا لمعالجة أثره على الأداء المالي الحكومي.
نقاط التشابه	دراسة التوجهات الحديثة في مجال المحاسبة في القطاع العام المتمثلة في تبني المعايير، بالإضافة إلى الإشارة لتجربة فرنسا في مجال الإصلاح المحاسبي، لكن دراستنا استكملته بأثره على الأداء المالي الحكومي.
الفائدة من الدراسة	ساهمت نتائج هذه الدراسة في بناء المتغير المستقل لدراستنا، بالإضافة الى التعرف على مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة (2007) بالجزائر.
دراسة مغني نادية (2016-2017)	
عنوان الدراسة	**دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**

هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، بالإضافة إلى دراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي تم إطلاقها مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أهم نتائج الدراسة	– قصور النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال والموارد العمومية؛ – يشوب أسلوب إعداد الموازنة العامة بالجزائر عدة اختلالات انعكست أبرز مظاهرها في ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية؛ – لا يتوافق كل من المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 والإطار التصوري لمشروع الأنظمة الموازناتية لسنة 2006 مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نقاط الاختلاف	حاولت الدراسة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل المعايير الدولية من خلال تقييم مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995 ومشروع الإصلاح الموازناتي لسنة 2006، في حين ستستشرف دراستنا أثر الإصلاح المحاسبي الجديد (2015-2019) على الأداء المالي الحكومي.
نقاط التشابه	عرض التوجهات المحاسبية الحديثة المتمثلة في المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
الفائدة من الدراسة	معرفة مدى توافق مشاريع الإصلاح المالي السابقة مع معايير المحاسبة الدولية
	عثمان أحمد عثمان (2016-2017)
عنوان الدراسة	**القياس والإفصاح لمشروعات الامتياز (BOT) في تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية – دراسة حالة محلية الخرطوم–**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى: – تقديم حلول لمشاكل القياس والإفصاح عن أصول مشروعات الامتياز (**BOT**)؛ – تقديم مقترحات عن كيفية حساب إهلاك أصول مشروعات الامتياز (BOT) لدى الجهة المانحة وشركة المشروع؛ – تقديم معالجة محاسبية مقترحة تُنظم عقود مشروعات الامتياز (**BOT**).
أهم نتائج الدراسة	– يوفر القياس والإفصاح لمشروعات (BOT) مقاييس كمية تساعد في تقويم الأداء المالي الحكومي؛ – يساعد الإفصاح الكافي لمشروعات (BOT) في زيادة الموثوقية في التقارير المالية؛ – يساعد القياس السليم لمشروعات (BOT) في تبويب الأداء المالي الحكومي.
نقاط الاختلاف	تناولت الدراسة دور القياس والإفصاح لمشروعات الامتياز في تقييم الأداء المالي الحكومي بالسودان، أما دراستنا ستتناول تأثر الأداء المالي بالمعايير المحاسبية.
نقاط التشابه	المتغير التابع المتمثل في الأداء المالي الحكومي
الفائدة من الدراسة	التعرف على بعض المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء المالي الحكومي

محمد سالم أبو يوسف (2018–2019)	
عنوان الدراسة	**قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة**
نوع الدراسة	**أطروحة دكتوراه**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.
أهم نتائج الدراسة	– يعاني الإفصاح المالي التقليدي عن البيانات المالية في القطاع العام من العديد من أوجه القصور تجعله عاجزاً عن مواكبة التغيرات التكنولوجية التي طرأت في البيئة الاقتصادية ويحد من قدرة وصول المستخدم العادي للبيانات المفصح عنها والاستفادة المثلى منها؛ – يعتبر إعادة توجيه المحاسبة في القطاع العام نحو التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات الإصلاح المالي المعاصرة نحو تحقيق الشفافية وأحكام الضبط المالي في القطاع العام.
نقاط الاختلاف	عالجت الدراسة إشكالية أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة، في حين شكل كل منهما جزء من متغيرات دراستنا
نقاط التشابه	التطرق للمفاهيم المحاسبية المعاصرة وربطها بالمالية العامة للحكومات
الفائدة من الدراسة	ساهمت هذه الدراسة في بناء جزء من أسئلة استمارة الاستبيان المخصصة لاستشراف أثر تبني المعايير على الأداء المالي الحكومي بالجزائر

- **الدراسات الأجنبية:**

Peter Van Der Hoek (2007)	
عنوان الدراسة	**من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام: التجربة الهولندية**
نوع الدراسة	**مقال علمي**
عنوان المجلة	**MPRA** **Munich Personal RePEc Archive**
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى عرض الإصلاحات الهولندية فيما يتعلق بالتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام الهولندي لتحسين الأداء العام خاصة فيما يتعلق بالمساءلة والرقابة المالية.
أهم نتائج الدراسة	– الإصلاحات المسطرة في هولندا منذ 2006 لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي لا تزال بعيدة لتحقيق الأهداف حيث لازال أساس النقد المحاسبي يسيطر على 80 إلى 85% على العمليات المالية للحكومة الهولندية؛ – لاتزال الموازنة العامة في هولندا تعاني من عدة أوجه قصور خاصة فيما يتعلق بتوفير معلومات شاملة حول مدى تجسيد البرامج المسطرة.

نقاط الاختلاف	تطرقت الدراسة إلى التجربة الهولندية في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع، في حين ستتطرق دراستنا لتجربة الجزائر وفرنسا.
نقاط التشابه	عرض التوجهات المعاصرة للإصلاح المحاسبي
الفائدة من الدراسة	التعرف على التجربة الهولندية في التحول لأساس الاستحقاق في القطاع العام
Balogun Emmanuel Olanrewaju (2016)	
عنوان الدراسة	**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على القطاع العام النيجيري**
نوع الدراسة	**مقال علمي**
عنوان المجلة	**المجلة الدولية للبحوث الأكاديمية المتقدمة** **International Journal Of Advanced Academic Research**
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى المساءلة والشفافية للقطاع العام النيجيري والتأكد من مساهمة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز القابلية للمقارنة وتحقيق أفضل الممارسات المحاسبية.
أهم نتائج الدراسة	– اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يزيد من مستوى الشفافية والمسائلة في القطاع العام النيجيري؛ – يضمن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية ويعزز القابلية للمقارنة؛ – يؤثر تطبيق المعايير في نيجيريا على إجراءات التشغيل والإبلاغ المالي وبالتالي تعزيز ترشيد القرارات.
نقاط الاختلاف	عالجت الدراسة إشكالية تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع العام النيجيري، في حين ستعالج دراستنا إشكالية الأداء المالي الحكومي بالجزائر
نقاط التشابه	دراسة تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
الفائدة من الدراسة	التعرف على مدى تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بنيجيريا، بالإضافة إلى مساهمتها في بناء جزء من أسئلة استمارة الاستبيان.
Robert Opanyi (2016)	
عنوان الدراسة	**أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية بكينيا**
نوع الدراسة	**مقال علمي**
عنوان المجلة	المجلة العلمية الأوروبية **European Scientific Journal**

هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية لتلبية احتياجات متخذي القرار.
أهم نتائج الدراسة	– يتم تحسين تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ – قد لا يتحقق هدف الحكومة الكينية بالكامل في تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمساءلة من خلال تبني المعايير؛ – وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين التقارير المالية الكينية القديمة والتقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة في القطاع العام.
نقاط الاختلاف	عالجت الدراسة درجة تأثر متخذي القرار بجودة التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الكيني، فيما ستتطرق دراستنا لتأثر الأداء المالي في الجزائر بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
نقاط التشابه	دراسة تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
الفائدة من الدراسة	التعرف على مدى تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الكيني، بالإضافة إلى مساهمتها في بناء جزء من أسئلة استمارة الاستبيان
margarita legenkova (2016)	
عنوان الدراسة	**تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالحكومة الفيديرالية الروسية**
نوع الدراسة	**مقال علمي**
عنوان المجلة	المجلة الدولية للاقتصاد والمالية International Journal of Economics and Financial
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من تأثير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على موثوقية ومصداقية وسلامة التقارير المالية في الحكومة الروسية.
أهم نتائج الدراسة	– أصدرت الفيديرالية الروسية 30 معيار محاسبي متعلق بالقطاع العام الروسي ضمن مخططها الاستراتيجي (2015-2020) تتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ – ستساهم المعايير الجديدة بالفيديرالية الروسية بشكل كبير في تحسين المحاسبة في القطاع العام الروسي.
نقاط الاختلاف	تطرقت الدراسة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في القطاع العام الروسي ومدى تأثيره على موثوقية ومصداقية التقارير المالية الحكومية، في حين سنتناول في دراستنا تأثير المعايير على الأداء المالي الحكومي.
نقاط التشابه	دراسة تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
الفائدة من الدراسة	التعرف على التجربة الروسية في تطبيق المعايير، والاستناد إليها عند تصميم جزء من أسئلة استمارة الاستبيان.

10. صعوبات الدراسة:

تجسيداً للدراسة؛ اعترضنها العديد من الصعوبات أهمها:

- صعوبة استقاء المعلومات من المراجع نظراً لتباينها، الناتج عن تباين الأنظمة المحاسبية في القطاع العام المطبقة في الدول؛
- ارتباط وتشابك متغيرات الدراسة فيما بينها؛
- صعوبة تحديد مجتمع وعينة الدراسة وكذا صياغة محاور استبيان الدراسة، لاعتبار حداثة الموضوع على البيئة الجزائرية؛
- صعوبة تجميع المعلومات المتعلقة بدراسة الحالة الفرنسية خاصة فيما يتعلق بمبالغ النفقات والإيرادات العامة التقديرية والفعلية نظرا لتفرقها بين قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية؛
- المتاعب الشاقة والمضنية للحصول على المعلومات المتعلقة بدراسة حالة الجزائر، سواءً فيما تعلق بمعلومات التوجهات الجديدة للجزائر، أو فيما تعلق بالحصول على إجابات استمارة الاستبيان، وذلك نظراً لطبيعة الموضوع وحساسيته.

11. هيكل الدراسة:

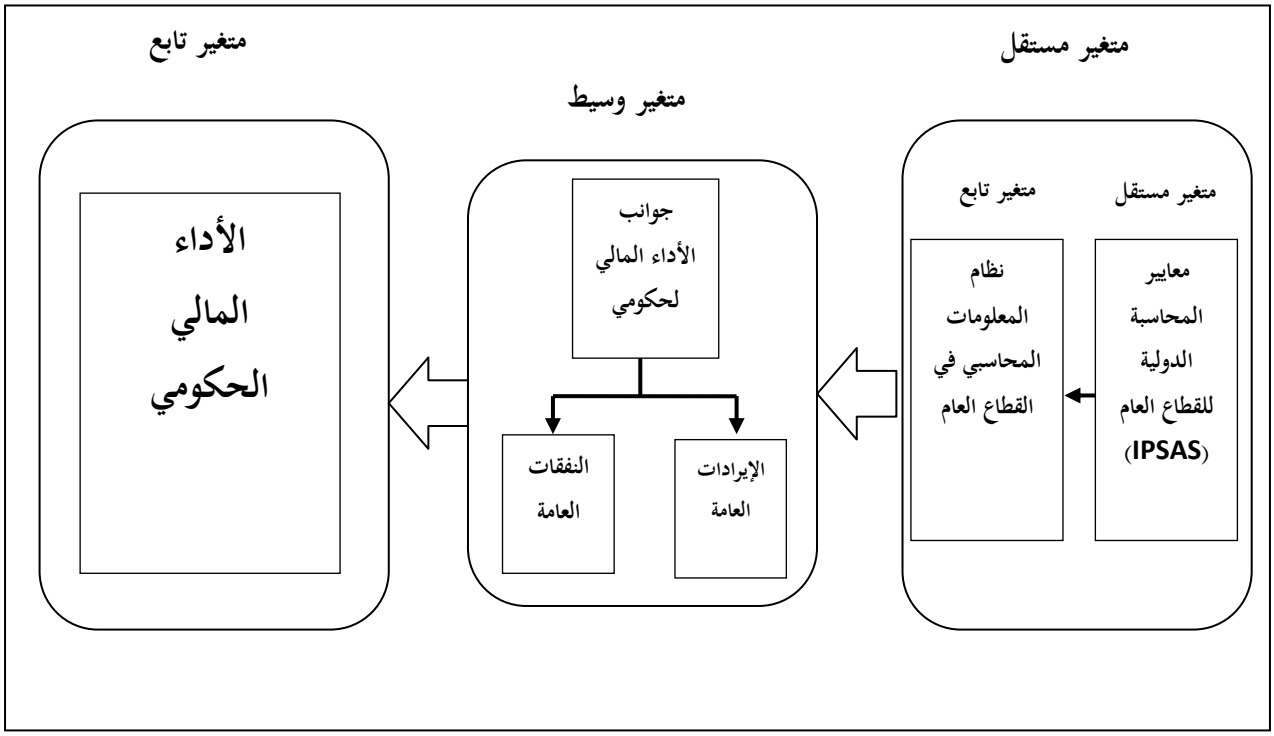
تحقيقاً لأهداف الدراسة؛ سيتم معالجة موضوع أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي من خلال أربعة فصول منهما فصلان نظريان؛ يتضمنان الأطر المفاهيمية والنظرية لمتغيرات الدراسة، حيث سيتم خلال الفصل الأول تحديد المفاهيم الأساسية للمحاسبة المحاسبة في القطاع العام ومعاييرها الدولية، بالإضافة إلى توضيح آليات وطرق تبني هذه المعايير وموقف الدول عبر مختلف أنحاء العالم تجاهها، في حين سيتضمن الفصل الثاني المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي وجوانبه وطرق قياسه وتقييمه بالإضافة إلى مداخل تحسينه وفق المحتوى المعلوماتي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أما الفصلان التطبيقيان فسيتضمنان على التوالي، عرض وتحليل كل من الاتجاهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية لعصرنة المالية العامة وتجربة فرنسا في عصرنة ماليتها العامة، بالإضافة إلى دراسة استشرافية لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي الجزائري.

أخيرا؛ ستُختتم الدراسة بخلاصة محتواها العام.

12. نموذج الدراسة:

توضيحاً لمتغيرات الدراسة؛ سيمثل الشكل الموالي نموذجها:



الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمهيد:

برزت مع مطلع ثمانينيات القرن الماضي؛ جهود حثيثة على المستوى الدولي من قبل المنظمات والهيئات التي تعمل على تطوير المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم، من أجل توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة في القطاع العام.

نتج عن هذه الجهود؛ ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، لمعالجة العديد من القضايا المتعلقة بالعمليات المالية للحكومات، وتصدر هذه المعايير عن مجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB)، والذي يعتبر الجهة الرسمية المسؤولة عن كل تفاصيل هاته المعايير.

بناءً على ما سبق؛ سيتم خلال هذا الفصل التطرق للمفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة في القطاع العام ومعاييرها، بالإضافة إلى توضيح آليات، مزايا، توجهات، تبني الدول لهذه المعايير، من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: مدخل للمحاسبة في القطاع العام؛**
- **المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛**
- **المبحث الثالث: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة في القطاع العام

تَشهد المحاسبة تطوراً كبيراً مصاحباً لتوسع الأنشطة المحاسبية المختلفة في شتى المجالات، ويُعتبر القطاع العام أحد أقدم القطاعات وأهمها تطبيقاً للمحاسبة باعتباره قطاعاً ملازماً لنشوء الدول ومرتبطاً بأهدافها التنموية من أجل تلبية حاجات مختلف المهتمين به.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة في القطاع لعام

يتفق العديد من الباحثين حول تعريف المحاسبة في القطاع العام*، وأهدافها، وخصائصها، وذلك لطبيعة وخصائص المؤسسات المكونة للقطاع العام.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة في القطاع العام

يُمكن تحديد تعريف شامل للمحاسبة في القطاع العام من خلال مجموعة التعاريف التالية:

- تُعرف المحاسبة في القطاع العام بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تُمثل هذه الأنشطة وتُظهر نتائجها[1]؛
- المحاسبة في القطاع العام هي كافة عمليات إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة[2]؛
- المحاسبة في القطاع العام هي مجموعة المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانوناً والتي تحكم تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المالية لمؤسسات القطاع العام، وتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي، وتحليل وتفسير النتائج التي تُعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لتلك الوحدات والتي تُفيد في تقييم أدائها وتوفير البيانات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات[3]؛

---

[1]- يونس عليان الشوبكي وأحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2017، ص19.

[2]- حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أمجد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016، ص21.

[3]- سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص10.

*- سنستخدم في دراستنا مصطلح المحاسبة في القطاع العام بدلاً عن مصطلح المحاسبة العمومية، كما سنفرق بين مصطلحي القطاع العام والحكومة استناداً لمعيار المركزية واللامركزية.

- المحاسبة في القطاع العام هي المحاسبة التي تهتم بتسجيل العمليات التي تقوم بها الدولة في مختلف الوحدات الحكومية، ضمن إطار نظام المحاسبة في القطاع العام الذي يهتم بتسجيل وتبويب وإيصال المعلومات المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة من خلال التقييد المحاسبي لتنفيذ النفقات العامة والتقيد المحاسبي للإيرادات المحصلة وفق المبادئ والأسس المستخدمة، وهذا بغرض توفير المعلومات المالية في شكل قوائم مالية وتقديمها للأطراف ذات الصلة لسد احتياجاتهم ومساعدتهم في عملية اتخاذ القرار[1]؛
- المحاسبة في القطاع العام هي انعكاس للتصورات المرتبطة بتفسير وظيفة وأهداف المحاسبة في القطاع العام حيث أنها لا تختلف عن المحاسبة من حيث المفهوم العام على أساس أنها أحد فروع المحاسبة التي تخدم متطلبات العمل في مؤسسات القطاع العام، وقد تطور مفهوم المحاسبة في القطاع العام نتيجة تطور النشاط الحكومي الذي شهد ازدياد في تنوعه وحجمه بعد أن كان ينحصر في أداء الوظائف السيادية حيث صاحبه بالمقابل تطور المحاسبة في القطاع العام وأصبحت أداة لتقويم أداء الحكومة ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط المالي[2]؛

المحاسبة في القطاع العام هي الفرع المحاسبي الذي يُفسر ويُبوب ويُعالج مختلف الأنشطة المتعلقة بمؤسسات القطاع العام بالاستناد على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية والقانونية من أجل تقديم معلومات مفيدة لأغراض التخطيط والمتابعة والتقييم والرقابة على المال العام.

الفرع الثاني: المحاسبة في القطاع العام كنظام معلومات

أولاً– التعريف: يمكن تقديم مجموعة التعاريف التالية لنظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام:

- وفقاً لمدخل النظم يُعرف النظام بأنه عبارة عن مجموعة من العناصر والمكونات تُربط وفق بناء معين أو وسيلة اتصال محددة، وتتضافر معاً لتحقيق أهداف معينة، وينطبق هذا المفهوم على نظام المعلومات الشامل لأي مؤسسة عامة أو خاصة، ويُعتبر النظام المحاسبي المالي في القطاع العام أحد الأنظمة الفرعية التي يتألف منها نظام معلومات شامل هو نظام الإدارة العامة، لذا واتساقاً مع هذا المفهوم العام للنظم ونظم المعلومات يُمكن تعريف النظام المحاسبي بالقطاع العام بأنه عبارة عن "مجموعة من المكونات المادية

[1]– يوسف السعيدي أحمد، "نظام المحاسبة العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017/2016، ص34.

[2]– إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 3، 2012، جامعة المثنى، العراق، ص146.

وغير المادية التي تعمل معاً بصورة متناسقة ومترابطة وفقًا لتشريعات ومفاهيم وإجراءات ومبادئ محاسبية وتكنولوجية معينة بهدف تجهيز البيانات والمعاملات المالية الحكومية والأحداث الأخرى، ويشمل ذلك إعداد ورقابة وتنفيذ موازنات جهات ومؤسسات السلطتين المركزية والمحلية والجهات التي تنص التشريعات على تطبيق النظام عليها، وصولاً إلى توفير معلومات تكون مفيدة للمستخدمين في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"[1]؛

- يُعرف نظام المعلومات المحاسبي المالي في القطاع العام بأنه نظام يتولى متابعة نشاط القطاع العام والإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في مؤسسات القطاع العام بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها هذه المؤسسات وتعرض نتائج أعمالها[2]؛
- كما يُعرف بأنه مجموعة الوسائل والإجراءات المالية والمحاسبية التي تُؤمن التمويل النقدي لمؤسسات القطاع العام لتمكنها من القيام بالإنفاق على أنشطتها المختلفة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والضرورية لمتخذ القرار[3].

ثانياً– الأهداف: يُمّكن النظام المحاسبي للقطاع العام الفعال من تحقيق الأهداف التالية[4]:

- حصر الإيرادات العامة للوحدات الحكومية ومصروفاتها بصورة دقيقة؛
- إعداد التقارير المالية التي تظهر التدفقات النقدية للخزينة؛
- تَحديد تكلفة الخدمات والأنشطة المباشرة وغير المباشرة التي تقدمها مؤسسات القطاع العام؛
- تَصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تساعد مؤسسات القطاع العام في الحصول على البيانات المالية اللازمة لإعداد القوائم المالية واتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية؛
- يُمكن مؤسسات القطاع العام من تحديد وضعها المالي وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى؛
- تَحديد الإيرادات العامة المستحقة وغير المحصلة والنفقات العامة الملتزم بها وغير المسددة؛
- تَمكين مؤسسات القطاع العام من ضبط عمليات الصرف والقبض وإعداد الحسابات الختامية وتحليلها.

---

[1]– إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، اليمن، 2013، ص 117.

[2]– خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 10، 2017، جامعة زيان عاشور، الجزائر، ص282.

[3]– فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص111.

[4]– حسام أبو علي، مرجع سابق، ص 61.

ثالثاً– الخصائص: إن تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي الحكومي بكفاءة وفعالية تتطلب أن تتوفر فيه العديد من الخصائص نوجزها فيما يلي[1]:

- أن يَكون متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- أن تَتفق تصنيفات النظام المحاسبي المالي مع تصنيفات الموازنة العامة؛
- أن تُنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة؛
- أن يَكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي؛
- أن تَكون له القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة؛
- أن يَكون للنظام المحاسبي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط مؤسسات القطاع العام بالسلطة المالية المركزية، وكيفية التعامل فيما بينها؛
- الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في النظام المحاسبي بالقطاع العام.

رابعاً– العناصر: على اختلاف الأنظمة المحاسبية المستخدمة سواء في مؤسسات القطاع الخاص أو العام أو غيرهما فإن جميعها يتفق في عناصر رئيسية تُعرف بعناصر النظام المحاسبي في القطاع العام والتي نوجزها فيما يلي:

- **المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية:** تُعد المصدر الرئيس للقيد في مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية، وهي من ناحية أخرى الدليل الموضوعي على صحة الدفاتر والسجلات، حيث تختص بتسجيل العمليات الخاصة بالإيرادات أو المصروفات التي تحدث في مؤسسات القطاع العام من واقع المستند المؤيد لكل نوع من أنواع العمليات[2]؛
- **التقارير والقوائم المالية:** وتهدف هذه القوائم عموماً إلى[3]:
  - تقديم المعلومات المالية المفيدة في تحديد وتقدير التدفقات والأرصدة والاحتياجات من الموارد المالية قصيرة الأجل، بالإضافة إلى تسهيل عملية تقييم الأداء المالي والإداري والتنظيمي؛
  - تقديم المعلومات المالية المفيدة في تحديد وتقدير الحالة المالية لمؤسسات القطاع العام وما يطرأ عليها من تغيرات ومتابعة الأداء في ظل المتطلبات القانونية والتعاقدية.

---

[1]– أكرم إبراهيم حماد، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين"، المؤتمر العلمي الثاني حول تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص49.

[2]– محمد أحمد عبد الله مختار، المحاسبة الحكومية (النظرية والتطبيق)، المكتبة الوطنية للنشر، الخرطوم، السودان، 2018، ص 20.

[3]– رحاب كمال محمود الزكي، "مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 04، 2018، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، ص ص 1326-1327.

المطلب الثاني: البنية الأساسية للمحاسبة في القطاع العام

يتميز القطاع العام عن باقي القطاعات الأخرى في العديد من الملامح، خاصة من حيث نطاق تطبيق المحاسبة وأساس القياس المحاسبي.

الفرع الأول: مجال ونطاق تطبيق المحاسبة في القطاع العام

تُطبق المحاسبة في القطاع العام بمؤسسات القطاع العام التي تعرف بأنها تلك المؤسسات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات التي تعمل على توجيه النشاط الاجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور وغيرها، حيث تقدم هذه المؤسسات خدماتها للمواطن بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع تكلفة أداء تلك الخدمات[1]، وقد حددت المادة الأولى من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة في القطاع العام، المؤسسات التي يطبق فيها نظام المحاسبة على النحو التالي[2]:

- الميزانية* والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- العمليات المالية للميزانيات الملحقة؛
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات، البلديات)؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

بناءً على ما سبق يمكن استخلاص أهم مميزات مؤسسات القطاع العام التي تخضع لتطبيق نظام المحاسبة في القطاع العام وفقا للقانون الجزائري كما يلي:

- لا تهدف إلى تحقيق الربح بالمفهوم السائد في قطاع الأعمال؛
- لا توجد علاقة مباشرة بين إيرادات ومصروفات المؤسسات العمومية؛
- ملكية المؤسسات العمومية هي ملكية عامة تعود لجميع المواطنين في البلد؛

[1]- إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 24.

[2]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35، 15 أوت 1990، قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

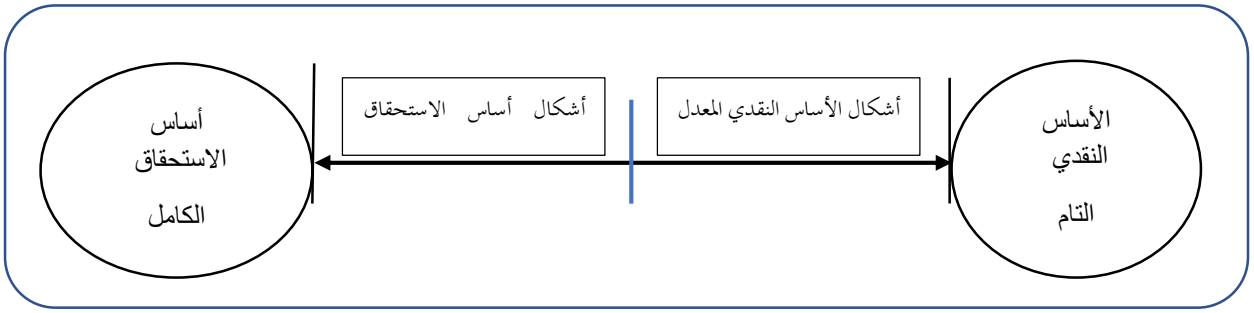
*- سنستخدم في دراستنا مصطلح الموازنة بدلاً عن الميزانية للتفريق بين الموازنة العامة للدولة والميزانية المحاسبية.

- يخضع تسيير الأموال المتداولة في المؤسسات العمومية إلى تأطير القوانين والتنظيمات المعمول بها في الدولة في مجال المحاسبة العمومية، وتخضع إلى رقابة قانونية مستمرة؛
- غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الحكومي عادة.

الفرع الثاني: الأسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام

تكتسي الأسس المحاسبية أهمية كبيرة باعتبارها المحدد الرئيسي لطبيعة وعناصر القوائم المالية عن كل فترة مالية، ولارتباطها الوثيق بالأهداف المتوقع إنجازها في القطاع العام؛ هذا ما يبرر الجهود الدولية المتزايدة للبحث عن أفضل أساس محاسبي يُمكن تطبيقه في القطاع العام، فغالبا ما يتم اختيار الأساس المحاسبي استناداً إلى العادة والتقليد أكثر من الاستناد للدراسة المنطقية والحسابية، والشكل الموالي يوضح أنواع الأسس المحاسبية الممكن اتباعها في محاسبة القطاع العام:

الشكل رقم (01): سلسلة الأسس المحاسبية



المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص 42.

أولاً– الأساس النقدي

1. **تعريفه**: يُمكن تعريف أساس النقد المحاسبي كما يلي:

- يقوم الأساس النقدي على اعتبار ما يُدفع من مصروفات أو ما يُحصل من إيرادات يخص الفترة المالية بصرف النظر عن الفترة التي استفادت من المصروفات أو التي تحققت فيها الإيرادات. ويمكن القول ان واقعة الدفع أو التحصيل النقدي تُعد أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمصروفات[1]؛

[1]– عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2006، ص 14.

- الأساس النقدي هو الأساس الذي يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها أو فترة ربط النفقة أو الإيراد، حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند التحصيل أو التسديد النقدي[1]؛
- هو ذلك الأساس الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى فقط عندما يتم استلام النقد أو دفعه[2].

2. **مميزاته:** حظي الأساس النقدي بقبول واسع وتاريخي في محاسبة القطاع العام، ويعود سبب ذلك إلى اهتمام الحكومات الشديد بتوفير متطلبات الرقابة على تخصيص الموارد والنفقات الحكومية لكل سنة، وهو ما يوفره الأساس النقدي من خلال إمكانية المقارنة بين الموازنة والتنفيذ الفعلي بشكل مناسب. وفيما يلي تلخيص لأهم مميزات هذا الأساس[3]:
   - الوضوح وسهولة الفهم للتقارير والقوائم المالية المقدمة وفق هذا الأساس؛
   - يحظى بمستوى عالي من الثقة والقابلية للمقارنة، خصوصاً عند تقييم الالتزام بالموازنة؛
   - سهولة وبساطة إعداد التقارير والقوائم المالية وفق هذا الأساس؛
   - نظرا لسهولته النسبية فمن الممكن تقديم التقارير في وقت سريع ومناسب؛
   - أكثر موضوعية وواقعية من أساس الاستحقاق فهو لا يحتاج إلى ممارسة أي أحكام (اجتهادات) في تحديد مبالغ التدفقات النقدية للفترة؛
   - إمكانية تشغيل نظام محاسبي وإعداد قوائم مالية وفق الأساس النقدي بموظفين ذوي تدريب أقل مما تتطلبه الأسس الأخرى، أي انه يحقق تكاليف إدارية أقل؛
   - يوفر البيانات النقدية التي تتوافق كلية مع مدخلات البيانات التي يتطلبها اتخاذ قرارات الموازنات الرأسمالية، على سبيل المثال لن تتضمن موازنة الأصول الثابتة تقديرات بأي مبالغ لمواجهة الإهتلاك، وانما بالمبالغ التي سيتم انفاقها فعلاً.
3. **عيوبه:** بالرغم من البساطة وسهولة التطبيق والسرعة في إعداد الحسابات الختامية التي يمتاز به الأساس النقدي عن أساس الاستحقاق، إلى أنه لا يخلو من العيوب عند اتباعه والتي يُمكن أن نوجزها في الآتي:

---

[1]- زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص26.

[2] -الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2010، ص 10.

[3]- ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص 42.

- اتباع الأساس النقدي لا يُمكن من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس سليم، حيث تهتم المحاسبة على الأساس النقدي بتسجيل الإيرادات التي يتم تحصيلها فعلاً والنفقات التي يتم دفعها فعلاً خلال الفترة المالية بغض النظر عما يخص تلك الفترة من إيرادات أو مصروفات؛
- المحاسبة على الأساس النقدي تُتيح الفرصة لإظهار إيرادات ومصروفات الفترة المالية على غير حقيقتها. فقد تلجأ المؤسسة مثلاً إلى التباطؤ في سداد التزاماتها في نهاية السنة المالية، وبذلك تُخفض مصروفات الفترة المالية الحالية وتُضخم مصروفات الفترة المالية التالية، وبالعكس فقد تلجأ المؤسسة إلى التوسع في السداد المقدم لبعض المصروفات مما يُؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة المالية الحالية وتخفيض مصروفات الفترة التالية؛
- لا تُوفر المحاسبة على الأساس النقدي البيانات المالية التي تعكس حقيقة النشاط الذي قامت به المؤسسة فعلاً خلال الفترة المالية مما يؤدي إلى صعوبة تقييم أدائها وصعوبة إجراء المقارنات لنتائج أعمالها خلال الفترات المالية المختلفة؛
- لا تُمكن المحاسبة على الأساس النقدي من تتبع تكلفة الأنشطة أو المشروعات التي يتطلب تنفيذها أكثر من سنة مالية واحدة، حيث أن حسابات كل سنة تكون مستقلة وقائمة بذاته[1].
- يترتب على اتباعه ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي ممثلة في صعوبة المحافظة على الموارد والأموال العامة؛
- يؤدي إلى الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون وجود حاجة فعلية لها؛
- يفشل في إعطاء صورة حقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة؛
- لا يُتيح لدافعي الضرائب أن يحددوا مدى وجود لحاجة للضرائب؛
- لا يُزود الهيئات الحكومية بالمعلومات التي تحتاجها لإنشاء التزامات رأسمالية معقولة ومنطقية[2].

ثانياً– أساس الاستحقاق

1. **تعريفه–** يمكن تعريف أساس الاستحقاق المحاسبي كما يلي:

- يقوم أساس الاستحقاق على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يَعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تُحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي

[1]- سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، مرجع سابق، ص 30.

[2]- ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص 43.

تُستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلاً من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات[1] فطبقاً لأساس الاستحقاق يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء قُبض الإيراد او لم يُقبض خلال الفترة المحاسبية، كما يَعترف بالمصروفات التي تتكبدها المؤسسة للحصول على تلك الإيرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دُفعت أو لم تُدفع خلال الفترة المحاسبية[2]؛

- يعني أساس محاسبة يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)[3].

2. **مميزاته:** يسمح إتباع هذا الأساس عند قياس الإيرادات والمصروفات إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها:

- يتميز بالدقة والموضوعية، ويحقق قياساً عادلاً لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة، وهو التطبيق الفعلي لمبدأ استقلالية الدورات، مما يُظهر المركز المالي في نهاية السنة المالية في صورته الحقيقية؛
- إمكانية إجراء المقارنات الزمنية المختلفة داخل نفس المؤسسة، أو بين المؤسسات المختلفة لأغراض قياس كفاية الأداء، لأنه يُمكن من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي، وذلك بسبب استقلال عمليات كل فترة عن غيرها من الفترات؛
- لا يُشجع الإدارات الحكومية على الإسراف في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية مثلما يحدث في أساس النقد المحاسبي[4]؛
- تسجيل وتقييم كافة موجودات الحكومة أو المؤسسة الحكومية؛
- توفير بيانات يتم إعدادها وفق أسس ثابتة لأغراض المقارنات وإعداد الإحصائيات؛
- توفير تقارير تُمكن من القيام بالمساءلة جول كافة الموارد التي تحت سيطرة المؤسسة وتوزيعها؛
- توفير تقارير تساعد في تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة؛

---

[1]- بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص11.

[2]- إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سابق، ص 51.

[3]- لاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2008، ص 32.

[4]- أشرف جابر رضوان، "إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 2015، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، ص205.

- تحقيق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي مما يمكن من المحافظة على الموارد والأموال العامة والتقليل من الإسراف في الإنفاق؛
- توفير أساس سليم يُستند إليه في إعداد تقديرات الموازنة[1].

3. **عيوبه:** مقارنة مع الأساس النقدي يسعى أساس الاستحقاق لتقديم صورة شاملة للالتزامات الحكومية ومنه مساعدة جميع الأطراف ذات الصلة في اتخاذ مختلف القرارات، إلا أنه لا يخلو من العيوب والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية[2]:

- يصعب تطبيقه عند تقييم بعض موجودات المخازن الحكومية كما في حالة مهمات وزارة الدفاع والمتاحف العامة؛
- لا يتسم هذا الأساس بالموضوعية الكاملة لاعتماده في بعض الأحيان على عنصر الاجتهاد الشخصي للمحاسبين؛
- يحتاج في تطبيقه على عدد كبير من العاملين ذوي الخبرة في تقييم الأصول بالإضافة لوجود العديد من الحسابات الإجمالية والتفصيلية للمدينين والدائنين؛
- تضل الحسابات الختامية دون اقفال فترة طويلة حتى يتم تسوية المقدمات والمستحقات مما يؤخر إعداد الحسابات الختامية.

ثالثاً– الأساس المشترك

يضم الأساس المشترك العديد من الأشكال والنماذج، ومنها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل، وهما الأكثر استخداماً في الحسابات الحكومية لدى العديد من بلدان العالم، وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل شكل من أشكال الأساس المحاسبي المشترك[3]:

1. **الأساس النقدي المعدل:** يُعرف الأساس النقدي المعدل من خلال العناصر الأخرى خلاف النقدية التي سيتم التقرير عنها في القوائم المالية السنوية. ويرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي يتمثل في احتواء القوائم المالية للمؤسسة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي ستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة،

[1]– إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص ص 44-45.
[2]– بشير عبد العظيم البنا، مرجع سابق، ص 12.
[3]– إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص ص 46-47.

إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية. كما يُمكن أن يأخذ الأساس النقدي شكلاً آخر يُعرف بأساس الالتزام والذي بموجبه يتم القيد في الحسابات بشكل أولي للمعاملات المالية التي تنطوي على صرف الاعتمادات المخصصة وذلك عند طلب توريد السلع والخدمات، بغض النظر عن توقيت استلام أو استهلاك تلك السلع والخدمات أو توقيت استلام أو دفع النقد.

2. **أساس الاستحقاق المعدل:** في واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لهذا الأساس نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية، إلا أنه يُمكن تعريفه يُعرف بأنه أساس محاسبي يعترف بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية.

الجدول الموالي يلخص محور القياس وعناصر القوائم المالية وفقاً لمختلف الأسس المحاسبية

الجدول رقم (01): محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

الأساس المحاسبي	محور أو ركيزة القياس	عناصر القوائم المالية الرئيسية
الأساس النقدي التام	الأرصدة النقدية (والتغيرات فيها)	المقبوضات النقدية، والمدفوعات النقدية، الأرصدة النقدية.
الأساس النقدي المعدل	الموارد المالية الحالية (والتغيرات فيها)	المقبوضات النقدية بالإضافة إلى المستحقات المدينة*، والمدفوعات النقدية بالإضافة إلى المستحقات الدائنة* والأرصدة النقدية وشبه النقدية.
أساس الاستحقاق المعدل	الموارد المالية الكلية (والتغيرات فيها)	الإيرادات والنفقات والموجودات المالية والمطلوبات وصافي الموارد المالية
أساس الاستحقاق الكامل	الموارد الاقتصادية (والتغيرات فيها)	الإيرادات والمصروفات (بما في ذلك الإهتلاك) والموجودات (المالية والمادية أو الملموسة) والمطلوبات وصافي الحقوق

المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص 50

* المستحقات المدينة والدائنة ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة المالية الحالية، ولا تتجاوز نهاية الفترة المالية التالية.

المطلب الثالث: الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام

إن تحديد طبيعة وخصائص المحاسبة في القطاع العام يرتكز على تحديد مفهوم مؤسسات القطاع العام وفهم المال كوحدة مالية ومحاسبية، وقد ظهرت ثلاث نظريات محاسبية لتفسير طبيعة وخصائص المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة والتي يُمكن عرضها كما يلي:

الفرع الأول: نظرية الملكية المشتركة (أصحاب المشروع)

ظهرت هذه النظرية عندما كان النشاط الاقتصادي مقتصرا على المشروعات الفردية وشركات الأشخاص حيث تدار هذه المشروعات بواسطة ملاكها، وفي ضوء ذلك يعمل النظام المحاسبي على إظهار أثر العمليات المالية التي تجريها المؤسسة على حقوق ملكية أصحابها، أي أنه يتتبع أساساً التغيرات التي تطرأ على حقوق ملكية أصحابها، وبحيث يُصبح مفهوم الأصول أنها ممتلكات لأصحاب المشروع أما الخصوم فهي التزامات عليهم وتُصبح الإيرادات زيادة في حقوقهم والمصروفات نقصا من هذه الحقوق، وتُفسر هذه النظرية طبيعة المحاسبة في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص حيث السمة الأساسية اندماج الملكية مع الإدارة، ومن ثم فإن المحاسبة تعمل لخدمة الملاك حيث ينصب اهتمامها على قياس الموجودات والمطلوبات ولأنهما الوسيلتين المناسبتين لقياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع[1]، ويُمكن تلخيص أهم فروض هذه النظرية فيما يلي[2]:

- إن جوهر حياة المشروع هي العلاقة التعاقدية بين الشركاء مالكي المشروع؛
- تحدد إدارة المشروع السياسة العامة واللازمة لتحقيق أهداف المشروع (كتحديد الربح)؛
- إدارة المشروع من قبل ملاك المشروع؛
- أصول المشروع تمثل الموارد الاقتصادية التي يمتلكها أصحاب المشروع ومملوكة ملكية جماعية لملاك المشروع وليست ملك المشروع؛
- خصوم والتزامات المشروع تُعتبر التزاماً جماعياً على أصحاب المشروع وليس على المشروع؛
- المعادلة التي تُمثل هذه النظرية: مجموع الموجودات- مجموع المطلوبات= حقوق أصحاب المشروع؛

مما سبق، نستنتج أن نظرية الملكية المشتركة تُعتبر أساسً علمياً للمؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص.

---

[1]- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 70.

[2]- سليمان خالد المعايطة وقاسم الحسيني، المحاسبة الحكومية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص ص 41-42.

الفرع الثاني: نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية نتيجة اتساع ملكية المشروع وانفصالها عن الإدارة، حيث ركزت على المشروع نفسه يُعد شخصية مستقلة ذات كيان مادي أو معنوي، وتبعا لهذه النظرية فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو إنتاج الربح وتحديد صافي الربح من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فصافي الربح يعد زيادة في قيمة أصول المشروع وصافي الخسارة يُعد نقصاً فيها، كما أن رأس المال يمثل عنصراً أساسياً من عناصر الخصوم[1].

بناءً على ما سبق، فقد أصبحت الذمة المالية للمؤسسات منفصلة عن ذمة المساهمين والمقرضين، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام المحاسبة بتوفير بيانات ليس فقط لخدمة الإدارة والملاك والمساهمين والمقرضين، وإنما لخدمة جهات مختلفة أخرى أيضاً مثل الجهات الحكومية، فوفقاً لهذه النظرية والتي تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية لها شخصية معنوية مستقلة وذمة مالية منفصلة، تغيرت بعض المفاهيم المحاسبية وتغيرت أيضاً الحسابات الخاصة بأعمال المشروع، وأصبحت تُعد من وجهة نظر المشروع حيث أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة أما الخصوم فهي التزامات المؤسسة[2]، ويُمكن تلخيص أهم فروضها كالتالي[3]:

- جوهر حياة المشروع هو مجموع الأصول والأموال التي يُقدمها المساهمون لاستخدامها في أعمال المشروع، وليست العلاقة التعاقدية بين المساهمين في كما هو الحال في نظرية أصحاب المشروع؛
- السياسة العامة تهدف إلى تحقيق الربح وتحقيق أهداف اجتماعية وتنموية، وترسم بوحي من إدارة المشروع وليس بوحي من المساهمين؛
- إدارة المشروع منفصلة عن مالكي المشروع؛
- أصول المشروع تُمثل الموارد الاقتصادية التي يملكها المشروع ذاته ومملوكة للمشروع نفسه باعتباره ذا شخصية معنوية مستقلة عن ملاكه، أما حق المساهمين فيتمثل في حصتهم من الأرباح الموزعة، بعد إقرارها من الهيئة العامة للمساهمين، وحقهم في الأصول بعد التصفية؛
- خصوم المشروع تُمثل التزاما على المشروع وليس على مالكيه؛
- تتشكل معادلة الميزانية وفقاً لهذه النظرية من: الأصول= الخصوم (الالتزامات+ رأس المال)؛

تُعتبر هذه النظرية أساساً علمياً لشركات المساهمة والمؤسسات الاقتصادية ذات الشخصية المعنوية المستقلة.

---

[1]- خالد شحادة الخطيب ومحمد خالد المهايني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2010، ص42.

[2]- رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص 71.

[3]- سليمان خالد المعايطة وقاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 43.

الفرع الثالث: نظرية الأموال المخصصة

في حين تُعتبر النظريتان السابقتان أساساً علمياً للمحاسبة في المشروعات التجارية، فإن نظرية الأموال المخصصة تُعتبر أساساً علمياً للمحاسبة في القطاع العام، وتبنى هذه النظرية على أساس أن المؤسسة مركز نشاط كأساس للمحاسبة بحيث تُركز على الأموال بدلاً من التركيز على أصحاب المشروع أو المشروع نفسه[1]، وظهرت هذه النظرية سنة 1951 م حين قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي عُدت فيما بعد نظرية تقليدية للمحاسبة في القطاع العام، بإصدار نظرية الأموال المخصصة أساساً علمياً للمحاسبة في مؤسسات القطاع العام[2].

فوفقاً لهذه النظرية جاءت مفاهيم الأصول على أنها مجموعة الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة للمؤسسة ومخصصة لتحقيق أهدافها، أما الخصوم فتتمثل في مجموعة القيود التي تُفرض على استخدام هذه المواد والإمكانات أما مفهوم الإيرادات لهذه النظرية فهي تمثل إجمالي التدفقات النقدية الداخلة إلى المؤسسة، في حين تشكل التدفقات النقدية الخارجة النفقات، وعلى ضوء هذه النظرية فإن النظام المحاسبي يهتم بمفهوم وخصائص وطبيعة النشاط في مؤسسات القطاع العام أي أنه يقوم بإظهار تساوي موارد مؤسسة القطاع العام مع نفقاتها بهدف عدم تجاوز المبالغ المخصصة لها أو الإنفاق من مخصصات غرض إلى غرض آخر[3].

يُمكن توضيح الأسس والمقومات التي تستند إليها النظرية كالتالي[4]:

- تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانيات المالية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى مؤسسة ما لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه المؤسسة؛
- تفترض أن المؤسسة تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام الموارد المتاحة؛
- الإيرادات والنفقات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدتها الحكومة وخصصتها للمؤسسة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي أنشئت لأجلها مقل تحقيق العدل، تحقيق الأمن...إلخ؛
- المؤسسات لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة؛

[1]- حسام أبو علي، مرجع سابق، ص 32.

[2]- خالد شحادة الخطيب ومحمد خالد المهايني، مرجع سابق، ص 44.

[3]- رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص 73.

[4]- عطا الله محمد القطيش وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2011، ص 73.

- لا يوجد للمؤسسة رأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقصان وإنما يُخصص للمؤسسة مجموعة اعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف، ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والنفقات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يُرحل للخزينة العامة للدولة في نهاية كل فترة.

كما حدد أحد الكتاب المفاهيم الأساسية لنظرية الأموال المخصصة كما يلي[1]:

- أصول المؤسسة الحكومية هي مجموعة الموارد النقدية وغير النقدية اللازمة لتحقيق أهدافها؛
- خصوم المؤسسة الحكومية هي مجموعة الالتزامات والقيود على استخدام المؤسسة الحكومية لأصولها والمتمثلة في الأنشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسة الحكومية لتحقيق أهدافها؛
- إيرادات ومصروفات المؤسسة الحكومية هي تدفقات نقدية من وإلى المؤسسة الحكومية ويتم بيانها في حساب متوازن؛
- القدرة الإنفاقية للمؤسسة الحكومية تتمثل في مبالغ المخصصات التي تعتمد لها في الموازنة العامة لتأدية الأنشطة المنوطة بها ضمن فترة زمنية محددة.

أما النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية فقد حدد علاقة هذه النظرية بالمحاسبة في القطاع العام بما يلي[2]:

- اعتماد مبدأ التخصيصات المعتمدة، أي أن مؤسسة القطاع العام تستمد قدرتها في التصرف المالي من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً فترة زمنية معينة لأداء خدمة عامة،
- تُعتبر الموازنة العامة الأداة الوحيدة لتنفيذ مبدأ التخصيصات المعتمدة؛
- ترتبط حقوق المؤسسة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقرر لها التي غالباً ما تكون سنة مالية واحدة،
- ليس للمؤسسة الحق في زيادة تخصيصاتها لأي نوع من أنواع الإنفاق بالاقتراض أو استخدام إيراداتها الذاتية أو بأي مصدر من مصادر التمويل الخاصة؛
- يُمكن أن توضع تحت تصرف المؤسسة تخصيصات لمدة تزيد عن السنة لتنفيذ مشروع معين وفي هذه الحالة يُسمح لها بإضافة (تدوير) الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات السنوية إلى موازنة السنة اللاحقة ضمن كلفة المشروع الذي خصص لأجله المبلغ وهذا يعني إقرار مبدأ إعادة الخصيص.

بناءً على ما سبق، يتضح بأن نظرية الأموال المخصصة هي الأساس العلمي لمؤسسات القطاع العام.

---

[1]- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998، ص ص 16-17.

[2]- المرجع نفسه، ص17.

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن تطور المحاسبة في القطاع العام صاحبته جهود حثيثة على المستوى الدولي خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية التي تسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة، ونتج عن هذه الجهود إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية متعلقة بالقطاع العام من شأنها أن تعود بمنافع كثيرة ومتعددة على هذا القطاع.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يُمكن تحديد مفهوم شامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من خلال عرض التطور التاريخي لها وتحديد تعريفها ونطاق وصلاحياتها كما يلي:

الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) حيث أنشئ في 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية. وفي 10 نوفمبر 2004 تم انشاء مجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهو لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[1]، هذا الأخير تأسس سنة 1977 بهدف خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تُعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية[2].

---

[1]– خضير خبيطي ومونة يونس، "أفاق تبني معايير المحاسبة للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 98.

[2]–أحمد هريدي مرعي، "أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 01، 2019، جامعة عين الشمس، مصر، ص525.

أما عن أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، فيضم أزيد من 175 عضواَ ومشاركاً في أكثر من 130 دولة حول العالم يمثلون حوالي 03 مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة[1].

الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تُعرف معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام (IPSAS) بأنها "مجموعة القواعد التي تحكم الاعتراف والقياس والعرض ومتطلبات الإفصاح فيما يتعلق بمعاملات وأحداث القطاع العام، وتُعتبر وسيلة لتحسين شفافية ومساءلة الحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد تقاريرها المالية[2].

كما تُعرف بأنها "مجموعة القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، لتكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية، المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذان يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير"[3]

تجدر الإشارة إلى أنه عند إعداد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يتم الاستناد إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي تطبق في القطاع الخاص، حيث يتم تعديلها وتكييفها لتناسب سياق القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسباً"[4].

---

[1]- http://www.ifac.org, page consultée le 12/04/2018

[2]- Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016, p 162.

[3]– خالد جمال الجعارات، "تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014، ص 03.

[4]- international federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 1, New York, USA, edition 2015, p15.

الفرع الثالث: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بصياغة وتصميم معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على أساس النقد المحاسبي ليتم تطبيقها على التقارير المالية ذات الغرض العام لجميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مشاريع الأعمال الحكومية التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يُصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتتضمن مؤسسات القطاع العام حكومات وطنية وإقليمية (على سبيل المثال، دولة، محافظة، إقليم) وحكومات محلية (على سبيل المثال، المدينة، البلدة) ومؤسسات حكومية ذات صلة (على سبيل المثال، وكالات، مجالس، لجان، شركات)، كما تطبق المنظمات الدولية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتجدر الإشارة إلى أنه قد تشتمل المؤسسة المعدة للتقارير في القطاع العام على إثنين أو أكثر من المؤسسات المنفصلة التي تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام كما لو أنها مؤسسة واحدة ويُشار لها على أنها مؤسسة المجموعة المعدة للتقارير[1].

فقد حددت مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريف مؤسسة الأعمال الحكومية على أنها كيان يتمتع بجميع الخصائص التالية[2]:

- كيان له القدرة على التعاقد باسمه الخاص؛
- أوكلت إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال؛
- تبيع السلع والخدمات، أثناء سير أعمالها العادية، لمؤسسات أخرى مقابل ربح أو استرداد التكلفة بكاملها؛
- لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر لتكون استمرارية المؤسسة (باستثناء مشتريات على أساس تجاري)؛
- تسيطر عليها مؤسسة للقطاع العام.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2012، ص ص 10-12.

[2]- Thomas Muller & Marqués Berger, IPSAS Explained:, second edition, A john wiley and sons ltd publication, 2012, p 10

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بعد التطرق لمفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والتعرف على الهيئة المصدرة لها، سيتم خلال هذا المطلب بتحديد مفهوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ($IPSAS_B$) وآليات إصداره لهذه المعايير.

الفرع الأول: تعريف مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) في 10 نوفمبر 2004 وهو يعتبر كلجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) [1]، حيث تتلخص مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كما هو مبين في نظامها، في خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في صياغة وتبني تنفيذ المعايير والارشادات الدولية عالية الجودة، والمساهمة في تطوير منظمات المحاسبة المهنية والممارسات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، بالإضافة إلى تعزيز أهمية المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، ومناقشة قضايا المصلحة العامة التي تبرز فيها أهمية خبرة مهنة المحاسبة بشكل كبير، وفي سعيه لتحقيق هذه المهمة، أسس مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) للعمل كهيئة مستقلة لوضع المعايير تحت كنف الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويعمل المجلس وفق صلاحياته وبما يصب في خدمة المصلحة العامة على صياغة وإصدار معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، وفي هذا الخصوص:[2]

- يشير مصطلح "القطاع العام" إلى الحكومات الوطنية والإقليمية (على سبيل المثال، دولة، إقليم، محافظة) والمحلية (على سبيل المثال، مدينة، بلدة) والمؤسسات الحكومية ذات الصلة (على سبيل المثال، وكالات، مجالس، لجان، شركات)؛
- تشير التقارير المالية ذات الغرض العام إلى التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

---

[1]– عبدوس إيمان، "اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال"، المجلد 05، العدد 03، 2018، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن، ص 310.

[2]–الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2014، ص 10.

الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي[1]:

- خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم من خلال المساهمة في تطوير الاقتصاديات الدولية وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة والعمل على التقارب الدولي بين هذه المعايير؛
- اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وملحقاتها وتشجيع قبولها من قبل الدول إضافة الى العمل على تحقيق التوافق الدولي أو تضييق نطاق الاختلافات بينها عن طريق السعي إلى احداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية؛
- المساهمة في رفع كفاءة الاقتصاديات العالمية من خلال:

– صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمول بها على نطاق عالمي؛

– توفير المعلومات المالية وغير المالية ذات الجودة العالية للحكومة ووحداتها؛

– رفع مستوى تقديم الخدمات ذات الجودة العالية من قبل أعضاء مهنة المحاسبة في جميع انحاء العالم؛

– تحقيق أكبر قدر ممكن من توافق الممارسات المحاسبية بين الدول مما يسمح بقابلية المقارنة؛

– تعزيز أهمية الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة من قبل جميع الأعضاء في القطاعات الصناعية والتجارية، المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح، والمجال الأكاديمي.

الفرع الثالث: آلية إصدار المعايير وفقاً لمجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

تمر عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمجموعة من المراحل والخطوات وفقاً للهيكل التنظيمي للمجلس، وفيما يلي عرض الهيكل التنظيمي للمجلس وخطوات إصدار معايير (IPSAS).

أولاً– الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

يتم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من ضمنهم الرئيس ونائب الرئيس من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتألف المجلس من 18 عضو 15 منهم يتم ترشيحهم من قبل هيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وثلاثة منهم يتم تعيينهم على أنهم أعضاء عامون حيث يتم انتخاب الرئيس من قبل

[1] – حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر، "دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي"، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد 01، العدد 32، 2014، جامعة الكوفة، العراق، ص 142.

لجنة الترشيح والتوصية به إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل الحصول على الموافقة، ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في اطار سعيه لتحقيق أهدافه تتمثل بصياغة وإصدار ما يلي[1]:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها معايير ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء اعداد التقارير المالية؛
- إرشادات الممارسة الموصي بها لتقديم الارشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع مؤسسات القطاع العام على اتباعها؛
- دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية؛
- بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

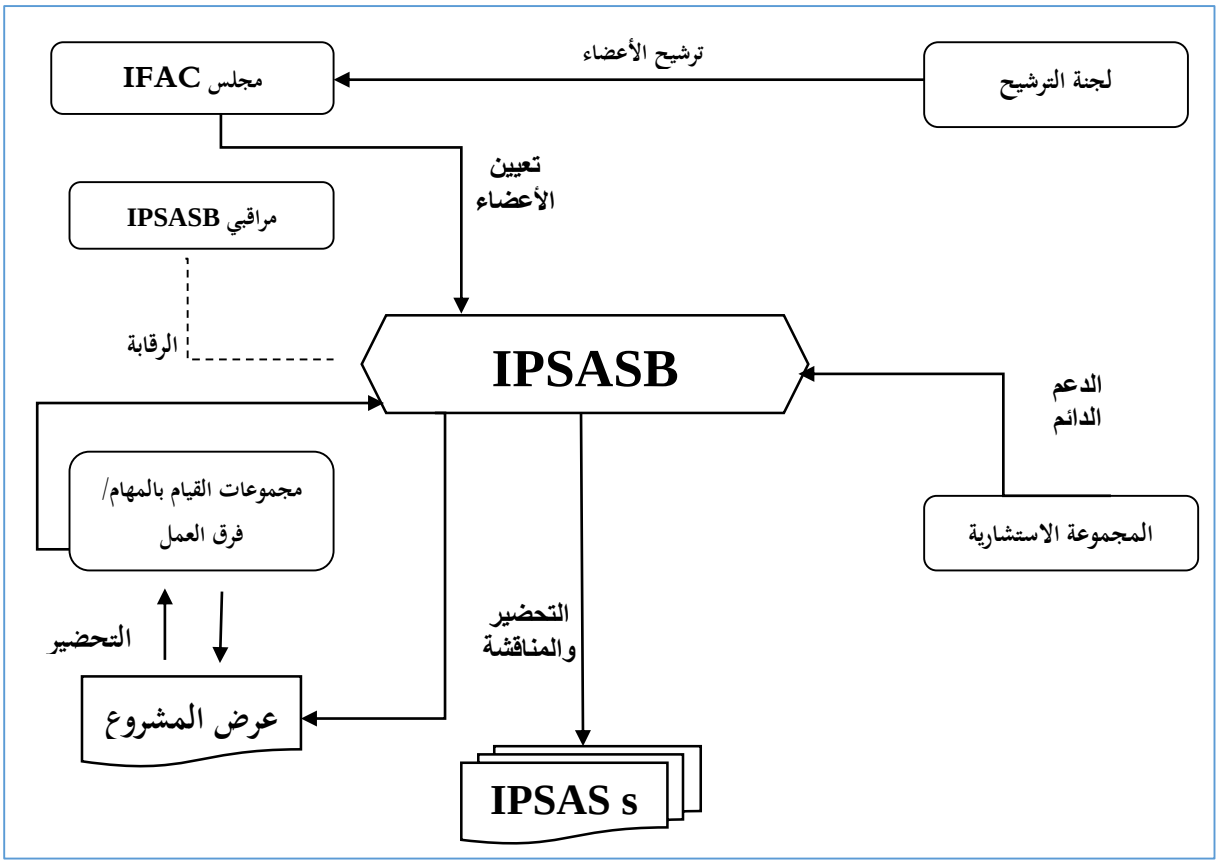
أما مدة الخدمة القياسية لأعضاء (IPSASB) فهي ثلاث سنوات غير أنه يتناوب ما يقارب ثلث الأعضاء كل سنة ويُسمح للعضو الاستمرار بالخدمة لمدتين متتابعتين ليصبح مجمل خدمته 06 سنوات وعادة ما تكون مدة خدمة الرئيس ثلاث فترات متتابعة، وقد يعيّن (IPSASB) مراقبين من ممثلي هيئات مناسبة ممن لديهم اهتمام كبير بإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتقدم مدخلات مستمرة في أعمال المجلس ولها مصلحة في إقرار ودعم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد يحضر المراقبون اجتماعات المجلس ويكون لهم حق التحدث فيها او المشاركة في المشاريع المقررة، حيث يُصدر المجلس مسودات عرض لجميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وارشادات الممارسة الموصى بها المقترحة لإبداء ملاحظات الجمهور عليها. وفي بعض الحالات، قد يُصدر المجلس وثيقة استشارية قبل صياغة مسودة العرض، ويتيح هذا الأمر فرصة مناسبة لأولئك الذين تأثروا ببيانات المجلس لتقديم مدخلات وعرض وجهات نظرهم قبل إتمام البيانات والمصادقة عليها، وينظر المجلس في جميع الملاحظات التي تلقّاها بشأن الوثائق الاستشارية ومسودات العرض خلال صياغته لأي معيار محاسبة دولي في القطاع العام أو إرشادات الممارسة الموصى بها، ويظم المجلس أيضا مجموعة استشارية تهدف إلى توفير منتدى يمكن فيه للمجلس التشاور مع ممثلي مختلف مجموعات الأطراف المعنية للحصول على مدخلات وتعليقات على برنامج عملها وأولويات المشروع والمسائل الفنية الهامة وأسلوب العمل والنشاطات بشكل عام.[2]

[1] – إلهام محمد واثق، "النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركز على المعيار رقم 01 عرض البيانات المالية"، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 06، جوان 2019، جامعة البويرة، الجزائر، ص 129.

[2]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 2014، ص ص 13-14.

يُمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمجلس وفقاً للشكل الموالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام



Source: Thomas Muller & Marqués Berger, op_cit, 2012, p03.

ثانياً– آلية الإصدار: تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB) الخطوات التالية:[1]

- دراسة إصدارات كل من:
  - مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
  - الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية؛
  - هيئات المحاسبة المهنية؛
  - المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- تشكيل لجان توجيهية استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مداخلات إلى المجلس حول مشروع ما؛

[1]– خضير خبيطي ومونة يونس، مرجع سابق، ص 100.

- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل؛
- دراسة جميع الملاحظات المستلمة واجراء التعديلات على المعايير المقترحة؛
- نشر المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام.

المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبي للقطاع العام في ظل معايير المحاسبة الدولية

كما أشرنا سابقاً فيما يتعلق بأهداف ومساعي مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتحقيقاً لها وتنفيذاً لدوره الأساسي يقوم هذا الأخير بإصدار مجموعة من المعايير لتطوير نظام المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق أهدافه بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

الفرع الأول: قائمة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في إطار مهامه قام المجلس بصياغة 42 معيار إلى غاية سبتمبر 2019 (35 معيار ساري المفعول معياران محل الاختبار و05 معايير تم سحبها) مبنية على أساس الاستحقاق ومقاربة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعيار محاسبي شامل على الأساس النقدي، ويُمكن توضيح هذه المعايير وفقاً للجدول الموالي:

الجدول رقم (02): قائمة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	المرجعية	رقم المعيار	اسم المعيار	المرجعية
IPSAS 01	عرض البيانات المالية	IAS 01	IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	n/a
IPSAS 02	بيانات التدفق النقدي	IAS 07	IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	n/a
IPSAS 03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 08	IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	n/a
IPSAS 04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21	IPSAS 25	منافع الموظفين **سحب المعيار واستبداله بالمعيار 39**	IAS 19
IPSAS 05	تكاليف الإقتراض	IAS 23	IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة **(سحب المعيار واستبداله بالمعيارين 34-35)**	IAS 27	IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة **(سحب المعيار واستبداله بالمعيار 36)**	IAS 28	IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	IAS 32

IPSAS 08	الحصص في المشاريع المشتركة **سحب المعيار واستبداله بالمعيار 37**	IAS 31	IPSAS 29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS 39
IPSAS 09	الإيرادات من المعاملات التبادلية	IAS 18	IPSAS 30	الأدوات المالية: الإفصاح	IAS 07
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29	IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	IAS 38
IPSAS 11	عقود الإنشاء	IAS 11	IPSAS 32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	IFRIC 12
IPSAS 12	المخزون	IAS 02	IPSAS 33	تطبيق أساس الاستحقاق لأول مرة	IFRS 01
IPSAS 13	عقود الإيجار	IAS 17	IPSAS 34	البيانات المالية المنفصلة	IAS 27
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير المالية	IAS 10	IPSAS 35	القوائم المالية الموحدة	IFRS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض **(سحب المعيار واستبداله بالمعيارين 28–30)**	-	IPSAS 36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة	IAS 28
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IAS 40	IPSAS 37	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
IPSAS 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IAS 16	IPSAS 38	الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى	IFRS 12
IPSAS 18	تقديم التقارير حول القطاعات	IAS 14	IPSAS 39	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IAS 37	IPSAS 40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام (الهيكلة– إعادة التنظيم)	IFRS 03
IPSAS 20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24	IPSAS 41	الأدوات المالية (محل الاختبار)	IFRS 09
IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	IAS 36	IPSAS 42	المنافع الاجتماعية (محل الاختبار)	-

من إعداد الطالب بالاعتماد على:

- Margarita Legenkova, International Public Sector Accounting Standards implementation in the Russian federation, International Journal of Economics and Financial, vol 06, Issue 04, 2016, p p 1306-1307.
- international federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 3, New York, USA, edition 2018.

ثانياً–التصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يمكن تقديم تصنيف لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يتوافق مع عناصر النظام المحاسبي في القطاع العام (المدخلات– المعالجة– المخرجات)، حيث سيتم تقسيم المعايير إلى 04 مجموعات كالتالي:

- **المجموعة الأولى:** معايير متعلقة بالتقارير المالية ذات الغرض العام وتنقسم إلى قسمين، معايير متعلقة بالقوائم المالية، معايير متعلقة بالتقارير الخاصة حول القطاع العام، وتضم هذه المجموعة 14 معيار محاسبي؛
- **المجموعة الثانية:** معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية في القطاع العام وتنقسم بدورها إلى قسمين، القسم الأول يحتوي على معايير متعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية، فيما يحتوي القسم الثاني على معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات، وتضم هذه المجموعة 19 معيار محاسبي؛
- **المجموعة الثالثة:** تتشكل هذه المجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس المعايير (IPSAS) والتي تم سحبها واستبدالها بمعايير أخرى، وتحتوي هذه المجموعة على 05 معايير محاسبية؛
- **المجموعة الرابعة:** تتشكل هذه المجموعة من 05 معايير محاسبية، معياران محل الاختبار (المعياران 41–42)، بالإضافة إلى معياران يتعلقان ببعض الترتيبات والعمليات الاستثنائية التي تحدث في القطاع العام، ومعيار محاسبي واحد يتعلق باستخدام أساس النقد المحاسبي في القطاع العام.

الجدول الموالي يوضح تصنيفات (IPSAS) والمعايير المحاسبية المشكلة لكل صنف:

الجدول رقم (03): تصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

صنف المعيار		رقم المعيار
معايير متعلقة بالتقارير المالية ذات الغرض العام	**معايير متعلقة بالقوائم المالية**	*IPSAS 01- IPSAS 02- IPSAS 24- IPSAS28 IPSAS 30-- IPSAS 33- IPSAS 34- IPSAS 35*
	معايير متعلقة بالتقارير الخاصة	*IPSAS 10- IPSAS 14- IPSAS18- IPSAS 20 IPSAS 22- IPSAS 38*
معايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية في القطاع العام	**معايير متعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية**	*IPSAS 03- IPSAS 04- IPSAS 05- IPSAS 09 IPSAS 11- IPSAS 12- IPSAS 13- IPSAS23 IPSAS 29- IPSAS 39*
	معايير المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات	*IPSAS 16- IPSAS 17- IPSAS 19- IPSAS 21 IPSAS 26 - IPSAS 27- IPSAS 31- IPSAS 32 IPSAS 36*

معايير تم سحبها	*IPSAS 06- IPSAS 07- IPSAS08- IPSAS 15 IPSAS 25*
معايير أخرى	*IPSAS 37- IPSAS 40- IPSAS 41- IPSAS 42* *معيار متعلق بأساس النقد المحاسبي*

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قائمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الفرع الثالث: مخرجات النظام المحاسبي في لقطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة

حددت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الإفصاحات اللازمة في التقارير المالية ذات الغرض العام تحقيقاً لاحتياجات مختلف مستخدميهم والتي يُمكن تلخيصهما فيما يلي:

أولاً– مكونات التقارير المالية ذات الغرض العام

يمكن تلخيص مكونات التقارير المالية ذات الغرض العام وفقاً للنصوص الرسمية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما يلي[1]:

- بيان المركز المالي؛
- بيان الأداء المالي؛
- بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
- بيان التدفق النقدي؛
- البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛
- عندما توفر مؤسسة القطاع العام موازنتها المصادق عليها للجمهور؛ مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛
- الملاحظات، التي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى؛
- تقرير حول آثار التضخم المفرط في البيانات المالية؛
- تقرير حول تعديل المبالغ بعد تاريخ إعداد القوائم المالية؛
- تقرير حول القطاعات؛
- تقرير يتضمن الإفصاحات عن الأطراف ذات الغلاقة؛
- تقرير يتضمن المعلومات المالية للقطاع العام؛
- تقرير يتضمن الإفصاحات عن الأدوات المالية؛

[1]– أنظر الملحق رقم 01

- تقرير يتضمن العلاقات المالية مع الكيانات الأخرى.

ثانياً: مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام

حدد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجموعة مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي للقطاع العام المتمثلة التقارير المالية ذات الغرض العام والتي لخصها أحد الباحثين في النقاط التالية[1]:

- **السلطة التشريعية والإدارة التنفيذية:** تقوم السلطة التشريعية بتقييم نتائج الأنشطة التي باشرتها الإدارة التنفيذية من أجل تحديد ما إذا كانت الأهداف التي سبق وأن حددتها قد تحققت أم لا. وبناء على ذلك، تحتاج الإدارة التنفيذية إلى المعلومات التي تساعدها في تحديد تكلفة وفعالية البرامج البديلة وذلك بافتراض وجود قيود عديدة تتعلق بالموارد المتاحة لتمويل النفقات المختلفة.
- **الناخبون:** يهتم الناخبون بتقييم أداء ممثليهم، ولذلك فهم بحاجة إلى المعلومات المالية في ثلاثة مجالات هي:
  - مستوى الضرائب والأعباء التي تفرض عليهم؛
  - كفاية الخدمات التي تُقدمها الوحدات الإدارية؛
  - الكيفية التي تُدار بها الموارد المتاحة للوحدات الحكومية.
- **أجهزة الرقابة:** تتعدد الأجهزة التي تُمارس وظيفة الرقابة بالنسبة للوحدات الحكومية، فبالنسبة للحكومة المركزية فهي بحاجة إلى المعلومات التي تُؤكد بأن الأموال التي أنفقتها وحدات الإدارة المحلية كانت نفقات صحيحة وحقيقية وأنها تمت في ضوء القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية السارية، وأن الحد الأدنى من الخدمات التي يتعين على تلك الوحدات تقديمها لأفراد المجتمع قد تم تقديمها بالفعل وبالجودة المطلوبة. اما باقي الأجهزة الرقابية التي تُمارس وظيفة الرقابة على الوحدات الإدارية العامة فتتمثل احتياجاتها في المعلومات المالية وما يرتبط بها من معلومات إحصائية، والتي تعتمد عليها في ممارسة المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح الحكومية ومراجعة مدى الاقتصاد والكفاية في أداء العمليات ومراجعة نتائج البرامج التي تسعى الوحدات الإدارية إلى تنفيذها.
- **المستثمرون (المقرضون):** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تتعلق بقدرة الوحدات الإدارية العامة على الوفاء بالتزاماتها التعاقدية —المتمثلة في الفوائد وأقساط سداد القروض–، وكذلك المعلومات

[1]– سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 16-18.

التي تُساعدهم في مقارنة العائد الذي يُمكنهم الحصول عليه من استثمار أموالهم في الوحدات الحكومية بالعائد الذي يُمكنهم الحصول عليه من الاستثمارات البديلة.

- **الموردون والعاملون:** يهتم الموردون للسلع والخدمات للوحدات الإدارية العامة، بالنسبة للأجل القصير، بالمعلومات التي تتعلق بقدرة الوحدات الحكومية على الوفاء بالتزاماتها تجاه الموردين مقابل السلع والخدمات التي تم توريدها إلى تلك الوحدات، أما بالنسبة للأجل الطويل، يهتم الموردون بالمعلومات المالية الأكثر عمومية لكي يقدروا ما إذا كان من المحتمل أن يكون هناك زيادة أو نقصا في متطلبات الوحدات الإدارية من السلع والخدمات التي يقوموا بتوريدها لتلك الوحدات، أما بخصوص العاملون فاهتمامهم يتعلق أساساً بالمعلومات التي تُساعدهم وتُرشدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمطالبة أو الضغط من أجل زيادة مرتباتهم أو تحسين أوضاعهم الوظيفية.
- **مقدمي المنح لمؤسسات القطاع العام:** تقوم الحكومة المركزية بتقديم المنح والإعانات للمؤسسات القطاع العام المحلية لمساعدتها في تغطية ما قد يُوجد لديها من عجز، وقد تقوم المؤسسات الحكومية أيضاً بتقديم المنح والإعانات لبعض مؤسسات القطاع الخاص التي لا تهدف للربح كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات والجمعيات الخيرية. وفي هذه الحالة، تحتاج المؤسسات الحكومية المقدمة للمنح إلى المعلومات التي تؤكد بأن الأموال التي قدمتها على سبيل المنح قد تم استخدامها بصورة سليمة وقانونية.

المبحث الثالث: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تشهد المحاسبة في القطاع العام في الوقت الراهن ثورة عالمية، إذ أن إصلاحات القطاع العام جارية في جميع أنحاء العالم وتشمل هذه الإصلاحات الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: آليات وخطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لضمان انتقال سلس وفعال نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لابد من اتباع منهج سليم وخطوات فعالة، وهو ما سيتم التطرق إليه خلال هذا المطلب كما يلي:

الفرع الأول: آليات تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام

يُشجع المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام المبني على الأساس النقدي المؤسسة على الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس الاستحقاق طوعاً، على الرغم من أنه سيتم إعداد بياناتها المالية الجوهرية على الأساس النقدي، وقد ترغب المؤسسة في طور الانتقال من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق الاستحقاق بإضافة بعض الإفصاحات المبنية على أساس الاستحقاق، كما يحاول المجلس تسهيل الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير. حيث تمنح الأحكام الانتقالية عند وجودها، المؤسسة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الاستحقاق أو تعفيها من بعض المتطلبات عند التطبيق المبدئي لمعيار ما. ويُسمح للمؤسسة في أي وقت كان اختيار تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير طول الفترة الزمنية المتاحة للانتقال، وعند انتهاء أجل الأحكام الانتقالية، تقوم المؤسسة بإعداد التقارير المالية وفقاً لجميع متطلبات معايير المحاسبة في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق[1].

حيث يمكن ايجاز طريقتي الانتقال من الأساس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق كما يلي[2]:

1) **الطريقة غير المباشرة:** ويرى مؤيدو هذه الطريقة أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يُدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الاعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، ومن جهة أخرى

[1]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية،2011، ص 16.

[2]– لعلايبية مالك وزرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016، جامعة المسيلة، الجزائر، ص ص 331-332.

يجب التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس بمجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدرجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانات ليتجسد على أرض الواقع، ويُشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إتباع هذا النهج ومن مزاياه نجد:

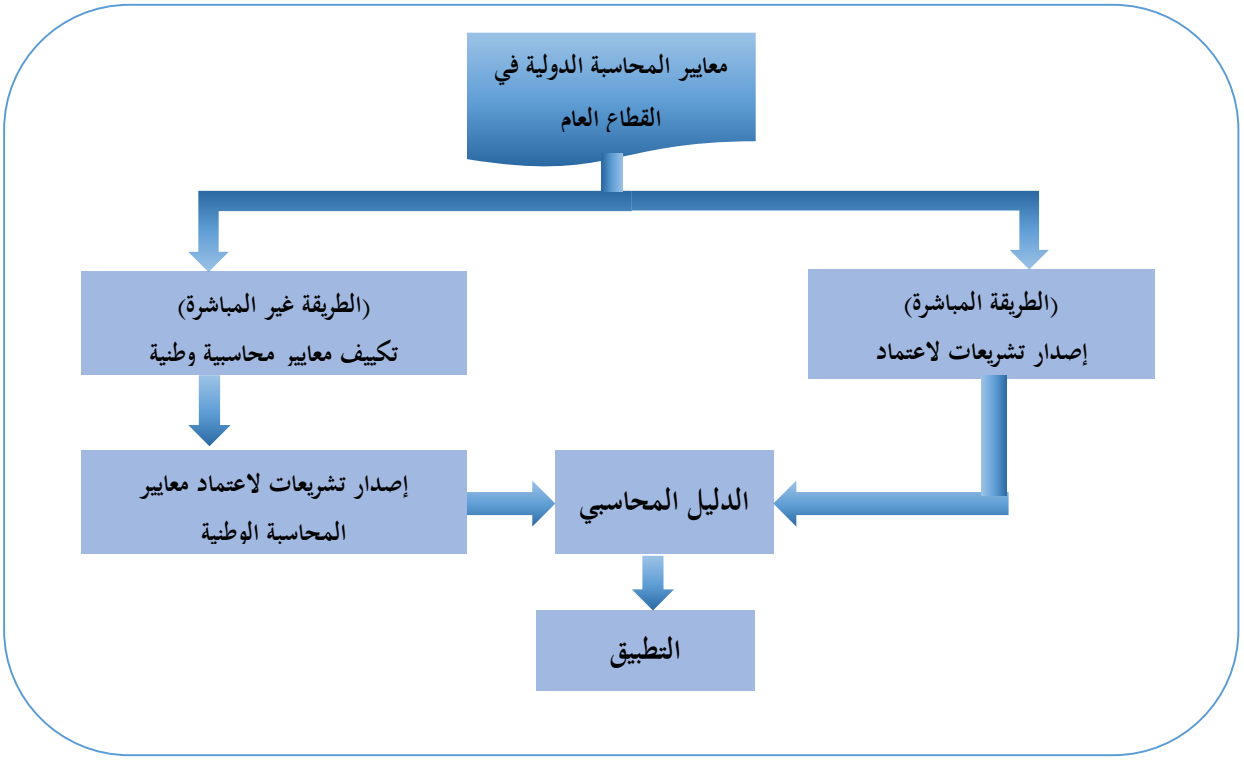
- يضمن تحول مرحلي وفعال ويُحافظ على السير العادي للعمل، كما يُمكن التحكم بكامل مراحله؛
- لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة؛
- يُحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويَسهل تطبيقها على أرض الواقع؛
- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول المتكامل؛
- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- يؤدي إلى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

2) **الطريقة المباشرة**: يستند مؤيدو هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العامة مرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يُمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يُمكن أن تؤدي إلى فشل هذا التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيره دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة أستراليا ونيوزلندا –اللتان بدئتا في تغيير كبير لأنظمة الإدارة لديهما في أوائل وأواسط الثمانينيات– أن التطور التقليدي ليس ملائماً في فترة قصيرة جداً ومن مزايا هذا النهج نجد:

- تَوفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛
- سُهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها.
- يُؤدي إلى انتاج نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته؛
- لا يُعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد؛
- يُؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

يُمكن تلخيص طرق اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقاً للشكل الموالي:

الشكل رقم (03): الطريقة المباشرة وغير المباشرة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام



Source: Bergmann Andreas & Braun Robin, The Value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop, Istanbul, Feburary 2008, p11.

الفرع الثاني: خطوات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يمكن توضيح الخطوات المثالية للتطبيق السلس لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما يلي:[1]

- إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكلفة لضمان فهم الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تقود إلى الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- إجراء تحليل معمق لتأثير للفجوات بين النظام القائم والإجراءات والتقارير المالية والوظائف التي سيتم تطويرها بموجب ومتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- في حالة عدم ملائمة البيئة لمتطلبات مشروع تطبيق المعايير، يجب إعادة تقييم استراتيجية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبدئية وتكييفها مع خصائص البيئة محل التطبيق؛
- تطبيق منهجيات تخطيط وتنفيذ المشروعات التي أثبتت جدواها بما في ذلك الأهداف الاستراتيجية المحددة بوضوح، والمعالم الأساسية وإجراءات التوجيه؛

1-Balogun Emmanuel Olanrewaju, "The Impacts Of International Public Sector Accounting Standards In The Nigérian Public Sector", International Journal Of Advanced Academic Research, Vol 02, Issue 07, 2016, P 21.

- وضع استراتيجية لإنتاج أرصدة فتح متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتاريخ التنفيذ المستهدف (اليوم الأول من أول سنة امتثال) وكذلك الرصيد الختامي لليوم السابق؛
- تحديث هيئات الإدارة بانتظام توازياً مع التقدم المسجل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل ضمان استمرار مشاركة هيئات الإدارة في عملية التغيير واعتماد القرارات المختلفة، لا سيما فيما يتعلق بالتعديلات المطلوبة للنظام المالي وتخصيص موارد للمشروع؛
- تحديد الموارد البشرية الإضافية اللازمة في مجالات الميزانية والإدارة المالية لضمان ليس فقط التنفيذ الفعال للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولكن أيضا القدرة الكافية للحفاظ على الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المستقبل؛
- توفير الموارد المالية للتدريب (حيثما كان ذلك ممكنًا)، للخبراء الداخليين في المحاسبة وإدارة الأعمال والتغيير أو لتعيين خبراء خارجيين؛
- تحليل شامل لنظام المعلومات (القديم) القائم من أجل المقارنة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقدير التغيرات التي يجب أن يخضع لها لدعم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- القيام بالتوعية بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جميع وسائل الاتصال والتدريب والتوثيق المتاحة؛
- التأكد من أن الموظفين الحاليين والمستقبليين، وخاصة المديرين وموظفي سلسلة التوريد والموظفين الماليين على دراية كاملة بالإجراءات والمتطلبات الجديدة من خلال استخدام وثائق محددة (دليل) ودورات تدريبية؛
- اعتماد استراتيجيات وممارسات تقييم المخاطر وإدارتها وتخفيفها لتنفيذ المشروع وفقًا لأهداف المشاريع؛
- تخطيط وإعداد البيانات المالية المؤقتة للمراجعة من قبل المراجع (المراجعين) الخارجيين قبل بيانات التنفيذ النهائي بوقت كاف لتجنب معوقات التنفيذ؛
- التواصل والتشاور الدائم بين المؤسسة الحكومية ومراجعها (المراجعين الخارجيين) بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمساعدة في ضمان اكتساب المدققين الخارجيين والداخليين فهمًا عميقًا للنظام الجديد وتأثيره على إجراءات الرقابة، لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق؛

- إجراء اختبار مستمر للضوابط الداخلية خلال مرحلة التنفيذ الأولية لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لضمان دقة البيانات؛
- التأكد من إجراء التحقق والتحقق المستقل والشامل للنظام في نهاية إتمامه.

تجدر الإشارة إلى أنه في حالة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأول مرة وخلال الفترة الانتقالية يُسمح بتطبيق الإعفاءات الانتقالية وبعض الأحكام التي قد تؤثر على العرض التقديمي العادل ويُلزم وجود إرشادات وتوضيحات للكشف عن جميع المعلومات المتعلقة بالإعفاءات والأحكام الانتقالية المعتمدة ومدى تطبيق متطلبات الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق في نهاية الفترة الانتقالية، ويجب الالتزام في هذه الحالة بجميع متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح على النحول المطلوب ضمن المعيار المحاسبي الدول الأول من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.[1]

المطلب الثاني: مزايا تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبشدة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية، كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وارشادات محاسبة لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتهم، وقد بادرت بعض الحكومات المستقلة وبعض من واضعي المعايير الوطنية بصياغة معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومؤسسات القطاع العام الواقعة ضمن اختصاصاتهما، وقد يستفيد واضعي المعايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، هذا وبدوره من المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة[2].

فتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يُساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتحسين الشفافية فيما يتعلق بالأصول والخصوم ويضمن تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية على أساس

[1]- Apollo Ekelot, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) The Best Way For Public Institution, Research Project, 2016, Researchgate, P 02. LINK: https://www.researchgate.net/publication/306019004

[2]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2013، ص 22.

الاستحقاق الكامل، بالإضافة لتحسين تخصيص الموارد ومزيد من المعلومات الشاملة المتعلقة بالتكاليف التي من شأنها دعم الإدارة القائمة على النتائج بشكل أفضل[1].

أما مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقد تطرقت إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه أن يُحقق الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام التي تُمثل الصفات المساهمة في جعل المعلومات المقدمة مفيدة للمستخدمين وداعمة لتحقيق أهداف هذه التقارير، وقد حدد إطارها المفاهيمي كما يلي[2]:

- **الملائمة**: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية التي تتحقق عند وجود قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما لهذه المعلومات، فقد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للمؤسسة أو لأهداف وتكاليف وكمية ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل فيكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة تنبؤية وتكون ملائمة لأغراض لمساءلة وصنع القرارات، ويمكن أيضاً أن يكون للمعلومات حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقاً قيمة تنبؤية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل؛
- **التمثيل الصادق**: يُقصد به تمثيل المعلومات بصدق للظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى، ويتحقق التمثيل الصادق عندما يكون وصف الظواهر مكتمل ومحايد وخالي من الأخطاء الهامة التي قد تتضمنها المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام خاصة في ظل ظروف عدم التأكد التي غالباً ما تحيط بهذه الظواهر؛
- **قابلية الفهم**: تُعتبر قابلية الفهم أحد أهم خصائص المعلومات التي تُساهم في زيادة فهم المستخدمين لهذه المعلومات وتفسيرها، فمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام يُفترض معرفتهم المعقولة لنشاط مؤسسات القطاع العام والبيئة التي تعمل فيها من أجل القدرة على قراءة ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة، وهو ما يحققه عرض المعلومات وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

[1]- Andrei Răzvan & Melinda Timea Fülöpa, "An Analysis Of The International Proposals For Harmonization Accounts Statement And Government Finance Statistics", Accounting And Management Information Systems Journal, Vol 13, N 04, 2014, University Of Economic Studies, Bucharest, Romania, P P 803-804.
[2]- international federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 01, New York, USA, edition 2016, P P 48-54.

- **التقديم في الوقت المناسب:** وتعني هذه الخاصية تقديم معلومات لمستخدمي التقارير المالية قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المساءلة وصنع القرارات، فتقديم معلومات في الوقت المناسب يمكن أن يساهم في تعزيز فائدتها خاصة فيما يخص احتياجات المستخدمين لأغراض تقييم الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام؛
- **قابلية المقارنة:** تُساعد هذه الخاصية مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام في تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر من أجل تعزيز تحقيق أغراض المسائلة وتقييم الأداء المالي فعلى سبيل المثال يتم مقارنة المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية التي تم عرضها سابقاً لفترة إعداد التقارير أو تاريخ إعدادها، أو مقارنة المعلومات المشابهة حول نفس المؤسسة لبعض الفترات أو المراحل الزمنية الأخرى؛
- **قابلية التحقق:** وتعرف هذه الخاصية بأنها الخاصية التي من خلالها يُمكن للتقارير المالية ذات الغرض العام أن تُمثل بصد الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى دون خطأ مادي أو تحيز، ولا يُمكن أن تكون جودة التحقق مطلقة فبعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى، فقد تشتمل التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات مالية وكمية وتفسيرات حول التأثيرات الرئيسية على أداء مؤسسة القطاع العام خلال فترة ما وهو ما يصعب من دقة كافة التمثيلات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات لفترة مستقبلية ما.

كما لخص أحد الباحثين المزايا التي تنجم عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في النقاط التالية:[1]

- **التناسق والتناغم:** ويعني ذلك توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية على المستوى الدولي، وبالتالي تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية؛
- **قابلية المقارنة:** وتعني قابلية المعلومات المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، والمفاضلة على أسس واضحة وسليمة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة؛
- **مواكبة متطلبات العولمة:** ان تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يُمكن من الاستفادة من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والسياسية الكبيرة التي يشهدها العالم بالإضافة لانتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية؛

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ، ص ص 19-21. (بتصرف)

- **تلبية المتطلبات القانونية:** ويعني ضرورة انصياع الحكومات الوطنية للمتطلبات القانونية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل تحقيق وجودها وتحقيق الكفاءة والفعالية؛
- **تلبية متطلبات الممولين والمحليين والدوليين خارج نطاق الحدود:** يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تقديم معلومات موثوقة للمولين في حالة لجوء الحكومة إليهم مثل البنك الدولي، بالإضافة إلى أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية من أجل البحث عن تمويل منخفض التكلفة؛
- **إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:** توجد العديد من القضايا المصيرية المشتركة بين مختلف الحكومات العالمية، مثل الأزمة العالمية الأخيرة وتحديات مواجهة الإرهاب والتصرف إزاء الأموال الداعمة له بتجميدها وضبط التحويلات المالية بما يحقق السلام العالمي؛
- **زيادة جودة القوائم المالية:** يتم وضع المعايير من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، والأسلوب المتبع في إصدارها خاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، يؤدي بشكل أو بآخر إلى الوصول لمعايير عالية الجودة وبالتالي ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية؛
- **تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة:** ان عرض المعلومات المالية للمركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام، دون تدليس أو خداع، وكذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمؤسسات الحكومية، أهم ما ينتج عن تطبيق هذه المعايير؛
- **التخلص من عيوب الأساس النقدي:** حيث توضع الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها بالقطاع الخاص مع أمواله، وهو ما يسمح بالقضاء على السلبيات التي ظهرت عند تطبيق الأساس النقدي خاصة في الرقابة على المال العام.

المطلب الثالث: التوجهات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تسعى العديد من الدول عبر العالم لتطبيق أفضل الممارسات المحاسبية في القطاع العام كما سبق وأن أشرنا، وفي هذا الإطار جاء هذا المطلب لتوضيح التوجه الدولي وموقف عدد من الدول عبر العالم اتجاه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سواء من خلال حكوماتها المركزية (مثل الوزارات) أو حكوماتها المحلية (مثل البلديات).

حدد (IFAC) سنة 2007 تصنيفات الدول في 05 مستويات اتجاه المعايير كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى غاية 2007

دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق	**أستراليا– كندا– نيوزلندا– المملكة المتحدة– الولايات المتحدة الأمريكية**
دول تبنت IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة	**هولندا– أذربيجان– النرويج– بيرو– الفلبين– رومانيا– روسيا– إسبانيا– سويسرا– جزر كايمان**
دول على طريق تطبيق IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق وأن لديها بعض التشريعات لتمريرها	**ألبانيا– الأرجنتين– بنغلادش– كمبوديا– الصين– جزر المالديف– منغوليا– فيتنام– أوكرانيا– أوروغواي– بربادوس**
دول تبنت معيار الأساس النقدي	**قبرص– تيمور الشرقية– السلفادور– ماليزيا– المغرب– النيبال.**
دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق	**أرمينيا– فيجي– غامبيا– غانا– المجر– مقدونيا– نيجيريا– باكستان– سريلانكا– أفغانستان**
دول لديها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ بـ IPSAS	**الجزائر– كينيا– ملاوي– مورس يوش– موزمبيق– ناميبيا– رواندا– جنوب إفريقيا– تنزانيا– أوغندا– زامبيا– زيمبابوي– الهند– إندونيسيا– جامايكا– كازاخستان– لتوانيا– لبنان– سلوفاكيا**

Source: International Fédération of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC, New York, 2007

نقلاً عن: إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان، مرجع سابق، ص 153.

في هذا السياق*، قام سنة 2015 (Christiaens Johan) بدراسة مقارنة لموقف الدول الأوروبية وكذا مجموعة متفرقة من الدول عبر العالم من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام[1]، ويمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة فيما يتعلق بالتوجهات الدولية من خلال الجدول الموالي:

* – قام الباحث بالاطلاع على الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبي من أجل معرفة تحديث قائمة الدول اتجاه المعايير فلم يجد تحديثاً للقائمة، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة اختار الطالب دراسة Christiaens Johan للاعتماد عليها في تحليل التوجه الدولي نحو المعايير.

[1]- Christiaens Johan, The Effect Of Ipsas On Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison, International Review Of Administrative Sciences, Vol 81, Issue 01, 2015, P 151. ID IRAS-2013-046.R1

الجدول رقم (05): موقف بعض دول العالم من تبني معايير المحاسبة الدولية حسب (Christiaens Johan)

دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق	**إيرلندا– الولايات المتحدة الأمريكية– كينيا– تونس – الصين – فنلندا– اليونان– هولندا– النرويج– البرتغال– رومانيا– كوريا الجنوبية.**
دول تبنت IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة	**بلجيكا– فرنسا– لتوانيا– اسبانيا– السويد– سويسرا– بريطانيا– استونيا– لاتفيا– مالطا– استراليا– كندا– نيوزلندا– جنوب افريقيا– الشيلي.**
دول على طريق تطبيق IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق وأن لديها بعض التشريعات لتمريرها	**الدنمارك– كرواتيا– اكرانيا– المغرب– اوغندا– البرازيل– كوستاريكا– المكسيك– الاورغواي– البحرين– إندونيسيا– ماليزيا– الامارات المتحدة– فيتنام**
دول تبنت معيار الأساس النقدي	**الكونغو– مصر– مدغشقر– الموزمبيق– نيجيريا– السنغال– هنغاريا**
دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق	**المانيا–إيطاليا– التشيك– اليابان**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على دراسة (Christiaens Johan)

من خلال الجدول أعلاه؛ نلاحظ بأن العديد من الدول توجهت نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء على المستوى المركزي أو على المستوى اللامركزي، حيث بلغت عدد الدول التي شملتها الدراسة 53 دولة، كما نلاحظ بأن العديد من الدول انتقلت من مستوى إلى مستوى بالمقارنة بين الدراستين على غرار الدول الإفريقية، بالإضافة إلى توجه أعظم الدول اقتصاديا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على غرار الولايات المتحدة الأمريكية، الصين، فرنسا، بريطانيا.

هذا التوجه الدولي الكبير نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ جاء نتيجة لإدراك هذه الدول لفوائده الكبيرة خاصة فيما يتعلق بتحقيق شفافية ومصداقية وملائمة المعلومات التي يوفرها هذا التوجه، بالإضافة إلى مواكبة متطلبات العولمة وإيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.

خلاصة الفصل:

تُعتبر المحاسبة في القطاع العام اللبنة الأساسية للعمليات المالية الحكومية؛ فهي نظام المعلومات الذي يتولى متابعة نشاط جميع مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح وفقاً لمجموعة من الأسس والقواعد والمبادئ المحاسبية التي تتوافق مع طبيعة هذه المؤسسات وتلخيصها في شكل قوائم مالية تعكس الموارد النقدية وغير النقدية للحكومات وقيود والتزامات استخدامها، لتشكل في النهاية أساساً يُستند عليه في رسم السياسات الحكومية واتخاذ مختلف القرارات خاصة المالية منها.

إن ارتباط المحاسبة في القطاع العام الوثيق بالسياسات والقرارات المالية الحكومية؛ وخدمةً للمصلحة العامة؛ وتعزيزاً لرفع كفاءة مهنة المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم؛ وسعياً لتوحيدها؛ أدى بالاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من القواعد والأسس والإرشادات المحاسبية في شكل معايير محاسبية تشمل كافة القضايا المحاسبية وتحكم العمليات المالية لمؤسسات القطاع العام، وتعنى أيضاً بإصدار تقارير مالية وفقاً لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛ وتتوافق مع تصنيفات نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام

هذه المعايير المحاسبية؛ لقيت قبولاً كبيراً على المستوى الدولي، نتيجة لفوائدها العديدة؛ فقد توجهت العديد من الدول عبر العالم بل وأعظمها؛ لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو تكييفها بما يتلاءم مع خصائص بيئتها، سواءً فيما تعلق بمعايير أساس الاستحقاق أو بمعيار الأساس النقدي، وفق آليات انتقال مباشرة؛ فيما يتعلق بالتبني المباشر للمعايير، أو غير مباشرة؛ فيما يتعلق بتكييف هذه المعايير مع متطلبات بيئة هذه الدول.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للأداء المالي الحكومي

تمهيد:

تَسعى عديد الحكومات إلى توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية، وبقدر أكبر من الشفافية والمصداقية، كما يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى توفير أكبر قدر ممكن من هذه الاحتياجات خدمةً للأغراض العامة.

بناءً على ما سبق؛ سيتم خلال هذا الفصل توضيح المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي، وجوانبه وطرق قياسه وتقييمه، بالإضافة إلى مداخل تحسينه وفق المحتوى المعلوماتي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي؛**
- **المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي؛**
- **المبحث الثالث: مداخل تحسين الأداء المالي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي

ينقسم الأداء الحكومي إلى قسمين رئيسيين، الأداء المالي والأداء غير المالي، ويُعتبر قياس وتقييم الأداء الحكومي محور الاهتمام لدى العديد من الباحثين وواضعي السياسات على مستوى الحكومات، لما يوفره من معلومات قد تفيد وتساعد في تحسين الأداء بشقيه، ورسم السياسات المستقبلية من أجل تحقيق الأهداف التنموية للحكومات.

المطلب الأول: مفهوم الأداء الحكومي

يختلف الأداء في المؤسسات غير الهادفة للربح عن الأداء في المؤسسات الربحية في الكثير من الجوانب، حيث يمتاز بالعديد من الخصائص والمميزات تبعاً للميزات وخصائص كل منهما.

الفرع الأول: تعريف الأداء الحكومي

يُمكن تقديم تعريفات الأداء الحكومي التالية:

- إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية من كلمة (PERFORMARE) التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما. وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها مصطلح (PERFORMANC) التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه[1].
- الأداء الحكومي هو انعكاس لقدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل للموارد المالية، البشرية والمادية المتاحة لها لتحقيق الأهداف المرسومة في استراتيجياتها المرسومة مسبقاً من خلال التفاعل بين مختلف تأثيرات عوامل بيئتها الداخلية والخارجية[2].
- يُعرف تقييم الأداء الوحدات الحكومية بأنه متابعة تنفيذ الأهداف المحددة مسبقاً وبيان الانحرافات الحاصلة وأسبابها واقتراح الحلول المناسبة والسريعة لها، وهو أيضا فحص تحليلي انتقالي شامل لخطط

[1] – طاهر محسن منصور الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية "منظور منهجي متكامل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص ص 476-477.

[2]– عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2014، ص 27.

وأهداف وطرق التشغيل باستخدام الموارد البشرية والمالية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وبأعلى كفاءة بما يسمح من تحقيق الأهداف والخطط المرسومة.[1]

- تقييم الأداء الحكومي هي عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه من قبل مؤسسة ما خلال فترة ومنية محددة، مقارنة بما تم التخطيط له كماً ونوعاً وباستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات مع تحديد أوجه القصور والانحراف ان وجدت وسبل علاجها في الحاضر والمستقبل.[2]

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن تحسين الأداء الحكومي يركز على ثلاث جوانب رئيسية كالتالي:

- تحسين الجانب الاقتصادي من خلال توفير موارد مالية وبشرية ومادية بأقل تكلفة؛
- تحسين الكفاءة والتي تعني الاستغلال الأمثل للموارد المختلفة المتاحة؛
- تحسين الفعالية من خلال وضع أهداف محددة للبرامج والأنشطة الحكومية وتجسيدها على أرض الواقع.

الفرع الثاني: خصائص الأداء في مؤسسات القطاع العام

يُمكن توضيح خصائص الأداء في مؤسسات القطاع العام كما يلي[3]:

- الاعتماد على جماعية الأداء والمشاركة في اتخاذ القرار من قبل المختصين والخبراء لإدارة المؤسسة ويضمن العمل المؤسسي عدم تفرد بالإدارة والقرار؛
- الاستثمار في جهود كافة الأفراد العاملين في المؤسسة نحو تطوير المؤسسة في إطار واضح ومشاركتهم جميعاً في تحقيق الأهداف؛
- المحافظة على ثبات العمل واستمراره من خلال الخبرات التراكمية والتجارب السابقة التي تثري المؤسسة وتوريث هذه الخبرات من جيل إلى جيل بحيث لا تتأثر المؤسسة بغياب أو تغيير القيادات؛
- اختيار أفضل الأساليب التي تُحقق تفوقاً للمؤسسة على مستوى الخدمات التي تقدمها؛
- التركيز على العنصر البشري وتنميته وتأهيله باستمرار واستقطاب أفضل الكفاءات من خلال

[1]- عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات: إطار نظري وتطبيقي، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1999، ص 189.

[2]- محمد مصطفى حمدان كرنكة، تقييم الأداء المؤسسي، مجلة المصرفي، العدد 87، 2018، بنك السودان المركزي، ص 17.

[3]- محمد العدلوني، العمل المؤسسي، دار ابن حزم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2002، ص 27.

سياسة متطورة تعتمدها المؤسسة في التوظيف؛

- تعزيز ولاء وانتماء العاملين للمؤسسة وأنظمتها باعتبارها مؤسسة للجميع تتطلب العمل الدؤوب وللمحافظة عليها والعمل من أجل تقدمها؛
- ضمان خلق قيادات بديلة وإتاحة المجال للمتميزين لممارسة تقدمهم في الوظائف العليا؛

المطلب الثاني: مفهوم الأداء المالي الحكومي

بعد تحديد مفهوم الأداء الحكومي بصفة عامة سنتطرق خلال هذا المطلب إلى مختلف تعريفات الأداء المالي الحكومي وتقييمه.

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي الحكومي

يُمكن تحديد تعريف إجرائي للأداء المالي الحكومي بعد عرض مجموعة التعاريف التالية:

- يُعرف الأداء المالي الحكومي من خلال النقاط التالية[1]:

- هو جزء من الوظيفة المالية وذلك من خلال تقديم حكم ذات قيمة مالية حول إدارة الموارد داخل مؤسسات القطاع العام؛
- هو الطريقة التي تتم بها انجاز الأعمال المحددة داخل المؤسسة حتى تتمكن من بلوغ أهدافها المرسومة؛
- هو قياس النتائج والأهداف الرئيسية المتوقع تحقيقها بواسطة مجموعة من المقاييس والمؤشرات المالية التي تحمل في طياتها صفة الرقمية؛
- هو نظام شامل وديناميكي يعبر عن مدى بلوغ الأهداف المالية من تعظيم الإيرادات وتخفيض النفقات وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية؛
- الأداء المالي الحكومي يشمل عدة أبعاد سواء المتعلقة بالأداء الفردي أو أداء المؤسسة في اطار السياسات العامة؛

[1]- غادة بابكر أحمد، أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على الأداء المالي في الوحدات الحكومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2015/2014، ص99.

- الأداء المالي الحكومي هو انعكاس للنجاح أو الفشل الذي يحدث في الأداء التشغيلي، فالفحوصات المالية المنتظمة التي تقوم بها المؤسسات تَسمح باكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء صورة صادقة عن أدائها ووضعها المالي، كما تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية من مساءلة عامة، ومعرفة مستوى تحقيق الأهداف التنظيمية، وتحسين أداء الفترات اللاحقة[1].
- تقييم الأداء المالي الحكومي هو التحديد الدوري للفعالية التشغيلية لمؤسسات القطاع لعام وموظفيها استنادًا إلى الأهداف والمعايير المحددة مسبقًا، فتقييم الأداء هو تصميم وجمع وتقييم النتائج الحالية عن طريق الفحص الذي يهدف إلى تحديد ما إذا كانت الإدارة أو موظفي المؤسسة قد نفذوا مبادئ المحاسبة أو السياسات أو العمليات أو القواعد المناسبة لتحقيق الاستخدام الاقتصادي والكفء والفعال للموارد، ومن ثم صياغة اقتراحات التحسين وإبلاغ النتائج للأطراف ذات الصلة[2].
- تقييم الأداء المالي هو وسيلة للتحقق من أن العمليات التي تم أنجازها في نهاية مدة معينة مطابقة للأعمال التي خُطط لإنجازها وفق الخطط والبرامج المحددة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة لغرض إعطاء الجهات ذات العلاقة الصورة الواضحة عن الانحرافات مع تشخيص أسبابها لغرض تقديم المقترحات العلمية والعملية لمعالجتها[3].
- يُعرف تقييم الأداء المالي من خلال هدفه، حيث يهدف إلى[4]:
  - التقرير عن الأداء المالي باعتباره الداعم الأساسي للأعمال المتنوعة التي تُمارسها مُختلف المؤسسات؛
  - إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تُساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم؛
  - تحقيق كفاءة اقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة؛

---

[1]- Shinta Rahma Diana & Nandan Limakrisna, Strategic Decision Policy Of Public Service Agency As Government Institution: Analysis Of Government Financial Performance, International Journal Of Economics And Financial Issues, Vol. 8, N° 6, 2018, P 116.

2- Mangantar, Maryam, An Analysis Of The Government Financial Performance Influence On Community Welfare In North Sulawesi Province Indonesia, International Journal Of Economics And Financial Issues, Vol. 8, N° 6, 2018, P 138.

[3] – كنعان عبد الغفور حسن، "تقييم الأداء الصناعي"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 7، 2002، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق ص65.

[4]– محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 301.

- اعتبار الأداء المالي أداة تحفيزية لاتخاذ القرارات وبالتالي فهو أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعطيات.

يرى الباحث بأن الأداء المالي الحكومي هو قدرة الحكومات على تنظيم العمليات المالية التي تقوم بها جميع مؤسساتها في إطار ممارسة وظائفها السيادية، بما يسمح بتكوين رؤية شاملة وموضوعية عن حقيقة موارد الحكومات واستخداماتها، للعمل على تنميتها واستغلالها بقدر كبير من الكفاءة والفعالية.

المطلب الثالث: جوانب الأداء المالي الحكومي

بعد تحديد مفهوم الأداء المالي الحكومي، جاء هذا المطلب لتوضيح موارد الحكومات وأوجه استخدامها وكيفية تحسينهما كما يلي:

الفرع الأول: الإيرادات العامة

تعرف الإيرادات العامة بأنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الحكومة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة، وقد تطورت الإيرادات العامة بتطور الفكر الاقتصادي والمالي حيث اقتصرت الإيرادات العامة عند التقليديين على كيفية تزويد الخزينة العامة بالأموال للازمة لها من أجل تغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الحكومة بوظائفها الأساسية، أما في المدرسة الحديثة فبجانب كون الإيرادات العامة أداة للحصول على الأموال العامة، فقد أصبحت أيضاً أداة مهمة من أداة السياسة المالية تستطيع الحكومات بواسطتها التأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي[1].

أما عن تقسيمات الإيرادات العامة، فتنقسم إلى:

- **الإيرادات الاقتصادية:** هي تلك الإيرادات الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة باعتبارها شخص اعتباري قانوني يملك ثروة، ويقدم خدمات عامة، ومن هذه الإيرادات، الإيرادات الناجمة عن تأجير العقارات العائدة لها، فوائد القروض وأرباح المشروعات، ومن أهمها:

- **إيرادات أملاك الدولة (الدومين العام):** يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة أيا كانت طبيعتها عقارية أو منقولة، وأيا كان نوع ملكية الدولة لها عامة أم خاصة وتنقسم إلى دومين

[1]- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2015، ص 48.

عام (طرق، مطارات، موانئ، الحدائق العامة.... الخ) ودومين خاص (دومين زراعي، صناعي، تجاري... الخ)؛

- **الدومين الزراعي**: يشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية والمناجم والغابات، ويأتي إيراد هذا النوع من ثمن بيع المنتجات أو ثمن الإيجار؛
- **الدومين المالي**: يقصد بالدومين المالي الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتي تحصل من خلالها إيراد مالي يتمثل في الأرباح والفوائد ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص وقد ازدادت أهميته في العصر الحديث وتطور مضمونه ليشمل أسهم الدولة في المشاريع الاقتصادية المختلفة، وقيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة.

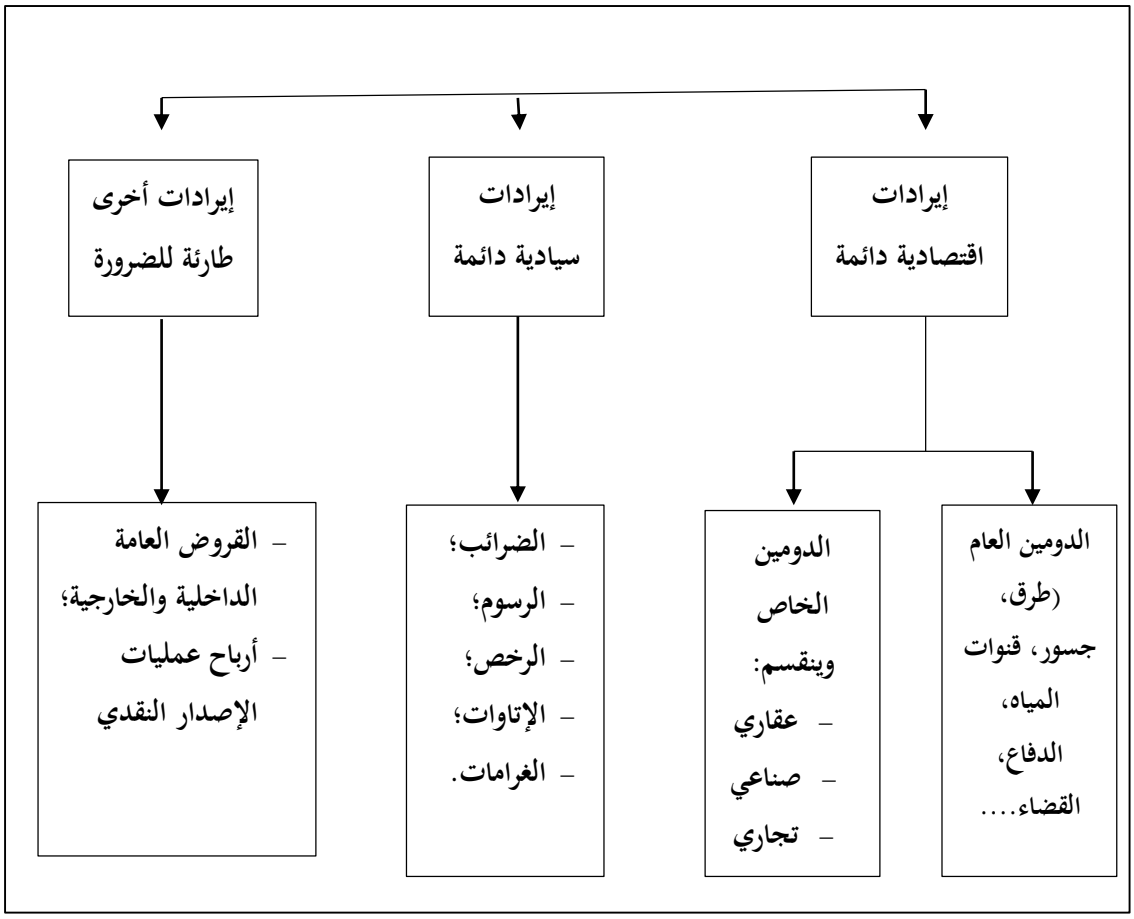
- **الإيرادات السيادية**: تتمثل في الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبراً من الأفراد لمالها من حق السيادة، وتتمثل في الضرائب والرسوم والغرامات المالية التي تفرضها المحاكم، وتذهب إلى خزينة الدولة، وفي التعويضات المدفوعة للدولة تعويضاً عن أضرار لحقت بها سواء من الداخل او من دولة أخرى[1]؛
- **إيرادات من الضرائب**: تعتبر الضرائب بمختلف أشكالها صدرا تقليديا لإيرادات الدولة والتي تحصلها من مختلف الأفراد والهيئات بنسب متفاوتة ومتغيرة وفقاً للأسس القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها، وتشمل العديد من الأنواع مثل: ضرائب الدخل، ضرائب الملكية، ضرائب العقارات، ضرائب الأراضي، ضرائب الاستهلاك...الخ. اما بخصوص تحسين الإيرادات، فيتطلب توفير المال العمل على تطوير موارد الدول والاعتماد عليها بدلاً من اعتمادها على الإعانات والقروض ومصادر التمويل الخارجية الأخرى، دعماً لاستقلالها المالي والسياسي[2].

لتوضيح أنواع الإيرادات العامة أكثر، سنعرض فيما يلي شكلاً لمختلف أنواعها:

[1]- محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار معتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص ص 100-102.

[2]- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص ص 26-27.

الشكل رقم (04) أنواع الإيرادات العامة



المصدر: محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص 47.

الفرع الثاني: النفقات العامة

يمكن تحديد مفهوم النفقات العامة من خلال ما يلي:

أولاً– تعريف وقواعد النفقات العامة

تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها الحكومات، وهي أيضا مبلغ نقدي تقوم بإنفاقه مؤسسات القطاع العام بغرض تحقيق منفعة عامة، وقد تطور النظريات الدارسة للنفقات العامة مع مرور الزمن فمن المنظور الاقتصادي تم تحليل النفقات العامة خلال القرن التاسع عشر، في ظل هيمنة فكرة الدولة الحارسة، واعتبارها كظاهرة لتحطيم الثروات، فالدولة كانت لها مهام إدارية وعسكرية فقط ولا تقوم بأية مهام إنتاجية، لذلك اعتبرت النفقات العامة كأداة تستعمل فقط من طرف الحكومات لتمويل النشاطات غير الإنتاجية، اما الفكر المالي الحديث اصبح ينظر للنفقات العامة نظرة مختلفة، من زاوية أن النفقات العامة تهدف

إلى تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية[1]، هي مجموعة المصاريف التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة لهدف إشباع حاجة عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة[2].

أما عن القواعد التي تحكم النفقات العامة، يُمكن إيجازها فيما يلي[3]:

- **قاعدة المنفعة:** إن الإنفاق العام ينبغي أن يهدف أساساً إلى تحقيق أقصى منفعة اجتماعية ممكنة، لذا لا يجوز للدولة أن تنفق في الأمور التي لا يرجى منها نفعاً، كما لا تقتصر فكرة المنفعة المتأتية من إنفاق الدولة على الإنتاجية الحدية والدخل العائد منها بل تشمل كل ما يمكن أن تدره الأموال المنفقة على العاطلين عن العمل في صورة إعانات من منافع، كذلك الحال بالنسبة للأموال المنفقة على زيادة وتحسين نوعية الإنتاج.
- **قاعدة الاقتصاد:** تتضمن هذه القاعدة تجنب التبذير في النفقات العامة لأن مبرر النفقة هو بما تحققه من منفعة اجتماعية، ولا تقوم المنفعة عن طريق إنفاق تبذيري كزيادة عدد الموظفين بشكل يفوق الحاجة لهم.
- **قاعدة الترخيص:** وتعني هذه القاعدة أن النفقة تصرف من قبل هيئة عامة بأموال عامة ولهذا ينبغي أن تحصل هذه الهيئة العامة على إذن من السلطة المختصة، ذلك لأن الانفاق على اشباع الحاجة العامة التي تحقق المنفعة لا يتم إلا بقانون.

ثانياً– ترشيد النفقات العامة

يختلف تقسيم النفقات العامة بين دولة وأخرى تبعا لحاجات كل دولة ومراعات للظروف التاريخية ودرجة تطورها، نفقات من حيث الآثار الاقتصادية وتشمل نفقات حقيقية تنقص من ثروة الدولة كالرواتب، ونفقات صورية تغير من شكل الثروة كنفقات انشاء السكك الحديدية، من نفقات من حيث الهيئة التي تقوم

[1]– محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص 51-55.

[2]– عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 231.

[3] – محمد سلمان سلامة، مرجع سابق، ص ص 73– 74.

بها مثل نفقات الإدارات، ونفقات من حيث الأغراض مثل نفقات الأمن العام مثل نفقات الدفاع والعلاقات الخارجية، بالإضافة إلى نفقات تحسين مستوى الوعي المعيشي على كافة الأوجه[1].

يمكن توضيح آليات ترشيد النفقات في النقاط الموجزة التالية:

- **التحديد الدقيق للحدود القصوى للإنفاق:** ليس من المصلحة العامة أن تتجه النفقات العامة نحو التزايد بلا حدود، وإنما تقتضي المصلحة بأن يتم تحديد حجم أمثل للنفقات العامة بما يضمن توفير أكبر قدر من الرفاهية لأكبر عدد من المواطنين، وذلك في حدود أقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة.
- **توفير المعلومات المالية:** يجب توفير مجموعة من المعلومات اللازمة عن الموارد المالية المتوقعة، وعن أوجه الإنفاق المختلفة، وأن تكون هذه المعلومات معالجة، وقابلة للاستعمال بما يسمح من التأكد من اتجاهات حركة الإيرادات والنفقات مستقبلاً، كما يسمح استخدام مختلف الأساليب التنبؤية لبناء الدراسة اللازمة على أسس أكثر واقعية، إلى جانب الإدراك التام بقدرة الجهات المعنية بالتحصيل أو الصرف، حيث أن مهمة تحقيق كل من النفقات والإيرادات مهمة أعقد من القدرة على دراسة التنبؤات المختلفة، والقيام بإعداد وتصميم مشروعات يصعب تنفيذها.
- بالإضافة للعناصر السابقة يمكن أن نلخص مجموعة من الشروط التي تحقق ترشيد النفقات كما يلي:
  - الالتزام وتنفيذ الموازنة العامة للدولة على أساس النتائج التي توضح استراتيجيات وسياسات الحكومة المعتمدة على المدى المتوسط والطويل؛
  - دعم تطبيق المعايير الموحدة للمسائل المتعلقة بشكل وحجم الهياكل الإدارية والقوى العاملة وتركيبة الرواتب والعلاوات والامتيازات في الحكومة، وذلك لما تشكله التغييرات التي تتم فيها من انعكاسات مستمرة وكبيرة على الموازنة العامة للدولة؛
  - تجنب الإسراف والتبذير في النفقات العامة.

[1]- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص 232.

[1]- فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 93.

المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي

تكتسي عملية قياس وتقييم الأداء في مؤسسات القطاع العام أهمية كبيرة وذلك نسبة لندرة الموارد المتاحة لهذه المؤسسات قياساً بحجم احتياجاتها، وتعدد أشكال تقييم وقياس الأداء نظراً لصعوبة قياسه وتقييمه خاصة في مؤسسات القطاع العام.

المطلب الأول: أدبيات قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي

خلال هذا المطلب سيتم التطرق لمبررات تقييم الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام وفقا لمجموعة من المؤشرات الدولية التي برزت في هذا المجال.

الفرع الأول: مبررات ودوافع تقييم الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام

تتمثل مبررات ودوافع تقييم أداء المالي لمؤسسات القطاع العام فيما يلي[1]:

- تبني اعتبارات الكفاءة للموارد الحكومية المحدودة؛
- تخفيف الأعباء المالية والإدارية عن كاهل الدولة مع خفض برامج الدعم المالي كتوجه نحو صياغة الدور الجديد للقطاع العام؛
- التوجه الدولي ممثلاً في مؤسسات التمويل الدولية نحو دعم اعتبارات الشفافية والمساءلة بالقطاع العام؛
- التوجه الدولي نحو ضرورة إعادة هيكلة القطاع العام تنظيمياً ومالياً لأغراض معالجة الخلل في هياكله المالية والإدارية والوظيفية والفنية؛
- الحاجة إلى توظيف المدخل الإبداعي والابتكاري في إدارة المشروعات الحكومية؛
- التوجه الدولي نحو التعاقد مع القطاع الخاص لإدارة وتمويل وتشغيل المشروعات الحكومية؛
- نقل وتوزيع المخاطر المالية ومخاطر إنشاء وتنفيذ وتشغيل وإدارة المشروعات الحكومية بين القطاع العام والقطاع الخاص؛
- العمل بمنظومة كلا من رأس البشري والفكري نتيجة التحول الدولي من اقتصاد الموارد الطبيعية إلى اقتصاد الموارد البشرية.

[1]– محمد عبد الفتاح العشماوي، قياس وتقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ملتقى دولي حول تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، فالمنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2008، ص 172.

- تنامي المكونات المعرفية في القيمة الاقتصادية للخدمات العامة أكثر من مكوناتها المادية؛
- الحاجة إلى قياس قدرة القطاع الحكومي التنافسية بدلالة الإبداع والابتكار والتجديد والتطوير والتحسين والتحديث؛
- الضغوط الدولية لرفع كفاءة العمل بالقطاع العام بدلالة الحوكمة والخصخصة؛
- التوجه الدولي نحو العمل بمنظومة الإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج والتشغيل بالإدارة الاقتصادية الرشيدة؛
- الحاجة إلى قياس صافي أرصدة التشغيل بالوحدات الحكومية فضلاً عن قياس صافي قيمة القطاع العام كاستجابة لتحديث مالية الحكومة من المنظور الدولي؛
- قياس نتائج المعاملات والأصول والمتطلبات الحكومية طبقاً لأساس الاستحقاق الكامل؛
- العمل بموازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء كنموذج بديل لموازنة الإنفاق والمحاسبة عن التنفيذ؛
- التحول نحو إدارة الديون الحكومية المحلية والخارجية وعدم الاقتصار على مجرد قياس هذه الديون؛
- رفع كفاءة وظائف الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لزيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجال ترشيد القرارات الاستراتيجية؛
- الحاجة إلى ربط نتائج المعاملات الحكومية التبادلية بالمتغيرات الاقتصادية الكلية؛
- تركيز عملية قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي الحكومي على السياسات والأهداف والبرامج والأنشطة والمشروعات والأعمال وتخصيص الموارد؛
- التوجه الدولي نحو ضرورة ربط القرارات الخاصة بالسياسات العامة بالقرارات الخاصة بالموازنة الحكومية؛
- التحول من مجرد إدارة شؤون الإنفاق الحكومي التي تقتصر على مجرد رصد التنفيذ إلى إدارة شؤون الأداء التي تهتم برصد النتائج ومدى تحقيق الأهداف؛

الفرع الثاني: تحديات قياس وتقييم الأداء في مؤسسات الحكومية

يمكن عرض تحديات ومراحل قياس الأداء في مؤسسات القطاع العام كما يلي:

أولاً– تحديات قياس وتقييم الأداء في مؤسسات القطاع العام

إن عملية تقييم وقياس الأداء في مؤسسات القطاع العام تتطلب جهود كبيرة وصبر ومطاولة من قبل إدارة هذه المؤسسات، نظراً للصعوبات والتحديات التي تعترضها والتي يمكن تلخيصها كما يلي:[1]

- التردد من قبل المديرين في القيام باستخدام أساليب قياس محددة وواضحة، فعدم القياس يعني في أحد جوانبه عدم الوعي بطبيعة الأفعال والأنشطة وحقيقة ما تؤدي اليه من نتائج؛
- الاعتقاد السائد بين الأفراد العاملين بمؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح بأن النتائج سوف تُستخدم للمحاسبة والعقاب أكثر من استخدامها للتحفيز والثواب، فتغيير هذا الاعتقاد يتطلب جهود إضافية للمديرين من أجل إعادة تجسير الثقة بين العاملين والإدارة؛
- عدم وضوح رسالة المؤسسات، ويرتبط عدم الوضوح هذا بطبيعة عملها وإمكانية إيجاد أهداف مقاسة وواضحة المعالم؛
- عدم رغبة الجمهور في معرفة النتائج السلبية خاصة وأن هذه الرغبة مرتبطة بطبيعة التشريعات وحرية الحصول على المعلومات والبيانات من قبل الجميع؛
- صعوبة الاستثمار بالقطاع العام المرتبط بطبيعة إدارة مؤسساته وبرامجها المتبناة، فهذه المؤسسات أكثر تركيزا على تحسين وترشيد استخدام الموارد من تركيزها على تطوير ووضع مؤشرات وقياسات محددة للأداء؛
- عدم وجود الثقة السائد بين القطاع العام والقطاع الخاص الناتج من طبيعة التباين والاختلاف بينهما، في حين تشير التجارب الدولية الناجحة إلى إمكانية تكييف الكثير من الأساليب وآليات العمل المؤسسات الخاصة للاستفادة منها بمؤسسات القطاع العام؛
- عدم وجود قاعدة أو أساس للتغيير، فمؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح لا تعود إلى تطوير المؤشرات والقياسات إلا عندما تواجه حالات أزمة تهدد استمراريتها؛
- قلة استخدام التكنولوجيا والبرمجيات الجاهزة في القطاع العام عن القطاع الخاص، هذا ما يؤدي إلى وجود أساليب تقليدية لتقديم تقارير الأداء؛

[1]- غادة بابكر أحمد، مرجع سابق، ص ص 115-116.

- نقص المتطلبات الضرورية لإدارة وتقييم الأداء الناتج عن نقص مهارات الكوادر الفنية والإدارية في مجال قياس والتقويم وخاصة ما يرتبط منها في جوانب التحليل والاستنتاج وربط المؤشرات وإيجاد آليات لعمل المؤسسة كأنظمة فرعية؛
- إشكالية تطوير قياسات إبداعية متجددة، فعادة ما يتم الركون إلى مؤشرات قياس وضعت في فترات زمنية سابقة دون أن تحدد وفق اعتبارات توسع وتأثير عمل المؤسسة.

ثانياً– مراحل قياس وتقييم الأداء

يمكن تلخصي مراحل قياس وتقييم الأداء في مؤسسات القطاع العام كالآتي:[1]

- **التحضير لعملية قياس الأداء:** وتشمل هذه المرحلة الإعداد المسبق من قبل القائمين على عملية القياس للأدوات والوسائل الخاصة بعملية التقييم؛
- **تحديد الأهداف:** في هذه المرحلة يتم تحديد فعالية الأهداف، بالتركيز على أهداف المؤسسة التي تم وضعها حسب أهميتها، وترتيب تلك الأهداف حسب الأولوية الواضحة للقياس؛
- **وضـــع معايير للأداء:** يتم في هذه المرحلة تحديد معايير الأداء التي يمكن من خلالها مراقبة أداء المؤســـســـة بطريقة كفأه لجميع مســـتويات الأداء. وتختلف هذه المعايير من برنامج لآخر نتيجة اختلاف أوجه النشاط وأهداف الوحدات عن بعضها البعض؛
- **قياس الأداء الفعلي:** حيث يتم في هذه المرحلة قياس مســـتوى الأداء الفعلي، ومعرفة مدى قربه أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا؛
- **تحليل البيانات وتصـــحيح الانحرافات:** وفي هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات في الأداء، من خلال عملية قياس مســـتوى الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو بالمعايير المحددة ســـابقا. وبعد ذلك يتم تقويم الأداء بتصحيح هذه الانحرافات التي ظهرت في الأداء الفعلي عما هو مخطط له، من خلال تقديم البدائل المختلفة لتصحيحها واختيار البديل الأمثل؛
- **إعداد تقارير الأداء:** تعد عملية إعداد تقارير الأداء المرحلة الأخيرة من مراحل الرقابة وقياس

[1]– بوجطو حكيم، عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2014/2013، ص ص 189-190.

الأداء، حيث تتضمن هذه التقارير نتائج مقارنة الأداء الفعلي بما هو محدد في الموازنة، مع توضيح الانحرافات والمسؤولين عنها. وتهدف تقارير الأداء بصورة أساسية إلى إيصال نتائج الأداء والمعلومات الهامة التي تتعلق بتنفيذ العمليات المختلفة إلى الجهات المعنية، حيث تعدُّ تقارير الأداء من أهم الوسائل التي تمكن المسؤولين من الرقابة والتعرف على مدى تحقيق ما هو متوقع من النشاط.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي الحكومي

تُعتبر مؤشرات قياس الأداء مقاييس كمية، مالية وغير مالية، تمثل عناصر النجاح الرئيسية للمؤسسات الحكومية، وتُستخدم من أجل تحسين الأداء، ويختلف عديد الباحثين حول هذه المؤشرات وفيما يلي أهم نموذجي مؤشرات قياس الأداء.

أولاً– نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية

يتكون هذا المعيار من ست مجموعات رئيسية من بينها المؤشرات المالية، ويمكن توضيح المؤشرات العامة لهذا النموذج كما يلي:[1]

- **المؤشرات البيئية:** وتهتم هذه المجموعة من المؤشرات بمسؤولية المؤسسة عن البيئة المحيطة بها من استخدام للموارد المحدودة، وعمليات التدوير، ودرجة الأمان والسلامة في عمليات المؤسسة، وتتضمن مؤشرات من أهمها ساعات خدمة المنظمة للمجتمع، وساعات أنشطة التصنيع، ونسبة المواد التي تم تدويرها إلى اجمالي الموارد، والتلويث والأضرار البيئية التي سببتها المؤسسة؛
- **مؤشرات السوق والمستهلك:** اختلفت فلسفات التسويق بصورة كبيرة جدا فبدءً بالتركيز على إنتاج كميات كبيرة من المنتجات (موازنة العرض والطلب)، ثم التركيز على جودة المنتج وإضافة بعض الميزات للمنتج مقابل سعر أعلى، ثم التركيز على قدرات البيع، وأخيرا التركيز على العميل واحتياجاته وإيجاد بعض المؤشرات التي تقيس مدى رضا العميل الحالي والمتوقع ومعدل ترك العملاء السابقين التعامل مع المؤسسة، ومن أهم المؤشرات في هذا المجال، حصة المؤسسة السوقية، وعدد العملاء الجدد وجودة المنتج؛

[1]– موسى بن محمد الكردي وعلي بن يحي الغامدي، "استراتيجيات قياس الأداء الحكومي بين نماذج الفكر الإداري وضرورات التغيير"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 09، العدد 04، 2009، معهد الإدارة العامة، السعودية، ص ص 722-723.

- **المؤشرات التنافسية:** إن أكثر المؤسسات نجاحاً في العالم تستخدم المعلومات التي تجمعها عن المنافسين ونقاط قوتهم وضعفهم والعمليات الداخلية التي يقومون بها واستثماراتهم وأساليب تمويلهم ونوع العملة التي يستخدمونها، ومن هذه المؤشرات: مدى جودة منتجات أو خدمات المنافسين، مدى سرعة تقديم السلع والخدمات لدى المنافسين، المؤشرات المالية لدى المنافسين؛
- **مؤشرات التشغيل الداخلية:** تُعد مؤشرات التشغيل الداخلية نقطة اتصال بين الموردين والعملاء، اذ تعمل على تحويل المدخلات إلى مخرجات بأعلى درجة من الجودة وبأقل تكلفة وفي الوقت المطلوب وبقيمة مضاعفة عالية، ومن المؤشرات في هذا المجال: الوقت اللازم لتطوير المنتج، ومتوسط فترة التشغيل، ونسبة المبيعات أو تقديم الخدمة إلى حجم التوظيف لدى المؤسسة؛
- **مؤشرات أداء الموارد البشرية:** يُعتبر رضا العاملين مرتكزاً أساسياً من مرتكزات الأداء في المؤسسة ومن مؤشرات تقييم أداء الموارد البشرية نجد عدد ساعات التدريب لكل فرد، معدل دوران العاملين، وعدد العاملين الذين تم توظيفهم إلى إجمالي عدد الطلبات المقدمة، ومدى ولاء العاملين؛
- **المؤشرات المالية:** وقد يشار إليها أحياناً بالمؤشرات الاقتصادية، ومن أهم المؤشرات المالية معدل زيادة الإيرادات، ومعدل العائد على المبيعات، ومعدل العائد على رأس المال العامل، والقيمة الاقتصادية المضافة ومعدل العائد على حقوق الملكية؛

ثانياً– بطاقة الأداء المتوازن

يتكون نموذج القياس المتوازن من مجموعة من المقاييس المنفصلة والمتصلة التي تعطي صورة شاملة ومتكاملة عن كيفية أداء العمل وتقييمه بصفة مستمرة ومنتظمة وبأسلوب فني محدد، يحث يُترجم نموذج القياس المتوازن رؤية المؤسسة واستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس في أربعة مجالات مختلفة هي: الجانب المالي، والعملاء، وعمليات التشغيل الداخلي، والنمو والتعلم[1].

توضيحاً لمؤشرات لطاقة الأداء المتوازن، يمكن تقديم مكوناتها كما يلي:

- **الجانب المالي:** يركز هذا الجانب على تحقيق الأهداف المالية وطويلة الأجل، حيث تتميز أبعاده الاستراتيجية بتحقيق نمو الإيرادات (مثل زيادة عدد المنتجات الجديدة، ابداع استخدامات جديدة للمنتجات الموجودة، كسب زبائن وأساوق جديدة)، وتخفيض التكاليف (مثل تخفيض تكاليف وحدة

[1]– شهيرة محمود عبد العزيز، "إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 03، 2003، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص 247.

المنتج ووحدات التوزيع)، واستعمال الأصول (مثل تطوير استخدام الأصل، يستخدم مقياس العائد من الاستثمار الناجم عن استخدام الأصل أو القيمة المضافة الناجمة عن استخدام الأصل)، ويعتبر هذا الجانب من أهم جوانب بطاقة الأداء المتوازن لأنه يساهم بشكل مباشر في تحقيق أهداف الجوانب الأخرى[1]؛

- **جانب العملاء:** ويركز هذا الجانب على مقاييس تتعلق بالعملاء المستهدفين وهي تتضمن مقاييس متعددة مثل رضا العميل، والاحتفاظ بالعميل وكتساب عملاء جدد، وربحية العميل، ويعكس جانب العميل المميزات والخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها، ويترتب عليها ولاء العميل ورضاه، وقد يكون من بين هذه الخدمات التطوير المستمر في المنتجات أو إدخال منتجات جديدة أو تخفيض وقت تقديم الخدمة أو السلعة، أو تنوع الخدمات أو المنتجات وغير ذلك من العوامل التي تؤدي إلى رضا العملاء[2]؛
- **عمليات التشغيل الداخلية:** يعتبر هذا الجانب أساس خلق قيمة للعملاء وحاملي الأسهم، حيث يتطلب تحديد العمليات المطلوبة لتحقيق الأهداف المالية وأهداف العملاء، ويتكون من ابتكار وتحديد العمليات الذي يتطلب تحديد متطلبات العملاء لتكييف العمليات وفقاً لها، وعمليات التشغيل من خلال العمل على زيادة الجودة والكفاءة التشغيلية، بالإضافة إلى عمليات خدمة ما بعد البيع لزيادة كفاءة وجودة الخدمة[3]؛
- **جانب النمو والتعلم:** يعتبر هذا البعد الأساسَ في الاستمرار والمنافسة، فالمنافسة العالمية تتطلب تميز الوحدات عن غيرها ببعض المزايا، وهذا لا يتم إلا من خلال الإبداع والتطوير في كافة النواحي سواء فيما يتصل بجانب العمليات الداخلية وكل ما يندرج تحت هذا من تطوير استخدام المعدات والآلات، أو تطوير قدرات العاملين لدى المؤسسة ومهاراتهم لتحقيق الاستخدام الأمثل، أو بجانب العملاء عن طريق إبداع وابتكار طرائق جديد لخدمهم، أو بالجانب المالي عن طريق البحث عن أسواق جديد لزيادة الإيرادات[4].

---

[1]- Hansen & Mowen, Management Accounting, 5th Edition, South-Western College Publishing, California, U.S.A 2000, P 722.

[2]- شهيرة محمود عبد العزيز، مرجع سابق، ص 248.

[3]- Kaplan & Norton, "Using The Balanced Scorecard To Strategicmanagement System", Harvard Business Review, January- February, 1996, P 95.

[4]- IBID, P 95.

ثالثاً– استخدام التحليل المالي في القطاع العام

لا يختلف المؤشر من حيث طبيعته ومفهومه وأسلوب استخدامه فيما إذا طبق في تحسين أداء الإدارة الحكومية أو الهيئات العامة عنه في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، حيث يعتمد حسن استخدام المؤشر في مجال أداء الإدارات الحكومية التقليدية، على حسن اختيار الوحدات الممثلة لمخرجات النشاط في تلك الإدارات من جهة، وعلى حسن اختيار المؤشرات التي تعكس كلا وجهي التقويم المعروفين (الكفاءة والفاعلية) من جهة أخرى، وفيما يلي توضيح لهما[1]:

- **المؤشرات العامة في مجال الفعالية:**

- مؤشر نسبة الفعلية / النتائج المقدرة، وذلك في كل وحدة أداء وفي برنامج الأداء وذلك حسب المخرجات المقدرة في كل منهما؛
- تطور حجم النتائج الفعلية خلال فترة محددة من السنوات مقارنة بالنتائج المقدرة، حيث يفيد هذان المؤشران في التعرف على تحقيق أهداف وحدة الأداء أو البرنامج على اعتبار أن النتائج المشار إليها تمثل أهداف تلك الوحدة أو البرنامج.

- **المؤشرات العامة في جانب الكفاءة:**

إلى جانب الإجراءات الرقابية الممكن اتخاذها في مجال تقويم مستوى كفاءة التنظيم وسير العمليات المالية وكفاءة نظم وإجراءات الرقابة الداخلية والضبط الذاتي، فإنه من الممكن تطبيق بعض المؤشرات العامة التالية في هذا المجال (مجال تقويم كفاءة الأداء)، ومن ذلك نجد:

- مقارنة الإنفاق الفعلي بالإنفاق المقدر وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها وذلك في ميزانيات أداء الوحدات وفق بنود الإنفاق المختلفة؛
- تطور حجم الإنفاق الفعلي بمختلف بنوده وذلك من خلال فترة معينة (خمس سنوات مثلا)؛
- نسب حجم الإنفاق وفق بنوده المختلفة/ حجم المخرجات ودراسة تطور هذه النسب خلال فترة من الزمن؛

[1]– غادة بابكر أحمد، مرجع سابق، ص 118.

- مقارنة النسب المشار إليها في الفقرات السابقة (أو أهمها) فيما بين الوحدات المتشابهة وذلك قصد بيان أسباب التباين بين تلك النسب فيما بين تلك الوحدات والسعي لترشيد الأداء في الوحدات الأقل مستوى من الكفاءة في ضوء معدلات الكفاءة الجيدة في الوحدات الأخرى.

المطلب الثالث: الموازنة العامة كمؤشر لقياس وتقييم وتحسين الأداء المالي الحكومي

تعتبر التقارير المالية التي تُعدها المؤسسات الاقتصادية في نهاية كل سنة هي التقارير الأكثر أهمية والتي تعتمد عليها الأطراف الخارجية في تقييم أداء المنشأة، ولا تُمثل الموازنة السنوية في تلك الوحدات أكثر من كونها تقرير داخلي فغالباً لا تكون متاحة الجمهور.

أما بالنسبة لمؤسسات القطاع العام فإنه عادة ما تكون الموازنة السنوية هي محور الاهتمام والمناقشة من أعضاء البرلمان، لتحديد مدى الانحراف في الإيرادات والنفقات الفعلية عن المخططة، وماهي الأسباب التي أدت إلى ذلك، ومن هنا يبرز دور الموازنة كمؤشر مالي لتقييم الأداء المالي الحكومي بغرض تحسينه[1].

الفرع الأول: مفهوم الموازنة العامة

لقد تعددت وجهات نظر الباحثين حول تحديد مفهوم للموازنة العامة للدولة، حيث يختلف مفهوم الموازنة العامة طبقاً للزاوية التي ينظر إليها، كما تعددت مفاهيمها خلال مراحل التطور التي مرت بها، ويُمكن إيجاز أهم التعاريف فيما يلي:

- الموازنة العامة هي الأداة التي تهتم بعملية تحويل المصادر المالية إلى أهداف إنسانية فالموازنة تتضمن برنامجاً مالياً تفصيلياً مقترحاً يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها، واختيار البرامج والسياسات التي تضمن تحقيق هذه الأهداف لتحقيق الرفاهية للمجتمع[2].
- تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها[3].

---

[1]- ياسر صلاح تولا، أثر المراجعة الداخلية بحسب المخاطر في تحسين الأداء المالي في المنشآت العامة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 01، 2016، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص 153.

[2]- يونس عليان الشوبكي وأحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[3]- المادة (6) من القانون 17/84 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28.

- "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار منها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها"[1].

الفرع الثاني: أساليب الموازنة العامة

مرت أساليب الموازنة العامة بالعديد من المراحل، فقد تطورت مفاهيمها من زمن إلى آخر ويُمكن تلخيص مراحل تطور أساليب الموازنة العامة كما يلي:

- **الموازنة التقليدية:** تعد الموازنة التقليدية أقدم أنواع الموازنات الحكومية الحالية وأكثرها انتشارا في دول العالم خاصة النامية منها، وهي النموذج الأول للموازنة العامة بمفهومها الحديث، وتتعدد تسمياتها نذكر منها[2]:
  - **موازنة البنود:** وذلك بسبب تركيزها على بنود الموازنة وما يُرصد فيها من اعتمادات وضرورة التقيد بالبنود عند الإنفاق؛
  - **موازنة الرقابة:** لأنها تركز على إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والوحدات الحكومية، لمنع اختلاس أموال الدولة وعدم صرفها في غير الوجوه المحددة لها، وعدم تجاوز الاعتمادات المرصودة في البنود عند الإنفاق، والتأكد من أن المواد والأجهزة والسيارات المرصود لها اعتمادات قد اقتنيت فعلا؛
  - **الموازنة الجزئية (المتدرجة):** يعتبر أسلوب الموازنة هذا أن نفقات السنة السابقة تُعد أساساً مقبولاً يُمكن الاعتماد عليه لتقدير نفقات السنة المقبلة، وتزيد عادة بنسبة مئوية صغيرة سنويا عن معدلات الإنفاق في السنة المالية السابقة وذلك لأجل تغطية الزيادات المتوقعة في رواتب الموظفين، ولمواجهة الزيادات المتوقعة في تكاليف شراء المواد والأجهزة والآلات وتنفيذ المشاريع الجديدة.
- **موازنة البرامج والأداء:** هي ذلك التصنيف في الموازنة الذي ينقل التركيز من وسائل القيام بالعمل إلى العمل المنجز نفسه، بمعنى أنها تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، والبيانات والمعلومات التي تقيس الإنجازات، وكل ما أنجز من

[1]- المادة (3) من القانون 21/90 الصاد رفي 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد رقم (35).

[2]- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة السادسة، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص ص 198-199.

الأعمال المدرجة تحت كل برنامج، أي أنها تربط بين جميع عناصر المدخلات (مالية وبشرية ومادية) والمخرجات المراد الوصول إليها (المردودات المطلوب تحقيقها وأثرها على المجتمع) حيث أن:

- **البرامج:** تعبر عن ترجمة العمليات إلى برامج محددة قابلة للتطبيق؛
- **الأداء:** يعني وضع مقاييس أداء يُمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات وحسن التنفيذ[1].

- **موازنة التخطيط والبرمجة:** هي عبارة عن خطة للقيام بالأعمال الحكومية والتي تتضمن برامج ومشاريع معدة للتنفيذ مستقبلاً، تربط بين عمليات التخطيط والبرامج وذلك بهدف تحسين وترشيد اتخاذ القرارات بأفضل الطرق في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة، وتُساعد هذه الموازنة القائمين بإدارتها على توفير المعلومات اللازمة على الأهداف الاستراتيجية (جانب التخطيط) وترجمة هذه الأهداف الاستراتيجية إلى احتياجات مادية وبشرية في فترة زمنية معينة (جانب البرمجة) ثم ترجمة هذه الاحتياجات المادية والبشرية إلى احتياجات مالية (جانب الموازنة)[2]؛
- **الموازنة الصفرية:** نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة". أما في عام 1972م عرفت هذه الموازنة على أنها عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل بداية من نقطة الصفر، بمعنى أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمشاريع على أساس التكلفة والعائد والفعالية[3]؛

لتفادي عيوب الموازنات السابقة والتركيز على الفعالية والكفاءة تم تحديث أسلوب تسيير الموازنة العامة من خلال الربط بين مختلف المزايا التي تحققها مختلف الأساليب السابقة، وبالاعتماد على المعلومات التي يمكن

[1]- محمد راضي عطية، نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء، مجلة البحوث التجارية، المجلد 39، العدد 02، 2017، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ص 72.

[2]- مصطفى عطية الغندور، تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، المجلة المصرية للدراسات، المجلد 28، العدد 01، 2004، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص 71.

[3]- خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 361.

أن توفرها تكنولوجيا المعلومات في العصر الحالي وهي كما يلي:[1]

- **الموازنة التعاقدية:** لقد كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996م. وهي محاولة لإعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية، حيث تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص وعام) بغرض الفوز بمتعاقدين، ينفذون تلك المشاريع والبرامج، بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها. وقد ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات العامة. كما عملت على إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالخطط التنموية الخماسية للدولة، بالإضافة إلى تنفيذ البرامج والمشاريع العامة بكفاءة واقتصادية وفعالية. وتعتبر هذه الموازنة أداة تستعمل ضمن الموازنة المرتكزة على النتائج؛
- **الموازنة المرتكزة على النتائج (موازنة الأداء الحديث أو الموازنة بالأهداف):** ظهرت فكرة إدارة الموازنة بالأهداف في إعداد وتحضير موازنة الدولة لأول مرة سنة 1971 في وزارة الصحة والرفاهية بالو.م. أ، وهذا نتيجة البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية النادرة المتاحة للحكومة. بدأت فكرة موازنة الأداء الحديث عندما قدمت الحكومة الفيدرالية الأمريكية عام1999م طلب لإعداد موازنة تعتمد على مدخل جديد يطلق عليه مدخل موازنة الأداء الجديدة وفقاً للقانون الصادر في عام 1993 وذلك اعتبارًا من السنة المالية لعام 2000م على أن تتولى المؤسسات العامة إنجاز هذا المشروع خلال الخمس سنوات القادمة. ويقوم هذا المدخل على خليط من مداخل الموازنة السابقة، وذلك للاستفادة من المزايا التي تحققها ومحاولة الجمع بينهم في مدخل واحد، فمثلا ركز مدخل موازنة البرامج والأداء على المخرجات والنتائج التي تحققها المؤسسة العامة من خلال الاهتمام بالأنشطة، بينما جاء مدخل موازنة التخطيط والبرمجة ليركز على الجانب التخطيطي وعلى المستوى المركزي للدولة ككل وليس على مستوى المؤسسة العامة، في حين اهتم مدخل الموازنة الصفرية بضرورة إعادة تقييم البرامج العامة بالكامل دون أن يركز على الإضافات أو الاستبعادات السنوية كما كان يحدث في المداخل السابقة، وبذلك يتضح أن مدخل موازنة الأداء الحديث قد جمع بين فلسفة المداخل السابقة لإعداد الموازنة العامة، إلا أن الصفة التي تميز بها هذا المدخل الجديد هي التقييم والمراجعة السنوية

[1]- حكيم بوجطو، مرجع سبق ذكره، ص ص 49-50.

لنتائج تنفيذ برامج المؤسسة العامة التي تغطي فترة زمنية قد تصل إلى خمس سنوات، وبناء عليه يمكن اتخاذ قرار بإلغاء برنامج مخطط لتنفيذه على مدى خمس سنوات في السنة الثانية أو الثالثة عندما يتبين عدم فعالية وكفاءة نتائج تنفيذ هذا البرنامج، ومن ثم يلغى ما كان مخصصاً لهذا البرنامج من اعتمادات، وربما العكس، فقد تكافؤ المؤسسة العامة إذا ما اتضح أن مستويات أدائها ونتائجها قد حققت المستهدف منها، وأن هناك حاجة ماسة للاستمرار في تقديم مخرجات هذه البرامج، بما يؤدي إلى تعزيز ومكافأة المؤسسة العامة على هذه النتائج.

هناك فرق بين إعداد الموازنة وإعداد التقارير المالية، حيث تُعد الموازنة بمثابة خطط مالية موجهة للمستقبل لتخصيص الموارد واستخدمتاها، في حين تصف التقارير المالية بأثر رجعي نتائج المعاملات والأحداث المالية للمؤسسة من حيث وضعها المالي وأدائها، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسات الخاصة ليست ملزمة بوضع موازنة رغم أنها عادة ما تفعل ذلك، ومع ذلك، نادراً ما ينشرون موازناتهم، أما بالنسبة للحكومات، ليس إلزامًا فقط إعداد موازنات ولكن أيضًا نشرها[1].

لا بد من التفرقة بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي والميزانية المحاسبية، والجدول الموالي يوضح الفرق:

[1]- Peter Van Der Hoek, From Cash To Accrual Budgeting And Accounting In The Public Sector: The Dutch Experience, MPRA Paper, Vol 20, Issue 6410, University Rotterdam, 2007, P 37.

الجدول رقم (06): مقارنة بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية المحاسبية

مجال المقارنة	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية المحاسبية
التعريف	خطة عمل تتضمن تقديرا للإيرادات والنفقات عن فترة مالية مقبلة	بيان تعده الحكومة في نهاية الفترة المالية بالإيرادات والنفقات التي حدثت فعلا	تقرير عن المركز المالي للمؤسسة متضمناً الأصول والخصوم وحقوق الملكية في لحظة معينة
الهدف	ترجمة مالية لخطة عمل الحكومة عن فترة مالية قادمة	عرض إنجازات الحكومة عن فترة مالية ماضية	عرض المركز المالي للمؤسسة في تاريخ محدد
الشمول	أكثر شمولاً – الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية	أكثر شمولاً – الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية	أقل شمولاً –وحدة محاسبية ووحدة اقتصادية
العناصر (المحتوى)	الإيرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) وأي معاملات أو تدفقات	الإيرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) وأي معاملات أو تدفقات	أرصدة الأصول والخصوم
الأبعاد	تعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية	تعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية	تعكس حقائق اقتصادية
طبيعة البيانات	تقديرية	فعلية	تقديرية
الفترة الزمنية	سنة مالية قادمة	سنة مالية ماضية	لحظة معينة (آخر الفترة المالية)

المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، ص 65.

المبحث الثالث: مداخل تحسين الأداء المالي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بعد تطرقنا للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبعد تحديد المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي وجوانبه، سيتضمن هذا المبحث قراءة في المحتوى المعلوماتي لهذه المعايير وتحديد علاقتها بجوانب الأداء المالي الحكومي، بالإضافة إلى وتوضيح أهم مداخل تحسين الأداء المالي الحكومي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تضمنتها نصوصها الرسمية*.

المطلب الأول: مدخل تحسين الإيرادات العامة

إن تحسين الإيرادات يمر عبر تنميتها وإيجاد وحسن التصرف فيها وتحديدها مختلف مصادرها، وخلال هذا المطلب سيتم تلخيص أهم ما تضمنته معايير المعالجة المحاسبية والتي اقترحنا تصنيفاً لها خلال الفصل الأول لهذه الدراسة من أجل توضيح مدخل تحسين الأداء المالي وفقاً للمعايير.

الفرع الأول: هيكل الإيرادات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يمكن لمؤسسات القطاع العام أن تستمد الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية.

أولا– الإيرادات من المعاملات التبادلية:

خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعيار المحاسبي رقم 09 "الإيرادات من المعاملات التبادلية" تستمد مؤسسات القطاع العام الإيرادات من المعاملات التبادلية التي تستلم فيها أصول وخدمات أو يتم فيها إطفاء الالتزامات وتعطي بشكل مباشر قيمة معادلة لها تقريبا (بشكل رئيسي على شكل بضائع أو خدمات أو استخدام للأصول) للطرف الآخر في العملية التبادلية، وتجدر الإشارة أنه يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها للتميز بين الإيرادات التبادلية وغير التبادلية، وتنشأ الإيرادات من المعاملات التبادلية نتيجة[2]:

---

* – اعتمد الباحث عند دراسته وتحليله للمحتوى المعلوماتي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الإصدارات الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باللغة الأصلية –الإنجليزية–، بالإضافة إلى النصوص المترجمة إلى العربية من طرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، والمتاحان على الرابط أدناه:

- الإصدارات باللغة الأصلية: https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements
- الإصدارات المترجمة: http://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=ipsas&lang=ar

[2]– نص المعيار الدولي رقم 09.

- **بيع البضائع**: تشمل البضائع التي تُنتجها المؤسسة لغرض البيع مثل المنشورات والسلع المشترات لإعادة بيعها مثل الأراضي أو الممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها؛
- **تقديم الخدمات**: ويتعلق تقديم الخدمات بأداء المؤسسة لمهمة متفق عليها على مدى فترة زمنية متفق عليها وتشمل الأمثلة على الخدمات التي تقدمها مؤسسات القطاع العام والتي يُستلم فيها الإيراد كتبادل مخصص على الإسكان وإدارة مرافق المياه وإدارة الطرق التي تتقاضى رسوماً وإدارة الدفعات التحويلية؛
- **استخدام الآخرين لأصول المؤسسة**: إن استخدام الآخرين لأصول المؤسسة يؤدي إلى زيادة في الإيراد على شكل:
  - **فائدة–** رسوم استخدام النقد أو النقد المعادل ومبالغ مستحقة للمؤسسة؛
  - **إتاوات–** رسوم استخدام أصول المؤسسة طويلة الأجل، على سبيل المثال البراءات والعلامات التجارية وحقوق التأليف وبرامج الحاسوب؛
  - **أرباح أسهم من التوزيعات المماثلة–** توزيعات الفوائض على أصحاب استثمارات حقوق الملكية مع ما يتناسب بما يملكونه من صنف معين من رأس المال.

الجدول الموالي يوضح تصنيف الإيرادات من المعاملات التبادلية وشروط الاعتراف بها:

الجدول رقم (07): تصنيف الإيرادات من المعاملات التبادلية والاعتراف بها وفق (IPSAS)

نوع الإيراد	شروط الاعتراف بالإيراد	أمثلة توضيحية
إيرادات تقديم الخدمات	يمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به عند تلبية الشروط التالية: – إمكانية قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق به؛ – احتمال تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة؛ – إمكانية قياس مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير بشكل موثوق به؛ – إمكانية إجراء قياس موثوق به للتكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إكمالها.	– يتم الاعتراف بدخل الإيراد من توفير السكن عند الحصول على الدخل وفقاً لشروط عقد الإيجار؛ – يُمكن الاعتراف بالإيراد من معالجة قضايا المحاكم سواءً بالإشارة إلى مرحلة اكتمال المعالجة أو بناءً على الفترات التي تعقد خلالها المحاكم.
	يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع عند استيفاء جميع الشروط التالية:	– يتم الاعتراف بالبيع الآجل التي يتم بموجبه تسليم السلع فقط عندا يسدد المشتري الدفعة الأخيرة ضمن

إيرادات بيع البضائع	–قيام المؤسسة بتحويل المخاطر والمكاسب الهامة لملكية البضائع إلى المشتري؛ –عدم إبقاء المؤسسة على المشاركة الإدارية المستمرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على البضائع المباعة؛ –إمكانية قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به؛ –أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة بالمعاملة إلى المؤسسة؛ –أن يتم قياس التكاليف التي تم تكبدها أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بشكل موثوق به.	سلسلة من الأقساط كإيراد عند تسليم البضاعة أو عند استلام دفعة كبيرة شريطة أن تكون البضاعة متوفرة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.
إيرادات استخدام الآخرين لأصول المؤسسة	يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من استخدام الآخرين لأصول المؤسسة عندما: –يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة؛ –يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به. ويجب الاعتراف بالإيراد باستخدام المعالجات المحاسبية التالية: –يجب الاعتراف بالفائدة على أساس زمني تناسبي يأخذ في الاعتبار العائد الفعلي على الأصل؛ –يجب الاعتراف بالإتاوات كما تم الحصول عليها بموجب محتوى الاتفاقية ذات العلاقة؛ –يجب الاعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة عندما يثب حق المساهم أو المؤسسة في استلام مبلغ الدفع.	يتم الاعتراف برسوم الترخيص والإتاوات التي يتم دفعها لاستخدام أصول المؤسسة (مثلا العلامات التجارية والبراءات والبرامج وحقوق تأليف الموسيقى ومنتجي الأسطوانات وأفلام الصور المتحركة) وفقاً لجوهر الاتفاقية، وكمسألة عملية يُمكن أن يكون هذا على أساس قسط ثابت على مدى عمر الاتفاقية، وعلى سبيل المثال عندما يكون لدى المرخص له الحق باستخدام تقنية معينة لفترة معينة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النص الرسمي لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 09.

ثانياً– الإيرادات من المعاملات غير التبادلية:

خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعيار المحاسبي 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية" لتحديد هيكل الإيرادات من المعاملات غير التبادلية وشروط الاعتراف بها، فالحكومات والعديد من مؤسسات القطاع العام الأخرى تحقق معظم إيراداتها من معاملات غير تبادلية، وتتضمن هذه المعاملات بشكل أساسي فرض الضرائب بالإضافة إلى التحويلات والتي يُمكن تعريفها كما يلي:[1]

- **الضرائب:** تُعتبر المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة للعديد من الحكومات، وهي منافع اقتصادية مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لمؤسسات القطاع العام وذلك وفقاً للقوانين والأنظمة المشرعة؛

[1]– نص المعيار الدولي رقم 23.

- **التحويلات:** (سواء كانت نقدية أو غير نقدية)، بما في ذلك المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهدايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية، والحصة غير السوقية من القروض الميسرة المقبوضة.

والجدول الموالي يوضح هيكل الإيرادات وشروط الاعتراف بها:

الجدول رقم (08): تصنيف الإيرادات من المعاملات غير التبادلية والاعتراف بها وفق (IPSAS)

نوع الإيراد	شروط الاعتراف	أمثلة توضيحية
الضرائب	يتم الاعتراف بالأصل والإيراد إذا تحققت الشروط التالية: –إذا كان يؤدي التدفق الوارد إلى نشوء بند يحقق تعريف الأصل، الذي يعرف: o يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛ o يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. –تحقيق التدفق الوارد لمعايير الاعتراف به كأصل؛ –لا ينتُج التدفق الوارد من مساهمة المالكين؛ –ان يكون الحدث المنشأ من معاملة تبادلية؛ –استيفاء جميع الالتزامات الحالية المتعلقة بالتدفق الوارد.	–تفرض الحكومة الوطنية (المؤسسة المعدة للتقارير) ضريبة على الدخل المكتسب داخل الدولة، وعلى أرباب العمل اقتطاع الضرائب من الرواتب؛ –تسيطر الحكومة على مورد معين عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وانقضاء آجال تسديده، وتعترف الحكومة بالأصول والإيرادات في قوائمها المالية الختامية.
التحويلات	تتضمن التحويلات المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهدايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية، وتتمتع هذه البنود بصفة مشتركة وهي أنها تحول الموارد من مؤسسة إلى أخرى دون دفع قيمة مساوية تقريباً، وتلبي التحويلات تعريف الأصل نتيجة: – سيطرة المؤسسة على الموارد نتيجة حدث سابق (تحويل) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات مستقبلية؛ – عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق وارد للموارد ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق؛ – عندما يعفي الدائن المدين من التزام معين.	–تقوم الحكومة الوطنية بتقديم منحة لحكومة محلية (ولاية) تقع في منطقة محرومة اجتماعيا واقتصادياً، وتعترف مؤسسة الإسكان الاجتماعي التابعة للولاية بزيادة في الأصل والإيراد؛ –تجري محطة تلفزيونية محلية يوماً مفتوحاً عبر التلفاز لجمع الأموال بغرض انشاء مستشفى حكومي ويتم جمع التبرعات بمبالغ محددة من المال.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نص معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 23.

المطلب الثاني: مدخل ترشيد النفقات العامة

خصص مجلس معايير المحاسبة العديد من المعايير لمعالجة النفقات العامة وتحديد شروف الاعتراف بها من اجل المساهمة في ترشيدها، على غرار المعيار رقم 13 عقود الإيجار والمعيار رقم 25 "منافع الموظفين وخلال هذا المطلب سيتم استقراء المحتوى المعلوماتي للمعايير المتعلقة بالمصاريف (معايير المعالجة المحاسبية وفق التصنيف السابق) من أجل إيجاز أهم ما جاء في المعايير في هذا السياق.

الفرع الثاني: هيكل النفقات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تُعرف منافع الموظفين بأنها تلك المنافع التي يتم تقديمها للموظفين أو من يعولونهم ويُمكن تسويتها عن طريق دفعات (أو تقديم السلع والخدمات) يتم تقديمها مباشرة للموظفين أو لأزواجهم أو أطفالهم أو غيرهم ممن يعيلون أو لجهات أخرى مثل شركات التأمين، تشمل منافع الموظفين ما يلي:

- منافع الموظفين قصية الأجل، مثل الأجور والمرتبات ومساهمات الضمان الاجتماعي الإجازات السنوية المدفوعة والمغادرات المرضية المدفوعة والمشاركة في الأرباح والمكافآت (إذا كانت مستحقة خلال 12 شهر من نهاية المدة) والمنافع غير النقدية (كالرعاية الصحية والسكن والسيارات والبضائع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛
- منافع ما بعد التوظيف مثل التقاعد وغيرها من منافع التقاعد والتأمين على الحياة لما بعد التوظيف والرعاية الصحية لما بعد التوظيف؛
- منافع أخرى طويلة الأجل والتي يُمكن أن تشمل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ الدراسي أو غيرها من المنافع طويلة الأجل، ومنافع العجز طويلة الأجل والزيادات المتعلقة بالأداء زيادات المشاركة بالأرباح والتعويضات المتأخرة إن كانت مستحقة خلال 12 شهر أو أكثر بعد انتهاء المدة؛
- منافع إنهاء الخدمة.

يُمكن تلخيص هيكل المصاريف وشروط الاعتراف بها وفقاً للجدول الموالي:

الجدول رقم (09): هيكل المصاريف وشروط الاعتراف بها وفق (IPSAS)

نوع المصروف	شروط الاعتراف
منافع الموظفين قصيرة الأجل	وتشمل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي وفترات الغياب قصيرة الأجل التي يتم تعويضها، ويُعترف بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المتوقع تقديمها مقابل الخدمة كما يلي: – كالتزام (مصروف مستحق) بعد اقتطاع أي مبلغ مدفوع، وفي حال زيادة المبلغ المدفوع مسبقاً عن المبلغ غير المخصوم للمنافع فعلى المؤسسة حينها أن تعترف بهذه الزيادة كأصل من الأصول (مصروف مدفوع مسبقا) وفقاً لما يلي: ○ في حال الإجازات المعوضة المتراكمة، حين يُقدم الموظفون خدماتهم التي تزيد من حقهم في إجازات مستقبلية معوضة؛ ○ في حال الإجازات المعوضة غير المتراكمة حين تحصل الإجازة. – كمصروف، إلا إذا كانت منافع الموظفين تدخل ضمن تكلفة الأصل.
منافع ما بعد التوظيف	تشمل هذه المنافع، منافع التقاعد ومنافع أخرى لما بعد التوظيف مثل التأمين على الحياة والرعاية الصحية ويتم الاعتراف بها وفقاً للشروط التالية: – يكون التزام المؤسسة قانوني أو النافع مقتصراً على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق، وعلى هذا يكون مبلغ منفعة ما بعد التوظيف التي يتلقاه الموظف معتمداً على قيمة المساهمات التي تقوم بها المؤسسة لخطة منافع ما بعد التوظيف أو إلى شركة التأمين مع عائدات الاستثمار الناشئة عن المساهمات؛ – نتيجة لذلك يقع على عاتق الموظف المخاطرة الإكتوارية (أي أن المنافع ستكون أقل من المتوقع) ومخاطرة الاستثمار (أي أن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لتقديم المنافع المتوقعة).
المنافع الأخرى طويلة الأجل	يُمكن أن تشمل الغيابات المدفوعة طويلة الأجل ومنافع العجز طويل الأجل ومنافع الخدمة لمدة 25 سنة، ويُعترف بمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل كالتزام للمبالغ التالية: – تكلفة الخدمة الحالية؛ – العائد المتوقع على أي أصل من أصول الخطة الموضوعة من المؤسسة؛ – إعادة قياس صافي الفائدة المحددة؛
منافع إنهاء الخدمة	يُعترف بها كالتزام وكمصروف عندما تكون المؤسسة ملتزمة بشكل واضح بما يلي: – إنهاء عمل الموظف أو مجموعة من الموظفين قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، – توفير منافع إنهاء الخدمة كنتيجة لعرض تم تقديمه للتشجيع على الاستقالة الطوعية؛ – وضع خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة دون احتمالية انسحاب الموظفين.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 39.

كما تضمنت نصوص المعايير مكونات أخرى للنفقات العامة مثلما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (10): مكونات مختلف النفقات وفق (IPSAS)

نوع المصروف		المكونات
تكاليف الإقتراض	**تكاليف الإقتراض**	هي الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتكبدها المؤسسة فيما يتعلق بإقتراض الأموال، ويجب الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، بغض النظر عن كيفية تطبيق الإقتراضات، وتشمل ما يلي: – الفائدة المصرفية على السحب على المكشوف والاقتراضات قصيرة الأجل وطويلة الأجل؛ – إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالافتراضات؛ – إطفاء التكاليف الثانوية المتكبدة فيما يتعلق بترتيب الافتراضات؛ – نفقات التمويل الخاصة بالتأجير التمويلي وترتيبات امتياز الخدمة؛ – فروقات الصرف الناجمة عن اقتراضات بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تُعتبر فيه تعديلاً لتكاليف الفائدة.
	تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة	هي التكاليف التي تعزى مباشرة لامتلاك أو إنشاء أصل مؤهل، والتي يجب رسملتها كجزء من تكلفة ذلك الأصل عند تحقيق الشروط التالية: – من المحتمل أن تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمؤسسة؛ – قياس التكاليف بشكل موثوق به. يجب ن تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل: – عند تكبد نفقات الأصل؛ – عند تكبد تكاليف الإقتراض؛ – عندما تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصول لاستعمالها المقصود أو بيعها قيد التنفيذ
تكاليف عقود الإيجار		يعرف عقد الإيجار بأنه اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية معينة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات، ويصنف إلى نوعين، عقد أيجار تمويلي اذا نقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية، عقد إيجار تشغيلي لا ينقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية، وينتج عن عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاكي للأصول القابلة للاستهلاك بالإضافة إلى مصروف تمويلي لكل فترة محاسبية، في حين تنتج مصاريف عن عقد الإيجار التشغيلي تتمثل في دفعات الإيجار ويعترف بها كمصروف على أساس قسط ثابت خلال مدة عقد الإيجار.
مصاريف المخصصات والالتزامات المحتملة		التحديد مفهوم هذه المصاريف، يجب تحديد مفهوم المنافع الاجتماعية الذي يشير إلى البضائع والخدمات والمنافع الأخرى المقدمة تنفيذاً لأهداف السياسة الاجتماعية للحكومة، وتشمل هذه المنافع: – تقديم خدمات الصحة والتعليم والإسكان والنقل والخدمات الاجتماعية الأخرى للمجتمع، والتي لا يُطلب في الغالب من المستفيدين منها دفع مبلغا مكافئاً لقيمة هذه الخدمات؛ – دفع المنافع للعائلات وكبار السن والعجزة والعاطلين عن العمل والجنود المتقاعدين وغيرهم.

	ويتم الاعتراف بالمخصص إذا توفرت الشروط التالية: – يكون لدى المؤسسة التزاماً حالياً (قانونياً أو استنتاجياً) نتيجة لحدث سابق؛ – يكون هناك احتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمية لتسوية الالتزام؛ – يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نصوص معايير المحاسبة الدولية 05-13-19.

المطلب الثالث: مدخل تحسين عرض التقارير المالية ذات الغرض العام

بعدما حددنا مكونات البيانات المالية وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام – الفصل الأول-، سيتم التطرق خلال هذا المطلب للإفصاحات اللازمة لجميع التقارير المالية ذات الغرض العام بالإضافة إلى توضيح دور المعايير في عصرنة الموازنة العامة.

الفرع الأول: الإفصاح في التقارير المالية ذات الغرض العام

تطرق المعيار الدولي الأول الهدف لبيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمؤسسة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمؤسسات أخرى، ويحدد المعيار المتطلبات الإجمالية لعرض البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق، ويوفر التوجيه للهيكل والحد الأدنى لمتطلبات محتوى هذه البيانات المالية، والذي يمكن إيجازها كما يلي[1]:

- تلتزم المؤسسة التي تتوافق بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتقديم بيان صريح وغير مشروط لهذا الالتزام في الإيضاحات، لا يجوز الإعلان إن البيانات المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تتوافق مع جميع متطلباتها؛
- لا يجوز مقاصة الأصول والمطلوبات، والإيرادات والمصاريف، إلا إذا كانت المقاصة مسموح بها أو مطلوبة حسب معيار محاسبي دولي آخر للقطاع العام؛
- يجب عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في البيانات المالية والإيضاحات، يجب إدراج معلومات المقارنة عندما يكون ذلك ملائما لفهم البيانات للفترة الحالية، في حالة تعديل العرض أو التصنيف، يجب إعادة تصنيف مبالغ المقارنة، ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب أي إعادة تصنيف؛

[1]- نص المعيار الدولي رقم 01.

- يوضح بيان التغيرات في صافي الأصول/الملكية جميع التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
- يتم إعداد البيانات المالية بشكل عام سنوياً، في حال تم تغيير تاريخ نهاية السنة، وتم عرض البيانات المالية لفترة أكثر من سنة واحدة، فإن ذلك يتطلب الإفصاح عنه؛
- يتطلب عادة تصنيف الأصول والالتزامات كأصول وإلتزامات متداولة أو غير متداولة، بشكل عام، لا تؤخذ الأحداث اللاحقة بعين الاعتبار عند تصنيف البنود كمتداولة أو غير متداولة، على المؤسسة الإفصاح عن كل مبلغ متوقع تحصيله أو تسديده بعد أكثر من 12 شهر فيما يتعلق ببنود الأصول والالتزامات التي تتضمن مبالغ متوقع تحصيلها أو تسديدها خلال أو بعد 12 شهر من تاريخ التقرير؛
- يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 01 الحد الأدنى من البنود التي يتم عرضها في صدر بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وكذلك التنويه لتحديد بنود إضافية وعناوين ومجاميع فرعية؛
- يمكن عرض تحليل للمصروفات في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها أو وضيفتها، وإذا تم عرض المصروفات حسب وظيفتها، يجب كذلك عرض تصنيفها حسب طبيعتها؛
- يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 01 الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح للإيضاحات، يجب أن تشمل هذه الإيضاحات معلومات حول:
  - السياسات المحاسبية المتبعة؛
  - الأحكام التي قامت بها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة والتي كان لها أثر كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية؛
  - الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة، التي تحمل مخاطر مهمة قد تسبب تعديلات جوهرية على القيمة المدرجة للأصول والالتزامات خلال السنة المالية القادمة؛
  - الموطن والشكل القانوني للمؤسسة؛
  - وصف لطبيعة عمليات المؤسسة؛
  - مرجعيات التشريعات المتعلقة؛
  - اسم المؤسسة المسيطرة والمؤسسة المسيطرة النهائية على المؤسسة الاقتصادية.

في هذا الإطار، يمكن تلخيص الإفصاحات اللازمة للتقارير المالية ذات الغرض العام في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): الإفصاحات اللازمة للتقارير المالية ذات الغرض العام وفق (IPSAS)

البيانات والتقارير المالية	الإفصاحات اللازمة
بيان المركز المالي	الممتلكات والمصانع والمعدات- العقارات الاستثمارية- الأصول غير الملموسة- الأصول المالية- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية- المخزون- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف (الضرائب والحوالات)- الذمم المدينة من معاملات الصرف- النقد والنقد المعادل- الضرائب والحوالات مستحقة الدفع- الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف- المخصصات- الالتزامات المالية- حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية- صافي الأصول- حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المؤسسة المسيطرة
بيان الأداء المالي	الإيراد- تكاليف التمويل- حصة صافي الفائض أو العجز للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية- ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف به عند التصرف بالأصول أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات المتوقفة- الفائض أو العجز
بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية	الفائض أو العجز للفترة- كل بند من الإيراد والمصروف للفترة- إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة وحصص الأقلية بشكل منفصل- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها وفقاً للمعيار الدولي رقم 03.
بيان التدفق النقدي	التدفقات النقدية خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية- التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة والتي سيتم دفعها بشكل منفصل، ويجب أن يتم تصنيف كل منها بطريقة متسقة من فترة إلى فترة على أنها إما أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية- التدفقات النقدية الناجمة من الضرائب عن صافي الفائض، ويجب تصنيفها على أنها تدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية ما لم يمكن تحديدها بشكل معين مع الأنشطة التمويلية والاستثمارية- النقد والنقد المعادل وتقديم مطابقة للمبالغ في بيان التدفق النقدي الخاص بها مع بنود المعادلة الواردة في بيان المركز المالي.
الملاحظات	معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة- المعلومات التي تقتضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لا تُعرض في متن البيانات المالية الأخرى- معلومات إضافية لا تعرض في متن البيانات المالية الأخرى لكنها ذات صلة بفهم أي من هذه البيانات.
التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة تم إعادة تقديمها مظهرة التغيرات في القدرة الشرائية العامة للعملة الوظيفية، ونتيجة لذلك يتم بيانها بوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير- هوية ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير والحركات في المؤشر خلال فترات تقديم التقارير الحالية والسابقة.

الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	تاريخ اعتماد البيانات المالية للإصدار. واذا كانت هناك هيئة أخرى تملك الصلاحية لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار، يجب على المؤسسة أن تفصح عن هذه الحقيقة- تحديث الإفصاح حول الظروف الواقعة في تاريخ إعداد التقرير- الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير
التقارير حول القطاعات	أجمالي المصروف والإيراد حسب القطاع- الإيراد من مخصصات الموازنة أو التخصيصات المشابهة حسب القطاع- إيراد القطاع من مصادر خارجية أخرى وإيراد القطاع من عمليات مع قطاعات أخرى بشكل منفصل- الإفصاح عن إجمالي القيمة المرحلة لأصول ولالتزامات القطاع ولكل قطاع- الإفصاح عن إجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة ولكل قطاع.- حصة صافي الفائض/ العجز والاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة حسب القطاع- أساس تسعير التحويلات بين القطاعات والتغيرات في السياسات المحاسبية للقطاع- أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع خدمات.
البيانات المالية الموحدة والمفصلة	قائمة بالمنشآت المسيطر عليها الهامة- حقيقة أن المؤسسة المسيطر عليها غير موحدة- معلومات مالية ملخصة عن المؤسسات المسيطر عليها غير الموحدة سواء بشكل فردي أو ضمن مجموعات، بما في ذلك مبالغ إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات والإيرادات والفائض أو العجز- إسم أي مؤسسة مسيطر عليها تحتفظ فيها المؤسسة المسيطرة بحصة ملكية أو حقوق تصويت بنسبة 50% أو أقل، إضافة إلى تفسير كيفية وجود السيطرة- الأسباب وراء كون حصة الملكية تزيد عن 50% من سلطة التصويت أو سلطة التصويت المحتملة لجهة مستثمر بها لا تشكل سيطرة- تاريخ تقرير البيانات المالية لمؤسسة مسيطر عليها عندما يتم استخدام مثل تلك البيانات لإعداد بيانات مالية موحدة ويكون تاريخ تقريرها مختلف عن تاريخ التقرير للمؤسسة المسيطرة أو أنها تخص فترة تقرير تختلف عن الفترة الخاصة بالمؤسسة المسيطرة والسبب وراء استخدام تواريخ أو فترات تقرير مختلفة- طبيعة ونطاق أي قيود هامة (ناتجة مثلا عن ترتيبات اقتراض أو متطلبات تنظيمية) على قدرة المؤسسة المسيطر عليها لنقل الأموال إلى المؤسسة المسيطرة على شكل أرباح أسهم نقدية أو توزيعات مشابهة لتسديد القروض أو السلف.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نصوص معايير المحاسبة الدولية 01-02-10-14-18-20-22-28-30-34-35-38.

الفرع الثاني: مدخل عصرنة الموازنة العامة

خصص مجلس المعايير المعيار الدولي رقم 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"، وأشار المعيار بأن الامتثال لمتطلباته برفقة متطلبات باقي المعايير من شأنه ضمان قدرة مؤسسات القطاع العام على تأدية التزامات المساءلة الخاصة بها وتعزيز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنات المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا وإظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة، والتي يمكن تلخيصها كالتالي[1]:

- يُطبق هذا المعيار على مؤسسات القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، التي يُطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور؛
- يجب على المؤسسة التي يُطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها للجمهور أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة التي تتحمل المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كأعمدة موازنة إضافية في موازنتها المعروضة، وينبغي أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل ما يلي لكل مستوى من الإشراف التشريعي:
  - مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛
  - المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة؛
- توضيح الاختلافات الهامة بين الموازنة التي تتحمل المؤسسة المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية (ذلك من خلال الإفصاح في الملاحظات)؛ ويتعين على المؤسسة عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية الرئيسية فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة؛
- يتعين على المؤسسة أن تقدما توضيحاً حول ما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى:
  - من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن البيانات المالية؛
  - في تقرير يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية أو في نفس وقت صدورها أو بالتزامن معها وينبغي أن يشمل إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات البيانات المالية.
- ينبغي عرض كافة مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة؛

[1]- نص المعيار الدولي رقم 24.

- يجب مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس قابل للمقارنة في الموازنة (حيث لا يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة) مع المبالغ الفعلية التالية المعروضة في البيانات المالية، مع تحديد أي اختلافات في الأساس والوقت والمؤسسة بشكل منفصل:
  - في حال اعتماد أساس الاستحقاق في الموازنة، مجموع الإيرادات والمصاريف وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
  - في حال تم اعتماد أساس آخر باستثناء أساس الاستحقاق في الموازنة، صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

كما أشار المعيار المزايا المتعددة الناتجة عن الالتزام بمتطلباته، والتي نوجزها في التالي:

- ان عرض البيانات المالية للمبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة إلى جانب الموازنة يساعد السلطة التشريعية أو أي سلطة أخرى المعدة للموازنة في تحسين دورة المساءلة عن تحصيل المال العام واستخداماته؛
- يُساعد في توضيح الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة وفهم أسباب الانحرافات الهامة وكذا الرقابة على تنفيذ الموازنة وتحسين شفافية البيانات المالية كما يشمل توضيح هذه الاختلافات في مناقشات وتحليلات الإدارة أو مراجعة العمليات أو نتائج الموازنة؛
- يسهل على قارئي البيانات المالية إدراك طبيعة ونطاق التغيرات في الموازنة الأصلية في حال إجراء تنقيحات على الموازنة الأصلية نتيجة حدوث كوارث طبيعية أو تغيرات في الأوضاع السياسية والاقتصادية لتحديد الآثار المالية لهذه الظروف الاقتصادية والسياسية المتغيرة؛
- كما أنها توفر تفاصيل كثيرة حول أنشطة وبرامج الحكومة، وتسمح بإجراء المقارنات؛
- تُعزز مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة عندما يتم إعداد البيانات المالية على نفس الأساس من تأدية التزام مساءلة المؤسسة بشأن أدائها، وتحسين قدرة المستخدمين على تحديد العلاقة بين الموازنة والبيانات المالية في حال اختلاف أساسهما من خلال مطابقة المبالغ الفعلية على أساس الموازنة مع المبالغ المقابلة المحددة المعروضة في البيانات المالية.

ختاماً، يمكننا استنتاج توافق المحتوى المعلوماتي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مداخل تحسين فعالية كفاءة الأداء المالي الحكومي.

خلاصة الفصل:

يعرف الأداء المالي الحكومي بأنه قدرة الحكومات على تنظيم العمليات المالية التي تقوم بها جميع مؤسساتها في إطار ممارسة وظائفها السيادية، بما يسمح بتكوين رؤية شاملة وموضوعية عن حقيقة موارد الحكومات واستخداماتها، للعمل على تنميتها واستغلالها بقدر كبير من الفعالية والكفاءة.

إن البحث عن كفاءة وفعالية الأداء المالي، قاد الحكومات إلى السعي إلى تنمية إيراداتها من أجل تغطية أكبر قدر ممكن من احتياجاتها المتزايدة والمتمثلة في نفقاتها العامة، ومن هنا برز سعي الحكومات لإيجاد مصادر تمويلية جديدة ومحاولة التحكم في نفقاتها أكبر قدر ممكن، ومن خلاله برز أيضاً دور الموازنة العامة وأساليبها الحديثة كمؤشر يقيس الأداء ويساعد على تحقيق الأهداف المرجوة.

تماشيا مع هذه الاحتياجات الحكومية؛ جاءت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال محتوياتها من أجل سد أكبر قدر ممكن من هذه الاحتياجات، فقد حددت هيكل للإيرادات والنفقات وشروط للاعتراف بها كما حدد السياسات المحاسبية المطبقة، بالإضافة سعيها لتحسين جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

الفصل الثالث:

الإتجاهات الإستراتيجية للجزائر نحو أداء مالي حكومي أفضل

مع عرض وتحليل للتجربة الفرنسية

تمهيد:

أدركت عديد الدول العالمية فوائد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خاصة فيما يتعلق بتوفير تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية وبقدر أكبر من الشفافية والمصداقية؛ وصولاً إلى تحقيق فعالية وكفاءة أدائها المالي.

في ظل ما سبق؛ سيتم خلال هذا الفصل تحديد موقع الجزائر من هذه التوجهات العالمية الحديثة من خلال مبحثه الأول؛ أما عن مبحثه الثاني؛ فسيتم خلاله تدعيم مكتسبات الفصل الأول والثاني من خلال عرض وتحليل التجربة الفرنسية في تطبيق المعايير، أما فيما يتعلق بمبحثه الثالث؛ فسيتم خلاله باختبار الفرضية الرئيسية الثالثة لدراستنا، والتي سنقسمها ضمنياً –وفق مطالبه– إلى فرضيتين فرعيتين، الأولى؛ ساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الإيرادات العامة الفرنسية، الثانية؛ ساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات العامة الفرنسية.

تدعيما للمكتسبات؛ واختباراً للفرضيات أعلاه؛ ستكون مباحث هذا الفصل كالتالي:

- **المبحث الأول: الاتجاهات الاستراتيجية للجزائر لعصرنة المالية العامة؛**
- **المبحث الثاني: عرض وتحليل التجربة الفرنسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛**
- **المبحث الثالث: أثر تطبيق (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي الفرنسي.**

المبحث الأول: اتجاهات الجزائر الاستراتيجية لعصرنة المالية العامة

سيتضمن هذا المبحث دراسة وتحليل للاتجاهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية لعصرنة المالية العامة من خلال؛ استقراء وتحليل محتوى المخطط الاستراتيجي للجزائر (2015-2019) المتضمن في التقرير الداخلي لخلية عصرنة المالية العامة في الجزائر[1]، استقراء القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الصادر بتاريخ 02 سبتمبر (2018)[2]، استقراء وتحليل المعلومات المنشورة بالموقع الرسمي للمديرية العامة للمحاسبة (DGC)[3].

المطلب الأول: المحاور الكبرى للاتجاهات الاستراتيجية بالجزائر

بناءً على توصيات مؤسسة الإنفاق العام والمساءلة المالية (PEFA[4])؛ في خلاصة تقريرها بعنوان "تقييم أداء الإدارة المالية العامة" للدراسة التي أجرتها على الجزائر سنة 2010 قررت؛ وزارة المالية في نهاية سنة 2012 إنشاء هيئة إعداد مخطط استراتيجي بداية من سنة 2015، لعصرنة المالية العامة في الجزائر، ورسمته في سنة 2018 من خلال القانون العضوي السابق الذكر على أن يُصادق عليه لأول مرة خلال قانون المالية لسنة 2023، وفيما يلي ملخص المحاور الكبرى للتوجه الاستراتيجي الواردة في المخطط الاستراتيجي:

أولاً– إنشاء المجلس الأعلى للمالية العامة

يتضمن إنشاء هيئة مستقلة تُسمى "المجلس الأعلى للمالية العامة" حيث تقوم هذه الهيئة بتوضيح الرؤية والإبلاغ عن الخيارات للحكومة والبرلمان حول مسار المالية العامة، ويكون هذا المجلس تحت مسؤولية مجلس المحاسبة ويتكون من ممثلين عن الهيئات الرقابية والخبراء المستقلين وممثلي القطاع الخاص بالإضافة إلى ممثلين عن الديوان الوطني للإحصاء.

---

[1]- Ministère Des Finances, Rapport Interne De La Cellule De Modernisation Des Finances Publiques, Algérie, Décembre 2016.

[2]– الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 53، 02 سبتمبر 2018، القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية. متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

[3]- http://www.mf-dgc.gov.dz/

[4]– مؤسسة تضم سبعة شركاء تنمية دوليين: المفوضية الأوروبية، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، فرنسا، سويسرا، المملكة المتحدة، سلوفاكيا http://www.pefa.org/about

ثانياً– عصرنة إعداد الموازنة

في هذا الإطار تم تلخيص التوجهات الرئيسية التالية:

1. **إعطاء أولولية لمقاربة تعدد السنوات:** وتتمثل أساساً في وضع إطار موازناتي متوسط المدى (CBMT)، وتسعى الدولة الجزائرية من خلال هذه المقاربة لترشيد النفقات من خلال تقييم النفقات العامة متوسط الأجل لإجراء عملية تقييم لديناميكيات الإنفاق، حسب طبيعة الإنفاق وحسب القطاع على مدار السنوات الثلاث المقبلة، والتي ستكون بمثابة أساس لتأطير الموازنة المتعددة السنوات (CDMT)، والذي يتيح فهماً عميقاً لمحددات الإنفاق العام والذي يساهم بدوره في بناء إصلاحات السياسة العامة الهيكلية؛
2. **مقاربة الموازنة المرتكزة على النتائج:** وتتضمن تعزيز قدرات وزارة المالية في التحكم في الأساليب الحديثة للموازنة العامة من خلال:
   - تحليل جميع مصادر التمويل العامة سواء على المستوى الكلي أو على مستوى كل قطاع، وبالتالي تحديد نقاط ضعف الإطار القانوني والتنظيمي خاصة فيما يتعلق بتداخل الإجراءات والتنظيمات؛
   - إجراء الإصلاحات متوسطة الأجل الضرورية، وتدريب المسيرين على التوجه الموازناتي الجديد.
   - اعداد موازنة عامة مرتكزة على النتائج، ولأجل ذلك، القيام بإصلاحات على نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام لبناء قواعد معلومات ونماذج تنبؤ لتقييم تقرير "الجودة– التكلفة"، بهدف إثراء تحليلات المديرية العامة للميزانية للنتائج المتحصل عليها في إطار تنفيذ برامج الموازنة، وفي هذا الإطار تساهم أيضاً كل من المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة بإعداد التقارير اللازمة لهذه التحليلات.
3. **إدراج تقييم أداء السياسة العامة في مناقشة الموازنة:** يتم مناقشة معايير أداء السياسة العامة خلال مناقشة الموازنة من خلال:

- **إثراء المعلومات وتعزيز الشفافية:** من خلال تقييم السياسة العامة المنتهجة والبحث فيما إذا كانت الوسائل القانونية أو الإدارية أو المالية المطبقة، تسمح بتحقيق النتائج الكمية أو النوعية المتوقعة لهذه السياسة؛
- **تقييم أداء:** وتتضمن تقييم أداء كل الدوائر الوزارية والتي يستوجب عليها تقديم وثائق موجزة عن الأهداف الاستراتيجية والبرامج المستهدفة ومؤشرات قياسها من خلال تقديم المشاريع السنوية للأداء (PAP) والتقارير السنوية الأداء (RAP).

فيما يتعلق بتقييم الأداء؛ ركز المخطط على وجوب موثوقية وصدق التقارير المقدمة من طرف الدوائر الوزارية للمناقشة وتقييم الأداء، إذ يجب أن تكون مؤشرات الأداء، التي تشير إلى الإنجازات السابقة والتوقعات للسنة المقبلة والقيم المستهدفة متعددة السنوات، وكل الوثائق ذات الصلة مفيدة وموثوقة تسهيلاً لتحليل أداء الأنشطة من أجل تحسين إدارتها ومتابعة تنفيذها وتجسيدها على أرض الواقع.

ثالثاً– عصرنة تنفيذ الموازنة العامة

تعزيزا لجهود الدولة الجزائرية لترشيد نفقاتها العامة وتحسيناً لإدارة إيراداتها العامة؛ تقرر وضع إجراءات لتحسين تنفيذ الموازنة العامة، والذي يمر عبر نظام معلومات متكامل قادر على تجسيد هذه الجهود على أرض الواقع، وفي هذا الإطار تضمن المخطط ما يلي:

- تحديد استراتيجية تستند إلى الأهداف التي تتوافق مع قوانين المالية؛
- وضع إدارة سنوية لتنفيذ الموازنة (التنبؤ بتنفيذ الميزانية خلال السنة)؛
- اتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة خلال السنة (تجميد الاعتمادات، إلغاء الاعتمادات....).
- وضع نظام معلومات لاسترداد الذمم المدينة وتسديد الذمم الدائنة في الوقت المستحق؛
- إعطاء أولوية أكبر لتنفيذ الديون المستحقة.

رابعاً– تسيير ضريبي فعال لتحسين إيرادات الموازنة العامة

في هذا الإطار تم وضع مخطط استراتيجي (2015-2019) من طرف كل من المديرية العامة للضرائب (DGI) من أجل تحصيل ضريبي فعال، والمديرية العامة للجمارك (DGD) لتنمية المداخيل من الضرائب

على الواردات خاصة في ظل التجارة الخارجية وتحديات الجودة وفقاً للمعايير الدولية، وقد تضمنت العديد من النقاط يُمكن تلخيصها كالتالي:

- تحديث السياسة الضريبية مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتوسطة والطويلة الأجل؛
- مساهمة قوية في تحسين مناخ الأعمال؛
- تخفيض التكاليف الإدارية للشركات؛
- مكافحة مكثفة للاحتيال والتهرب الضريبي؛
- عصرنة طرق التحصيل الضريبي، وتطوير نظام معلومات المديرية العامة للضرائب (SIDGI)؛
- وضع طريقة تسيير ترتكز على البحث عن الأداء الفعال؛
- جباية جمركية أكثر تحكما بالتحصيل العادل والفعلي للإيرادات.

خامساً– التوجه نحو محاسبة على أساس الاستحقاق لإدارة المالية العامة:

في هذا السياق؛ تضمن المخطط ما يلي:

يُعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بمثابة اتجاه قوي في معظم البلدان التي شرعت في تحديث المالية العامة لأنها تسمح بتكوين رؤية شاملة عن موارد الدولة واستخداماتها، فنظام معلومات محاسبي قوي سيكون مكملاً لطريقة الموازنة الجديدة لأنه يوفر عرضًا أكثر ديناميكية وشمولية للإجراءات الحكومية من خلال بيان الدخل وبنود الموازنة العامة، وبالتالي، فإن الرصيد السنوي للميزانية الذي تستكمله النتيجة المحاسبية يشرح بشكل أفضل السياق الاقتصادي الذي تم فيه اتخاذ قرارات الحكومة خلال السنة المالية.

لقد أشار المخطط الاستراتيجي أيضاً؛ للأهمية الكبيرة للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الإدارة المالية العامة الفعالة، وحدد المحاور الاستراتيجية التي يستوجب الاهتمام بها في النقاط التالية:

- تعزيز الدعم لقرارات الموازنة العامة وإدارة أملاك الدولة؛
- إجراء نهج تدريجي لتطبيق أساس الاستحقاق يغطي في كل فترة مجال معين من المؤسسات الحكومية؛
- تقديم الحسابات السنوية في الوقت المناسب؛
- إضفاء الطابع الاحترافي على شبكة المحاسبة من خلال إعداد الرقابة المحاسبية الداخلية؛
- وضع نظام معلومات متكامل؛

- وضع نظام المعلومات للموازنة والمحاسبة في القطاع العام؛
- المراحل الكبرى لوضع محاسبة على أساس الاستحقاق (الاتجاه الاستراتيجي)؛
- إصلاح الميزانية وإصلاح المحاسبة: المجالات المشتركة والمجالات التكميلية؛
- مرافقة التغيير لوضع محاسبة على أساس الاستحقاق؛
- وضع مخطط لمؤسسات القطاع العام (PCE) وفقاً للمحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- الإصدارات المحاسبية: القوائم الدورية والقوائم السنوية ونظام الإحصاءات وقانون تنظيم الموازنة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل مخطط الإصلاح المحاسبي الجديد (2015–2019)

في إطار التوجه الاستراتيجي للدولة، كان لابد من عصرنة نظام المحاسبة في القطاع العام لتتماشى مع توجه أساس الاستحقاق المحاسبي المسطر كتوجه استراتيجي للدولة الجزائرية، هذا التوجه غير جديد على المديرية العامة للمحاسبة (DGC) فقد تم وضع مشروع إصلاح محاسبي على أساس الاستحقاق سابقاً (وهو ما أشارت إليه الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها كإطار مرجعي لدراستنا هاته دراسة السعيدي يوسف أحمد– دراسة شلال زهير)، وقد تم وضع مخطط إصلاح محاسبي جديد (2015-2019) وفيما يلي تلخيص للمحاور الكبرى التي تضمنها.

الفرع الأول: الاستثمار في الإصلاحات المحاسبية السابقة

إن المخطط الجديد المسطر لعصرنة المحاسبة في القطاع العام من أجل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في إطار تنفيذ الإصلاح المحاسبي المقرر ضمن التوجه الاستراتيجي الجديد للجزائر لم يُهمل أبداً الإصلاحات السابقة في هذا المجال، بل جعل من تقدم بعض نقاط أشغالها ركيزة أساسية يُمكن الاستثمار فيها لتنفيذ هذا الإصلاح وتوفير كل الشروط اللازمة لنجاحه، وفيما يلي تلخيصا لأهم النقاط التي تضمنها هذا المخطط:

أولاً– التحقق من استمرارية مشروع المعايير المحاسبية الجديدة:

وهو عنصر أساسي لتأسيس الإصلاح المحاسبي وفقاً لتوجهات الدولة الاستراتيجية، حيث تمت صياغة مشاريع معايير المحاسبة للدولة، وتوزيعها لأول مرة في خريف 2014 في جميع مديريات وزارة المالية لجمع ملاحظاتهم قبل المصادقة عليها، وتستند المعايير المحاسبية الجديدة التي تمت صياغتها أساساً لمعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث تتكون من 17 معياراً محاسبياً تُمثل إطاراً تنظيمياً للمحاسبة على أساس الاستحقاق التي ستطبق ضمن التوجهات الجديدة.

ثانياً– توفير مخطط حسابات للدولة على أساس الاستحقاق (PCE):

مخطط الحسابات هو مرجع أساسي ثانٍ بعد المعايير لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق، ويسعى إلى تحقيق مبدأ صدق الحسابات وانتظامها وتمثيلها الصادق للوضع المالي، وبالتالي فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تمكن من تحديد الحقوق المستحقة وتصف إنشاء وتقييم الموارد الدائمة (الطرق والمباني..)، لذلك تتجاوز هذه المحاسبة الجديدة المحاسبة النقدية وتؤدي إلى التتبع الدقيق لكل عناصر لأصول والخصوم وحركة العناصر المؤثرة عليها (على سبيل المثال، الأصول، حسابات الأصول الثابتة المعدلة للاستهلاك والمخصصات، وحسابات المخزون)، ولهذا الغرض تتطلب المحاسبة على أساس الاستحقاق تسمية حسابات في شكل مخطط للحسابات تهدف إلى:

- تسجيل العمليات الحالية وعمليات الجرد بما في ذلك إرفاق النفقات والإيرادات التي يتعين تنفيذها وفقا للمعايير المعمول بها؛
- تحديد الذمة المالية للدولة؛
- تطوير النتائج المالية والميزانية؛
- إنشاء حسابات عامة للدولة: الرصيد العام للحسابات، وحساب الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية، والملاحق، تقييم التزامات الدولة خارج الموازنة العامة.

في هذا الإطار، تجدر الإشارة إلى أن المخطط الجديد قد أشار إلى وجود مشروع مخطط حسابات الدولة (PCE) الذي يعكس هذه الأهداف فهو ثمرة عمل جماعي تم تنفيذه خلال سنة 2000 مع ADETEF، وهو نقطة مهمة لتحقيق للتقدم نحو تنفيذ الإصلاح المحاسبي، كما أشار أيضاً إلى ضرورة وجوب مراجعة هذا المخطط وتحديثه بصيغة جديدة تضمن التطبيق الفعال.

ثالثاً– توفير مخططات كتابة موثقة:

تزداد أهمية مكاسب مخطط الحسابات من خلال استكماله بوثيقة أخرى يقتضي جمع السجلات المحاسبية والذي تم إنشاؤها هي الأخرى وتتضمن:

- **التسمية المتعلقة بالحسابات:** تتضمن التسمية الموضحة للحسابات عناصر خطة الحسابات المحددة مسبقًا عن طريق تحديد طريقة تشغيل الحسابات؛
- **مخططات المحاسبة العامة:** من أجل إضفاء طابع رسمي آخر على كيفية سير حسابات وتقسيمها إلى مجموعات على أساس الأنواع الرئيسية للعمليات، حيث تستند هذه التصنيفات لطبيعة التصنيفات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتجدر الإشارة إلى وجود هذه الوثيقة وقد تمت صياغتها وفق الرؤية الجديدة والمتمثلة في المحاسبة على أساس الاستحقاق وتم من خلالها تحديد:
  - تعريف نظام المعلومات المكيف؛
  - تحليل التأثير على تنظيم شبكة المحاسبة؛
  - الطبيعة المتطورة للأدوات المحاسبية المقترحة، من أجل الاستجابة بشكل أفضل للاحتياجات التي لم يتم تحديدها أو للاحتياجات المستقبلية.

رابعاً– الاستفادة من تجربة تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS):

إن المهام الموكلة للمديرية العامة للمحاسبة لتحديث وتوحيد المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات الهادفة للربح هو مكسباً كبيرا يمكن استغلاله في تطبيق مخطط الإصلاح المحاسبي في القطاع العام من خلال:

- الشروع في ورصد وتنفيذ الإجراءات المتخذة في مجال توحيد النظم المحاسبية المطبقة على الشركات والهيئات التي يحكمها القانون التجاري وتوظيفها لإنجاز المخطط المحاسبي؛
- المشاركة في العمل الذي تقوم به المؤسسات والهيئات في توحيد المحاسبة التجارية؛
- دراسة وإعداد واقتراح التدابير المتعلقة بممارسة المهن المحاسبية وفقًا للأحكام التشريعية والتنظيمية النافذة؛

خامساً– اتباع نهج اللامركزية

ان تجربة تطبيق المديرية العامة للمحاسبة برفقة مديرياتها الملحقة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) ستلعب دوراً بارزاً في تطبيق محاسبة على الاستحقاق بالنسبة لمؤسسات القطاع العام بشكل لامركزي، وفي هذا الشأن؛ وضعت المبادئ التوجيهية الحكومية مسارًا لتحقيق اللامركزية يتطلب مراجعة الإطار المحاسبي الذي تستند

إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، من أجل إشراك جميع مؤسسات القطاع العام في تحقيق التنمية المحلية وتقديم خدمات جيدة.

تجدر الإشارة في هذا السياق، إلى تجربة المديرية العامة للمحاسبة مع قطاع الصحة، في إطار الاحتياجات الضرورية والملحة لتوضيح الوضع المالي للمؤسسات الصحية، وإعطاء هيئات إدارة هذه المؤسسات معلومات دقيقة لغرض التحليل المالي، وتقييم التكلفة، وبالتالي تحسين أدائها المالي، وقد شهدت التجربة نتائج مهمة حيث تم توسيعها تدريجياً لتشمل أكبر عدد ممكن من المؤسسات (حوالي 300 مؤسسة من أصل 550)، وقد أسفرت عن إنشاء قاعدة بيانات محاسبية مهمة في تقييم أداء المرافق الصحية.

اما بالنسبة لباقي مؤسسات القطاع العام (EPA)، فيُعتبر التحول لنهج اللامركزية ضرورة حتمية لتطبيق التوجه الاستراتيجي الجديد الذي يستند إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في ظل ضعف الأداء المالي الحكومي بالجزائر وباعتبارها اللبنة الأساسية لتنفيذ الإصلاح المحاسبي المخطط.

سادساً– تعاون ديناميكي مع المديرية العامة للضرائب:

أطلقت المديرية العامة للضرائب (DGI) تطبيق نظام معلومات جديد (SIDGI) مخصص لإدارة الضرائب لتخطيط الموارد من عائدات الضرائب على أساس الاستحقاق، فتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRA) قابله تصميم نظام تخطيط موارد المؤسسة (PGI OU ERP) من قبل المديرية العامة للضرائب يتوافق مع هذه المعايير المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي وهو ما يشكل نقطة قوة يمكن الاستفادة منها:

- اختبار مدى ملاءمة تحديث (PCE) وتصنيفات الحسابات وتوافقها مع متطلبات التجسيد؛
- التعرف على آليات وضع نظام المعلومات المتعلق بالمديرية العامة للضرائب (SIDGI) لتطوير وتحديث مخططات المديرية العامة للمحاسبة؛
- الحصول على قواعد ووظائف إدارة البرامج (SAP[1])من أجل فهم أفضل للأغراض وإبلاغ الخيارات المستقبلية فيما يتعلق بحوسبة المحاسبة في القطاع العام.

[1]- Systems Applications and Products for data processing

سابعاً– سياسة التدريب لبناء القدرات

تتضمن سياسة التدريب تكوين وتدريب الوكلاء والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق أداء فعال وتوفير ظروف الاحتراف لتنفيذ المخطط الاستراتيجي، وفي هذا المجال؛ تقرر إنشاء المدرسة الوطنية للخزانة (ENT) بحيث يتم تدريب بهدف تطوير مهارات الموارد البشرية وتدريبها كماً ونوعاً خاصة فيما يتعلق بتنفيذ النفقات العامة وتحصيل الإيرادات وصيانة حسابات الدولة، حيث تم وضع برنامج تعليمي بالتعاون مع المعهد العالي للإدارة والتخطيط الفرنسي.

الفرع الثاني: التوجهات الجديدة

بالرغم من المكاسب المحققة من خلال إصلاحات المحاسبة في القطاع العام السابقة إلا أن التوجه الجديد للجزائر تعترضه العديد من التحديات خاصة فيما يتعلق بخيارات تكنولوجيا المعلومات، لا سيما بنية التطبيق لنظام المعلومات المحاسبية المستقبلية، على وظيفة المحاسبة التي ستشمل المزيد من الجهات الفاعلة مثل الضباط المفوضين، وعلى البيئة المراد إنشاؤها لضمان جودة حسابات الدولة، وفيما يلي توضيح لأهم التوجهات الجديدة التي تضمنها المخطط الاستراتيجي دون اهمال توجهات أخرى ستتضح أكثر في آلية الانتقال:

أولاً– الانتقال إلى عمليات محاسبية محوسبة: سيطرت المحاسبة على الأساس النقدي على كل عمليات الخزينة ضمن إجراءات المحاسبة في القطاع العام بالجزائر بالإضافة إلى الضعف الكبير الذي شهدته الحوسبة خلال الإصلاحات المحاسبية السابقة، لذلك ركز المخطط الجديد للإصلاح على بناء نظام إحصاءات مالية حكومي جيد بما يسمح بتجاوز هشاشة العمليات اليدوية التي غالبا ما تولد أخطاء ناهيك عن العبء والتأخير الذي يسببه التعديل الدوري للبيانات المحاسبية والإحصائية، ففي هذا السياق يمكن الاستفادة من دليل الإجراءات الفنية لمحاسبة الخزينة المنشور سنة 2014 فقط كأداة تعليمية لمحاسبي الخزينة من أجل تدريبهم على النهج الجديد لأن الدليل لا يلبي احتياجات أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد أشار المخطط أيضاً لضرورة توفير حزمة برامج تواكب الإصلاح المحاسبي المستهدف.

ثانياً– تطوير إجراءات تنفيذ والرقابة على النفقات العامة: هذا اجراء مهم جدا من أجل احداث التغيير في تنفيذ موازنة الدولة خاصة في ظل التوجه الجديد المبني على النتائج بالإضافة إلى ضمان تكامله مع الإصلاح المحاسبي الجديد نحو أساس الاستحقاق، حيث سيتم التركيز مراجعة عمليات تنفيذ النفقات العامة والبحث عن تطوير اجراءاتها ومحاولة تبسيطها، توضيح الضوابط الرقابية بين الرقابة المالية والرقابة المحاسبية والتي يجب أن تكون متكاملة وآمنة، تبسيط الإجراءات بين المحاسب العمومي والمراقب المالي.. الخ.

المطلب الثالث: آلية انتقال الجزائر لتطبيق أساس الاستحقاق

لقد أشرنا سابقاً؛ لآليات الانتقال لأساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وذكرنا بأن مجلس المعايير (IPSASB) يشجع الحكومات على التحول التدريجي لتطبيق أساس الاستحقاق، كما ذكرنا الخطوات المثالية للتحول لهذا الأساس، وفيما يلي تلخيص لنهج وخطوات التحول للمحاسبة على أساس الاستحقاق المسطر وفقاً لمخطط الإصلاح الجديد.

أولاً– نهج التحول:

استهدفت المديرية العامة للمحاسبة من خلال مشروعها تحولاً تدريجياً لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وسطرت خطة عمل يتم خلالها دراسة المحاور الرئيسية التالية:

- تنظيم نظام المحاسبة في القطاع العام؛
- الأصول الدائمة؛
- الميزانية الافتتاحية (عند تاريخ أول تطبيق)؛
- مخطط حسابات للدولة (PCE)؛
- جداول ترميز (مخططات مرجعية للمحاسبة)؛
- نظام الصرف؛
- مدونة وطنية لمكونات حساب الدولة؛
- التعويضات التشغيلية؛
- الإيرادات من المعاملات الضريبية وغير الضريبية؛
- أعمال نهاية السنة (الجرد– الإهتلاك– المؤونات– اغلاق الحسابات القوائم المالية)؛
- الرقابة المحاسبية الداخلية.

ثانياً– خطوات التحول لأساس الاستحقاق بالجزائر

من أجل تحقيق الانتقال المحاسبي المستهدف؛ حددت المديرية العامة للمحاسبة ما يلي:

- **تشكيل فريق مشروع متخصص:** تشكيل فريق مشروع متخصص ملحق بالمدير العام للمديرية العامة للمحاسبة يرأسه مدير تنفيذي يتمتع بقدرات ومهارات عالية في مجال المحاسبة في القطاع العام ويتكون من مجموعة من الخبراء والكفاءات الجزائرية، كما يمكن أيضاً التعاون مع مجموعة من الخبراء الخارجيين في هذا المجال؛
- **تحديد الشروط الأولية اللازمة لتنفيذ الإصلاح:** خلال هذه الخطوة سيقوم فريق المشروع بوضع الأرضية اللازمة التي تضمن التحول السلس نحو أساس الاستحقاق:
  - تدريب أعوان المحاسبة على التوجه الجديد؛
  - وضع بنية للنظام المحاسبي الجديد؛
  - تكوين بيئة تقنية حديثة (شبكات، أرضية متطورة...)؛
  - وضع نظام معلومات محاسبي مستقبلي متطور؛
  - تحديد التغييرات اللازمة؛
  - تتبع المسارات الواجبة التدقيق.
- **إجراء الدراسات المعمقة اللازمة:** في هذه الخطوة سيقوم فريق العمل بـ:
  - إجراء الدراسات الاستشرافية للنتائج المتوقعة؛
  - الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في تطبيق (IPSAS)؛
  - تحديد الإطار التنظيمي الجديد للمحاسبة في القطاع العام؛
  - تحديد الإجراءات المحاسبية اللازمة؛
  - تحديد إطار لنظام الصرف؛
  - نمذجة الرقابة المحاسبية الداخلية؛
  - تحديد الميزانية الافتتاحية لسنة أول تطبيق لأساس الاستحقاق؛
  - تحديد أعمال نهاية السنة (تقييم الأصول، انخفاض قيمة الأصول الثابتة، التقييم المحاسبي للمخزونات، مؤونات المخاطر، بيان المنتجات والنفقات)؛

- **البدء في نشر فلسفة المحاسبة على أساس الاستحقاق:** خلال هذه الخطوة سيتم العمل على نشر ثقافة الاستحقاق على أوسع نطاق والتعريف بمبادئها وقواعدها خاصة أنه توجه جديد للجزائر؛
- **تشكيل شبكة:** داخل المديريات الملحقة للمديرية العامة للمحاسبة على المستوى الوطني لتنظيم التواصل حول مشروع الإصلاح المحاسبي ومتابعة الإجراءات التنفيذية؛
- **حوكمة المشروع:** في هذه المرحلة سيتم حوكمة المشروع من خلال:
  - انشاء لجنة استراتيجية برئاسة المدير العام للمحاسبة لتوجيه الإصلاح، وتقييم المخاطر، ومتابعة تنفيذ المعالم الكبرى للإصلاح؛
  - تشكيل لجان تنسيق فرعية لإعداد تقارير تفصيلية عن النتائج المحققة وإرسالها للجنة الاستراتيجية؛
- **تقدير الاحتياجات الضرورية لمرافقة التغيير:** تتضمن الثقافة المالية الجديدة إرادة تغيير غير مسبوقة لهذا السبب، يمكن لجميع الأعمال المنفذة خلال هذه المرحلة التحضيرية أن تغذي الخطة المصاحبة للتغيير التي يجب أن تصاحب تنفيذ الإصلاح.

باختصار؛ يجب أن تغطي هذه الخطة المرافقة التغيير الذي ما زال يتعين تطويره، كخطوة أولى، الجوانب التالية:

- المرحلة الأولى من تعميم المفاهيم: تعريف الجهات الفاعلة في المستقبل برهانات المحاسبة على أساس الاستحقاق المشتركة بين الجهات الفاعلة؛
- مشاركة رؤية عالمية للحسابات العامة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتفي بأهداف الإصلاح: تنفيذ المعايير، وتعريف قواعد إدارة المحاسبة التي تضمن إنتاج بيانات سنوية موثوقة: بيان الدخل، الميزانية العمومية والجدول الزمني، أو الحساب العام للأموال؛
- تعميق تستهدفه الجهات الفاعلة بحيث يخصص كل ممثل دوره في النظام المحاسبي المستقبلي للدولة (على سبيل المثال، للميزانية العمومية: فتح الميزانية العمومية، الأصول والخصوم)؛
- حجر الزاوية: دور المحاسبين العموميين، مع تفعيل الرقابة الداخلية المحاسبية؛
- طريقة لتعريفها مع الهيئات المسؤولة عن الرقابة الخارجية: من الرقابة "التقليدية" إلى تقييم مدى أهمية وفعالية الرقابة المحاسبية الداخلية؛
- إنتاج المبالغ المستردة التي تأخذ في الاعتبار توقعات الجهات الفاعلة ومديري إدارة المالية العامة، مع الإنتاج في الوقت الحقيقي.

المبحث الثاني: عرض وتحليل التجربة الفرنسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

سيتضمن هذا المبحث؛ التجربة الفرنسية لإصلاح المالية العامة خاصة فيما يتعلق بالإصلاح المحاسبي فبعد اطلاع الباحث على الدراسات السابقة وعلى محتوى مشاريع الإصلاح المحاسبي للعديد من الدول وبعد تحليل مشروع الإصلاح المحاسبي الجديد للجزائر، وفي ظل حدود اطلاعه؛ تبين له بأن هذا الإصلاح الجديد يتشابه إلى حد بعيد مع إصلاح المالية العامة بفرنسا، وهو اعتبار كافي بأن يقع الاختيار على التجربة الفرنسية.

المطلب الأول: المحاور الكبرى للتوجه الاستراتيجي نحو إصلاح المالية العامة بفرنسا

سيتم التطرق خلال هذا المطلب؛ لتأسيس عصرنة المالية العامة للدولة الفرنسية، بالإضافة إلى أهم المحاور التي تضمنها المخطط الاستراتيجي لإصلاح المالية العامة للدولة الفرنسية.

أولاً– تأسيس العصرنة بفرنسا:

خلال اعتماد ما يسمى بنظام ترشيد اختيارات الموازنة سنة 1986، تم التحول من ثقافة الوسائل والإجراءات إلى ثقافة الأداء، وتم تأسيس الانطلاق في أعمال العصرنة منذ اعتماد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية (LOLF) سنة 2001، والذي حدد التوجهات الأساسية الجديدة لفرنسا، والذي يهدف من خلالها إلى تعزيز دور البرلمان، لمتابعة ورقابة الأداء المالي الحكومي وتحسين فعاليته وذلك من خلال تحديد إطار الموازنة وتسيير القطاع العام، وتطوير الأدوات لقياس الوضعية المالية للدولة وفعالية نشاطها، وقد قام المقرر العام لدى الجمعية الوطنية الفرنسية في 11 جويلية 2000 بوضع اقتراح القانون العضوي، الذي كان قد سُبق بتقرير حول فعالية النفقة العامة والرقابة البرلمانية "رقابة حقيقية لأجل إنفاق أحسن واقتطاع أقل" في جانفي 1999 وبعد ذلك اشتقَّ الاقتراح النهائي الذي يركز على "السماح بتحسين التسيير العام، وضمان أحسن تطبيق للسلطات الموازنية للبرلمان"، وذلك بهدف تحقيق أداء مالي حكومي جيد، كما تم إنشاء اللجنة الوزارية المشتركة لتحضير تطبيق الإصلاح في 12 أكتوبر 2000، والذي يعطي الأعوان أكثر حرية وفعالية أكبر في تسيير الاعتمادات التي لا تستعمل بمنطق النفقات بل بمنطق الأهداف للحصول على النتائج كما ثمن مجلس الدولة في 21 ديسمبر 2000 العروض المحددة للقواعد المتعلقة بالمناقشة والتصويت على قوانين المالية لمشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وبتاريخ 01 أوت2001 اعتمد القانون العضوي لقوانين المالية وقام الوزير المنتدب بالموازنة والإصلاح الموازني، بتأسيس دائرة الإصلاح الموازني للقيام بمهمة ضمان تنفيذ بنود هذا القانون وتحضير القواعد والأساليب وأنظمة المعلومات الموازنية والمحاسبية الضرورية لتنفيذ القانون العضوي، وتقوم بأعمالها

بالاشتراك والتعاون مع مديرية الموازنة والإدارة العامة للمحاسبة العمومية والإدارات العامة.وتم تحديد الرزنامة الوزارية المشتركة لانطلاق ورشة العصرنة في كل وزارة، والتي تضمن تناسق تحضير كل مشاريع العصرنة الجارية عن طريق قائد لمشروع العصرنة في كل وزارة. وتتبادل الوزارات تجاربها وأعمالها الجيدة فيما يتعلق بالتكوين والتواصل، وتحضير المخططات لإنشاء التعديلات من خلال شبكة تنشيط عن طريق مديرية الإصلاح الموازني والمحاسبي الذي تقرر تنفيذه ابتداءً من سنة 2006[1].

ثانيا– محتويات عصرنة المالية العامة بفرنسا

يمكن تلخيص المحاور الكبيرة التي تضمنها القانون العضوي المنظم لقوانين المالية للدولة الفرنسية (LOLF) لسنة 2001 كما يلي:[2]

- **مقاربة تعدد السنوات:** ويتمثل في تسيير موازناتي متعدد السنوات المدى متوسط، وذلك لتوضيح أهداف السياسة الموازنية للبرلمان وتكلفة إنهاء البرامج، والتقييم الآني لنتائج القرارات المتخذة خلال الفترة، حيث يتطلب تقييما متوسط المدى للموارد وكذلك التكاليف حسب الوظائف الكبرى، كما يجب أن يرفق مشروع قانون المالية بتقرير يفسر التنبؤات بالمحاصيل والنفقات وأغلفة الإدارات العامة للسنوات الأربعة اللاحقة؛
- **مقاربة الأداء:** يقود البحث عن الأداء إلى إعداد موازنة نشاطات الدولة الموجهة نحو النتائج. وتعتبر البرامج وكيفية تسييرها، والحرية في إعادة توزيع الاعتمادات ما بين مختلف البنود ضمن نفس البرنامج، وتحمل مسؤولية البرامج من طرف المشرفين عليها على أساس الأهداف والنتائج المتوقعة التي تم تحديدها مسبقا، ضمن الجوانب الرئيسية في هذا المجال؛
- **الإصلاح المحاسبي:** تمثل أساساً في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل تنفيذ الإصلاح المحاسبي المكمل للإصلاح المالي وفقاً للتوجه الاستراتيجي.

إن ما يمكن استخلاصه؛ هو التشابه الكبير في المحاور الكبرى للإصلاح المالي بين الدولة الفرنسية والدولة الجزائرية، المتمثل أساساً في التوجه نحو مقاربة تعدد السنوات والتسيير الموازناتي متوسط المدى عبر إصلاح الشامل للمنظومة المحاسبية.

[1]– حكيم بوجطو، مرجع سابق، ص ص 376–377.

[2]- https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/ / يتضمن الرابط القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية

المطلب الثاني: أثر تطبيق (IPSAS) على المركز المالي في فرنسا للفترة (2006–2018)

خلال هذا المطلب؛ سيتم تحليل* أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المركز المالي من خلال تحليل تطور الأصول والخصوم، وصافي الفرق بينهما.

أولاً – أثر تطبيق (IPSAS) على قائمة المركز المالي

تتكون قائمة المركز المالي من جانبين؛ أصول، وخصوم، وفيما يلي عرض لتطور عناصر كل منهما:

- **تطور عناصر الأصول:** يوضح الجدول الموالي تطور عناصر الأصول لفرنسا خلال الفترة (2006-2018)

الجدول رقم (12) تطور عناصر الأصول في فرنسا للفترة (2006–2018)

الوحدة مليون أورو

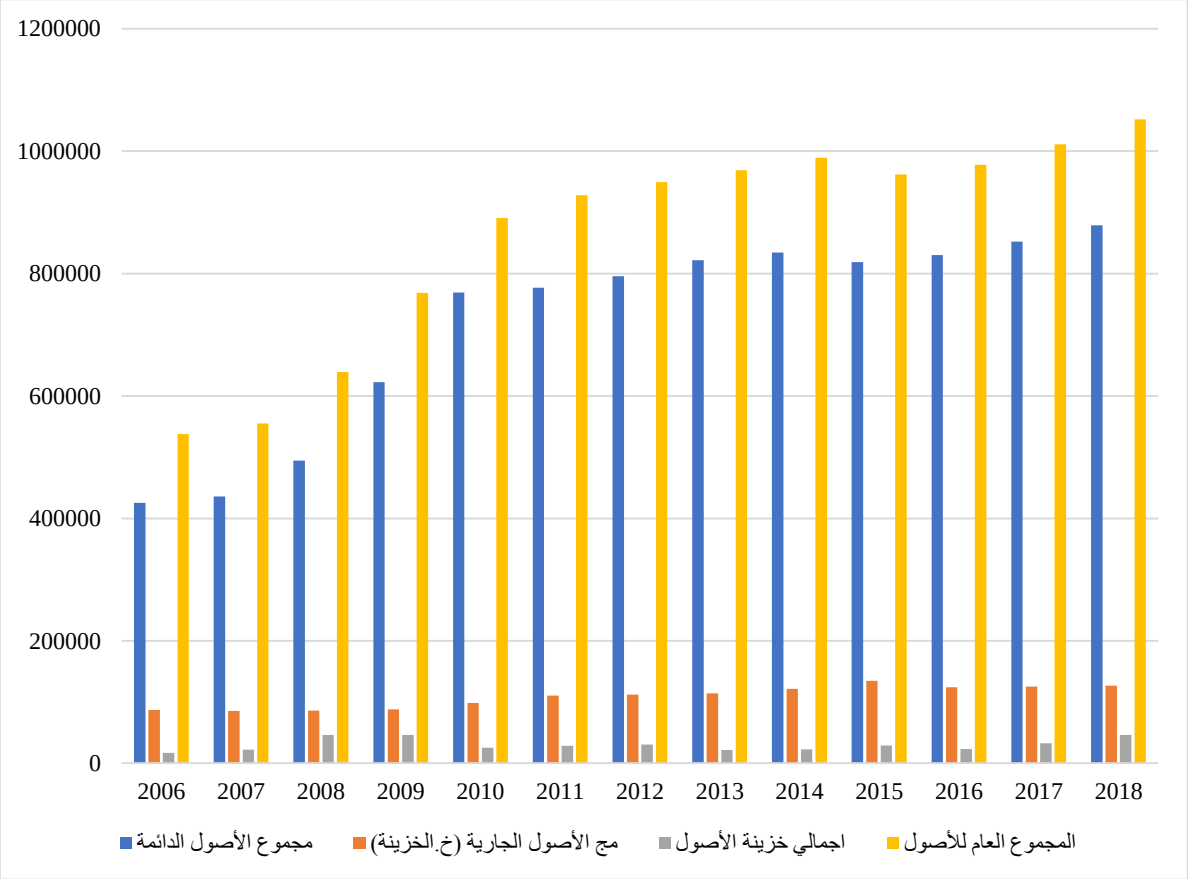
السنة	مجموع الأصول الدائمة	معدل النمو %	مج الأصول الجارية (خ.الخزينة)	معدل النمو %	اجمالي خزينة الأصول	معدل النمو %	المجموع العام للأصول	معدل النمو
2006	425492	-	87228	-	17099	-	538015	-
2007	435948	2,5	85542	-1,9	22062	29,02	555248	3,2
2008	494408	13,4	85864	0,4	46163	109,2	639375	15,2
2009	622684	25,9	88213	2,7	46143	-0,04	768510	20,2
2010	768849	23,5	98346	11,5	25311	-45,1	891166	15,9
2011	776803	1,03	110376	12,2	28324	11,9	927958	4,1
2012	795781	2,4	111938	1,4	30554	7,9	949461	2,3
2013	821924	3,3	113999	1,8	21805	-28,6	969075	2,1
2014	834163	1,5	121526	6,6	22721	4,2	989150	2,1
2015	818637	-1,9	134489	10,7	28843	26,9	962296	-2,7
2016	830245	1,4	124237	-7,6	23248	-19,4	977950	1,6
2017	852267	2,6	125049	0,6	32573	40,1	1011217	3,4
2018	878913	3,1	126839	1,4	45971	41,1	1051886	4,02
المتوسط ح	719701,1	6,6	108742	3,3	30062,8	14,8	863946,7	5,9

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

* – خلال التحليل سنقوم بتقريب النسب إلى رقم واحد بعد الفاصلة وفي بعض الأحيان إلى النسبة مباشرة وفق الطريقة الرياضية.

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (05): تطور عناصر الأصول في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

- من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم يمكن تقديم التحليلات التالية:

– نلاحظ نمو مستمر في مجموع الأصول الدائمة خلال فترة الدراسة من سنة إلى أخرى ماعدا سنة 2015 أين كان معدل النمو سالب بمقدار 1.9% مقارنة بسنة 2014، ثم عاد ليرتفع خلال سنوات 2016-2018-2018 ليبلغ على التوالي نسبة 1.4/ 2.6/ 3.1، وبلغ متوسط مجموع الأصول الدائمة خلال الفترة ما قيمته 719701,1 مليون أورو أي بمدل نمو في المتوسط مقدر بـ 6.6%؛

– فيما يخص الأصول الجارية خارج الخزينة، نلاحظ بأنه خلال الثلاث سنوات الأولى لتطبيق المعايير كانت مستقرة نوعا ما لتبدأ في تحقيق معدلات نمو متزايدة خلال الثلاث سنوات الموالية حيث بلغت قيمة الأصول الجارية خارج الخزينة لسنة 2011 مبلغ 110376 مليون

أورو واستمرت في النمو بمعدلات متزايدة ابتداءً من سنة 2012 إلى سنة 2015 لتبلغ ما قيمته 134489 مليون أورو خلال هذه السنة، لتحقق بعدها معدل نمو سالب مقدر بـ 1.9% وتعود في النمو خلال سنتي 2017-2018 على التوالي، وقدر متوسط مجموع الأصول الجارية خارج الخزينة خلال فترة الدراسة بقيمة 108742 مليون أورو أي بمتوسط معدل نمو 3.3%؛

- فيما يتعلق بخزينة الأصول، فإننا نلاحظ بأنها حققت معدلات نمو كبيرة خلال الثلاث سنوات الأولى لتطبيق المعايير حيث أننا نلاحظ معدل نمو بـ 29.02%. خلال سنة 2007 مقارنة بسنة 2006 لتحقق خلال السنة الموالية معدل نمو كبير جدا مُقدر بـ 109.2%، لتحقق بعد ذلك معدلات نمو متذبذبة خلال باقي سنوات الدراسة، حيث نلاحظ معدلات نمو سالبة خلال سنوات 2009-2010-2013-2016، وقد بلغ متوسط اجمالي قيمة خزينة الأصول خلال فترة الدراسة مبلغ 30062.8 مليون أورو أي بمعدل نمو في المتوسط 14.8%؛
- عموماً؛ فقد شهد المجموع العام للأصول خلال فترة الدراسة تطورا مستمرا خلال فترة الدراسة قابلته معدلات نمو إيجابية ما عدا سنة 2015 أين كان معدل النمو سالباً بنسبة 2.7، وبلغ متوسط اجمالي الأصول قيمة 863946,7 مليون أورو بمتوسط معدل نمو قدر بـ 5.9%؛
- ساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الدولة الفرنسية في التحديد الدقيق لقيمة أصولها الدائمة والمتمثلة في الممتلكات والمعدات المادية وغير المادية والممتلكات المالية، كما ساهمت المعايير أيضاً في ضبط وتحديد ذممها المدينة ومستردادتها سواء فيما تعلق بالمستردات المتعلقة بالمعاملات غير المتعلقة بالصرف من الضرائب والحولات، أو مستردات بموجب معاملات الصرف، بالإضافة إلى تحديد خزينة الأصول على أساس الاستحقاق المتضمنة للنقدية الموجودة فعلاً والمتمثلة في النقد والنقد المعادل بالإضافة إلى النقد المتوقع المتعلق بالسنة المالية.

- **تطور عناصر الخصوم:** يوضح الجدول الموالي تطور عناصر الخصوم لفرنسا خلال الفترة (2006-2018)

الجدول رقم (13): تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006–2018)

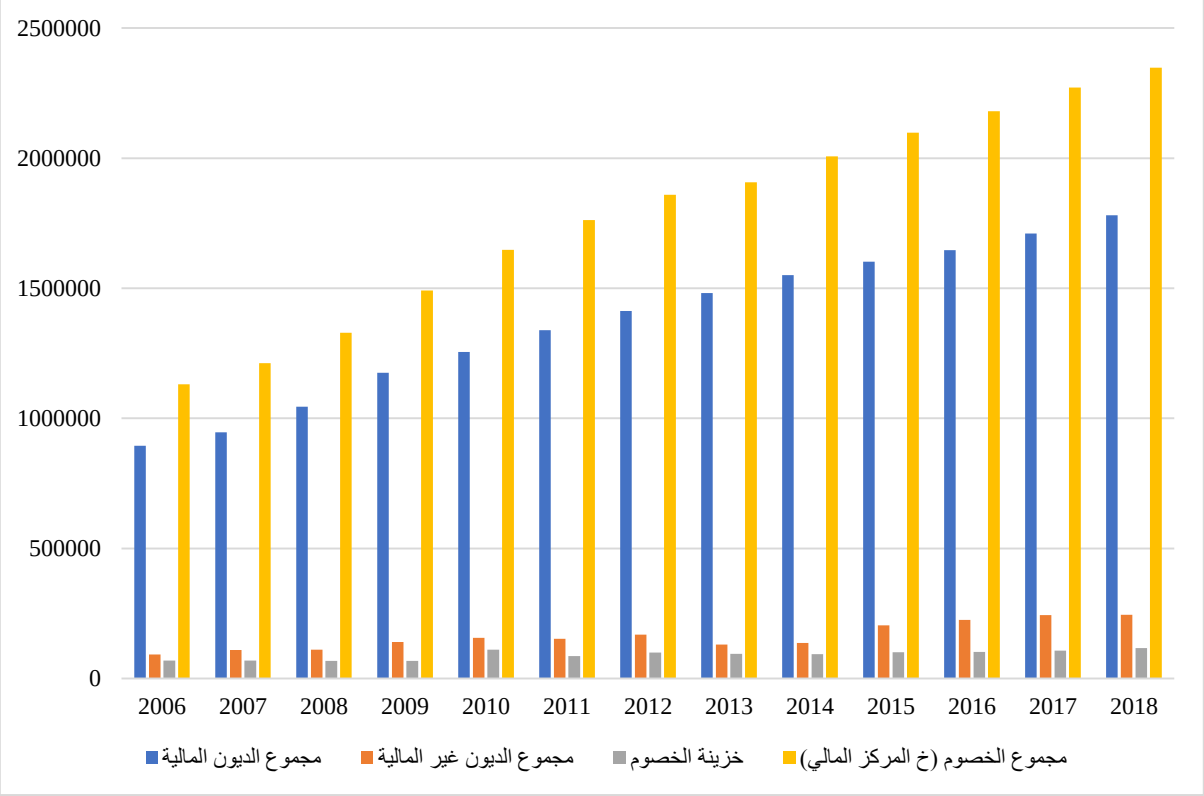
الوحدة مليون أورو

السنة	مجموع الديون المالية	معدل النمو %	مجموع الديون غير المالية	معدل النمو %	خزينة الخصوم	معدل النمو %	مجموع الخصوم (خ المركز المالي)	معدل النمو %
2006	893937	-	92758	-	69289	-	1131159	-
2007	945755	5,8	109006	17,5	68972	-0,5	1211577	7,1
2008	1044146	10,4	111116	1,9	67167	-2,6	1328404	9,6
2009	1175266	12,6	140745	26,7	67485	0,5	1491159	12,2
2010	1254621	6,7	156467	11,2	110748	64,1	1647711	10,5
2011	1338990	6,7	152631	-2,4	86179	-22,2	1762488	6,9
2012	1412144	5,5	168337	10,3	99583	15,5	1859208	5,5
2013	1481338	4,9	130758	-22,3	95368	-4,2	1906790	2,6
2014	1550964	4,7	136790	4,6	94096	-1,3	2007206	5,3
2015	1601614	3,3	204107	49,2	100772	7,1	2097321	4,5
2016	1646760	2,8	224879	10,2	102338	1,5	2180892	3,9
2017	1710670	3,9	244122	8,6	107093	4,6	2271683	4,2
2018	1780660	4,1	245234	0,5	116915	9,2	2347514	3,3
المتوسط الحسابي	1372067	5,9	162842	9,6	91231,2	5,9	1787932	6,3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (06) تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (13) والشكل رقم (06)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

- نلاحظ من خلال تحليل الديون المالية وباستثناء الأربع سنوات الأولى من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع، بأن معدل النمو الديون المالية خلال الفترة شهد استقراراً إلى حد بعيد فأقل قيمة للديون المالية كانت خلال سنة 2006 بقيمة 893937 مليون أورو، في حين شهدت سنة 2018 بمقدار 1780660 مليون أورو، وبلغ متوسط قيمة الديون المالية قيمة 1372067 مليون أورو بمتوسط معدل نمو 5,9%، وعليه استطاعت فرنسا التحكم في ديونها المالية خاصة خلال الفترة (2011-2017) التي شهدت معدلات منخفضة من سنة لأخرى؛
- فيما يخص الديون غير المالية؛ فنلاحظ أنه خلال الثلاث سنوات الأولى من تطبيق المعايير كانت معدلات نموها كبيرة مقدرة بـ 17,5%، 1.9%، 26.7% على التوالي لتبدأ في الانخفاض فيما بعد حيث نلاحظ بأن الديون انخفضت بنسبة كبيرة خلال سنة 2013

حيث بلغت قيمة الديون غير المالية خلال هذه السنة قيمة 130758 مليون أورو لتعود للارتفاع خلال سنة 2015 بمعدل نمو كبير جدا قدر بـ 49.2% مقارنة بسنة 2014، وبلغ متوسط قيمة الديون غير المالية للفترة قيمة 162842 مليون أورو أي بمتوسط معدل نمو 9,6%؛

- أما فيما يخص خزينة الخصوم؛ فنلاحظ بأن السنوات الأربعة الأولى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام شهدت استقرار إلى حد بعيد، لتحقق بعدها معدل نمو كبير جدا خلال السنة الخامسة مقدر بـ 64.1% وتعود بعدها مباشرة للانخفاض بمعدل انخفاض قدره 22.2%، لتشهد بعد ذلك تذبذبات في معدلات النمو خلال باقي سنوات الدراسة، وبلغ متوسط قيمة خزينة الخصوم مبلغ 91231.2 مليون أورو؛
- أما عن المجموع العام للخصوم؛ فنلاحظ تزايد مستمر في اجمالي ديون الدولة الفرنسية منذ سنة 2006 إلى غاية 2018 حيث كانت أقل قيمة لمجموع للديون في سنة 2006 بقيمة 1131159 مليون أورو، بينما سجلت سنة 2018 أكبر قيمة لمجموع الديون بقيمة 2347514 مليون أورو، وبلغ متوسط مجموع الديون خلال الفترة قيمة 1787932 مليون أورو بمعدل نمو متوسط مقدر بـ 6.3%؛
- ساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الدولة الفرنسية في التحديد الدقيق لقيمة مختلف التزاماتها ومكنها أيضا من التحكم فيها إلى حد بعيد والعمل على تخفيضها من سنة لأخرى.

ثانياً – أثر تطبيق (IPSAS) على صافي الأصول/ حقوق الملكية

يمثل صافي الأصول/ حقوق الملكية فائض أو عجز لحاصل مجموع الأصول مطروحا منها مجموع الالتزامات، والجدول الموالي يوضح تطوره بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما يُمثل أيضاً مجموع فائض/ العجز من تحويلات السنوات السابقة، فارق إعادة التقييم، رصيد عمليات الفترة.

الجدول رقم (14): تطور صافي الأصول في فرنسا للفترة (2006–2018)

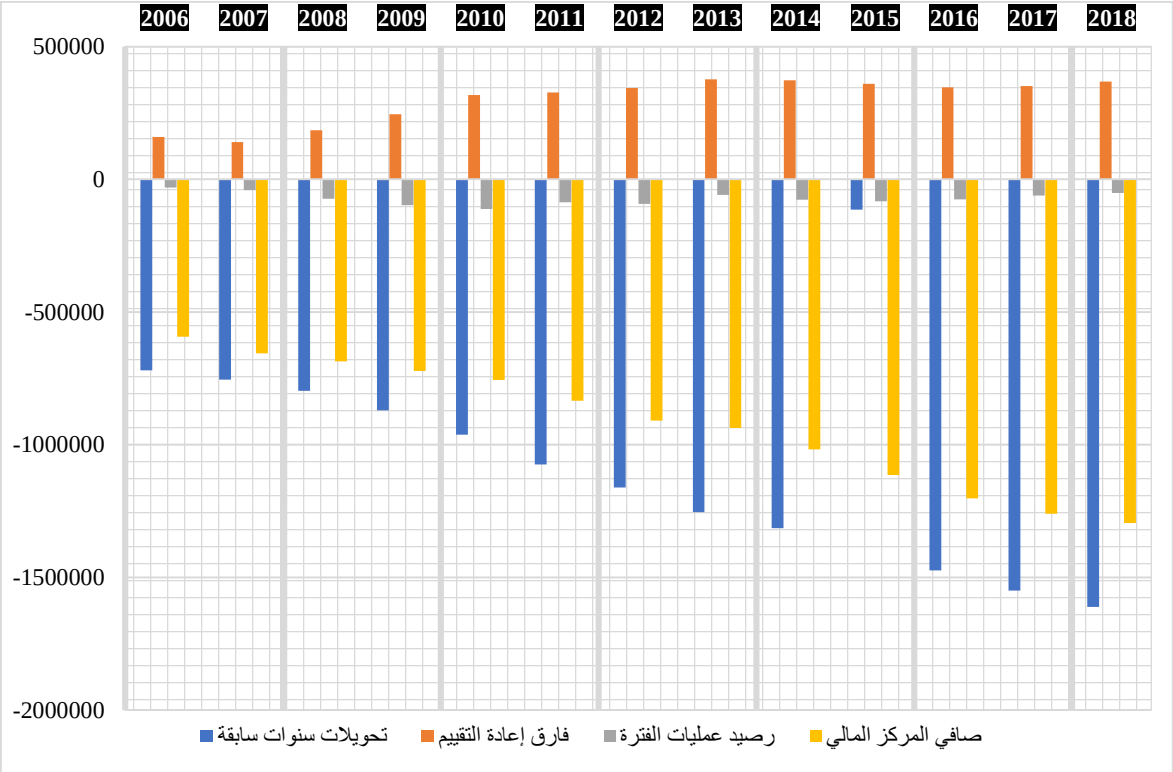
الوحدة: مليون أورو

السنة	تحويلات سنوات سابقة	فارق إعادة التقييم	رصيد عمليات الفترة	صافي المركز المالي
2006	-720469	158946	-31619	-593144
2007	-754744	139795	-41380	-656329
2008	-797352	184429	-73106	-686029
2009	-870532	245593	-97710	-722649
2010	-962076	317511	-111990	-756555
2011	-1074554	326563	-86538	-834530
2012	-1161432	344455	-92770	-909747
2013	-1254180	376029	-59564	-937715
2014	-1314262	373466	-77260	-1018055
2015	-115025	359259	-82503	-1115025
2016	-1474261	346921	-75603	-1202942
2017	-1550316	350808	-60958	-1260466
2018	-1611509	367745	-51873	-1295628
المتوسط الحسابي	-1050132	299348	-72529	-922216

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (07): تطور عناصر الخصوم في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم (07)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

- نلاحظ بأن تحويلات السنوات السابقة؛ قد سجلت عجزاً طيلة سنوات الدراسة نتيجة للعجز المحقق طيلة فترة الدراسة في رصيد عمليات الفترة، حيث بلغ متوسط العجز للفترة قيمة 1050132 مليون أورو؛
- نلاحظ بأن إعادة تقييم أصول وممتلكات الدولة الفرنسية وفقاً لمعايير المعالجة المحاسبية، قد سمح لها بتوفير إيرادات، حيث شهدت جميع سنوات فترة الدراسة إيرادات ناتجة عن إعادة التقييم ومتزايدة من سنة إلى أخرى خلال ثماني سنوات الأولى التي تلت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتشهد فيما بعد تذبذبا في معدل النمو، وبلغ متوسط إيرادات إعادة التقييم خلال الفترة ما قيمته 299348 مليون أورو؛

- فيما يخص رصيد عمليات الفترة[1]، فقد سجلت فترة الدراسة عجزاً مستمراً في كل السنوات خاصة فيما يتعلق بالسنوات الخمس الأولى لتطبيق المعايير لتشهد الفترة المتبقية تذبذبا في معدلات النمو، وبلغ المتوسط الحسابي لعجز رصيد عمليات الفترة قيمة 72526 مليون أورو؛
- تمكنت الدولة الفرنسية من تحديد صافي المركز المالي والذي شهد عجزاً مزمناً طيلة فترة الدراسة وهذا أمر طبيعي لغياب هدف تحقيق الربح، وكان العجز في المركز المالي الحكومي للدولة الفرنسية متزايداً من سنة لأخرى حيث قدر خلال سنة 2006 بقيمة 593144 مليون أورو في حين بلغ قيمة 1295628 مليون أورو خلال سنة 2018، وبلغ متوسط عجز المركز المالي لفترة الدراسة قيمة 922216 مليون أورو.

المطلب الثالث: أثر تطبيق (IPSAS) على التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006–2017)

خلال هذا المطلب سيتم تحليل أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على التدفقات النقدية في فرنسا من خلال تحليل صافي الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية، والجدول الموالي يوضح تطور هذه التدفقات خلال الفترة (2006-2017)[2]:

الجدول رقم (15): تطور صافي التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006–2017)

الوحدة مليون أورو

السنة	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
2006	-14806	-18995	-4496
2007	-25157	-7653	38304
2008	-39173	-13211	79304
2009	-108707	-24723	134438
2010	-182485	-43906	81612
2011	-75983	-13077	80663

[1]- أنظر الملحق رقم 02 من أجل التعرف على العناصر المكونة له.

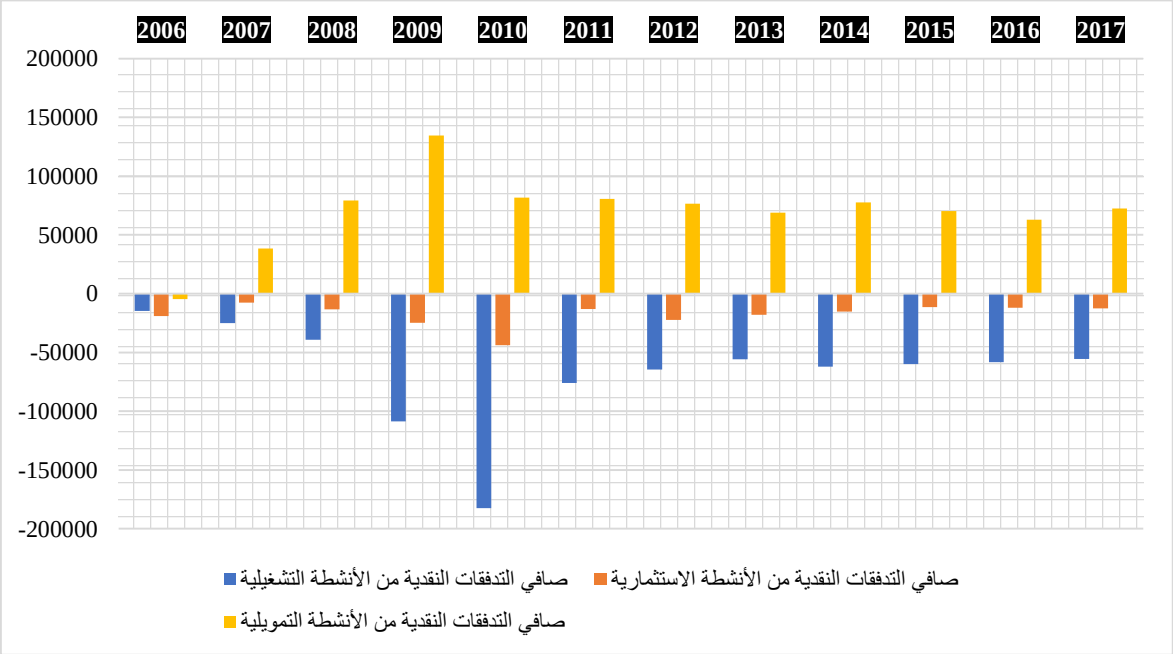
[*]- لم ترد ضمن القوائم الرسمية للدولة الفرنسية أية معلومة حول التدفقات النقدية لسنة 2018، وهذا ما يفسر عدم وجوده ضمن نطاق الفترة.

2012	-64390	-22255	76477
2013	-55700	-17888	68911
2014	-62149	-15093	77733
2015	-59944	-11342	70234
2016	-58334	-11996	63044
2017	-55603	-12418	72401
المتوسط الحسابي	-60203	-17713	69885

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2017).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (08): تطور صافي التدفقات النقدية في فرنسا للفترة (2006-2017)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم (08)، يمكن تقديم الملاحظات التالية:

– **الأنشطة التشغيلية**؛ نلاحظ بأن فرنسا قد حققت عجزاً مزمناً في صافي التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية خلال فترة الدراسة حيث بلغ متوسط العجز 60203 مليون أورو، وهذا ما يدل على مداخيل الأنشطة التشغيلية من الضرائب والبضائع الخدمات التي تقدمها

مؤسسات القطاع العام الفرنسي والمداخيل التشغيلية الأخرى لم تكن كافية لتغطية المتطلبات النقدية التشغيلية من منافع الموظفين ومعاشات التقاعد وغيرها من مختلف التكاليف التشغيلية وهو ما يبرر العجز المزمن المسجل في المركز المالي للدولة الفرنسية؛

- **الأنشطة الاستثمارية؛** نلاحظ بأن صافي التدفقات النقطية للأنشطة الاستثمارية سجل بدوره أيضاً عجزاً مزمنا خلال فترة الدراسة بمعدلات نمو في العجز متفاوتة من سنة لأخرى، حيث بلغ متوسط العجز المسجل قيمة 17713 مليون أورو، وهذا يدل على أن الدولة الفرنسية قد خصصت مبالغ كبيرة للاستثمار في المعدات والممتلكات والمصانع وهو ما يُبرر ارتفاع قيم الأصول الدائمة والتي شكلت في المتوسط ما نسبته 83.3 من المجموع الإجمالي للخصوم، فهذا الاستثمار مكنها من تحقيق إيرادات واستردادات عن أصولها الدائمة قدر في المتوسط بقيمة 299348 مليون أورو؛
- **الأنشطة التمويلية؛** نلاحظ بأن صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية قد كان موجباً طيلة سنوات فترة الدراسة باستثناء أول سنة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي سجلت عجزا بقيمة 4496 مليون أورو، فيما شهدت سنة 2017 فائضاً مقدراً بـ 72401 مليون أورو، وكان متوسط الفائض المحقق خلال الفترة عن الأنشطة التمويلية بقيمة 69885 مليون أورو، وهذا مؤشر على أن العائدات من اصدار السندات والقروض كان أكبر من المتطلبات المتعلقة بالأنشطة التمويلية وهو مدلول لنجاح السياسة التمويلية المرسومة بعد تبني المعايير.

المبحث الثالث: أثر تطبيق (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي الفرنسي

خلال هذا المبحث؛ سيتم التطرق لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي الفرنسي، وسنعتمد في تحليلنا على بيان الأداء المالي المبني على أساس الاستحقاق الناتج عن نظام المعلومات المحاسبي وعلى الموازنة العامة الفرنسية المبنية على الأساس النقدي للفترة (2006-2018).

المطلب الأول: تحليل تطور جوانب الأداء المالي بفرنسا للفترة (2006–2018)

تتمثل جوانب الأداء المالي مثلما تطرقنا سابقاً، في الإيرادات العامة والنفقات العامة، وفيما يلي تحليل تطور كل منهما في الدولة الفرنسية:

أولاً– تطور الإيرادات العامة: الجدول الموالي يوضح تطور الإيرادات العامة الفرنسية للفترة (2006-2018):

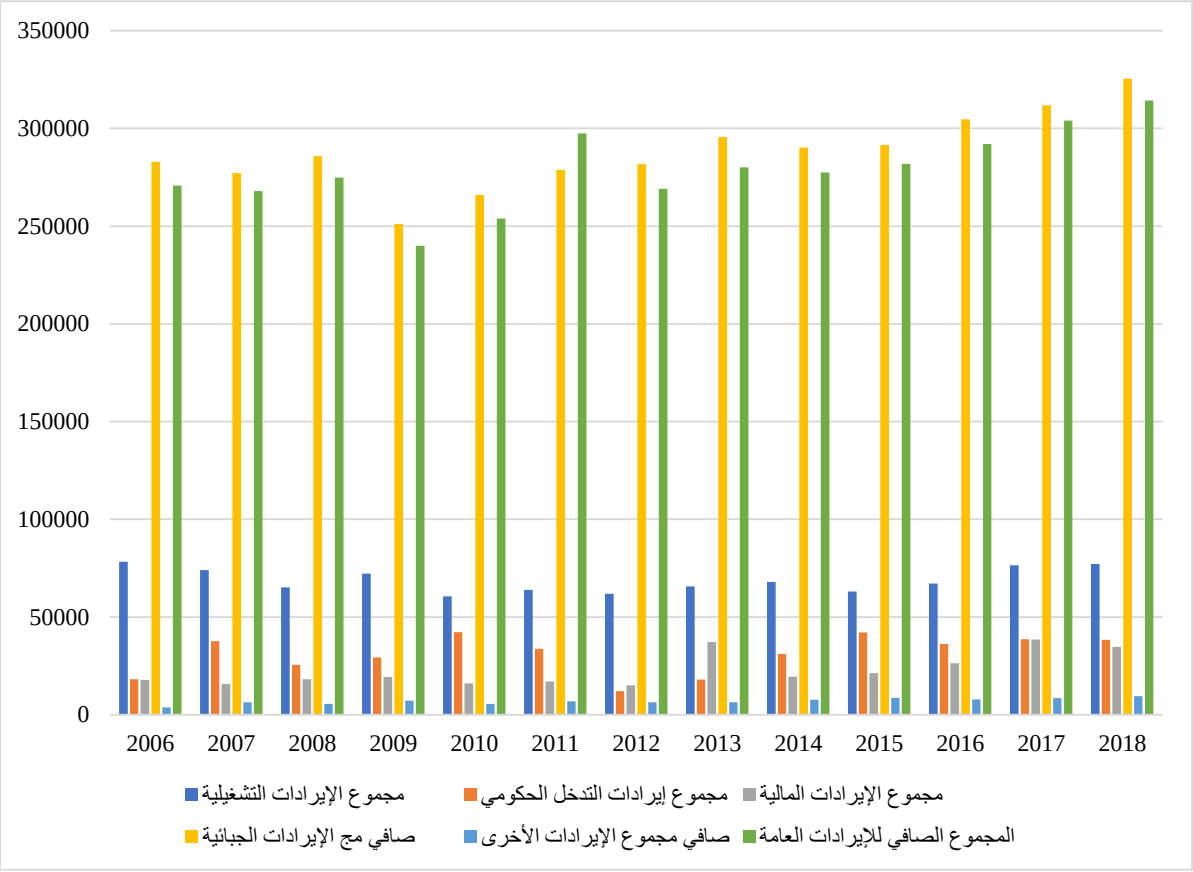
الجدول رقم (16): تطور الإيرادات العامة في فرنسا للفترة (2006–2018) الوحدة مليون أورو

السنة	مجموع الإيرادات التشغيلية	مجموع إيرادات التدخل الحكومي	مجموع الإيرادات المالية	صافي مج الإيرادات الجبائية	صافي مجموع الإيرادات الأخرى	المجموع الصافي للإيرادات العامة	معدل النمو %
2006	78254	18241	17867	282841	3794	270727	-
2007	74080	37595	15651	277070	6341	268012	-1,00
2008	65207	25603	18132	285739	5653	274773	2,5
2009	72191	29336	19376	251023	7194	239890	-12,7
2010	60558	42232	16131	265907	5560	253871	5,8
2011	63804	33793	16999	278675	6961	297412	17,1
2012	61834	12089	15111	281714	6371	269040	-9,5
2013	65707	18090	37250	295545	6464	280135	4,1
2014	68050	31189	19424	290139	7680	277475	-0,9
2015	63074	42059	21273	291596	8728	281834	1.6
2016	67209	36196	26425	304644	7873	292075	3.6
2017	76522	38646	38560	311905	8460	303989	4,1
2018	77072	38353	34766	325390	9519	314267	3,4
المتوسط الحسابي	68736	31032	22843	287861	6969,1	285077	1,5

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (09): تطور الإيرادات العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (16) والشكل رقم (09)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

– تمكنت فرنسا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تحديد هيكل لمختلف مصادر الإيرادات بالإضافة إلى التحديد الدقيق لقيم هذه الإيرادات حيث تمثلت مصادر التمويل بالنسبة لفرنسا أساساً في إيرادات من الأنشطة التشغيلية والتي تمكنت فرنسا من التحكم فيها إلى حد بعيد وهو ما تفسره قيم هذه الإيرادات الخاصة بسنوات الدراسة وبلغ متوسط اجمالي الإيرادات التشغيلية لفترة الدراسة 68736 مليون أورو، وإيرادات عن التدخل الحكومي بالإضافة إلى ايرادات مالية حيث بلغ متوسط إيرادات كل منهما خلال فترة الدراسة 31032، 22843 مليون أورو على التوالي، وإيرادات أخرى والتي تعتبر مصدر

تمويلي جديد وهام جدا والمعبر عنها في الجدول أعلاه بصافي الإيرادات الأخرى والتي بلغ متوسط قيمها خلال الفترة 6969,1 مليون أورو؛

- نلاحظ بأن صافي الإيرادات الجبائية للدولة الفرنسية كان كبيراً جداً طيلة سنوات فترة الدراسة مقارنة بصافي إجمالي الإيرادات، حيث بلغ متوسط تحصيل الإيرادات الجبائية قيمة 287861 مليون أورو بمعدل نمو في المتوسط قدر بـ 1.3%، وقد مثل الجزء الأكبر من صافي إيرادات الدولة الفرنسية حيث بلغت متوسط نسبة الإيرادات الجبائية إلى متوسط صافي الإيرادات معدل 101% أي أن الإيرادات الجبائية شكلت نسبة 100% من إيرادات الدولة وقام بتغطية – بالإضافة إلى صافي الإيرادات الأخرى– العجز المسجل على مستوى كل من الأنشطة التشغيلية، التدخل الحكومي، ورصيد عمليات الفترة، وبالتالي فإن تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام مكن من تفعيل الرقابة وزيادة كفاءة التحصيل الجبائي خاصة وأن هذه المداخيل تعتبر الحجر الأساس لإيرادات الدولة الفرنسية؛
- بلغ صافي الإيرادات العامة لأول سنة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فرنسا قيمة 270727 مليون أورو في حين كانت قيمته خلال سنة 2018 قيمة 314267 مليون أورو وهذا دليل على أن فرنسا تمكنت من تنمية إيراداتها العامة حيث نسجل معدلات نمو من سنة إلى أخرى في أغلب فترات الدراسة، وبلغ متوسط معدل نمو الإيرادات خلال فترة الدراسة 1.5%، هذا ما يدل على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ساعد فرنسا في تنمية إيراداتها العامة.

ثانياً– تطور النفقات العامة: في هذا العنصر سنتطرق لتطور النفقات العامة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي والجدول الموالي يوضح تطور النفقات العامة الفرنسية وفقاً لهذا الأساس للفترة (2006-2018):

الجدول رقم (17): تطور النفقات العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)

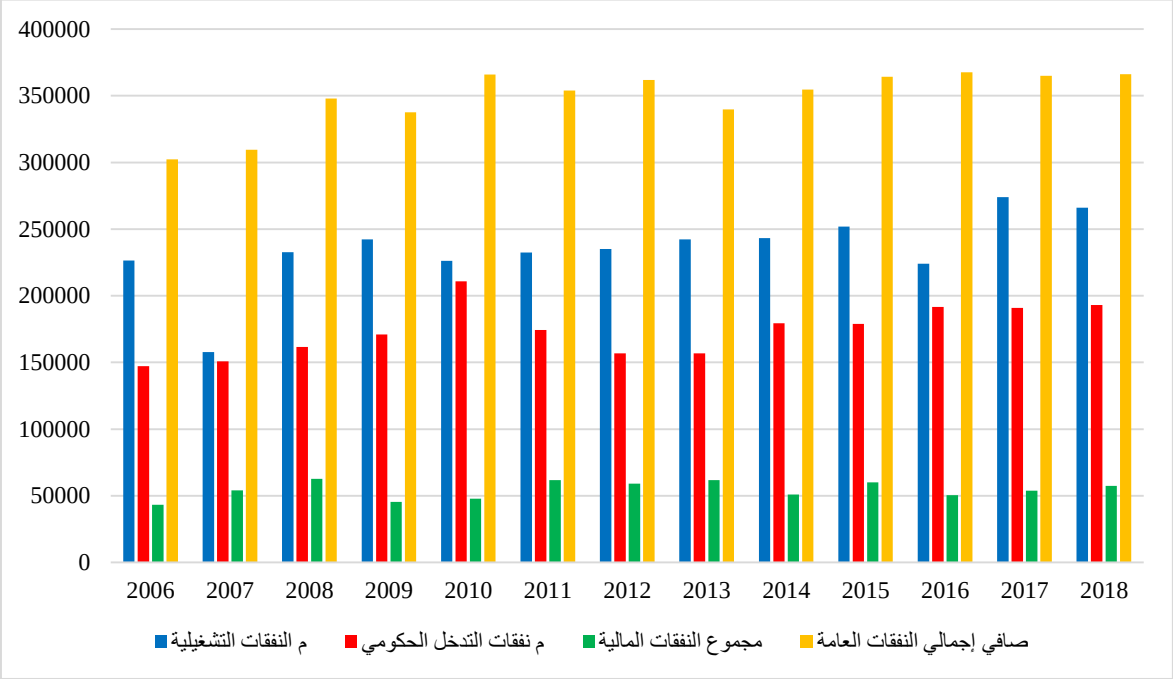
الوحدة مليون أورو

السنة	م النفقات التشغيلية	معدل النمو %	م نفقات التدخل الحكومي	معدل النمو %	مجموع النفقات المالية	معدل النمو %	صافي إجمالي النفقات العامة	معدل النمو %
2006	226413	-	147089	-	43205	-	302346	-
2007	157823	-30,3	150873	2,6	53943	24,8	309393	2,3
2008	232581	47,4	161580	7,1	62659	16,2	347878	12,4
2009	242309	4,2	170902	5,8	45292	-27,7	337600	-2,9
2010	226159	-6,7	210786	23,3	47836	5,6	365861	8,4
2011	232435	2,8	174356	-17,3	61755	29,1	353950	-3,3
2012	234997	1,1	156847	-10,04	58999	-4,5	361810	2,2
2013	242385	3,1	156695	-0,1	61666	4,5	339699	-6,1
2014	243200	0,3	179252	14,4	50946	-17,4	354735	4,4
2015	251992	3,6	178811	-0,2	59940	17,6	364338	2,7
2016	224068	-11,1	191559	7,1	50537	-15,7	367678	0,9
2017	274033	22,3	190955	-0,3	53786	6,4	364947	-0,7
2018	265960	-2,9	193064	1,1	57308	6,5	366140	0,3
المتوسط الحسابي	234950	2,8	174059	2,8	54452	3,8	348952	1.7

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (10): تطور النفقات العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (17) والشكل رقم (10)، يمكن تقديم التحليلات التالية

- لقد سمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لفرنسا بهيكلة نفقاتها وتحديد قيمها بصورة دقيقة وموثوقة والمتمثل أساساً في النفقات التشغيلية، نفقات التدخل الحكومي، النفقات المالية، فبالنسبة للنفقات التشغيلية والتي تمثل الجزء الأكبر في تركيبة إجمالي النفقات العامة فقد تمكنت فرنسا من التحكم فيها إلى حد بعيد حيث أن متوسط معدل النمو للفترة كان 2.8% وهو قريب من الصفر وهو ما يُؤشر لهذا التحكم وهو نفس معدل نمو نفقات التدخل الحكومي والتي تُشكل بدورها عنصرا هاماً أيضا في تركيبة النفقات العامة، اما بالنسبة للنفقات المالية فقد كان المتوسط الحسابي بقيمة 54452 مليون أورو بمعدل نمو في المتوسط بنسبة 3.8؛
- إجمالاً؛ لقد سمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لفرنسا من التحكم وترشيد نفقاتها العامة خاصة في ظل ظاهرة تنامي النفقات في مختلف الدول العالمية وحتى في ظل الأزمة المالية العالمية أواخر سنة 2008، حيث نلاحظ بأن خلال السنة الرابعة من تطبيق المعايير تم ترشيد النفقات بـ2.9%، ثم خلال السنة السادسة بنسبة 3.3، وبنسبة أكبر خلال السنة الثامنة

والمقدرة بـ 6.1، وبنسبة أقل خلال سنة 2017 والمقدرة بـ 0.7، أما متوسط معدل نمو النفقات العامة خلال فترة الدراسة قدر بـ 1.7% وهي نسبة قريبة من الصفر وهذا ما يؤشر على تحكم فرنسا إلى حد كبير في نفقاتها منذ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المطلب الثاني: تحليل تطور عناصر الموازنة العامة بفرنسا للفترة (2006–2018)

خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل تطور النفقات والإيرادات العامة في الموازنة العامة الفرنسية المبنية على أساس النقد المحاسبي للفترة (2006–2018)، والجدول الموالي يوضح ذلك:

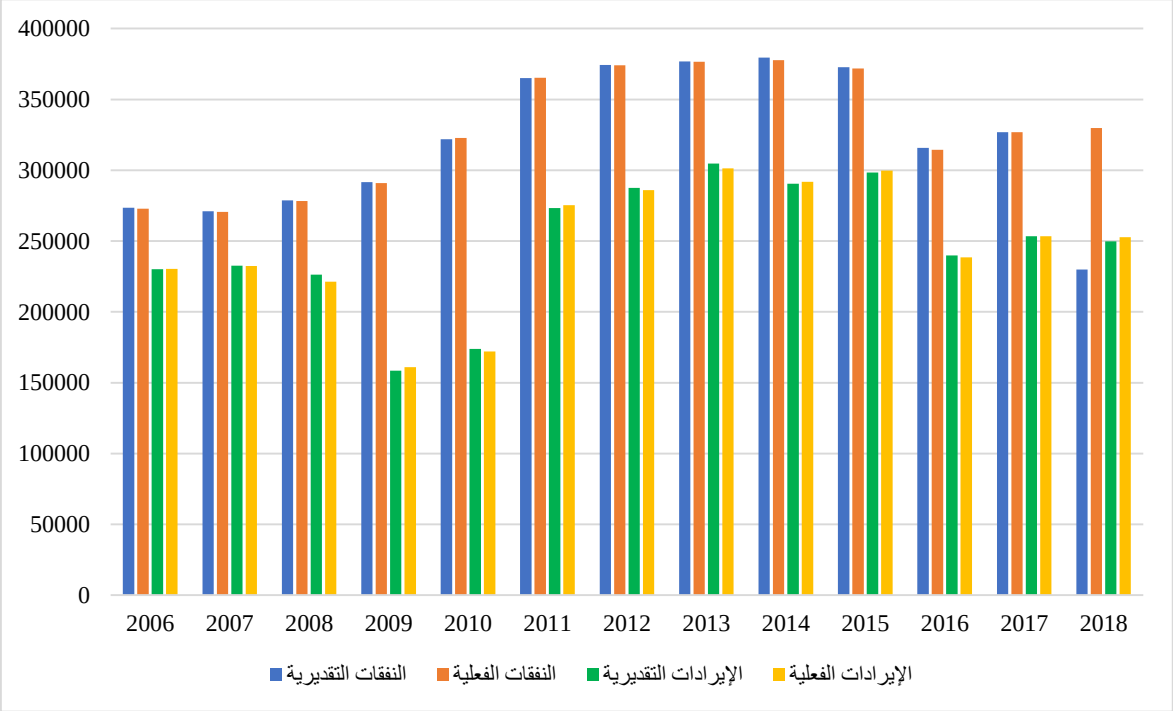
الجدول رقم (18): تطور عناصر الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006–2018) الوحدة مليون أورو

السنة	النفقات العامة			الإيرادات العامة		
	التقديرية	الفعلية	الانحراف (ف– ت)	التقديرية	الفعلية	الانحراف (ف– ت)
2006	273508	272886	-622	230213	230403	190
2007	271099	270633	-466	232716	232442	-274
2008	278793	278234	-559	226361	221245	-5116
2009	291637	290925	-712	158451	161019	2568
2010	321973	322753	780	173877	171949	-1928
2011	365149	365318	169	273221	275226	2005
2012	374237	374170	-67	287433	286014	-1419
2013	376814	376669	-145	301240	304702	3462
2014	379475	377656	-1819	290464	291946	1482
2015	372827	371805	-1022	298320	299656	1336
2016	315683	314361	-1322	239908	238510	-1398
2017	326885	326774	-111	253405	253426	21
2018	329978	329721	257	249711	252816	3105
المتوسط	329081,4	328608,1	-433,8	247598,6	247376,3	310.3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد قوانين المالية والقوانين المالية التكميلية وقوانين ضبط الموازنة للدولة الفرنسية للفترة (2006–2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (11): تطور نفقات الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (18) والشكل رقم (11)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

- بالنسبة للنفقات العامة، شهدت أغلب سنوات الدراسة قيماً سالبة في الانحرافات وهي وضعية جيدة تدل على أن الإنفاق العام لم يتجاوز الأسقف المحددة له، وكان متوسط انحرافات النفقات العامة سالباً بقيمة 438.8 مليون أورو وهذا دليل على أن نظام المعلومات المحاسبي وفقاً للمعايير قد قدم معلومات ساهمت في تحسين القدرة التنبؤية لراسمي السياسات المالية الفرنسية؛
- بالنسبة للإيرادات العامة، شهدت انحرافاتها قيما متباينة في الإشارة من سنة لأخرى وكان متوسط انحرافات الفترة موجباً بقيمة 310.3 مليون أورو وهو ما يؤشر على قوة القدرة التنبؤية للإيرادات العامة خلال الفترة، بالنسبة للسنوات التي شهدت انحرافات سالبة ربما تأثرت بأحداث ما مثل التأثر الكبير لسنة 2008 بالأزمة المالية العالمية.

المطلب الثالث: تطور نسبة تغطية النفقات العامة للإيرادات العامة في فرنسا لفترة (2006–2018)

خلال هذا المطلب؛ سيتم عرض وتحليل تطور نسبة تغطية الإيرادات العامة للنفقات العامة، وفقاً لأساس الاستحقاق بالاعتماد على بيان الأداء المالي المعد وفق لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ووفقاً للأساس النقدي بالاعتماد على معلومات الموازنة العامة.

أولاً– تطور نسبة تغطية النفقات العامة وفقاً لبيان الأداء المالي: والجدول الموالي يوضح التطور

الجدول رقم (19): تطور نسبة تغطية النفقات في بيان الأداء المالي لفرنسا للفترة (2006–2018)

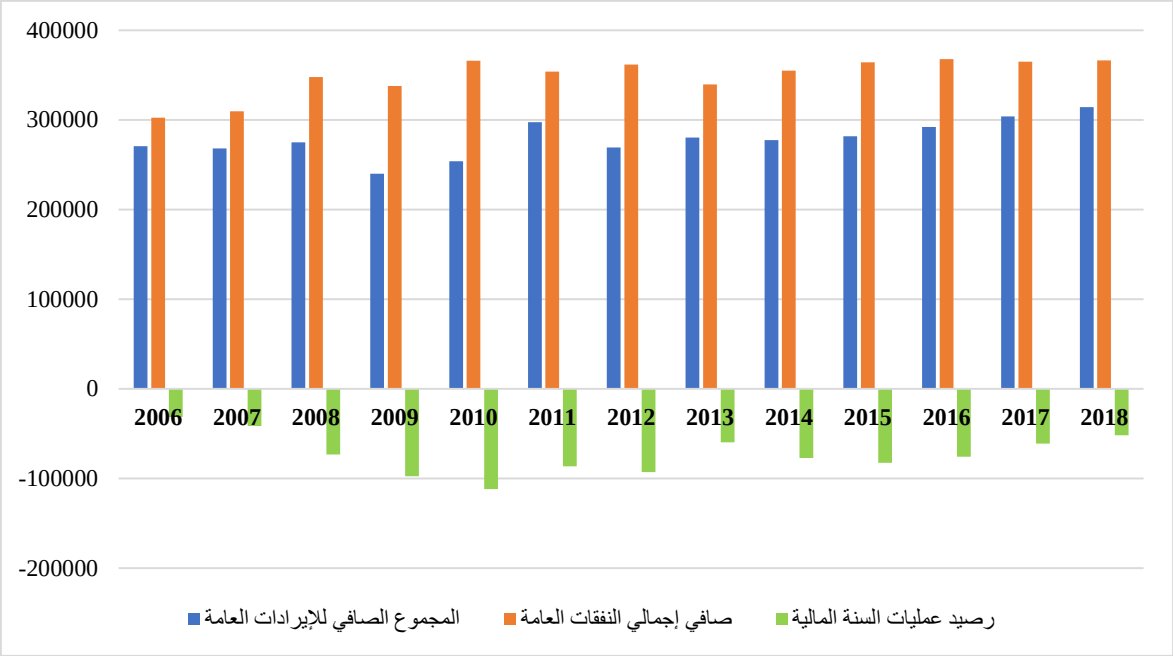
الوحدة مليون أورو

السنة	المجموع الصافي للإيرادات العامة	صافي إجمالي النفقات العامة	رصيد عمليات السنة المالية	نسبة تغطية النفقات العامة %
2006	270727	302346	-31619	89
2007	268012	309393	-41380	87
2008	274773	347878	-73106	79
2009	239890	337600	-97710	71
2010	253871	365861	-111990	70
2011	297412	353950	-86538	84
2012	269040	361810	-92770	74
2013	280135	339699	-59564	82
2014	277475	354735	-77260	78
2015	281834	364338	-82503	77
2016	292075	367678	-75603	79
2017	303989	364947	-60958	83
2018	314267	366140	-51873	86
المتوسط الحسابي	285077	348952	-72529	81

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006–2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (12): تطور نسبة تغطية النفقات في بيان الأداء المالي في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (19) والشكل رقم (12)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

- تشير نسبة تغطية النفقات العامة المستخدمة، إلى قدرة الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة وكلما كان المؤشر قريب إلى 01 أي نسبة 100% كانت نسبة التغطية جيدة والعكس صحيح، فمن خلال الجدول نلاحظ بأن نسب تغطية الإيرادات العامة الفرنسية لنفقاتها خلال فترة الدراسة أكبر من 70% طيلة فترة سنوات الدراسة، وأكبر من 80% خلال سنوات، 2006، 2007، 2011، 2013، 2017، و2018، وبلغ متوسط تغطية النفقات العامة بواسطة الإيرادات العامة وفقاً لأساس الاستحقاق 81%، وهذا ما يعني بأن الإيرادات العامة قد غطت بنسبة كبيرة النفقات العامة بالرغم من غياب هدف الربح لمؤسسات القطاع العام، أي أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سمح بتقليل المديونية الخارجية الفرنسية، وبالتالي تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي.

أولاً– تطور نسبة تغطية النفقات العامة وفقاً لبيان الأداء المالي: يمكن توضيح تطور نسبة تغطية نفقات الموازنة العامة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (20): تطور نسبة تغطية نفقات الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)

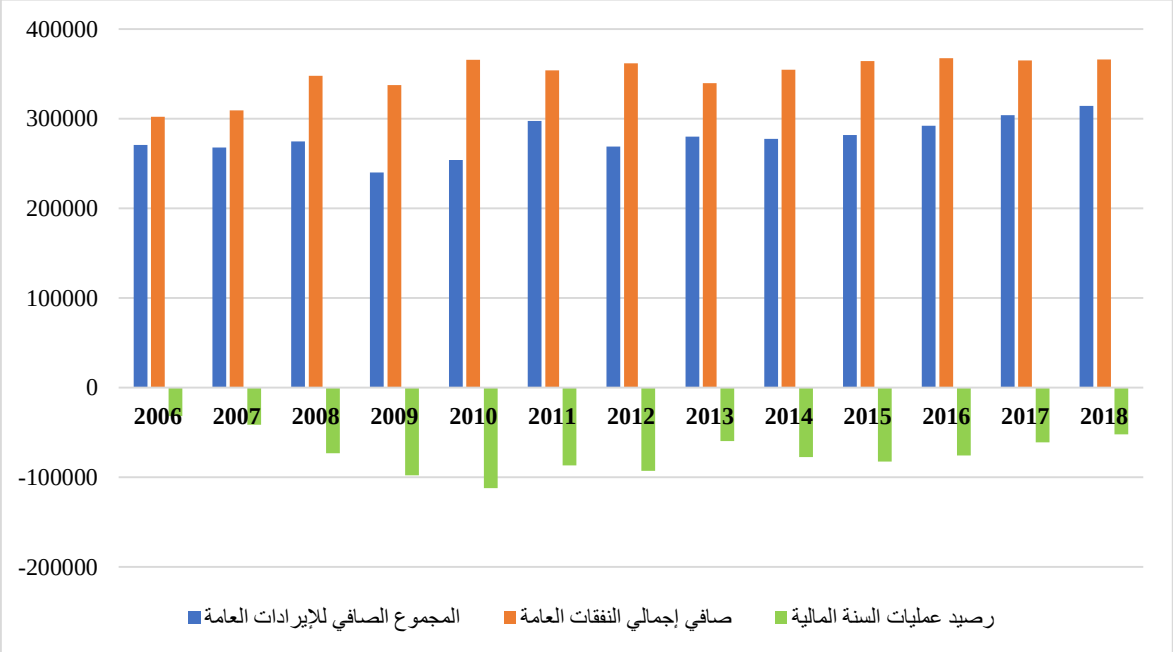
الوحدة مليون أورو

السنة	الإيرادات العامة الفعلية	النفقات العامة الفعلية	رصيد الموازنة للسنة المالية	ن تغطية النفقات ع%
2006	230403	272886	-42483	80
2007	232442	270633	-38191	90
2008	221245	278234	-56989	80
2009	161019	290925	-129906	50
2010	171949	322753	-150804	50
2011	275226	365318	-90092	70
2012	286014	374170	-88156	80
2013	301240	376669	-75429	80
2014	291946	377656	-85710	80
2015	299656	371805	-72149	80
2016	238510	314361	-75851	80
2017	253426	326774	-73348	80
2018	252816	329721	-76860	80
المتوسط الحسابي	246331,8	328673,6	-81228,3	70

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الرسمية للدولة الفرنسية للفترة (2006-2018).

توضيحاً للتطور؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الجدول رقم (13): تطور نسبة تغطية نفقات الموازنة العامة في فرنسا للفترة (2006–2018)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL.

من خلال الجدول رقم (20) والشكل رقم (13)، يمكن تقديم التحليلات التالية:

- اقل نسبة تغطية كانت خلال سنتي 2009 و2010 على التوالي والتي كانتا نسبة التغطية فيهما متساوية بنسبة 50% وذلك لآثار الأزمة المالية العالمية أواخر سنة 2008، فيما حققت سنة 2007 أعلى نسبة تغطية بـ 90%؛
- أما باقي السنوات فكانت نسبة التغطية ثابتة مقدرة بحوالي 80%، وهي نسبة تقترب من 100% وهذا دليل على أن نظام المعلومات المحاسبي المبني على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قد وفر معلومات مفيدة جدا في أغراض التنبؤ في الموازنة، كما يتضح جليا مساهمة اعتماد الأساليب العصرية للموازنة –بالاعتماد على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على أساس الاستحقاق– في تحسين تخطيط الموازنة المتعددة السنوات وبالتالي ساهم في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الفرنسي.

خلاصة الفصل:

من خلال التحليلات والمناقشات التي تضمنها الفصل؛ تم تدعيم المكتسبات، وتحديد التوجهات الاستراتيجية للجزائر، بالإضافة لاختبار صحة الفرضيات، والمحددة في تمهيده، وكانت النتائج كالتالي:

- تتجه الجزائر نحو إصلاح مالي شامل، بالمرور عبر إصلاح محاسبي يتمثل في المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وهو مستمد أساساً من توجه الدولة الفرنسية؛
- بالنسبة للمكتسبات؛ فقد تم تدعيمها وتوصلنا إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ساعد فرنسا في التحديد الدقيق لقيمة أصولها الدائمة وفي ضبط وتحديد ذممها المدينة والدائنة وقيمة خزينتها الصافية؛ بالإضافة إلى تمكنها من التحكم في مصادر تمويلها وأوجه إنفاقها؛
- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى؛ فقد تم إثبات صحتها استناداً إلى؛ نتائج تحليل تطور الإيرادات العامة الفرنسية على أساس الاستحقاق للفترة (2006-2018)، حيث بلغ متوسط معدل نمو الإيرادات خلالها 1.5%؛ ونتائج تحليل انحراف الإيرادات الفعلية عن التقديرية، حيث كان متوسط الانحراف موجبا بـ 310.3 مليون أورو؛ نتائج تحليل نسبة تغطية الإيرادات العامة للنفقات العامة، حيث بلغت نسبتهما وفقا لبيان الأداء المالي والموازنة العامة على التوالي 81%، 70%؛
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية؛ فقد تم إثبات صحتها استناداً إلى؛ نتائج تحليل تطور النفقات العامة الفرنسية، حيث قدر متوسط معدل نمو النفقات العامة خلال فترة الدراسة قدر بـ 1.7%؛ نتائج تحليل انحراف النفقات الفعلية عن التقديرية، حيث كان متوسط الانحرافات سالباً بقيمة 438.8 مليون أورو؛
- بالنسبة للفرضية الرئيسية الثالثة؛ فقد تم إثبات صحتها استنادا؛ لكل ما سبق.

الفصل الرابع:

دراسة إستشرافية لحالة الجزائر

تمهيد:

خلال ما سبق؛ تم تحديد معالم توجه الدولة الجزائرية الجديد، وتأكيد تشابهه الكبير مع توجه الدولة الفرنسية، بالإضافة لإثبات صحة العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الفرنسي؛ إلا أن اعتبار اختلاف البيئتين، الجزائرية والفرنسية، قادنا لاستشراف الحالة الجزائرية.

بناءً على ما سبق؛ وتماشياً مع التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية؛ سيتم خلال هذا الفصل استشراف أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر، من خلال ثلاثة مباحث، الأول؛ منهجية الدراسة الاستشرافية؛ الثاني؛ سيتم في ظله تدعيم مكتسبات الفصل الأول والثاني، أما عن المبحث الثالث؛ فسيتم خلاله اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة لدراستنا، والتي ستقسم –وفق مطالبه– إلى فرضيتين فرعيتين، الأولى؛ سيساهم تبني الجزائر لمعايير إعداد التقارير المالية في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي، الثانية؛ سيساهم تبني الجزائر لمعايير المعالجة المحاسبية في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي.

تدعيما للمكتسبات؛ واختباراً للفرضيات أعلاه؛ ستكون مباحث هذا الفصل كالتالي:

- **المبحث الأول: منهجية الدراسة ووصف خصائص العينة؛**
- **المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني (IPSAS) في الجزائر ومداخل تحسين أدائها المالي الحكومي؛**
- **المبحث الثالث: أثر تبني (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي بالجزائر.**

المبحث الأول: منهجية الدراسة الاستشرافية ووصف خصائص العينة

خلال هذا المبحث؛ سيتم التطرق إلى المنهج العلمي المعتمد لاستشراف دراسة حالة الجزائر والأدوات المستخدمة في جمع المعلومات، بالإضافة إلى التعريف بمجتمع وعينة الدراسة وأهم خصائصها.

المطلب الأول: منهجية وأدوات الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة الاستشرافية؛ سنعتمد على المنهج والأدوات التالية:

أولاً– منهج الدراسة:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل أهمية تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالإضافة إلى استشراف أثر التبني على أدائها المالي الحكومي، وفي سبيل ذلك، سنعتمد على الأساليب والأدوات التالية:

أ- الأساليب الإحصائية:

لجمع بيانات الدّراسة تمّ الاعتماد على أداة الاستبيان، بينما لعرضها وتحليها تمّ استخدام برنامج التّحليل " الحزمة الإحصائيّة للدّراسات الاجتماعيّة SPSS" طبعة 26، وفي سبيل ذلك، سيتم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية أهمها:

- قياس بعض مقاييس النّزعة المركزيّة مثل المتوسّطات الحسابيّة لتحديد مدى أهمية تبنّي الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقياس مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي، الانحراف المعياري للتأكّد من موضوعيّة المتوسّطات الحسابيّة؛
- تقدير نماذج انحدار خطيّة متعدّدة، لتوضيح طبيعة العلاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- اختبار ($F-Test$) لاختبار جودة النّماذج المقدّرة، وتحديد مدى القبول الكلّي لها، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛
- اختبار ($T-Test$) لاختبار مدى معنوية معالم النّموذج عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– معامل التّحديد R^2، لتحديد القدرة التفسيرية للمتغيّرات المستقلّة للمتغيّر التّابع، واستنتاج ما إذا كان هذا الأخير يتأثر بمتغيّرات عشوائيّة أخرى أم لا.

ب–أداة جمع البيانات:

تم إعداد استمارة الاستبيان* بشكل أولي لغرض جمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وتم بعدها ضبط فقراتها مع الأستاذ المشرف، لتعرض بعدها على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة في القطاع العام من أجل معرفة مدى وضوح صياغة الفقرات ومدى ملائمة كل فقرة للمحور وسلامتها اللغوية، بالإضافة إلى الحصول على التعديلات الضرورية واللازمة لتتناسب مع إشكالية الدراسة، وتم توزيع 150 استمارة على عينة عشوائية من إطارات وزارة المالية وإطارات مجلس المحاسبة بالإضافة إلى مجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين، وتم استرجاع 86 استمارة ليتم في النهاية تحليل 82 استمارة استبيان، واحتوت الاستمارة على أربع محاور و36 فقرة، حيث احتوى المحور الأول على البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة، على التوالي، في حين قسمت المحاور الثلاثة المتبقية كما يلي:

- **المحور الثاني**: تضمن هذا المحور 12 عبارة تهدف إلى معرفة أهمية تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتعلقة بإعداد القوائم المالية والتي تم تصنيفها سابقاً إلى صنفين، معايير متعلقة بإعداد القوائم المالية، ومعايير متعلقة بإعداد التقارير الخاصة، والتي تضم 14 معيار محاسبي؛ من خلال بعدين، الأول؛ هدفه معرفة أهمية تبني المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية وأهمية المعلومات التي يمكن أن توفرها هذه القوائم المالية، وذلك من خلال 06 فقرات، الثاني؛ هدفه معرفة أهمية تبني المعايير المتعلقة بإعداد التقارير الخاصة وأهمية المعلومات التي يمكن أن توفرها هذه التقارير، وذلك من خلال 06 فقرات أيضا؛
- **المحور الثالث**: تضمن هذا المحور بدوره أيضاً 12 عبارة تهدف إلى معرفة أثر تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية والتي تم تصنيفها سابقاً إلى صنفين، معايير متعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية، ومعايير متعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات، والتي تضم 19 معيار محاسبي؛ من خلال بعدين يحتوي كل منهما على 06 فقرات، حيث كان الهدف من البعد الأول؛ معرفة أهمية اتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمتطلبات هذه المعايير، في حين

* – أنظر الملحق رقم 03.

كان الهدف من البعد الثاني؛ معرفة أهمية اتباع المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- **المحور الرابع**: تضمن هذا المحور هو الآخر 12 عبارة تهدف إلى معرفة مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر، وتمت صياغتها بناءً على تحليلنا لمشروع العصرنة الاستراتيجي خلال الفصل الثالث بالإضافة إلى الدراسات السابقة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة أبعاد يحتوي كل بعد منهم على 4 فقرات، البعد الأول؛ تهدف فقراته إلى معرفة مدخل تحسين فعالية كفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تحسين الإيرادات العامة، في حين تهدف فقرات البعد الثاني؛ إلى معرفة مدخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق ترشيد النفقات العامة، بينما تهدف فقرات البعد الثالث، إلى معرفة أهمية تحسين قدرات تقدير وتسيير الموازنة العامة كمدخل لتحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر.

لغرض ذلك، سنعتمد عند دراستنا لأثر تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي على مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، واعتماداً على هذا المقياس يمكن تحديد طول الفئة من خلال قسمة عدد فئات مقاييسه كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (21): مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان

	مدى الفئة (مجال الموافقة= 08)*	
01	1 -1.8	غير موافق بشدة
02	1.81 -2.6	غير موافق
03	2.61 -3.4	محايد
04	3.41-4.2	موافق
05	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس سلم ليكرت الخماسي

* - حاصل قسمة مدى مجال الموافقة على عدد فئات مقاييس سلم ليكرت الخماسي (5-1)/4.

المطلب الثاني: التعريف بمجتمع وعينة الدراسة

استشرافاً لأثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي في الجزائر؛ ستستهدف الدراسة مجتمع راسمي السياسات المالية والمحاسبية والهيئات الرقابية الجزائرية بالإضافة للأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة في القطاع العام؛ من خلال مجموعة من إطارات وزارة المالية ومجلس المحاسبة بالإضافة لمجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين.

ترجع نشأة وزارة المالية الجزائرية إلى تاريخ 04 سبتمبر 1963 مع صدور مرسوم تقسيم كل من وزارة الصناعة والطاقة، ووزارة التجارة، وفي شهر جويلية 1970 أعيد تنظيم الوزارات وتجديد هياكلها لتنبثق منها وزارة المالية، وتحتوي وزارة المالية الجزائرية على الهياكل التالية[1]:

- المديرية العامة للتقدير والسياسات (DGPP)؛
- -المديرية العامة للميزانية (DGB)؛
- المديرية العامة للمحاسبة (DGC)؛
- المديرية العامة للضرائب (DGI)؛
- المديرية العامة للخزينة (DGT)؛
- المديرية العامة للجمارك (DGD)؛
- المديرية العامة للأملاك الوطنية (DGDN)؛

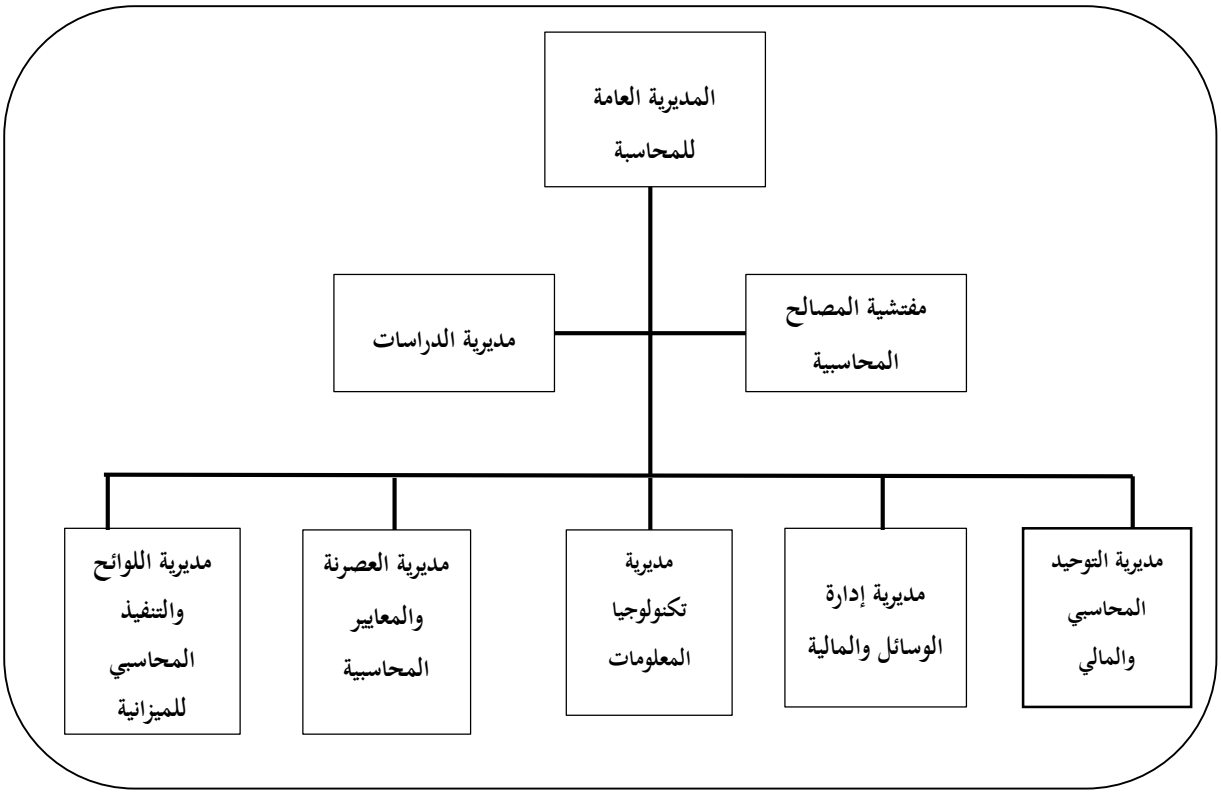
أما عن مجلس المحاسبة فتعود نشأته لسنة 2010 بموجب قانون 10-01 وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[2].

الشكلان المواليان؛ يوضحان الهيكل التنظيمي لأهم مديريتين بوزارة المالية الجزائرية

[1]- http://www.mf.gov.dz/, page consultée le 20/08/2019

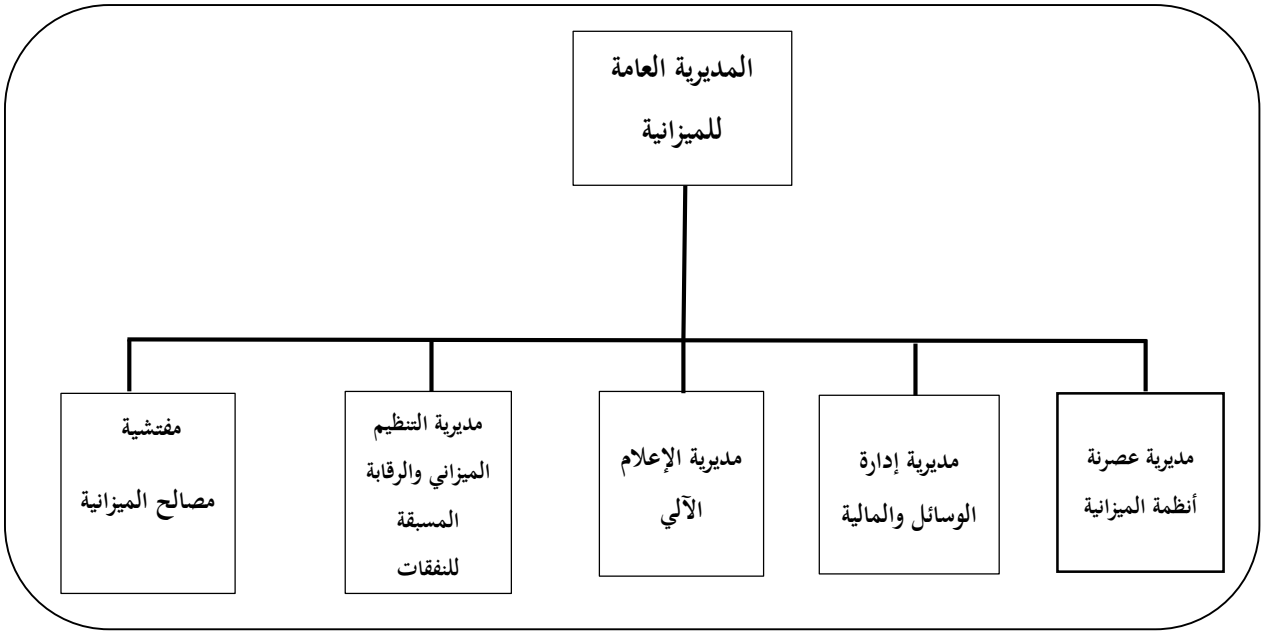
[2]- المادة (04) من قانون 01/10 الصادر 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية.

الشكل رقم (14): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة (DGC)



المصدر: http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=mission-et-organisation

الشكل رقم (15): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للميزانية (DGB)



المصدر: http://www.mf.gov.dz/article/46/Budget/195/-Direction-G%C3%A9n%C3%A9rale-du-Budget-:-r%C3%B4le-et-missions.html

المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة

يمكن تلخيص خصائص العينة المستهدفة لقياس أثر تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): توزيع خصائص العينة حسب البيانات العامة

الخاصية		التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	26	31.7
	ماستر	6	7.3
	ماجستير	7	8.5
	دكتوراه	43	52.5
الإجمالي		82	100
الوظيفة	أستاذ جامعي	29	35.4
	إطار بوزارة المالية	38	46.3
	إطار بمجلس المحاسبة	15	18.3
الإجمالي		82	100
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوت	14	17.1
	من 05-10 سنوات	21	25.6
	من 11-20 سنة	42	51.2
	أكبر من 20 سنة	5	6.1
الإجمالي		82	100

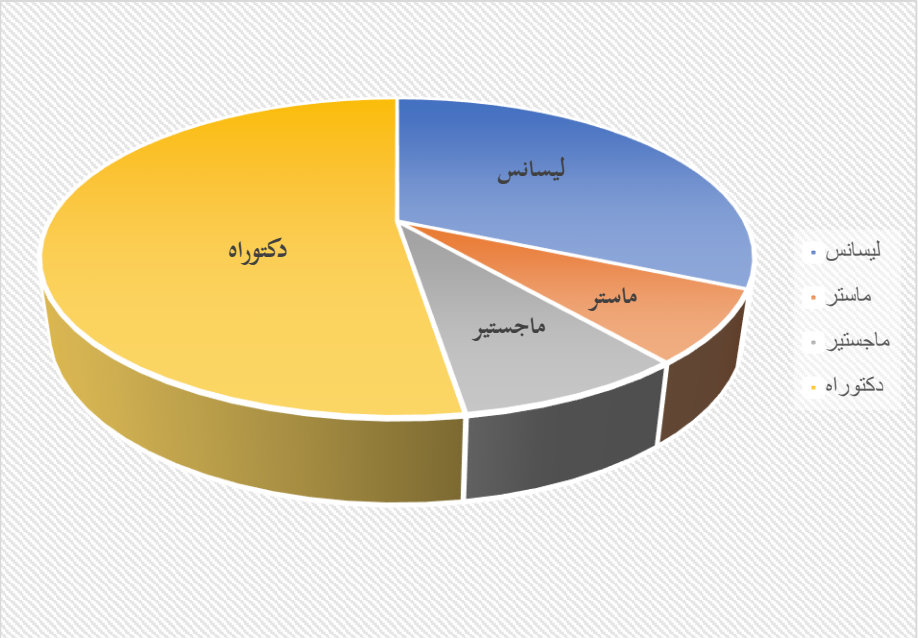
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

فيما يلي وصف لكل خاصية من خصائص العينة وفقاً للبيانات العامة:

أولاً– وصف العينة وفقاً للمؤهل العلمي

توضيحاً لخاصية المؤهل العلمي؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (16): توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

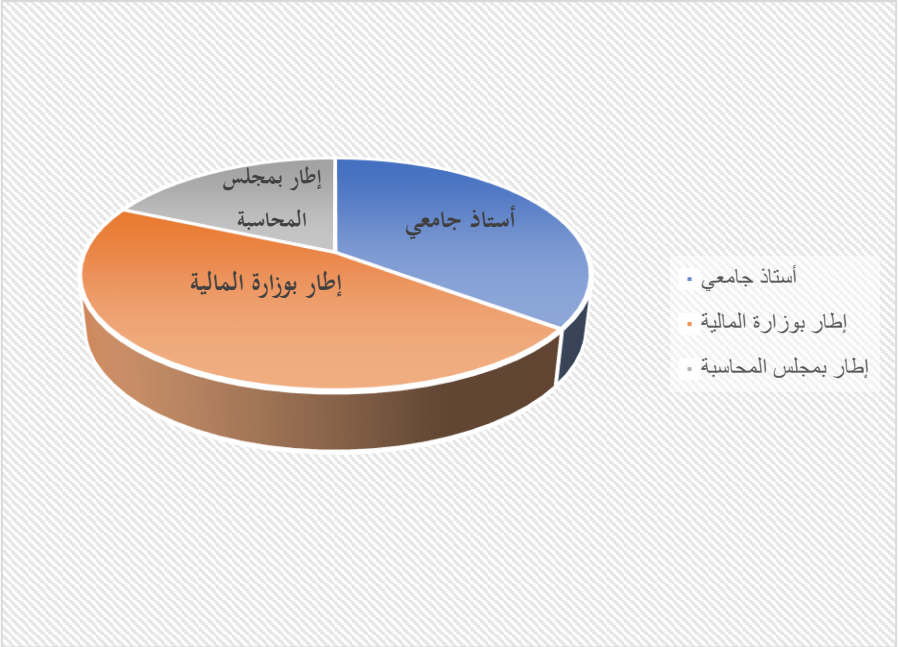
من خلال الجدول رقم (22) الشكل رقم (16) يُمكن تقديم الملاحظات التالية:

- بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة الليسانس 26 فرد من أصل 82 فرد أي بنسبة 31.5%؛
- بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة الماستر 06 أفراد من أصل 82 فرد أي بنسبة 7.3%؛
- بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة الماجستير 07 أفراد من أصل 82 فرد أي بنسبة 8.5%؛
- بلغ أفراد العينة الحاملين لشهادة الدكتوراه 43 فرد من أصل 82 فرد أي بنسبة 52.5%؛
- عموماً شكل حاملي شهادات الدراسات العليا (ماجستير دكتوراه) النسبة الأكبر من أفراد العينة حيث شكلت نسبة هذه الفئة 61% في حين تشكلت النسبة المتبقية من حاملي شهادات الليسانس والماستر والمتمثلة في 39%، وهذا ما قد يؤشر على النسبة العالية للاهتمام بالإجابة على مختلف فقرات استمارة الاستبيان.

ثانياً– الوظيفة

توضيحاً لخاصية الوظيفة؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (17): توزيع عينة الدراسة وفقاً للوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

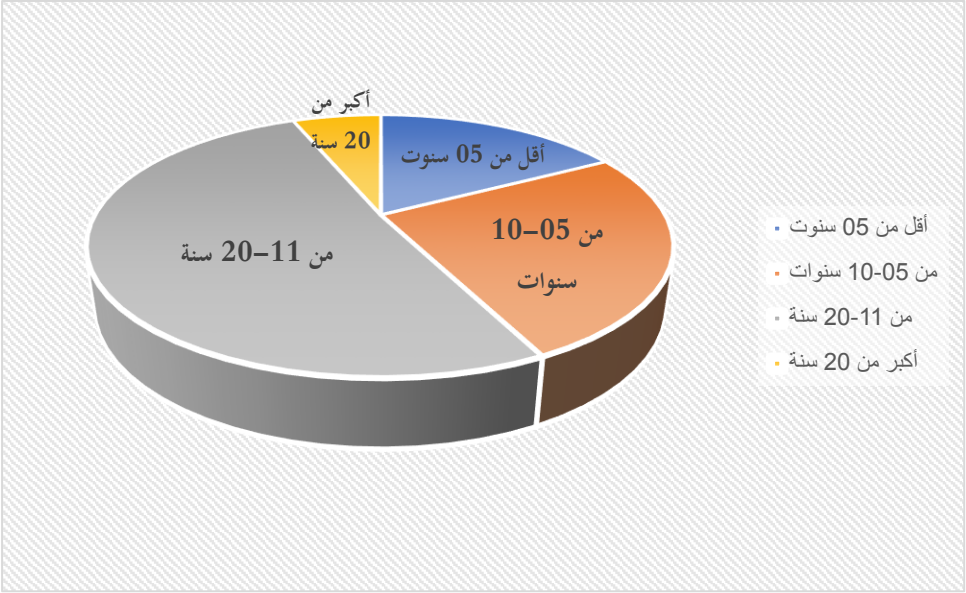
من خلال الجدول رقم (22) والشكل رقم (17) يُمكن تقديم الملاحظات التالية:

- بلغ أفراد العينة الأكاديميين 29 من أصل 82 فرد في العينة أي بنسبة 35.4%؛
- بلغ عدد إطارات وزارة المالية 38 فرد من أصل 82 فرد في العينة أي بنسبة 46.3%؛
- بلغ عدد إطارات مجلس المحاسبة 15 إطار من أصل 82 فرد في العينة أي بنسبة 18.3%؛
- عموماً شكل المهنيين النسبة الأكبر من مجموع أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعنيين 64.6% في حين شكل الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين النسبة المتبقية، وهذا ما يؤشر على أن إجابات أفراد العينة تُوجت بنظرة مهنية أكثر منها أكاديمية.

ثالثاً– سنوات الخبرة

توضيحاً لخاصية سنوات الخبرة؛ يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (18): توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم (22) والشكل رقم (18) يمكن تقديم الملاحظات التالية:

- بلغ عدد الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية والأكاديمية عن 5 سنوات 14 فرد من أصل 82 فرد أي بنسبة 17.1%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية والأكاديمية بين 05 و10 سنوات 21 فرد من أصل 82 فرد أي بنسبة 25.6%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية والأكاديمية بين 11 و20 سنة 42 من أصل 82 فرد في العينة أي بنسبة 51.2%؛
- بلغ عدد الأفراد الذين تفوق خبرتهم المهنية والأكاديمية 20 سنة 5 أفراد من أصل 82 فرد أي بنسبة 6.1%؛
- عموماً شكلت فئة الأفراد الذين تجاوزت خبرتهم المهنية والأكاديمية 10 سنوات النسبة الأكبر حيث بلغت 57.3%، هذا ما قد يؤشر على أن الإجابات توجت بخلاصة خبرة مهنية وأكاديمية كبيرة.

المبحث الثاني: تحليل أهمية تبني (IPSAS) في الجزائر ومداخل تحسين أدائها المالي الحكومي

خلال هذا المبحث؛ سيتم تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر، كما سيتم تحليل وجهات نظرهم فيما يتعلق بمداخل تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي، لكن قبل ذلك يجب التأكد من ثبات وصدق الاتساق الداخلي لمحاور أداة الاستبيان.

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق اتساق محاور استبيان الدراسة

تأكدا من صدق وثبات واتساق محاور أداة الاستبيان؛ سنعتمد على قيم معامل ألفا كرومباخ ومعامل الارتباط بيرسون بالإضافة للانحراف المعياري كما يلي:

أولاً– معامل الثبات

يقيس معامل ألفا كرومباخ ثبات فقرات محاور أداة الاستبيان، ويرى العديد من الباحثين المتخصصين بأنه قيمه تكون جيدة إذا كانت أكبر من 0.6، والجدول الموالي يلخص قيم هذا المعامل المتعلقة بأداة الدراسة:

الجدول رقم (23) قيم معامل ألفا كرومباخ لمحاور استبيان الدراسة

المحاور		قيمة Alpha de Cronbach
معايير IPSAS	المحور الأول	0.623
	المحور الثاني	0.680
الإجمالي		0.820
تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي		0.801

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال جدول رقم (23) يمكن تقديم التحليلات التالية:

- بلغ معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحور المتغير المستقل نسبة مقبولة والمقدرة بـ 82%، بالإضافة إلى النسبة المقبولة التي بلغتها متغيراته الفرعية الموزعة على محورين الأول والثاني والتي قدرتا على التوالي بـ 62.3%، 68%، وهذا ما يؤشر على ثبات فقرات المتغير المستقل؛
- بلغ معامل ألفا كرومباخ لمحور المتغير المستقل نسبة مقبولة والمقدرة بـ 80.1%، وهذا ما يؤشر على ثبات فقرات المتغير التابع.

ثانياً– صدق الاتساق الداخلي لمحاور استبيان الدراسة

الجداول الموالية توضح صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور استبيان الدراسة:

الجدول رقم (24): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
يُوفر إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:			
01	معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛	0.66	0.000
02	معلومات حول كيفية تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية؛	0.65	0.001
03	معلومات حول الوضع المالي؛	0.50	0.044
04	معلومات حول التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛	0.49	0.023
05	معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة؛	0.55	0.001
06	توفير معلومات حول تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات.	0.85	0.000
يَسمح إعداد التقارير الخاصة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلي:			
07	توفير معلومات حول أثار التضخم على النفقات والإيرادات العامة؛	0.90	0.000
08	تعديل البيانات المالية بعد إعداد التقارير المالية لتعكس الواقع؛	0.65	0.004
09	توفير معلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛	0.49	0.005
10	توفير معلومات حول العلاقات المالية بين مؤسسات القطاع العام والأطراف ذات العلاقة؛	0.65	0.001
11	توضيح أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة سواء اذا تم استخدام نفس الأساس او اختلف الأساس؛	0.68	0.000
12	توضيح ما اذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية.	0.84	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول رقم (25): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
يُساهم اتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:			
01	التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؛	0.88	0.000
02	تحديد السياسة المحاسبية المطبقة وتقدير تغيراتها وأخطائها؛	0.55	0.043
03	تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض؛	0.74	0.000
04	تحديد شروط للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية؛	0.66	0.031
05	تحديد طرق القياس وشروط للاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف؛	0.74	0.000
06	تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة الفعلية والأساس المستخدم في الموازنة التقديرية؛	0.83	0.000
يُساهم تبني المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:			
07	تحديد هيكل للإيرادات والنفقات المتولدة عن أصول مؤسسات القطاع العام وشروط الاعتراف بها؛	0.69	0.000
08	تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار؛	0.42	0.004
09	تحديد شروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة لمؤسسات القطاع العام؛	0.62	0.021
10	تحديد شروط للاعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية لمؤسسات القطاع العام؛	0.56	0.043
11	توفير أسس لقياس وتقييم المخزونات؛	0.84	0.000
12	توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية (الاستثمارات) مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.	0.82	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول رقم (26): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تحسين الإيرادات العامة من خلال:			
01	المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة؛	0.71	0.005
02	تحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها؛	0.71	0.000
03	زيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة؛	0.41	0.000
04	الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.	0.50	0.000
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق ترشيد النفقات العامة من خلال:			
05	ضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له؛	0.64	0.000
06	التحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي؛	0.42	0.000
07	الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام؛	0.48	0.014
08	تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة.	0.58	0.011
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تعزيز قدرات تقدير وتسيير الموازنة العامة من خلال:			
09	إعداد الموازنة العامة وفق نظام متعدد السنوات؛	0.68	0.000
10	إتباع أسلوب إعداد الموازنة العامة المرتكز على النتائج؛	0.67	0.036
11	تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها؛	0.53	0.000
12	الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها.	0.70	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجداول (24-25-26) يمكن تقديم الملاحظات التالية:

- بالنسبة للمحور الأول؛ نلاحظ بأن ارتباط جميع فقراته دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 كما أن فقرات البعد الأول شهدت ارتباط قوي بالمحور حيث قدرت أقل نسبة ارتباط خلاله بـ 49% وأكبر نسبة ارتباط قدرت بـ 85%، بالإضافة أيضاً للارتباط القوي بين فقرات البعد الثاني بالمحور، حيث كانت أقل نسبة ارتباط خلاله مقدرة بـ .49%، في حين مثلت 90% أعلى نسبة ارتباط خلاله، وهذا ما يؤشر على وهذا ما يؤشر على صدق الاتساق بين فقرات البعد الأول والثاني والمحور الأول لاستبيان الدراسة؛
- بالنسبة للمحور الثاني؛ نلاحظ بأن ارتباط جميع فقراته دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 كما أن فقرات البعد الأول شهدت ارتباط قوي بالمحور حيث قدرت أقل نسبة ارتباط خلاله بـ 55% وأكبر نسبة ارتباط قدرت بـ 88%، بالإضافة أيضاً للارتباط القوي بين فقرات البعد الثاني بالمحور، حيث كانت أقل نسبة ارتباط خلاله مقدرة بـ .42%، في حين مثلت 84% أعلى نسبة ارتباط خلاله، وهذا ما يؤشر على صدق الاتساق بين فقرات البعد الأول والثاني والمحور الثاني لاستبيان الدراسة؛
- بالنسبة للمحور الثالث؛ نلاحظ بأن ارتباط جميع فقراته دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 كما أن فقرات البعد الأول شهدت ارتباط قوي بالمحور حيث قدرت أقل نسبة ارتباط خلاله بـ 41% وأكبر نسبة ارتباط قدرت بـ 71%، بالإضافة أيضاً للارتباط القوي بين فقرات البعد الثاني بالمحور، حيث كانت أقل نسبة ارتباط خلاله مقدرة بـ .42%، في حين مثلت 64% أعلى نسبة ارتباط خلاله، وسجل البعد الثالث نسبتي 53% و70% كأقل وأكبر نسبة على التوالي، وهذا ما يؤشر على صدق الاتساق لبن البعد الأول والثاني والثالث والمحور الثالث الذي يمثل المتغير التابع المتمثل في فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي.

المطلب الثاني: تحليل أهمية تبني (IPSAS) في الجزائر

مثلما تمت الإشارة إليه سابقاً؛ فقد تم تخصيص 24 فقرة في استمارة الاستبيان مقسمة على محورين من أجل معرفة أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع في الجزائر، وعليه سيتم خلال هذا المطلب تحليل لاتجاهات متوسط إجابات كل فقرة بالاعتماد على مقاييس الإجابات المحددة في الجدول رقم (21) سابقاً، مثلما توضحه الجداول الموالية:

الجدول رقم (27): أهمية تبني الجزائر لمعايير إعداد التقارير المالية حسب أفراد العينة

فقرات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للمتوسط
يُوفر إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:			
معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛	4.26	0.56	موافق بشدة
معلومات حول كيفية تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية؛	3.34	0.64	موافق بشدة
معلومات حول الوضع المالي؛	3.85	0.72	موافق
معلومات حول التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛	3.77	0.77	موافق
معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة؛	4.48	0.65	موافق بشدة
توفير معلومات حول تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات.	3.72	0.76	موافق
يَسمح إعداد التقارير الخاصة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلي:			
توفير معلومات حول أثار التضخم على النفقات والإيرادات العامة؛	4.11	0.79	موافق
تعديل البيانات المالية بعد إعداد التقارير المالية لتعكس الواقع؛	3.78	0.90	موافق
توفير معلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛	4.60	0.97	موافق بشدة
توفير معلومات حول العلاقات المالية بين مؤسسات القطاع العام والأطراف ذات العلاقة؛	3.87	1.05	موافق
توضيح أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة سواء اذا تم استخدام نفس الأساس أو اختلف الأساس؛	4.48	0.57	موافق بشدة
توضيح ما اذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية.	4.35	0.64	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول رقم (28): أهمية تبني الجزائر لمعايير المعالجة المحاسبية حسب أفراد العينة

فقرات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للمتوسط
يُساهم اتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:			
التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؛	4.27	0.69	موافق بشدة
تحديد السياسة المحاسبية المطبقة وتقدير تغيراتها وأخطائها؛	3.82	0.92	موافق
تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض؛	3.37	1.02	محايد
تحديد شروط للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية؛	4.07	0.77	موافق
تحديد طرق القياس وشروط للاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف؛	4.54	0.55	موافق بشدة
تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة الفعلية والأساس المستخدم في الموازنة التقديرية؛	4.41	0.60	موافق بشدة
يُساهم تبني المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:			
تحديد هيكل للإيرادات والنفقات المتولدة عن أصول مؤسسات القطاع العام وشروط الاعتراف بها؛	4.13	0.77	موافق
تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار؛	4.21	0.70	موافق بشدة
تحديد شروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة لمؤسسات القطاع العام؛	4.29	0.60	موافق بشدة
تحديد شروط للاعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية لمؤسسات القطاع العام؛	4.38	0.64	موافق بشدة
توفير أسس لقياس وتقييم المخزونات؛	3.52	0.97	موافق
توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية (الاستثمارات) مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.	3.43	0.94	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدولين رقم (27-28)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

- بالنسبة للمحور الأول؛ نلاحظ بأن انحراف الإجابات عن المتوسط شهدت قيم صغيرة في جميع فقراته كما نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة في البعد الأول يتجه إلى درجتي موافق، وموافق بشدة لكل فقراته، وهذا ما يؤشر على أهمية المعلومات التي توفرها معايير إعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بمعلومات مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية، ومعلومات تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية، بالإضافة لأهمية معلومات التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة، وبدرجة أقل معلومات الوضع المالي، والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ومعلومات تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات، أما فيما يتعلق بالبعد الثاني؛ نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة يتجه أيضاً إلى درجتي موافق، وموافق بشدة لكل فقراته، وهذا ما يؤشر كذلك على أهمية المعلومات التي توفرها معايير إعداد التقارير المالية، خاصة فيما يتعلق بمعلومات توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع والمعلومات حول استخدامات الموازنة العامة وأسباب الاختلافات بين المبالغ الفعلية والتقديرية؛
- بالنسبة للمحور الثاني؛ نلاحظ بأن انحراف الإجابات عن المتوسط شهدت قيم صغيرة في جميع فقراته كما نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة في البعد الأول يتجه إلى درجتي موافق، وموافق بشدة لكل فقراته ماعدا تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض والذي اتجه متوسطه إلى درجة محايد، وهذا ما يؤشر على لأهمية الكبيرة لإتباع سياسات وطرق محاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة فيما يتعلق بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وتحديد الأثر المالي لتغيرات أسعار الصرف وتحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة العامة، وبدرجة أقل فيما يتعلق بتحديد السياسة المحاسبية المطبقة، وتحديد شروط الاعتراف بإيرادات الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية أما فيما يتعلق بالبعد الثاني؛ نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة يتجه أيضاً إلى درجتي موافق وموافق بشدة لكل فقراته، وهذا ما يؤشر كذلك على أهمية المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خاصة فيما تعلق بتحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار، وشروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول المالية لمؤسسات القطاع العام، وبدرجة أقل فيما يتعلق بهيكل الإيرادات المتولد عن الأصول، وتوفير أساس لقياس وتقييم المخزون وحصص الملكية.

المطلب الثالث: مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر

مثلما تمت الإشارة إليه سابقاً؛ فقد تم تخصيص 12 فقرة في استمارة الاستبيان متضمنة في محور واحد من أجل معرفة مداخل تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي بالجزائر، وعليه سيتم خلال هذا المطلب تحليل لاتجاهات متوسط إجابات كل فقرة بالاعتماد على مقاييس الإجابات المحددة في الجدول رقم (21) سابقاً، مثلما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (29): مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي بالجزائر حسب أفراد العينة

فقرات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للمتوسط
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تحسين الإيرادات العامة من خلال:			
المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة؛	3.99	0.79	موافق
تحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها؛	4.46	0.62	موافق بشدة
زيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة؛	4.45	0.69	موافق بشدة
الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.	4.01	0.78	موافق
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق ترشيد النفقات العامة من خلال:			
ضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له؛	4.23	0.66	موافق بشدة
التحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي؛	4.28	0.55	موافق بشدة
الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام؛	3.74	0.72	موافق
تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة.	3.76	0.70	موافق
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تعزيز قدرات تقدير وتسيير الموازنة العامة من خلال:			
إعداد الموازنة العامة وفق نظام متعدد السنوات؛	4.40	0.52	موافق بشدة
إتباع أسلوب إعداد الموازنة العامة المرتكز على النتائج؛	4.22	0.67	موافق بشدة
تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها؛	3.98	0.65	موافق
الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها.	4.11	0.79	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (29)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

- بالنسبة للبعد الأول؛ نلاحظ بأن انحراف الإجابات عن المتوسط شهدت قيم صغيرة في جميع فقراته كما نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة يتجه إلى درجتي موافق، وموافق بشدة لكل فقراته، وهذا ما يؤشر على أن تحسين الإيرادات العامة يساهم في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر خاصة فيما يتعلق بتحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها، وزيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة، وبدرجة أقل فيما يخص كل من المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة، الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام؛
- بالنسبة للبعد الثاني؛ نلاحظ بأن انحراف الإجابات عن المتوسط شهدت قيم صغيرة في جميع فقراته كما نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة يتجه إلى درجتي موافق، وموافق بشدة لكل فقراته، وهذا ما يؤشر على أن ترشيد النفقات العامة يساهم في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر خاصة فيما يتعلق بضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له، والتحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي، وبدرجة أقل فيما يخص كل من الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام، تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة؛
- بالنسبة للبعد الثاني؛ نلاحظ بأن انحراف الإجابات عن المتوسط شهدت قيم صغيرة في جميع فقراته كما نلاحظ بأن متوسط إجابات أفراد العينة يتجه إلى درجة موافق بشدة لكل فقراته ماعدا الفقرة الثالثة والتي اتجه فيها المتوسط إلى درجة موافق، وهذا ما يؤشر على أن تعزيز قدرات تقدير وتسيير الموازنة العامة يساهم في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر خاصة فيما يتعلق بإتباع أسلوب الموازنة المرتكز على النتائج والمتعدد السنوات، بالإضافة إلى الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها، وبدرجة أقل فيما يخص تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها

المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة تبني (IPSAS) بفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر

بعد تحليل أهمية المعلومات التي توفرها معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛ وأهمية المعالجة المحاسبية وفقاً لها، بالإضافة إلى مداخل تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر من وجهة نظر راسمي السياسات المالية والمحاسبية والهيئات الرقابية الجزائرية، بالإضافة للأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة في القطاع العام سيتمّ فيما يلي تقدير واختبار ثلاث نماذج إحصائيّة، كما يلي:

- **النموذج الأول**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي، كمتغير تابع؛ ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي: "سيساهم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي الحكومي"؛
- **النموذج الثاني**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي، كمتغير تابع؛ ومتغيرات معايير إعداد التقارير المالية كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي: "سيساهم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتعلقة بإعداد التقارير المالية في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي".
- **النموذج الثالث**: يجمع هذا النموذج؛ بين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي، كمتغير تابع؛ ومتغيرات معايير المعالجة المحاسبية كمتغيرات مستقلة؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تمت صياغتها كالتالي: "سيساهم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتعلقة بالمعالجة المحاسبية في تحسين فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي".

المطلب الأول: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي– معايير المحاسبة الدولية

اختباراً الفرضية الرئيسية الرابعة؛ سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الأول كما يلي:

أولاً–التّعريف بالنّموذج:

خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تبني الجزائر؛ لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المتمثلة في معايير إعداد التقارير المالية ومعايير المعالجة المحاسبية، كمتغيرات مستقلة؛ على فعالية وكفاءة أداءها المالي الحكومي، كمتغير تابع.

في سياق تقدير واختبار النموذج؛ وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج؛ سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0.39[1]؛ فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\hat{G} = f(\hat{A}, \hat{B}) = \mathrm{G}_0 + \propto_1 \hat{A} + \propto_2 \hat{B}$$

بحيث:

- $\hat{\mathrm{G}}$: القيمة التّقديرية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- $(\hat{A}, \hat{B})$: متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي؛ معايير إعداد القوائم المالية $\hat{A}_i$، معايير المعالجة المحاسبية $\hat{B}_i$؛
- G_0: مستوى فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عند عدم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

[1]– أنظر الملحق رقم 04.

- $\propto_1$: الميل الحدّي لمعايير إعداد القوائم المالية؛ ويعني أنّه كلّما اتجهت الجزائر نحو معايير إعداد القوائم المالية تحسنت فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي بـ$\propto_1$؛
- $\propto_2$: الميل الحدّي لمعايير المعالجة المحاسبية، ويعني أنه كلما اتجهت الجزائر نحو معايير المعالجة المحاسبية؛ تحسنت فعالية وكفاءة أدائها المالي الحكومي بـ $\propto_2$؛

ثانياً– تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي؛ يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\hat{G} = f(\hat{A}, \hat{B})$

الجدول رقم (30): تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\hat{A}, \hat{B})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الأداء المالي*	نسبة التّأثير على الأداء المالي**	(T– test) .		R	R^2	(F – test).	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
G0	0.756	0.756	%1.4	2,108	0,038	0.72	0.53	43,61	0,000[b]
$\propto_1$	0.551	2.479	%4.59	7,803	0,000				
$\propto_2$	0.251	1.13	%2.09	4,038	0,000				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (30)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة الأداء المالي الحكومي بالجزائر بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{G} = f(\hat{A}, \hat{B}) = 0.756 + 0.551\hat{A} + 0.251\hat{B}$$

* – قيمة التأثير على الأداء المالي= قيمة المعلمة×4.5، لأن قيمة المعلمة تعبر عن قيمة الأداء بعد زيادة المتغير المستقل بوحدة واحدة، والتي تم إعطائها علامتي 4–5، أي الإجابة بموافق وموافق بشدة في الاستبيان وبالتالي فإن 4.5= (5+4)/2، أما فيما يخص المعلمة الأولى G0 فإنها لم تخضع لهذه العلاقة لدورها في النموذج، باعتبارها لا تتأثر بتغيرات قيم المتغيرات المستقلة.

** –نسبة التأثير على فعالية وكفاءة الأداء الأداء= (قيمة التأثير/ القيمة الكلية للأداء المالي) ×100، علما أن القيمة الكلية للأداء تساوي مجموع متوسط الإجابات بموافق وموافق بشدة في المحور الرابع من استمارة الاستبيان، والتي بلغت 54 نقطة (12 فقرة لقياس فعالية وكفاء الأداء المالي الحكومي× 4.5).

- القيمة الابتدائية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عند عدم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قدرت بـ 0.756 نقطة، من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 1.4% ، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا المعايير، وعليه فإن تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 98.6%؛
- قدرت $\propto_1$ بـ 0.551، أي أنه كلما اتجهت الجزائر نحو تبني معايير إعداد القوائم المالية بمعيار واحد (تبني المعيار المحاسبي الأول مثلاً)، مع افتراض عدم تبني باقي المعايير؛ تحسنت كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي بـ 2.48 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 4.59 % من النسبة الكلية لفاعلية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري؛
- قدرت $\propto_2$: بـ 0.251، أي أنه كلما اتجهت الجزائر نحو معايير المعالجة المحاسبية بمعيار واحد (تبني المعيار الدولي التاسع مثلاً) مع افتراض عدم تبني باقي المعايير؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي في الجزائر بـ 1.13 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 2.09% من النسبة الكلية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري.
- اختبار (t- test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار (عند مستوى معنوية: ($P \leq 0.05$)، أي أنها مفسرة حقيقتاً لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- معامل الارتباط R بلغ 0.72، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 بلغ 0.53، وهذا ما يؤشر على أن المعايير، تفسر ما نسبته 53% من تغيرات الأداء المالي الحكومي في الجزائر، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من؛ النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الرئيسية الرابعة صحيحة، أي أنه توجد علاقة طردية بين كل من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر.

المطلب الثاني: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي– معايير إعداد التقارير المالية

بعد التأكد من صحة فرضية مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر، واختباراً لصحة للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الرابعة؛ سيتم خلال هذا المطلب بتقدير واختبار النموذج الثاني كما يلي:

أولاً–التّعريف بالنّموذج:

خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تبني الجزائر؛ لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية، وذلك من خلال تحليل أثر تبني، المتطلبات الفرعية لمعايير إعداد القوائم المالية والمتطلبات الفرعية لمعايير إعداد التقارير الخاصة، كمتغيرات مستقلة؛ على فعالية وكفاءة أداءها المالي الحكومي، كمتغير تابع.

في سياق تقدير واختبار النموذج؛ وتأكداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0.42؛

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير؛ فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{G} = f(\hat{A}_i) = f(\widehat{A1}, \widehat{A2}) = \ G_0 \ + \beta_1 \widehat{A1} + \beta_2 \widehat{A2}$$

بحيث:

- $\widehat{G}$: القيمة التّقديرية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- $(\hat{A}_i)$: تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- $(\widehat{A1}، \widehat{A2})$: متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي؛ إعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام $\widehat{A1}$، إعداد التقارير الخاصة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام $\widehat{A2}$؛
- G_0: مستوى فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عند عدم تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- β_1: الميل الحدّي لإعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ ويعني أنّه كلّما كان إعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بـβ_1؛
- β_2: الميل الحدّي لإعداد التقارير الخاصة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ويعني أنه كلما كان إعداد التقارير الخاصة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بـ β_2؛

ثانياً– تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي؛ يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\hat{G} = f(\widehat{A1}, \widehat{A2})$

الجدول رقم (31): تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\widehat{A1}, \widehat{A2})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الأداء المالي	نسبة التّأثير على الأداء المالي	(T– test) .		R^2	R	(F – test).	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
G0	0.977	0.977	%1.8	2.377	0,020	0.46	0.68	33.74	0,000[b]
β_1	0.223	1.004	%1.86	2.232	0,028				
β_2	0.515	2.318	%4.29	6.302	0,000				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (31)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة الأداء المالي الحكومي بالمتغيرات الفرعية لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{G} = f(\hat{A}_i) = f(\widehat{A1}, \widehat{A2}) = 0.977 + 0.223\widehat{A1} + 0.515\widehat{A2}$$

– القيمة الابتدائية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي في الجزائر عند عدم تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قدرت بـ 0.977 نقطة، من مجموع 54 نقطة، أي بـ 1.8% وعليه فإن تأثير تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 98.2%؛

- قدرت β_1 بـ 0.223، أي أنه كلما اتجهت الجزائر نحو إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمتطلب واحد (إعداد قائمة المركز المالي وفقاً ل IPSAS مثلاً)، مع افتراض ثبات المتطلبات الفرعية الأخرى لإعداد التقارير المالية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي في الجزائر بـ 1.004 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 1.86% من النسبة الكلية لفاعلية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري؛
- قدرت β_2 بـ 0.515، أي أنه كلما اتجهت الجزائر لإعداد تقارير خاصة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمتطلب واحد (إعداد تقارير حول القطاعات وفقاً لـ IPSAS مثلاً) مع افتراض ثبات المتطلبات الفرعية الأخرى لإعداد التقارير المالية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي في الجزائر بـ 2.318 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 4.29% من النسبة الكلية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري.
- اختبار (t- test): نستنتج أن كل المتغيرات الفرعية لمتطلبات إعداد التقارير المالية وفقاً لـ IPSAS، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار (عند مستوى معنوية: $P \leq 0.05$)، أي أنها متغيرات مفسرة حقيقتاً لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- معامل الارتباط R بلغ 0.68، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 قُدر بـ 0.46، وهذا ما يؤشر على أن المتغيرات الفرعية المستقلة (المفسرة)، فسرت ما نسبته 46% من تغيرات الأداء المالي الحكومي في الجزائر، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F قدر بـ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من؛ النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الرابعة صحيحة، أي أنه توجد علاقة طردية بين كل من تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر.

المطلب الثالث: نموذج فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي– معايير المعالجة المحاسبية

بعد التأكد من صحة فرضية مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر، واختباراً للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة؛ سيتم خلال هذا المطلب بتقدير واختبار النموذج الأول كما يلي:

أولاً–التّعريف بالنّموذج:

خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تبني الجزائر؛ للمتطلبات الفرعية لمعايير المعالجة المحاسبية، المتمثلة في متطلبات معايير السياسات والطرق المحاسبية ومتطلبات معايير المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات، كمتغيرات مستقلة؛ على فعالية وكفاءة أداءها المالي الحكومي، كمتغير تابع.

في سياق تقدير واختبار النموذج؛ وتأكداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0.45؛

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير؛ فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{G} = f(\hat{B}_i) = f(\widehat{B1}, \widehat{B2}) = G_0 + \lambda_1 \widehat{B1} + \lambda_2 \widehat{B2}$$

بحيث:

- $\hat{G}$: القيمة التّقديرية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- $(\hat{B}_i)$: تبني المعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- $(\widehat{B1}، \widehat{B2})$: متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي، اتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام $\widehat{B1}$، اتباع معالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام $\widehat{B2}$؛
- G_0: مستوى فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عند عدم اتباع المعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- λ_1: الميل الحدّي لإتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ ويعني أنّه كلّما كان اتباع السياسات والطرق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي بـλ_1؛
- λ_2: الميل الحدّي لإتباع معالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويعني أنه كلما كانت المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بـ λ_2؛

ثانياً– تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي؛ يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\hat{G} = f(\widehat{B1}, \widehat{B2})$

الجدول رقم (32): تقدير واختبار نموذج $\hat{G} = f(\widehat{B1}, \widehat{B2})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الأداء المالي	نسبة التّأثير على الأداء المالي	(T– test) .		R	R^2	(F – test).	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
G0	1.297	1.297	%2.40	3.116	0.003	0.60	0.36	22.21	0,000[b]
λ_1	0.431	1.94	%3.59	5.174	0.000				
λ_2	0.240	1.08	%02	3.227	0.002				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (32)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة الأداء المالي الحكومي بالمتغيرات الفرعية لإتباع معالجة محاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{G} = f(\hat{B}_i) = f\left(\widehat{B1}, \widehat{B2}\right) = 1.297 + 0.431\widehat{B1} + 0.240\widehat{B2}$$

– القيمة الابتدائية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عند عدم اتباع معالجة محاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قدرت بـ 1.297 نقطة، من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 2.40% ، وعليه فإن تأثير تبني معالجة محاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 97.6%؛

- قدرت λ_1 بـ 0.431، أي أنه كلما اتبعت الجزائر سياسات وطرق محاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمتطلب واحد (شروط الاعتراف بمنافع الموظفين وفقاً لـ IPSAS مثلاً)، مع افتراض ثبات المتطلبات الفرعية الأخرى للمعالجة المحاسبية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بـ 1.94 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 3.59% من النسبة الكلية لفاعلية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري؛
- قدرت λ_2 بـ0.240، أي أنه كلما اتبعت الجزائر معالجة محاسبية لأصولها وممتلكاتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمتطلب واحد (توفير أساس لقياس وتقييم المخزون وفقاً لـ IPSAS مثلاً) مع افتراض ثبات المتطلبات الفرعية الأخرى للمعالجة المحاسبية؛ تحسنت فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي في الجزائر بـ 1.08 نقطة من مجموع 54 نقطة، أي بنسبة 02% من النسبة الكلية لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي الجزائري.
- اختبار (t- test): نستنتج أن كل المتغيرات الفرعية لمتطلبات المعالجة المحاسبية وفقاً لـ IPSAS، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار (عند مستوى معنوية:$P \leq 0.05$)، أي أنها متغيرات مفسرة حقيقتاً لفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- معامل الارتباط R بلغ 0.6، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 بلغ 0.36، وهذا ما يؤشر على أن المتغيرات الفرعية المستقلة (المفسرة)، فسرت ما نسبته 36% من تغيرات كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي في الجزائر، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من؛ النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة صحيحة، أي أنه توجد علاقة طردية بين كل من تبني المعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وفعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي بالجزائر.

خلاصة الفصل:

من خلال التحليلات والمناقشات التي تضمنها الفصل؛ تمكنا من تدعيم المكتسبات، وتحليل أثر تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أدائها المالي الحكومي، بالإضافة لاختبار صحة الفرضيات، والمحددة في تمهيده، وكانت نتائج اختبار صحة الفرضيات كالتالي:

- بالنسبة للمكتسبات؛ فقد تم تدعيمها وتوصلنا إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على توفير معلومات ذات أهمية كبيرة، كما يساعد في تحسين المعالجة المحاسبية للعمليات المالية لمؤسسات القطاع العام، بالإضافة إلى أن تحسين الإيرادات وترشيد النفقات وتطوير أساليب إعداد الموازنة العامة يساهم في تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- بالنسبة للفرضية الرئيسية الرابعة؛ فقد تم إثبات صحتها استناداً إلى؛ نتائج تحليل النموذج الأول، حيث تبين خلال تحليله أن الميل الحدي لصنفي المعايير (التقارير المالية- المعالجة المحاسبية) كان موجباً وبلغت قيمته على التوالي، 0.551 و0.251، بالإضافة إلى أن الاختبارات الإحصائية كانت نتائجها مقبولة، كما أن معامل التحديد R^2 بلغ نسبة مقبولة والتي قدرت بـ: 53%؛
- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى؛ فقد تم إثبات صحتها استناداً إلى؛ نتائج تحليل النموذج الثاني، حيث تبين خلال تحليله أن الميل الحدي لتبني كل من، معايير إعداد القوائم المالية ومعايير إعداد التقارير المالية كان موجباً وبلغت قيمته على التوالي، 0.223 و0.515، بالإضافة إلى أن الاختبارات الإحصائية كانت نتائجها مقبولة، كما أن معامل التحديد R^2 بلغ نسبة تفسيرية مقبولة والتي قدرت بـ: 46%؛
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية؛ فقد تم إثبات صحتها استناداً إلى؛ نتائج تحليل النموذج الثاني، حيث تبين خلال تحليله أن الميل الحدي لإتباع كل من، السياسات والطرق المحاسبية والمعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كان موجباً وبلغت قيمته على التوالي، 0.431 و0.240، بالإضافة إلى أن الاختبارات الإحصائية كانت نتائجها مقبولة، كما أن معامل التحديد R^2 بلغ نسبة تفسيرية مقبولة والتي قدرت بـ: 36%.



الخاتمة



1. خلاصة الدراسة:

هَدفْنا من خلال دراسة أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي؛ إلى التعرف على المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة في القطاع العام من خلال التعرف على الأسس والنظريات المفسرة للمحاسبة في القطاع العام والاطلاع على معاييرها الدولية والتوجهات الدولية المعاصرة في هذا المجال، بالإضافة إلى الإحاطة بالمفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي ومداخل تحسينه من خلال الإلمام بجوانبه وأهم مؤشرات تقييمه ومداخل تحسين فعاليته وكفاءته، بالإضافة إلى التعرف على توجهات الجزائر نحو الإصلاح المالي وإبراز أهمية الإصلاح المحاسبي كإطار مكمل للإصلاحات المالية الشاملة من خلال عرض وتحليل مشروعي الإصلاح المحاسبي بالجزائر وفرنسا على التوالي، بالإضافة إلى استشراف الأثر المتوقع لتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مستقبلاً.

2. نتائج الدراسة:

سمح لنا هيكل الدراسة؛ بالوصول إلى العديد من النتائج والتي كانت كما يلي:

أ- نتائج اختبار الفرضيات:

تمكنا فيما سبق؛ من اختبار صحة فرضيات الدراسة، وفيما يلي نتائج اختبارها:

- **بالنسبة للفرضية الأولى:**

خلال الفصل الأول؛ وبعد تقديم مفاهيم وأسس ومعايير المحاسبة في القطاع؛ تمكنا من:

- تقديم تعريف مقترح للمحاسبة في القطاع العام كالتالي: "المحاسبة في القطاع العام هي الفرع المحاسبي الذي يُفسر ويُبوب ويُعالج مختلف الأنشطة المالية المتعلقة بمؤسسات القطاع العام بالاستناد على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية والقانونية من أجل تقديم معلومات مفيدة لأغراض التخطيط والمتابعة والتقييم والرقابة على المال العام"؛
- التعرف على الأسس المحاسبية في القطاع العام "أساس الاستحقاق- أساس النقد"؛
- التعرف على الأساس العلمي المفسر للمحاسبة في القطاع العام "نظرية الأموال المخصصة"؛
- تقديم مقترح لتصنيفات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) تتوافق مع نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام (معايير المعالجة المحاسبية، معايير إعداد التقارير المالية).

تطبيقاً لهذه المكتسبات؛ مرت الفرضية الأولى باختبارين، الأول؛ في ظل دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تطوير نظام المعلومات المحاسبي الفرنسي، الثاني؛ في ظل استشراف أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، وبناءً على نتائجهما؛ تقرر قبول الفرضية الأولى للدراسة والتي كان نصها كالتالي:

"تتوافق تصنيفات معايير المحاسبة الدولية مع الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام"

في سياق اختبارنا للفرضية الأولى؛ تمكنا من تحقيق أهداف الدراسة التالية:

- التعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة في القطاع العام؛
- إبراز أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير وإصلاح المحاسبة في القطاع العام.

- **بالنسبة للفرضية الثانية:**

خلال الفصل الثاني؛ وبعد تقديم المفاهيم الأساسية للأداء المالي الحكومي وجوانبه وطرق قياسه وتقييمه بالإضافة إلى مداخل تحسينه وفقاً للمحتوى المعلوماتي لنصوص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ تمكنا من:

- تقديم تعريف مقترح للأداء المالي الحكومي كالتالي: "الأداء المالي الحكومي هو قدرة الحكومات على تنظيم العمليات المالية التي تقوم بها جميع مؤسساتها في إطار ممارسة وظائفها السيادية، بما يسمح بتكوين رؤية شاملة وموضوعية عن حقيقة موارد الحكومات واستخداماتها، للعمل على تنميتها واستغلالها بقدر كبير من الكفاءة والفعالية"؛
- التعرف على أساليب وطرق قياس فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛
- قراءة في المحتوى المعلوماتي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، واستنتاج توافقه مع مداخل تحسينه.

تطبيقاً لهذه المكتسبات؛ مرت الفرضية الثانية باختبارين، الأول؛ خلال دراسة وتحليل محتوى القوائم المالية للدولة الفرنسية، الثاني؛ خلال استشراف مداخل تحسين الأداء المالي الحكومي بالجزائر وبناءً على نتائجهما؛ تقرر قبول الفرضية الثانية للدراسة والتي كان نصها كالتالي:

"يتوافق محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مداخل تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي"

في سياق اختبارنا للفرضية؛ تمكنا من تحقيق أهداف الدراسة التالية:

- الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالأداء المالي الحكومي؛
- توضيح المفاهيم الأساسية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وعلاقتها بجوانب الأداء المالي الحكومي؛

- **بالنسبة للفرضية الثالثة:**

بناءً على مكتسبات الفصل الأول والثاني؛ وخلال الفصل الثالث؛ وبعد اشتقاق فرضيتين فرعيتين لهذه الفرضية؛ وبعد عرض وتحليل مختلف القوائم المالية الفرنسية؛ تمكنا من:

- تحليل أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على القوائم المالية للدولة الفرنسية؛
- تحليل تطور جوانب الأداء المالي الحكومي الفرنسي بعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- تحليل تطور نسبة تغطية الإيرادات العامة للنفقات العامة بعد تطبيق المعايير الدولية في فرنسا.

بناءً على نتائج التحليلات؛ تقرر قبول الفرضية الثالثة للدراسة والتي كان نصها كالتالي:

"ساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي الحكومي الفرنسي"

في سياق اختبارنا للفرضية؛ تمكنا من تحقيق هدف الدراسة التالي:

- إبراز أهمية الإصلاح المحاسبي كإطار مكمل للإصلاحات المالية الشاملة.

- **بالنسبة للفرضية الرابعة:**

بناءً على مكتسبات الفصل الأول والثاني؛ وخلال الفصل الثالث والرابع؛ وبعد مناقشة وتحليل مشروع التوجهات الاستراتيجية للجزائر، وبعد اشتقاق فرضيتين فرعيتين لهذه الفرضية؛ وبناءً على مناقشة وتحليل مختلف نماذج الانحدار؛ تمكنا من:

- تحليل التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية لعصرنة المالية العامة؛
- تحليل التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية في مجال الإصلاح المحاسبي؛
- تحليل أهمية المعلومات وشروط المعالجة المحاسبية التي توفرها معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي بالجزائر؛
- تحليل أثر تبني معايير إعداد التقارير المالية على الأداء المالي الحكومي بالجزائر؛
- تحليل أثر تبني معايير المعالجة المحاسبية على الأداء المالي الحكومي بالجزائر.

بناءً على نتائج التحليلات؛ تقرر قبول الفرضية الرابعة للدراسة والتي كان نصها كالتالي:

"يساهم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي الحكومي"

في سياق اختبارنا للفرضية؛ تمكنا من تحقيق أهداف الدراسة التالية:

- التعرف على التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية نحو الإصلاح المالي الشامل؛
- توضيح أثر التوجهات الاستراتيجية للجزائر على أدائها المالي الحكومي.

ب– النتائج العامة:

تمثلت النتائج العامة للدراسة في النقاط التالية:

- تَتّجه الجزائر تدريجياً إلى تطبيق أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛
- يُعتبر التوجه نحو أساس الاستحقاق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) توجهاً سليماً ومعاصراً يسمح للجزائر بالتجسيد الفعال لمشروع الإصلاح المحاسبي الجديد ويساعد على هيكلة النفقات العامة والإيرادات العامة؛
- قَرار نهج اللامركزية المسطر خلال التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية سيساعد على تحسين الأداء المالي الحكومي الجزائري من خلال توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛
- يَسمح تطبيق معايير إعداد القوائم المالية بتطوير مخرجات نظام معلومات المحاسبة في القطاع العام، حيث يمكن من توفير معلومات دقيقة وتفصيلية حول حركة الموارد المالية وأوجه استخدامها؛
- يَسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بتوفير معلومات مهمة وعلى أساس قابل للمقارنة لأغراض التحليل من أجل رسم سياسات مالية رشيدة؛
- يُساعد تطبيق معايير التقارير المالية على تطوير الموازنة العامة، حيث تُوفر هذه التقارير معلومات تساعد على تطبيق الأساليب الحديثة للموازنة المتمثلة في الموازنة المرتكزة على النتائج والموازنة المتعددة السنوات بالإضافة إلى تحسين قدرتها التنبؤية؛
- يُمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من ترشيد النفقات العامة وتنمية الإيرادات العامة؛
- تُعتبر كل من تنمية الإيرادات العامة وترشيد النفقات العامة، بالإضافة إلى تطوير الموازنة العامة للدولة مداخل حقيقية لتحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي؛

3. اقتراحات الدراسة:

استناداً لنتائج الدراسة؛ يمكن تقديم مجموعة الاقتراحات التالية:

- ضرورة تكييف المعايير المحاسبية الجديدة التي ستصدر قدر المستطاع مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) المتعلقة بإعداد التقارير المالية من أجل تحسين الأداء المالي الحكومي وتسهيل تنفيذ الأساليب الحديثة للموازنة العامة بالإضافة إلى تسهيل تنفيذ حوسبة نظام المعلومات المحاسبي للقطاع العام؛
- ضرورة تكييف المعايير المحاسبية الجديدة التي ستصدر قدر المستطاع مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) المتعلقة بالمعالجة المحاسبية في القطاع العام، لتتماشى مع المخطط المحاسبي الجديد للدولة المبني على أساس الاستحقاق –لم يصدر بعد–، وأيضاً لتسهيل الرقابة على أملاك الدولة والحفاظ عليها وحمايتها؛
- وضع مشاريع إصلاح لمختلف المديريات الملحقة لوزارة المالية من أجل مواكبة التوجه الاستراتيجي الجديد للجزائر وضمان تنفيذه بأكبر قدر من الفعالية، فنجاح مشروع التوجه الجديد لا يقع على عاتق المديرية العامة للمحاسبة لوحدها؛
- الإفراج عن نتائج مشروع الإصلاح المحاسبي المسطر خلال الفترة (2015-2019) في أقرب وقت ممكن من أجل البدء في نشر ثقافة المحاسبة على أساس الاستحقاق المحاسبي ومواجهة التحديات الاقتصادية والمالية للجزائر؛
- ربط مختلف مشاريع إصلاح وزارة المالية بالمحيط الجامعي الأكاديمي للاستفادة من مختلف نتائج أبحاثه.

4. آفاق الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة المتوصل إليها؛ وتماشياً مع التوجهات الاستراتيجية الجديدة للدولة الجزائرية نحو أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛ يُمكننا اقتراح مجموعة من المواضيع على الباحثين والأكاديميين المهتمين بالمحاسبة في القطاع العام والتي لم تتناولها دراستنا، المتمثلة في الآتي:

- أثر تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) على حوكمة مؤسسات القطاع العام
-الجزائر أنموذجاً-
- الأداء المستدام بالجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
-تحديات ورهانات-
- مدى ملائمة الإصلاح المحاسبي الجديد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
-دراسة تحليلية للإطار التنظيمي والتقني الجديد-
- أثر حوسبة القوائم المالية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق على الموازنة العامة للدولة
-دراسة حالة الجزائر-
- مدى تكامل إجراءات تنفيذ ورقابة الموازنة العامة مع أساس الاستحقاق في ظل التسيير المرتكز على النتائج
-دراسة حالة الجزائر-
- أثر الإجراءات الرقابية المحاسبية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) على المحاسبة الإبداعية في القطاع العام
-دراسة حالة الجزائر-

قائمة

المراجع

أولاً– المراجع باللغة العربية

القرآن الكريم

أ. الكتب:

- أبو علي حسام، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أمجد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016.
- أحمد عبد الغفور إبراهيم، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- أحمد عبد الله عبد السلام وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2006.
- أحمرو إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
- إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- بدوي محمد عباس وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.
- البنا بشير عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- خصاونة جهاد سعيد، علم المالية والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
- الخطيب خالد شحادة وأحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- الخطيب خالد شحادة ومحمد خالد المهايني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2010.
- الخطيب محمد محمود، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- سلامة محمد سلمان، الإدارة المالية العامة، دار معتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.

- الشوبكي يونس عليان وأحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2017.
- عباس محرزي محمد، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010.
- عبد العاطي سيد أحمد وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
- عبد الله عقيل جاسم، تقييم المشروعات: إطار نظري وتطبيقي، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1999.
- العدلوني محمد، العمل المؤسسي، دار ابن حزم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2002.
- عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة السادسة، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- الغالبي طاهر محسن منصور ووائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية "منظور منهجي متكامل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- الفار مصطفى، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- الفسفوس فؤاد، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
- القطيش عطا الله محمد وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2011.
- محمود رأفت سلامة، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- مختار محمد أحمد عبد الله، المحاسبة الحكومية (النظرية والتطبيق)، المكتبة الوطنية للنشر، الخرطوم، السودان، 2018.
- المعايطة سليمان خالد وقاسم الحسيني، المحاسبة الحكومية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- مفضل إبراهيم عبد القدوس، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، اليمن، 2013.
- المهايني محمد خالد، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة تجارب عربية مقارنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2012.

- الهور محمد، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.
- الوادي محمود حسين، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2015.

ب. أطروحات الدكتوراه:

- أبو يوسف محمد سالم، قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر/ 2019/2018.
- أحمد غادة بابكر، أثر تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة على الأداء المالي في الوحدات الحكومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2015/2014.
- بوجطو حكيم، عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة02، الجزائر، 2014/2013.
- السعيدي أحمد يوسف، نظام المحاسبة العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017/2016.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2013.
- عثمان أحمد عثمان، القياس والإفصاح لمشروعات الامتياز في تقويم الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2017/2016.
- عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2014.
- فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013/2012.

- مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017/2016.

ج. المقالات العلمية:

- أشرف جابر رضوان، "إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 2015، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر.
- بن يوسف خلف الله ومعاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 10، 2017، جامعة زيان عاشور، الجزائر.
- تولا ياسر صلاح، أثر المراجعة الداخلية بحسب المخاطر في تحسين الأداء المالي في المنشآت العامة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 01، 2016، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- الجزراوي إبراهيم محمد علي وعبد الهادي سلمان، "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 3، 2012، جامعة المثنى، العراق.
- حسن كنعان عبد الغفور، "تقييم الأداء الصناعي"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 7، 2002، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- حماد أكرم إبراهيم، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين"، المؤتمر العلمي الثاني حول تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
- خبيطي خضير ومونة يونس، "أفاق تبني معايير المحاسبة للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والمؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.
- الزكي رحاب كمال محمود، "مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 04، 2018، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر

- عبد العزيز شهيرة محمود، إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 03، 2003، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- عبدوس إيمان، "اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال"، المجلد 05، العدد 03، 2018، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن.
- عطية محمد راضي، نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء، مجلة البحوث التجارية، المجلد 39، العدد 02، 2017، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
- عنيزة حسين هادي وأحمد ماهر، دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد 01، العدد 32، 2014، جامعة الكوفة، العراق.
- الغندور مصطفى عطية، تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، المجلة المصرية للدراسات، المجلد 28، العدد 01، 2004، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- الكردي موسى بن محمد وعلي بن يحي الغامدي، استراتيجيات قياس الأداء الحكومي بين نماذج الفكر الإداري وضرورات التغيير، مجلة الإدارة العامة، المجلد 09، العدد 04، 2009، معهد الإدارة العامة، السعودية.
- كرنكة محمد مصطفى حمدان، تقييم الأداء المؤسسي، مجلة المصرفي، العدد 87، 2018، بنك السودان المركزي.
- لعلايبية عبود ومالك زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016، جامعة المسيلة، الجزائر.
- مرعي أحمد هريدي، أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي المصري، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 01، 2019، جامعة عين الشمس، مصر.
- واثق إلهام محمد، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركز على المعيار رقم 01 عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 06، جوان 2019، جامعة البويرة، الجزائر.

د. الملتقيات العلمية:

- الجعارات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014.
- العشماوي محمد عبد الفتاح، قياس وتقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ملتقى دولي حول تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، فالمنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2008.

هـ. تقارير الهيئات والمنظمات الدولية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن،2008.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن،2010.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن،2012
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن، 2012.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن، 2013.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن، 2013.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن، 2014.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة اتحاد المحاسبين العرب، عمان، الأردن، 2014.

و. القوانين والأوامر:

- المادة (6) من القانون 17/84 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 28.
- المادة (3) من القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 35.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35، 15 أوت 1990، قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المادة (04) من قانون 01/10 الصادر 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 53، 02 سبتمبر 2018، القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

ثانياً– المراجع باللغة الأجنبية:

A- Ouvrages:

- Hansen & Mowen, Management Accounting, 5th Edition, South-Western College Publishing, California, U.S.A 2000.
- international federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 1, New York, USA, edition 2015.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 01, New York, USA, Edition 2016.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 02, New York, USA, Edition 2016.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 01, New York, USA, Edition 2017.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 02, New York, USA, Edition 2017.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 01, New York, USA, Edition 2018.
- International Federation of Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 02, New York, USA, Edition 2018.

- international federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 3, New York, USA, edition 2018.
- Thomas Muller & Marqués Berger, IPSAS Explained: second edition, A john wiley and sons ltd publication, 2012.

B- Périodiques Revue Et Etudes:

- Andrei Răzvan & Melinda Timea Fülöpa, "An Analysis Of The International Proposals For Harmonization Accounts Statement And Government Finance Statistics", Accounting And Management Information Systems Journal, Vol 13, N 04, 2014, University Of Economic Studies, Bucharest, Romania.
- Apollo Ekelot, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) The Best Way For Public Institution, Research Project, 2016, Researchgate.
- Balogun Emmanuel Olanrewaju, The Impacts Of International Public Sector Accounting Standards In The Nigérian Public Sector, International Journal Of Advanced Academic Research, Vol 02, Issue 07, 2016.
- Bergmann Andreas & Braun Robin, The Value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop, Istanbul, Feburary 2008.
- Christiaens Johan, The Effect Of Ipsas On Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison, International Review Of Administrative Sciences, Vol 81, Issue 01, 2015.
- Kaplan & Norton, "Using The Balanced Scorecard To Strategic management System", Harvard Business Review, January- February, 1996.
- Mangantar, Maryam, An Analysis Of The Government Financial Performance Influence On Community Welfare In North Sulawesi Province Indonesia, International Journal Of Economics And Financial Issues, Vol. 8, N° 6, 2018**.**
- Margarita Legenkova, International Public Sector Accounting Standards implementation in the Russian federation, International Journal of Economics and Financial, vol 06, Issue 04, 2016.
- Peter Van Der Hoek, From Cash To Accrual Budgeting And Accounting In The Public Sector: The Dutch Experience, MPRA Paper, Vol 20, Issue 6410, 2007, University Rotterdam.
- Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016.
- Shinta Rahma Diana & Nandan Limakrisna, Strategic Decision Policy Of Public Service Agency As Government Institution: Analysis Of

Government Financial Performance, International Journal Of Economics And Financial Issues, Vol. 8, N° 6, 2018.

C- Rapports:

- Ministère Des Finances, Rapport Interne De La Cellule De Modernisation des Finances Publiques, Algérie, Décembre 2016.

D- Site Web:

- http://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=ipsas&lang=ar
- http://www.ifac.org
- http://www.mf.gov.dz/
- http://www.mf.gov.dz/article/46/Budget/195/-Direction-G%C3%A9n%C3%A9rale-du-Budget-:-r%C3%B4le-et-missions.html
- http://www.mf-dgc.gov.dz/
- http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=mission-et-organisation
- http://www.pefa.org/about
- https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements
- https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm
- https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/

الملاحق

الملحق رقم (01)

نمـوذج التقـارير المـالية ذات الغرض العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

منشأة القطاع العام– بيان المركز المالي

كما في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الأصول	×	×
الأصول المتداولة		
النقد والنقد المعادل	×	×
الذمم المدينة	×	×
المخزون	×	×
الدفعات المسبقة	×	×
أصول متداولة أخرى	×	×
	×	×
الأصول غير المتداولة		
الذمم المدينة	×	×
الإستثمارات في الشركات الزميلة	×	×
الأصول المالية الأخرى	×	×
البنية التحتية والممتلكات والمصانع	×	×
المعدات والأبنية	×	×
الأصول غير الملموسة	×	×
أصول غير مالية أخرى	×	×
	×	×
إجمالي الأصول	×	×
الإلتزامات		
الإلتزامات المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
إقتراضات قصيرة الأجل	×	×
الجزء المتداول من الإقتراضات طويلة الأجل	×	×
مخصصات قصيرة الأجل	×	×
منافع الموظفين	×	×
معاش التقاعد	×	×
	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
إقتراضات قصيرة الأجل	×	×
مخصصات قصيرة الأجل	×	×
منافع الموظفين	×	×
معاش التقاعد	×	×
	×	×
إجمالي الإلتزامات	×	×
صافي الأصول	×	×
صافي الأصول/حقوق الملكية		
رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية أخرى	×	×
الإحتياطات	×	×
الفائض/(العجز) المتراكم	×	×
حصص الأقلية	×	×
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	×	×

منشأة القطاع العام– بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات		
الضرائب	×	×
الرسوم والغرامات والتراخيص	×	×
الإيراد من معاملات الصرف	×	×
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	×	×
إيرادات أخرى	×	×
إجمالي الإيرادات	×	×
المصاريف		
الخدمات العامة	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)
النظام العام والسلامة	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)
الصحة	(×)	(×)
الحماية الإجتماعية	(×)	(×)
الإسكان وأسباب راحة المجتمع	(×)	(×)
الأنشطة الإستجمامية والثقافية والدينية	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)
الحماية البيئية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)
الحصة من فائض الشركات الزميلة*	×	×
فائض أو عجز الفترة	×	×
المنسوب إلى:		
مالكي المنشأة المسيطرة	×	×
حصص الأقلية	×	×
	×	×

* هذا يعني الحصة من فائض الشركات الزميلة المنسوبة إلى مالكي الشركات الزميلة، أي بعد الضريبة وحصص الأقلية في الشركات الزميلة.

منشأة القطاع العام– بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات		
الضرائب	×	×
الرسوم والغرامات والتراخيص	×	×
الإيراد من معاملات الصرف	×	×
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	×	×
إيرادات أخرى	×	×
إجمالي الإيرادات	×	×
المصاريف		
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	(×)	(×)
المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)	(×)
مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة	(×)	(×)
مصروف الإستهلاك والإطفاء	(×)	(×)
إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات*	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)
الحصة من فائض الشركات الزميلة	×	×
فائض أو عجز الفترة	×	×
المنسوب إلى:		
مالكي المنشأة المسيطرة	×	×
حصص الأقلية	×	×
	×	×

* في بيان الأداء المالي الذي يتم فيه تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يظهر إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات كبند سطر منفصل. وبالمقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يشمل انخفاض القيمة في الوظيفة (الوظائف) التي ترتبط بها.

منشأة القطاع العام– بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

(بآلاف وحدات العملة)

	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					حصص الأقلية	إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية
	رأس المال المساهم به	إحتياطات أخرى[٤]	إحتياطي التحويل	الفائض/(العجز) المتراكم	الإجمالي		
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في السياسة المحاسبية				(×)	(×)	(×)	(×)
الرصيد المعاد بيانه	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠×١							
الربح من إعادة تقييم الممتلكات		×			×	×	×
الخسارة من إعادة تقييم الإستثمارات		(×)			(×)	(×)	(×)
فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية			(×)		(×)	(×)	(×)
صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية		×	(×)		×	×	×
فائض الفترة				×	×	×	×
إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة		×	(×)	×	×	×	×
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ مرحل إلى لاحق	×	×	(×)	×	×	×	×

[٤] يتم تحليل الإحتياطات الأخرى إلى عناصرها، إن كانت هامة.

منشأة القطاع العام– بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

(بآلاف وحدات العملة)

	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					حصص الأقلية	إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية
	رأس المال المساهم به	إحتياطات أخرى	إحتياطي التحويل	الفائض/(العجز) المتراكم	الإجمالي		
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ مرحل من سابق	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠×٢							
الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات		(×)			(×)	(×)	(×)
الربح من إعادة تقييم الإستثمارات		×			×	×	×
فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية			(×)		(×)	(×)	(×)
صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية		(×)	(×)		(×)	(×)	(×)
عجز الفترة				(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة	×	(×)	×	×	×	×	×
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	×	×	(×)	×	×	×	×

الأمثلة التوضيحية

تعتبر هذه الأمثلة مرافقة، ولكنها ليست جزءً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢

بيان التدفق النقدي (لمنشأة بإستثناء مؤسسة مالية)

بيان التدفق النقدي بإستخدام الأسلوب المباشر (فقرة ٢٧ (أ))

منشأة قطاع عام – بيان التدفق النقدي الموحد

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (بآلاف الوحدات النقدية)

	٢٠×٢	٢٠ × ١
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات		
الضرائب	×	×
مبيعات السلع والخدمات	×	×
المنح	×	×
الفائدة المقبوضة	×	×
مقبوضات أخرى	×	×
المدفوعات		
تكاليف الموظفين	(×)	(×)
معاش التقاعد	(×)	(×)
الموردون	(×)	(×)
الفائدة المدفوعة	(×)	(×)
دفعات أخرى	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
شراء المصانع والمعدات	(×)	(×)
عائدات بيع المصانع والمعدات	×	×
عائدات بيع الإستثمارات	×	×
شراء أوراق مالية بعملة أجنبية	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية	(×)	(×)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
عائدات الإقتراضات	×	×
تسديد الإقتراضات	(×)	(×)
توزيع/ أرباح الأسهم للحكومة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	×	×
صافي الزيادة/ الإنخفاض في النقد والنقد المعادل	×	×
النقد والنقد المعادل في بداية المدة	×	×
النقد والنقد المعادل في نهاية المدة	×	×

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) *النقد والنقد المعادل*

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي، كما يشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي:

	٢٠×٢	٢٠×١
نقد في الصندوق وأرصدة في البنوك	×	×
إستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ×، والتي يجب إستخدام × منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) *الممتلكات والمصانع والمعدات*

إمتلكت المنشأة الإقتصادية، خلال الفترة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ×، حيث تم إمتلاك × منها عن طريق المنح الرأسمالية من قبل الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار × لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مع الفائض/ (العجز)

	٢٠ × ٢	٢٠ ×١
الفائض / (العجز)	×	×
الحركات غير النقدية		
الإستهلاك	×	×
الإطفاء	×	×
الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	×	×
الزيادة في الذمم الدائنة	×	×
الزيادة في الإقتراضات	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات	(×)	(×)
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الإستثمارات	(×)	(×)
الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة	(×)	(×)
الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم	(×)	(×)
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

بيان التدفق النقدي بإستخدام الأسلوب غير المباشر (فقرة ٢٧ (ب))

منشأة القطاع العام – بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف الوحدات النقدية)

	٢٠×٢	٢٠×١
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الفائض / العجز	×	×
الحركات غير النقدية		
الإستهلاك	×	×
الإطفاء	×	×
الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	×	×
الزيادة في الذمم الدائنة	×	×
الزيادة في الإقتراضات	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات	(×)	(×)
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الإستثمارات	(×)	(×)
الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة	(×)	(×)
الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم	(×)	(×)
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) *النقد والنقد المعادل*

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي. ويشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي:-

	٢٠×٢	٢٠×١
نقد في الصندوق وأرصدة لدى البنوك	×	×
إستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ×، والتي يجب إستخدام × منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والمصانع والمعدات

حصلت المنشأة الإقتصادية، خلال المدة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها×، تم الحصول على × منها عن طريق المنح الرأسمالية التي تقدمها الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار × لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

تقديم التقارير المالية في ظل التضخم المفرط

مثال

بيان المركز المالي	٠×/١/١ (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢)	٠×/١٢/٣١ (غير معدل)	عامل المقايسة	٠×/١٢/٣١ (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢)	الربح/ الخسارة في صافي المركز النقدي
النقد والإستثمارات	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	–	١٠,٠٠٠	–
المخزون	–	٢,٠٠٠	١٧٠/١٨٠	٢,١١٨ *معاد بيانه*	١١٨
الأصول الفعلية:					
التكلفة التاريخية	٤٧,٥٠٠	٤٠,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	(٢٢,٥٠٠)	(٢٠,٠٠٠)	١٢٠/١٨٠	٣٠,٠٠٠	(١٠,٠٠٠)
صافي القيمة الدفترية	٢٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٣٠,٠٠٠ *معاد بيانه*	١٠,٠٠٠
إجمالي الأصول	**٣٠,٠٠٠**	**٣٢,٠٠٠**		**٤٢,١١٨**	
الإقتراضات			–		
	٢٦,٠٠٠	**٢٦,٠٠٠**		**٢٦,٠٠٠**	
صافي الأصول					
مدور	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٦,٠٠٠ *معاد بيانه*	(٢,٠٠٠)
صافي الفائض للفترة		٢,٠٠٠	أنظر أدناه	١٠,١١٨	١,١٠٠
(أنظر أدناه)					
	٤,٠٠٠	**٦,٠٠٠**		**١٦,١١٨**	**٩,٢١٨**
بيان الأداء المالي					
الإيرادات		**٥٠,٠٠٠**	١٥٠/١٨٠	٦٠,٠٠٠ *معاد بيانه*	١٠,٠٠٠
الإستهلاك		**(٥,٠٠٠)**	١٢٠/١٨٠	(٧,٥٠٠) *معاد بيانه*	(٢,٥٠٠)
المصروفات الأخرى		**(٤٣,٠٠٠)**	١٥٠/١٨٠	(٥١,٦٠٠) *معاد بيانه*	(٨,٦٠٠)
الربح في صافي المركز النقدي				٩,٢١٨	
الفائض للسنة		**٢,٠٠٠**		**١٠,١١٨**	**(١,١٠٠)**

ملاحظة : يتطلب المعيار (فقرة ٢٧) إعادة تقديم بنود بيان الأداء المالي بإستخدام الحركة في المؤشر إبتداء من تواريخ تسجيل المعاملات، وفي هذا المثال تستحق بنود الإيراد والمصروف بإستثناء الإستهلاك بشكل متساوٍ على مدى فترة تقديم التقارير وتم تطبيق متوسط معدل تضخم، كما تم أخذ صافي ربح المركز النقدي بشكل غير مباشر (أنظر العمود الأخير) وذلك بتطبيق المؤشر العام للسعر على البنود غير النقدية في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي (فقرة ٢٨).

الجدول (أ) – معلومات حول القطاعات (كافة المبالغ بالملايين من وحدة العملة)

	أساسي/ إعدادي		ثانوي		خدمات خاصة		خدمات أخرى		حذوفات		موحدة	
	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠
الإيراد القطاع												
التخصيص	٤٨	٤٠	٢٢	٢٣	١٠	١٠	٧	٧				
الرسوم من مصادر خارجية	٥	٤	–	–	٩	٦	–	–				
التحويلات بين القطاعات	١٠	٦	٦	٧	٢	٤	٢	٢				
إجمالي إيراد القطاع	٦٣	٥٠	٢٨	٣٠	٢١	٢٠	٩	٩	٢٠	١٩	١٠١	٩٠
مصروف القطاع												
الرواتب والأجور	(٣٩)	(٣١)	(١٣)	(١٣)	(١٣)	(١٣)	(٢)	(٢)				
الإستهلاك	(٩)	(٧)	(٥)	(٧)	(٥)	(٣)	(١)	(١)				
مصروفات أخرى	(١٢)	(١١)	(١٠)	(٩)	(٥)	(٥)	(٢)	(٢)				
إجمالي مصروف القطاع	(٦٠)	(٤٩)	(٢٨)	(٢٩)	(٢٣)	(٢١)	(٥)	(٥)	٢٠	١٩	(٩٦)	(٨٥)
المصروفات المركزية غير المخصصة											(٧)	(٩)
العجز من الأنشطة التشغيلية											(٢)	(٤)
مصروف الفائدة											(٤)	(٣)
إيراد الفائدة											٢	٣
الحصة في صافي فائض الشركات الزميلة							٨	٧			٨	٧
فائض الفترة											٤	٣

	أساسي/ إعدادي		ثانوي		خدمات خاصة		خدمات أخرى		حذوفات		موحدة	
	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠
معلومات أخرى												
أصول القطاع	٥٤	٥٠	٣٤	٣٠	١٠	١٠	١٠	٩			١٠٨	٩٩
إستثمارات في شركات زميلة (بموجب طريقة حقوق الملكية)							٣٢	٢٦			٣٢	٢٦
الأصول المركزية غير المخصصة											٣٥	٣٠
إجمالي الأصول الموحدة											١٧٥	١٥٥
إلتزامات القطاع	٢٥	١٥	٨	١١	٨	٨	١	١			٤٢	٣٥
إلتزامات الشركة غير المخصصة											٤٠	٥٥
إجمالي الإلتزامات الموحدة											٨٢	٩٠
الإنفاق الرأسمالي	١٣	١٠	٩	٥	٠	٤	٢	٣				
المصروف غير النقدي عدا الإستهلاك	(٨)	(٢)	(٣)	(٣)	(٢)	(٢)	(١)	(١)				
الإيراد غير النقدي	–	–	–	–	١	١	–	–				

إرشادات التنفيذ– هيكل البيانات المالية التوضيحي

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

الحكومة "أ"– مقتطف من البيانات المالية

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية

ملاحظة: إفصاحات القطاع الحكومي العام

يتم تقديم الإفصاحات التالية للقطاع الحكومي العام. وهي تُظهر السياسات المحاسبية المعتمدة في البيانات المالية الموحدة بإستثناء إختلاف متطلبات التوحيد فيما يتعلق بقطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة. ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٢ *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"*، لا يتم توحيد قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة في إفصاحات القطاع الحكومي العام إلا أنه يتم الإعتراف بها كإستثمارات للقطاع الحكومي العام. وتُعرض الإستثمارات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كبند سطر مفرد مقاس بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها.

ويشمل القطاع الحكومي العام كافة الوزارات الحكومية المركزية والمنشآت الأخرى المسيطر عليها من قبل الحكومة والتي تشارك بشكل رئيسي في الأنشطة غير المتعلقة بالسوق. وهذه المنشآت هي:

الوزارة س

ص

ع

وخلال فترة التقرير، تم إعادة تشكيل الأنشطة المتعلقة بالخدمات البريدية، التي نفذتها سابقاً وزارة الإتصالات، على أساس تجاري ولم تعد مدرجة في المعلومات المالية المعروضة للقطاع الحكومي العام.

الأمثلة التوضيحية

إن هذه الإرشادات مرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤، لكنها لا تشكل جزءًا منه.

بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية
الخاص بالحكومة ×× للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠
الموازنة على أساس النقد
(تصنيف الدفعات حسب الوظيفة)

ملاحظة: يختلف أساس الموازنة عن الأساس المحاسبي. إن هذا البيان حول مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية معدّ على أساس الموازنة

(بوحدات العملة)	**المبالغ المقدرة**		**المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	*الإختلاف: الموازنة النهائية والفعلية**
	الأصلية	**النهائية**		
المقبوضات				
الضرائب	×	×	×	×
إتفاقيات المعونة				
الوكالات الدولية	×	×	×	×
المنح والمعونات الأخرى	×	×	×	×
العوائد: الاقتراض	×	×	×	×
العوائد: التصرف بالمنشآت والمعدات	×	×	×	×
الأنشطة التجارية	×	×	×	×
مقبوضات أخرى	×	×	×	×
إجمالي المقبوضات	×	×	×	×
المدفوعات				
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان ومرافق المجتمع	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	(×)	(×)	(×)	(×)

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

منهج الأعمدة الإضافية

الخاص بالحكومة YY للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠

تعتمد كل من الموازنة السنوية والبيانات المالية أساس الإستحقاق

(موضحة فقط لبيان الأداء المالي. تُعتمد طريقة عرض مشابهة في البيانات المالية الأخرى)

الفعلي ××٢٠-١	(بوحدات العملة)	الفعلي ××٢٠	الموازنة النهائية ××٢٠	الموازنة الأصلية ××٢٠	الإختلاف: الموازنة النهائية والفعلية*
	الإيرادات				
×	الضرائب	×	×	×	×
×	الرسوم والغرامات والعقوبات والتراخيص	×	×	×	×
×	الإيرادات من معاملات التبادل	×	×	×	×
×	التحويلات من حكومات أخرى	×	×	×	×
×	إيرادات أخرى	×	×	×	×
×	**إجمالي الإيرادات**	×	×	×	×
	المصاريف				
(×)	الأجور، الرواتب، منافع الموظفين	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	اللوازم والمواد الاستهلاكية المستخدمة	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	مصروف الاستهلاك /الإطفاء	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	مصاريف أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	تكاليف التمويل	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	**إجمالي المصاريف**	(×)	(×)	(×)	(×)
×	حصة من فائض الشركات الزميلة	×	×	×	×
×	**فائض/(عجز) الفترة**	×	×	×	×
	المنسوبة إلى:				
×	مالكي المنشأة المسيطرة	×	×	×	×
×	حصة الأقلية	×	×	×	×
×		×	×	×	×

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

الملحق رقم (02)

نمـوذج القوائم المالية الفرنسية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لسنة 2017

الملحق رقم (03)

قائمة الأساتذة المحكمين

واستبيان الدراسة

أولاً– قائمة الأساتذة المحكمين لاستبيان الدراسة

الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
رابح بلعباس	أستاذ التعليم العالي	محمد بوضياف بالمسيلة
حكيم بوجطو	أستاذ محاضر –أ–	يحي فارس بالمدية
يوسف أحمد السعيدي	أستاذ محاضر –أ–	يحي فارس بالمدية
نبيل حمادي	أستاذ محاضر –أ–	يحي فارس بالمدية
كريم يرقي	أستاذ محاضر –أ–	يحي فارس بالمدية
محاد عريوة	أستاذ محاضر –أ–	محمد بوضياف بالمسيلة
زهير شلال	أستاذ محاضر –أ–	امحمد بوقرة ببومرداس

ثانياً– استمارة استبيان الدراسة

جامعة الدكتور يحي فارس / المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسـم العلـــوم التجـــــارية

سيدي/ سيدتي المحترم (ة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ استبيان

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق بعنوان: "**أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الأداء المالي الحكومي**"، واستكمالاً للجانب العملي للدراسة تم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول الموضوع، وفي سبيل ذلك يأمل الباحث في أن تحظى الدراسة بقدر كبير من تعاونكم وأن تُتوج الإجابات بخلاصة خبراتكم العلمية والعملية في هذا المجال وسأحرص على التعامل معها بسرية تامة واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

أرجوا أن تتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الباحث/ أكرم شتيح **إشراف/ الدكتور حكيم بوجطو**

المحور الأول: البيانات العامة

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب

1.

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجيستير	دكتوراه

2.

الوظيفة	أستاذ جامعي	إطار بوزارة المالية	إطار بمجلس المحاسبة

3.

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5– 10 سنوات	من 11– 20 سنة	أكبر من 20 سنة

المحور الثاني: أهمية تبني إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب

الرمز $\widehat{A_i}$	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
A_1	**يُوفر إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:**					
A_{11}	معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛					
A_{12}	معلومات حول كيفية تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية؛					
A_{13}	معلومات حول الوضع المالي؛					
A_{14}	معلومات حول التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛					
A_{15}	معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة؛					
A_{16}	توفير معلومات حول تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات.					
A_2	**يَسمح إعداد التقارير الخاصة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلي:**					
A_{21}	توفير معلومات حول أثار التضخم على النفقات والإيرادات العامة؛					
A_{22}	تعديل البيانات المالية بعد إعداد التقارير المالية لتعكس الواقع؛					
A_{23}	توفير معلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛					
A_{24}	توفير معلومات حول العلاقات المالية بين مؤسسات القطاع العام والأطراف ذات العلاقة؛					
A_{25}	توضيح أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة سواء اذا تم استخدام نفس الأساس او اختلف الأساس؛					
A_{26}	توضيح ما اذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية.					

المحور الثالث: أهمية المعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم $\widehat{B}_i$	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
B_1	**يُساهم اتباع السياسات والطرق المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:**					
B_{11}	التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؛					
B_{12}	تحديد السياسة المحاسبية المطبقة وتقدير تغيراتها وأخطائها؛					
B_{13}	تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض؛					
B_{14}	تحديد شروط للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية؛					
B_{15}	تحديد طرق القياس وشروط للاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف؛					
B_{16}	تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة الفعلية والأساس المستخدم في الموازنة التقديرية؛					
B_2	**يُساهم تبني المعالجة المحاسبية للأصول والممتلكات وفقاً معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:**					
B_{21}	تحديد هيكل للإيرادات والنفقات المتولدة عن أصول مؤسسات القطاع العام وشروط الاعتراف بها؛					
B_{22}	تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار؛					
B_{23}	تحديد شروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة لمؤسسات القطاع العام؛					
B_{24}	تحديد شروط للاعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية لمؤسسات القطاع العام؛					
B_{25}	توفير أسس لقياس وتقييم المخزونات؛					
B_{26}	توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية (الاستثمارات) مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.					

المحور الرابع: تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي

فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تحسين الإيرادات العامة من خلال:					
المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة؛					
تحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها؛					
زيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة؛					
الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.					
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق ترشيد النفقات العامة من خلال:					
ضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له؛					
التحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي؛					
الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام؛					
تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة.					
يتم تحسين فعالية وكفاءة الأداء المالي الحكومي عن طريق تعزيز قدرات تقدير وتسيير الموازنة العامة من خلال:					
إعداد الموازنة العامة وفق نظام متعدد السنوات؛					
إتباع أسلوب إعداد الموازنة العامة المرتكز على النتائج؛					
تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها؛					
الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها.					

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم (04)

مخرجات برنامج

(SPSS)

أولاً– معامل الثبات

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	82	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité A

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,623	12

Statistiques de fiabilité B

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,680	12

Statistiques de fiabilité AB

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,820	24

Statistiques de fiabilité G

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,801	12

ثانياً– الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان

Corrélations

		A1
معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛	Corrélation de Pearson	,667
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
معلومات حول كيفية تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية؛	Corrélation de Pearson	,655
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	82
معلومات حول الوضع المالي؛	Corrélation de Pearson	,505
	Sig. (bilatérale)	,044
	N	82
معلومات حول التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛	Corrélation de Pearson	,493
	Sig. (bilatérale)	,023
	N	82
معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة؛	Corrélation de Pearson	,553
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	82
توفير معلومات حول تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات.	Corrélation de Pearson	,835
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82

.

.

Corrélations

		A2
توفير معلومات حول أثار التضخم على النفقات والإيرادات العامة؛	Corrélation de Pearson	,898
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تعديل البيانات المالية بعد إعداد التقارير المالية لتعكس الواقع؛	Corrélation de Pearson	,654
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	82
توفير معلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛	Corrélation de Pearson	,493
	Sig. (bilatérale)	,005
	N	82
توفير معلومات حول العلاقات المالية بين مؤسسات القطاع العام والأطراف ذات العلاقة؛	Corrélation de Pearson	,646
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	82

توضيح أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة سواء اذا تم استخدام نفس الأساس او اختلف الأساس؛	Corrélation de Pearson	,678
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
توضيح ما اذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية.	Corrélation de Pearson	,839
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82

.

.

Corrélations

		B1
التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؛	Corrélation de Pearson	,885
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحديد السياسة المحاسبية المطبقة وتقدير تغيراتها وأخطائها؛	Corrélation de Pearson	,552
	Sig. (bilatérale)	,043
	N	82
تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض؛	Corrélation de Pearson	,745
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحديد شروط للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية؛	Corrélation de Pearson	,633
	Sig. (bilatérale)	,031
	N	82
تحديد طرق القياس وشروط للاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف؛	Corrélation de Pearson	,745
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة الفعلية والأساس المستخدم في الموازنة التقديرية؛	Corrélation de Pearson	,831
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82

.

Corrélations

		B2
تحديد هيكل للإيرادات والنفقات المتولدة عن أصول مؤسسات القطاع العام وشروط الاعتراف بها؛	Corrélation de Pearson	,687
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار؛	Corrélation de Pearson	,416
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	82

تحديد شروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة لمؤسسات القطاع العام؛	Corrélation de Pearson	,620
	Sig. (bilatérale)	,021
	N	82
تحديد شروط للاعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية لمؤسسات القطاع العام؛	Corrélation de Pearson	,563
	Sig. (bilatérale)	,043
	N	82
توفير أسس لقياس وتقييم المخزونات؛	Corrélation de Pearson	,842
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية) الاستثمارات (مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.	Corrélation de Pearson	,825
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82

.

.

		G
توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية) الاستثمارات (مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.	Corrélation de Pearson	,712
	Sig. (bilatérale)	,005
	N	82
المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة؛	Corrélation de Pearson	,711
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها؛	Corrélation de Pearson	,407
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
زيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة؛	Corrélation de Pearson	,502
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.	Corrélation de Pearson	,638
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
ضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له؛	Corrélation de Pearson	,416
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
التحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي؛	Corrélation de Pearson	,476
	Sig. (bilatérale)	,014
	N	82
الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام؛	Corrélation de Pearson	,578
	Sig. (bilatérale)	,011
	N	82

تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة.	Corrélation de Pearson	,681
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
إعداد الموازنة العامة وفق نظام متعدد السنوات؛	Corrélation de Pearson	,666
	Sig. (bilatérale)	,036
	N	82
إتباع أسلوب إعداد الموازنة العامة المرتكز على النتائج؛	Corrélation de Pearson	,769
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها؛	Corrélation de Pearson	,532
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82
الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها.	Corrélation de Pearson	,704
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	82

ثالثاً– البيانات العامة

المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	26	31,7	31,7	31,7
	ماستر	6	7,3	7,3	39,0
	ماجستير	7	8,5	8,5	47,6
	دكتوراه	43	52,4	52,4	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	29	35,4	35,4	35,4
	إطار بوزارة المالية	38	46,3	46,3	81,7
	إطار بمجلس المحاسبة	15	18,3	18,3	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	14	17,1	17,1	17,1
	من 5-10سنوات	21	25,6	25,6	42,7
	من 11-20 سنة	42	51,2	51,2	93,9
	أكثر من 20 سنة	5	6,1	6,1	100,0
	Total	82	100,0	100,0	

رابعاً– متوسط إجابات فقرات محاور الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛	82	4,2561	,56242
معلومات حول كيفية تمويل الأنشطة وتلبية المتطلبات النقدية؛	82	4,3426	,64427
معلومات حول الوضع المالي؛	82	3,8537	,72217
معلومات حول التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛	82	3,7683	,77458
معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة؛	82	4,4829	,65032
توفير معلومات حول تكاليف الخدمة وكفاءة الإنجازات.	82	3,7261	,76273
N valide (liste)	82		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
توفير معلومات حول أثار التضخم على النفقات والإيرادات العامة؛	82	4,1098	,78577
تعديل البيانات المالية بعد إعداد التقارير المالية لتعكس الواقع؛	82	3,7805	,90300
توفير معلومات حول توزيع الموارد واستخداماتها حسب كل قطاع؛	82	4,5927	,77484
توفير معلومات حول العلاقات المالية بين مؤسسات القطاع العام والأطراف ذات العلاقة؛	82	3,8659	1,05130
توضيح أسباب الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة سواء اذا تم استخدام نفس الأساس او اختلف الأساس؛	82	4,4878	,57185

توضيح ما اذا تم الحصول على الموارد واستخداماتها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية.	82	4,3537	,63580
N valide (liste)	82		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي؛	82	4,2707	,68660
تحديد السياسة المحاسبية المطبقة وتقدير تغيراتها وأخطائها؛	82	3,8171	,91797
تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وتكاليف الإقتراض؛	82	3,3659	1,02454
تحديد شروط للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب والتحويلات والمعاملات التبادلية؛	82	4,0732	,76627
تحديد طرق القياس وشروط للاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف؛	82	4,5366	,54874
تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة الفعلية والأساس المستخدم في الموازنة التقديرية؛	82	4,4125	,59932
N valide (liste)	82		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحديد هيكل للإيرادات والنفقات المتولدة عن أصول مؤسسات القطاع العام وشروط الاعتراف بها؛	82	4,1341	,76598
تحديد طرق المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف التي تنتج عن الصفقات العمومية وعقود الإيجار؛	82	4,2073	,69811
تحديد شروط الاعتراف وأسس قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المملوكة لمؤسسات القطاع العام؛	82	4,2927	,59810
تحديد شروط للاعتراف وقواعد لقياس الأصول المالية لمؤسسات القطاع العام؛	82	4,3780	,64099
توفير أسس لقياس وتقييم المخزونات؛	82	3,5244	,97152
توفير أساس لمحاسبة حصص ملكية) الاستثمارات (مؤسسات القطاع العام في المؤسسات الزميلة.	82	3,4268	,94321

N valide (liste)	82		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحافظة على الموارد المتاحة وتوفير أساس مناسب لضبط إجراءات تخطيط وتخصيص الإيرادات العامة؛	82	3,9878	,79340
تحديد مختلف مصادر الإيرادات العامة والبحث عن مصادر جديدة من أجل تنميتها؛	82	4,8845	,62314
زيادة كفاءة تحصيل مختلف القطاعات للإيرادات العامة؛	82	4,4545	,68880
الرقابة على أصول وممتلكات الدولة من أجل حمايتها من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.	82	4,0122	,77768
ضبط الإنفاق العام عن طريق تحديد الأسقف المثلى له؛	82	4,2341	,66225
التحديد الدقيق لأوجه الإنفاق الحكومي؛	82	4,2805	,55052
الرقابة على النفقات العامة لمنع اختلاس وإهدار المال العام؛	82	3,7439	,71683
تحسين طرق وإجراءات تنفيذ النفقات العامة.	82	3,7561	,69497
إعداد الموازنة العامة وفق نظام متعدد السنوات؛	82	4,4024	,51782
إتباع أسلوب إعداد الموازنة العامة المرتكز على النتائج؛	82	4,2195	,66712
تحسين عرض الموازنة العامة لمقارنة المبالغ الفعلية بالمبالغ التقديرية وتحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها؛	82	3,9756	,64742
الرقابة المالية على الموازنة العامة للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذ قواعدها وتعليماتها وبنودها.	82	4,1128	,78577
N valide (liste)	82		

خامساً– تقديرات نماذج الدراسة

النموذج الأول

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B, A[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : G

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,724[a]	,525	,513	,39017

a. Prédicteurs : (Constante), B, A

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	13,279	2	6,639	43,613	,000[b]
	de Student	12,026	79	,152		
	Total	25,305	81			

a. Variable dépendante : G

b. Prédicteurs : (Constante), B, A

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,756	,359		2,108	,038
	A	,551	,071	,611	7,803	,000
	B	,251	,062	,316	4,038	,000

a. Variable dépendante : G

النموذج الثاني

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	A2, A1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : G

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,679[a]	,461	,447	,41564

a. Prédicteurs : (Constante), A2, A1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	11,657	2	5,829	33,739	,000[b]
	de Student	13,648	79	,173		
	Total	25,305	81			

a. Variable dépendante : G

b. Prédicteurs : (Constante), A2, A1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	,977	,411		2,377	,020
	A1	,223	,100	,202	2,232	,028
	A2	,515	,082	,571	6,302	,000

a. Variable dépendante : G

النموذج الثالث

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B2, B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : G

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,600[a]	,360	,344	,45278

a. Prédicteurs : (Constante), B2, B1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	9,109	2	4,554	22,215	,000[b]
	de Student	16,196	79	,205		
	Total	25,305	81			

a. Variable dépendante : G

b. Prédicteurs : (Constante), B2, B1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,297	,416		3,116	,003
	B1	,431	,083	,473	5,174	,000
	B2	,240	,074	,295	3,227	,002

a. Variable dépendante : G