

# تطوير المحاسبة العمومية (الحكومية) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر

الأستاذ. خماس حسبه  
قسم العلوم المالية ،  
جامعة باجي مختار – عنابة

---

## ملخص :

يهدف هذا المقال إلى تحديد وعرض المبادئ والمعايير للنظام المحاسبي الحكومي المتطور، الذي يساعد في زيادة فعالية الرقابة وقياس الأنشطة والأداء على مستوى الوحدات الحكومية ، وقياس النتائج ومخرجات برامجها ومدى تحقيق الأهداف التي خططت لتحقيقها .

**الكلمات الدالة:** المحاسبة العمومية، النظام المحاسبي الحكومي ، الرقابة و قياس الأداء .

## Résumé :

L'objectif de cet article vise a définir et clarifier les principes inhérents aux normes comptables publiques dans le champ étatique. Dans ce cadre l'action sera mise sur l'impératif de la qualité de l'information comptable nécessaire à la mise en œuvre pour contrôler et mesurer la performance des activités des établissements étatiques.

**Mots clés :** Comptabilité publique, Normes comptables, Contrôle et mesure de la performance

## Abstract :

This article aims to identify and display principles and evolving governmental accounting standards, which help government accounting

data to increase the effectiveness of control activities of governmental units and measure their performance .

**Keywords:** Governmental accounting. Control and performance measurement. Calculator public

## مقدمة:

يقوم النظام المحاسبي الحكومي بتسجيل ومتابعة ورقابة تنفيذ صرف النفقات وتحصيل الإيرادات على مستوى الوحدات الحكومية وفق قواعد وإجراءات ومبادئ محده وبذلك يوفر النظام المحاسبي الحكومي بيانات ومعلومات أساسية حول أنشطة الوحدات الحكومية ، حيث يمكن أن تستخدم تلك المعلومات والبيانات كأداء فعالة عند اتخاذ قرارات ورقابة الأنشطة وتحقيق الأهداف ، وكذلك تساعد بيانات النظام المحاسبي الحكومي في الرقابة على تنفيذ العمليات المالية وقياس أداء الوحدات الحكومية .

وتأسيسا على ذلك ، يتطلب تطوير قواعد ومعايير النظام المحاسبي الحكومي ، حتى تكون البيانات الصادرة منه ، أكثر فعالية في الرقابة على صرف الأموال ، وقياس الأداء على مستوى الوحدات الحكومية .

**مشكلة البحث :** في ضوء ما سبق ، يمكن عرض مشكلة البحث في التساؤلات

الجوهرية التالية :

\_ ما مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبة الحكومية عند اتخاذ قرارات تسيير الأنشطة وقياس أداء الوحدات الحكومية؟

\_ هل المحاسبة العمومية في الجزائر توفر معلومات وبيانات تساعد عند اتخاذ القرارات التسيير وقياس الأداء بالقطاع ؟

**فرضيات الدراسة:** المحاسبة الحكومية المتطورة توفر بيانات ومعلومات تساعد في رقابة وقياس أداء هذا القطاع.

— تطوير المحاسبة العمومية ( الكلاسيكية ) لزيادة فعالية أنشطة الوحدات الحكومية —

\_ المحاسبة العمومية في الجزائر لا توفر معلومات وبيانات تساعد في زيادة فعالية رقابة الأنشطة وقياس الأداء في القطاع.

**أهمية البحث :** تتمثل في تحديد وعرض معايير المحاسبة الحكومية المتطورة التي تساعد في توفير معلومات تكون صالحة لزيادة فعالية رقابة الأنشطة وتحقيق الأهداف وقياس الأداء على مستوى الوحدات الحكومية .

**أهداف البحث :** تتمثل في محاولة زيادة فعالية الرقابة الأنشطة الوحدات الحكومية وتحقيق أهدافها وقياس أدائها انطلاقا من بيانات المحاسبة الحكومية .

**منهجية الدراسة :** تم الاعتماد على عرض المفاهيم والمبادئ والمعايير الحديثة والمتطورة للمحاسبة الحكومية والتي تم تبنيها كمنطلق للبحث وتحليل المحاسبة العمومية في الجزائر ولدراسة الموضوع تم تقسيم المقالة إلى ما يلي :

\_ مفهوم النظام المحاسبي الحكومي ، وظائفه وأهدافه . \_ المعايير والمبادئ المتطورة للمحاسبة الحكومية .

\_ الرقابة وتقييم الأداء لأنشطة الوحدات الحكومية . \_ عرض وتقييم المحاسبة العمومية في الجزائر .

\_ الاستنتاجات والتوصيات .

**أولا : مفهوم النظام المحاسبي الحكومي:**

تلعب المحاسبة الحكومية دورا أساسيا في عملية التنمية الاقتصادية لأية أمة ، ويمكن إرجاع نجاح أي عملية تنمية اقتصادية إلى فعالية وكفاءة النظام المحاسبي المطبق على المستويات الجزئية والكلية على مستوى الوحدات الإنتاجية والوحدات الحكومية (1).

(1) Geneviève cause (1999): Développement et comptabilité – Encyclopedie de gestion- Dunod –p 599.

ويمكن تعريف النظام المحاسبي الحكومي : بأنه مجموعة المبادئ والقواعد القانونية والمعايير التي تستخدم لتسجيل وتحليل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرف النفقات والرقابة عليها ، وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تغطي نتائج أنشطة الوحدات الحكومية<sup>(2)</sup>.

وتأسيسا على ذلك يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أداة رئيسية تستخدم في تسيير وإدارة الأنشطة على مستوى الوحدات الحكومية وكذلك يساعد في السيطرة والرقابة على العمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وقياس الأداء وتحقيق الأهداف على مستوى الوحدات الحكومية .

ولقد تتطور النظام المحاسبي الحكومي بتطور المحاسبة بشكل عام حيث لم يعد هدفه فقط إظهار نتائج تنفيذ الموازنة والرقابة عليها بل تعداه إلى أن يكون النظام سلوكيا في توجهه ، أي أن النظام أصبح يقدم خدمة من شأنها أن تؤثر على قرارات ذوي العلاقة بالأداء المالي والموقف المالي للوحدات الحكومية ، تماما كما هو الحال في المحاسبة بشكل عام .

**ثانيا وظائف النظام المحاسبي الحكومي:** تبرز الأهمية التي يشغلها المحاسبة الحكومي انطلاقا من أنه يظهر عمليات متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات ويتم ذلك من خلال القيام بالوظائف التالية<sup>(3)</sup>:

1 . التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بقيد العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية.

2 . متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.

(2) عقلة محمد يوسف المبيضين (1999): النظام المحاسبي الحكومي وإدارته دار وائل عمان، ص 34- 35 .

(3)، خالد المهاني . شحادة الخطيب . المحاسبة الحكومية. جامعة دمشق 2005-2006 ص 16.17. 63. 64.

3 . فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع ضياعها أو اختلاسها وسوء استخدامها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.

4. توفير البيانات اللازمة والمتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.

5. توفير البيانات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة عن تحصيل الإيرادات واستخدامها.

6. توفير التقارير اللازمة حول تنفيذ البرامج وتقديم الخدمات من طرف الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عملية تقييمها من حيث التكلفة والفوائد التي تحققها لوضع معدلات نمطية (معايير) تسهل إعداد تقديرات الموازنة العامة بدقة وقياس مدى الكفاية في تنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.

7. توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشر في اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو لفرض الرقابة على النشاط الحكومي.

**ثالثاً: أهداف المحاسبة الحكومية:** انطلاقاً من الوظائف والخصائص المحدد سابقاً يمكن للمحاسبة الحكومية أن تحقق الأهداف التالي<sup>(4)</sup>:

1- **المساءلة المالية :** حيث توفر المحاسبة الحكومية معلومات لتأكد مما يلي :

أ - الالتزامات بالتشريعات والضوابط المالية . ب - انتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الجهاز الحكومي . ج - من أن الإنفاق قد تم في حدود الإعتمادات المقررة .

2- **المساءلة الإدارية :** وتهدف المحاسبة الحكومية عند المساءلة الإدارية , إلى توفير المعلومات للتأكد مما يلي:

(4) خالد المهاني . شحادة الخطيب . المحاسبة الحكومية. جامعة دمشق 2005-2006 ص 16.17 63.

أ - أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف.

ب - أن الوحدة الحكومية تراعي القواعد الاقتصادية في عملها .

3- **المساءلة عن الأداء** : وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المتوسطة والمكلفة بها .

#### 4- **توفير المعلومات اللازمة للأغراض الرقابية** :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة والمحافظة عليها وذلك عن طريق توفير معلومات تساعد في التأكد من وجود الموارد لدى الوحدة والتأكد من التزامها بالبرامج والسياسات المحدد لها

5- **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات**: تهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد فيما يأتي :

1- المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة . 2 - تقييم البرامج و الأنشطة و المفاضلة بين البدائل.

3- تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة . 4- تحليل العلاقة بين المدخلات و المخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة. 5- اقتراح أساليب من شأنها زيادة فعالية الأداء و ترشيده . 6- تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفاءة و الرشيدة من الموارد المتوفرة.

7- توفر المعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي عند إعداد الحسابات القومية، وتوفر المحاسبة الحكومية معلومات حول ما يلي:

\_ مقتنيات الأصول الثابتة من طرف الوحدات الإدارية . \_ الإستهلاكات على مستوى الوحدات الإدارية .

\_ أجور المستخدمين المدفوعة من طرف الوحدات الإدارية. \_ التدفقات النقدية المالية على مستوى الوحدات الإدارية.

و يلاحظ من العرض السابق لأهداف المحاسبة الحكومية أنها تطورت من عملية المساعدة في تقدير الموارد المالية و الرقابة على إنتاج بيانات و قوائم مالية تساعد في عملية ' أو فعالية الإدارة المالية للوحدات الحكومية و كذلك تساعد في وضع البرامج و السياسيات المنفذة على جميع مستويات الوحدة الحكومية و هذا كله يتم من خلال برامج التنمية الاقتصادية التي يتم إقرارها على المستوى الجزئي أو الكلي.

وتأسيسا على ما سبق يستلزم تجديد معايير محاسبية خاصة لمعالجة و تسجيل العمليات المالية و إعداد التقارير والقوائم المالية المعدة على مستوى الوحدات الحكومية. و يتطلب أيضا إعداد وتحديد معايير لتكاليف الأنشطة والبرامج المنفذة على مستوى الوحدات الحكومية.

يتبين مما سبق أن دور و أهمية المحاسبة الحكومية قد زاد في السنوات الأخيرة و يرجع ذلك للحاجة الماسة لاستخدام بياناتها للمساعدة في إيجاد الحلول لمشاكل الإدارة و التسيير المالي و قياس الأداء على مستوى الوحدات الحكومية.

#### رابعا: النظريات و أسس القياس في المحاسبة الحكومية :

تهدف النظريات المحاسبية لدراسة طبيعة الوحدات المحاسبية ' و تحديد المبادئ التي تفسر طبيعة النظام المحاسبي ' و تحديد الأساليب و المفاهيم الخاصة بقياس نتائج نشاط الوحدات الإدارية ' و قد ارتبط ظهور و تطور النظريات المحاسبية بالتكليف القانوني لطبيعة الوحدة المحاسبية و نتيجة لذلك ظهرت النظريات المحاسبية التالية<sup>(5)</sup>:

(5) إسماعيل حسين أهر (2003): المحاسبة الحكومية. دار المسيرة عمان، ص 35 - 36.

**1\_** نظرية الملكية الشخصية : بناء على هذه النظرية يعتبر مسك الدفاتر المحاسبية و إعداد القوائم المالية مرتكزا على أساس نظرية الملكية التي تقوم على الأسس التالية : اعتبار الأصول (الموجودات ) ملكا لمالك المشروع ؛ اعتبار الخصوم (الالتزامات) على مالك المشروع.

و بناء عليه تركز هذه النظرية على مالك أو ملاك المشروع نفسه ، كذلك فان مهمة المحاسبة تتمثل في متابعة التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع و كيفية تبويبها في قائمة المركز المالي.

## **2\_ نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :**

تعتبر هذه النظرية المشروع محورا لعمليات المحاسبة وهي تركز على المشروع نفسه وليس على ملاكه وأصحابه المساهمين ، حيث تعتبر كلا من الحقوق أصحاب المشروع المساهمين ، والالتزامات ( الديون) المشروع .

وتتمثل الموجودات ( الأصول ) ممتلكات المشروع التي بواسطتها يتم الحصول على منافع وخدمات تقدم للجمهور أو أية منافع أخرى . و تهدف المحاسبة وفق هذه النظريات إلى تسجيل العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركة ثم إعداد القوائم والتقارير المالية التي وضعت تحت الشركة من الأطراف خارج المشروع ( المساهمين والدائنين).

## **3\_ نظرية الأموال المخصصة :**

تقوم هذه النظرية على أساس الوحدة الإدارية أو الإنتاجية أو أي وحدة مركز نشاط كأساس للمحاسبة ، وترتكز نظرية الأموال المخصصة على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه ، ويقصد بمفهوم الأموال حسب هذه النظرية يمثل مجموع الأصول والموارد النقدية تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية تعتبر التزامات وأصول على هذه الموارد ، وتقوم نظرية الأموال المخصصة على المعادلة الحسابية التالية:



الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام الأصول والموارد، فالأصول تمثل الخدمات والمنافع بالنسبة للأموال ، وتعتبر الخصوم قيودا أو كل الأموال أو الموارد ، ويمثل رأس مال المستثمر إما قيودا قانونيا أو ماليا على استعمال الأصول .

ونتيجة لذلك يجب المحافظة على الأموال ولا يصرف منها إلا بموجب صلاحيات محددة تسمح بإنفاقه كليا أو جزئيا ، وكذلك يتم تخصيص وتوزيع الأرباح وفق أساس متطلبات قانونية تحدد كيفية توزيع الأرباح على المساهمين والإدارة والدائنين .

ويتبين مما سبق أن مفهوم نظرية الأموال المخصصة وجدت قبولا واسعا للتطبيق في القطاع الحكومي والمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح .

**سادسا أسس القياس في المحاسبة الحكومية:** تركز الأنظمة المحاسبية على أسس وقواعد محدد لتسجيل العمليات المالية وقياس النتائج الخاصة بالفترة المالية، وتتمثل أهم أسس القياس المحاسبي فيما يلي :

**1\_ الأساس النقدي :** يتم وفق هذا الأسلوب ، إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الأموال النقدية أو دفعها سواء كانت المقبوضات أم المدفوعات تخص السنة المالية التي أجريت فيها ، أو تتعلق بالسنوات الماضية ، وسواء أكان ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية أم الحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة ونتيجة تطبيق هذه الطريقة بان مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية ، تلغى ولا يعتد بها لان التزامات الدولة التي لم تسدد سيتم تأديتها في السنة المالية التالية ، وكذلك الأمر فان الإيرادات يتم إثباتها عند قبضها فعلا خلال السنة أو السنوات المالية التالية لفترة تحقق هذه الإيرادات حتى وان كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود إليها<sup>(6)</sup>.

<sup>(6)</sup> خالد المهاني . شحادة الخطيب (2005 - 2006): المحاسبة الحكومية . جامعة دمشق، ص 65 - 67

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات الحكومة وفق الأساس النقدي تلبية لمتطلبات المحاسبة وفضلا على ذلك فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة إقفال حسابات الموازنة العامة ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية , ولكن توجد بعض العيوب لاستخدام الأساس النقدي وهي :

يقضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الإجراءات المالية الضرورية التي تساعد إعداد المركز المالي السليم والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي .  
إن تداخل تدفقات إيرادات وإنفاق كل سنة مع السنوات المالية التالية لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات للدولة .

## 2\_ أساس الاستحقاق :

تسجل حسب هذه الطريقة الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ ثبوت الالتزام المالي عليها وذلك بصرف النظر عن تاريخ السداد الفعلي لهذه الالتزامات أو التحصيل الفعلي للإيرادات المحققة , تعتمد هذه الطريقة على فكرة الشخصية المالية المستقلة لكل سنة مالية على حدى ويقضي تطبيق هذه الطريقة بقاء الحسابات السنة المالية المنصرمة مفتوحة خلال فترة تسمى بالفترة أو المدة المتممة تسجل فيها الإيرادات والنفقات التي ستتم وتعود إلى السنة المالية ذات علاقة ، وتمتاز طريقة أساس الاستحقاق بالميزات التالية :

تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها

تساعد طريقة أساس الاستحقاق على فصل العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية

ومن جهة أخرى فان لطريقة الاستحقاق بعض الانتقادات التي يمكن توجيهها دون أي انتقاص من دقة هذه الطريقة

تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتتمة وبالتالي تكلفتها كبيرة نسبيا

تؤخر هذه الطريقة إقفال حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات المالية التي لما تسدد .

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أن أهمية استخدام طريقة أساس الاستحقاق تختلف حسب طبيعة العمليات الممولة . إذ أنه في الحالات عديدة حتى يمكن تقييم البرامج ونتائجها تقييما سليما ، بينما يمكن في برامج أخرى استخدام طريقة الاستحقاق المعدل بل حتى طريقة الأساس النقدي دون الإخلال بمبادئ الرقابة المالية أو الوضع المالي الحقيقي للدولة .

#### **سابعا تطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:**

من العرض السابق للمحاسبة العمومية (الحكومية) تبين أنها محاسبة نفقات وإيرادات تركز على مبدأ الموازنة التي تعترف وتسجل عمليات القبض والدفع النقدي فقط التي تتم من خلال السنة وهذا انطلاقا من مبدأ سنوية الموازنة وقد سارت العديد من الدول منذ سنين طويلة على عرض حساباتها للوحدات العمومية أمام المجالس النيابية والبرلمانات والجهات المسؤولة في شكل جداول بسيطة تتضمن عمودين أحدهما للنفقات و الآخر للإيرادات. و تبين في السنوات الأخيرة أن وحدات القطاع العمومي (الحكومي) أصبحت هي أخرى في حاجة ماسة إلى معلومات وبيانات مالية تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات المالية على مستوى الوحدات العمومية ونتج عن ذلك القيام بتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية (التجارية) أي محاولة استعارة واستخدام مبادئ المحاسبة المالية عند

تسجيل عمليات الوحدات الإدارية وإعداد قوائمها المالية حيث تصبح المحاسبة العمومية تركز على مبادئ المحاسبة المالية<sup>(7)</sup>.

و تأسيسا على ما سبق قامت (IFAC) الفيدرالية الدولية للمحاسبين والمكتب الدولي لمعايير المحاسبة للقطاع العام (IPSASB) بإصدار معايير خاصة بالمحاسبة على مستوى وحدات القطاع العام، حيث تم اشتقاق هذه المعايير من معايير (IFRS) معايير نشر القوائم المالية الخاصة بالوحدات الإنتاجية.

وبناء على ذلك أصبح على وحدات القطاع العمومي التقييد والالتزام بنشر القوائم المالية التي تتضمن ميزانية وحساب نتيجة وجدول تدفقات نقدية وجدول تغير الوضعية الصافية وجدول مفسرة أخرى وكذلك تلتزم وحدات القطاع العام وبمبادئ التقييم بالقيمة العادلة (السوقية) والأخذ بمبادئ الصورة الصادقة واستمرارية النشاط.

**1 مضمون معايير المحاسبة للقطاع العام:** وتمثل المعايير المحاسبية الدولية للوحدات القطاع العام (PSASB) في معايير المعلومات المالية والمحاسبية المطبقة على مستوى الوحدات الحكومية والمحلية والهيئات العمومية الأخرى والمنظمات الدولية، وقد أخذت بهذه المعايير العديد من الدول والمنظمات الدولية بتطبيقها على مستوى الوحدات الإدارية ويتمثل الهدف من تطبيق هذه المعايير تحقيق الأهداف التالية<sup>(8)</sup>:

- العرض الموحد والمنسق للقوائم المالية لوحدات القطاع العمومي.
- لتحقيق الالتزام بنشر المعلومات المالية على مستوى وحدات القطاع العمومي.

---

(7) خالد المهاني . شحادة الخطيب (2005 - 2006): نفسه

(8) Jean François des roberts – Jaques colibert (2008) : Les normes IPSAS et Secteur

- توحيد المعالجة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية على مستوى وحدات القطاع العمومي.

- وينتج عن ذلك توفير معلومات مالية مفيدة لمتخذي القرارات والمراجعين والمراقبين والمخططين على مستوى وحدات القطاع العمومي (الوحدات الحكومية الإدارية). وقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الحكومية الدولية 25 معيارا محاسبيا حكوميا دوليا لتنظيم تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية .

ونتيجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أصبحت المحاسبة العمومية (الحكومية) تتصف بالخصائص التالية<sup>(9)</sup>:

**1 / تبرير النتائج (منطقية النتيجة):** عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام، يصبح لزاما على الوحدات الإدارية (الحكومية) والهيئات العمومية أن تسجل ممتلكاتها كأصول لديها وليس كنفقات رأسمالية، ونتيجة لذلك تسجل الوحدة الإدارية الأراضي والمباني والمعدات التابعة لها. وبذلك تقوم الوحدات الإدارية بتسجيل وحساب الاهتلاكات الخاصة بتلك الأصول وتسجيلها كأعباء سنوية تتحملها الوحدة الإدارية، وكذلك يجب على الوحدة الإدارية القيام بعمليات الجرد في نهاية كل فترة مالية لعناصر الأصول وإعادة تقييمها بالقيم العادلة (السوقية)، وتسجيل القروض التي تحصل عليها كديون على الوحدات وليس على الإيرادات. فقد تستخدم في تقليص العجز الموازنتي بدون الأخذ بعين الاعتبار مشكلة الالتزام بسداد تلك القروض.

**2 / التزام بالفترة المالية و الحقوق المعايينة:** انطلاقا من تطبيق مبدأ المحاسبية على أساس الاستحقاق للحقوق المعايينة , ينتج عن ذلك إلزام الوحدات الإدارية بأن تسجل ديونها المستحقة في جانب الخصوم وتسجيل أيضا المشتريات

(9) Jean François des roberts – Jaques colibert (2008) : Idem, p 14.

ومصاريف المستخدمين من تاريخ الالتزام بها، ويقصد بذلك الاعتراف بمفهوم العقد القانوني لصفقات الاقتصادية التي تحققها الوحدات الإدارية، وتسجيل الوحدات الإدارية أيضا حقوقها لدى الأطراف الأخرى سواء وحدات إدارية أخرى، أفراد أو مؤسسات. ولا يتم تسجيل عمليات القبض الدفع النقدي فقط.

**3/ تعميم مبدأ القيد المزدوج:** كنتيجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تصبح للوحدات الإدارية شخصية معنوية مستقلة ومسؤولة عن تعاملاتها مع الغير، ونتيجة لذلك يصبح لزاما على الوحدات الإدارية تسجيل الديون والالتزامات المستحقة عليها، وكذلك تسجل الحقوق التي لها لدى الغير أي أطراف أخرى، ويتم ذلك وفق مبدأ القيد المزدوج.

**4/ تنامي محاسبة الحقوق المعايير و الممتلكات:** يلاحظ أن المحاسبة العمومية الكلاسيكية تركز أساسا على تسجيل العمليات على أساس القيد البسيط وتعترف بعمليات القبض والدفع النقدي فقط، وتسجل القروض كالإيرادات و لا تأخذ بعين الاعتبار وضعية الممتلكات وأصول الوحدات الإدارية وبعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أصبحت المحاسبة العمومية (الحكومية) تسجل العمليات وفق مبدأ القيد المزدوج، وتسجل الممتلكات وأصول الوحدة الإدارية كأصول مملوكة لها، تسجل اهتلاكها كل نهاية فترة مالية وتقوم بمجرد مخزون وأصول الوحدات الإدارية كل نهاية فترة مالية وذلك يتم بهدف إعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية التي تعرض من خلالها النتائج السنوية التي تعتمد كوسيلة لقياس أداء الوحدات الإدارية. وتأسيسا على ما سبق يتطلب وضع معايير خاصة بالمحاسبة الحكومية الابتعاد عن توجيه أنظمة المحاسبة العاملة المطبقة في معظم الدول وبداية من مسك سجلات المحاسبة الخاصة بالتخصيص وحتى شرح اللوائح والاتفاقيات القديمة فإنه ينبغي للمعايير أن تمهد الطريق للأنظمة المتطلعة للمستقبل لتسهيل احتياجات الإدارة الداخلية. وتمثل هذه المعايير إحدى ركائز الإدارة المالية الشاملة.

## المحور الثاني: الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية

### أولا مفهوم نظام الرقابة في الوحدات الإدارية :

وتتمثل في الإجراءات التي تتخذها الإدارة على مستوى أنشطة الوحدات الحكومية وذلك للتأكد من أن الأهداف والخطط والبرامج تمت حسب المعايير المحددة.

وبناء على ما سبق يتم اكتشاف الانحرافات بين الأهداف المخططة والأهداف المحققة فعلا ومن خلال ذلك يتم أيضا تحديد المسؤولية عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها . و بذلك تشمل الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل والنظم والطرق المستخدمة بقصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات الحسابية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموسومة و تنمية الكفاءات الإنتاجية<sup>(10)</sup>.

وحتى يتم تحقيق الأهداف السابقة يستلزم توفر مقومات و خصائص أساسية في نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية حيث يتضمن العناصر التالية: هيكل تنظيمي سليم للوحدات الحكومية، مجموعة عاملين أكفاء موثوق بهم، وجود معايير سليمة للأداء، الفصل بين الوظائف المتعارضة، تغيير واجبات العاملين دوريا، وسائل لحماية وتأمين الأصول من المخاطر ، وجود قسم للمراجعة الداخلية ، دليل محاسبي لتبويب الحسابات ، المستندات في الدورات المستخدمة ، مجموعة دفترية سليمة ، استخدام الوسائل والتجهيزات الالكترونية ، تطبيق وسائل المراقبة المزدوجة ، استخدام حسابات المراقبة الإجمالية في مراقبة الحسابات الفردية .

(10) Jean François des roberts – Jaques colibert (2008) : Idem, p 33-34.

## ثانيا الرقابة على الأنشطة الوحدات الحكومية وتقييم أدائها:

أصبحت الرقابة على الأنشطة والعمليات على مستوى الوحدات الحكومية تشمل أيضا على تقييم الأداء لتلك الوحدات ويمكن تلخيص أهم أنواع الرقابة فيما يلي (11):

\_ مراجعة السجلات المقرر إمساكها للموازنة العامة وبرامج التنمية وكذلك سجلات متابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف منها

\_ مراجعة حسابات تكاليف البرامج والأنشطة المقدرة والمخططة ومراجعة نتائج تنفيذ البرامج والخطط .

والعائد منها مقارنة لما كان مستهدفا تحقيقه واستنتاج معدلات الكلفة بالنسبة لكل برنامج من البرامج وكذلك معدلات أداء مختلف البرامج وتكلفة كل برنامج والتحقق من أن تلك البرامج قد تم تنفيذها بتلك النفقات التي قدرت لها.

وتأسيسا لما سبق يمكن التمييز بين ما يلي :

أ - الرقابة المالية في الوحدات الحكومية . ب - تقويم وتدقيق الأداء في الوحدات الإدارية .

أ - الرقابة المالية في الوحدات الحكومية : تقوم المحاسبة الحكومية بتوفير المعلومات المالية المستخدمة في عملية الرقابة على الاعتمادات وذلك لان المسؤولين على الإنفاق الحكومي مطالبون بتقديم بيانات سليمة إلى السلطات المعنية عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم. كما أنهم مطالبون بإثبات انه قد تم التصرف في الاعتمادات في حدود صلاحيات المحددة لهم من السلطة التشريعية.

(11) محمد عادل الهامي، السيد أحمد السقا (2007): المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية .

المكتبة العصرية، ص291.



وتأسيسا على ما سبق فإن النشاط المحاسبي الحكومي يتناول أربع أركان أساسية هي :

1- الإجراءات الخاصة بالمتحصلات الحكومية ( إيراداتها ).

2- الإجراءات الخاصة بالصرف.

3- الإجراءات الخاصة بتسديد المبالغ المحصلة والمنصرفة.

4- الإجراءات الخاصة بإعداد المراكز المالية (الوضعيات المالية).

وتعكس الإجراءات السابقة ارتباط المحاسبة الحكومية بالرقابة المالية كهدف رئيسي تخدمه الإجراءات السابقة.

لم يعد مفهوم الرقابة المالية قاصرا على الإجراءات التي تتبع مراجعة الحسابات والتصرفات المالية وإنما امتد ليشمل تقويم أنشطة وبرامج الوحدات الحكومية الإدارية الخاضعة للرقابة وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية والتأكد من أن الأهداف التي تحققت هي المرجوة ، وأنها تحققت وفقا للخطة الموضوعية وخلال الأمانة المحددة لها.

وإضافة لما سبق فإن الرقابة المالية كهدف تبقى تخدمه الإجراءات الأساسية للنشاط المحاسبي الحكومي مع الاتجاه بالمحاسبة في الوحدات الحكومية كأداة إدارية ومع التوسع في استخدام خطط التنمية الاقتصادية وتزايد أهمية الربط بين هذه الخطط وبين الموازنة العامة للدولة ، الأمر الذي استدعى تقويم الأساليب التقليدية وتعديلها حتى يمكن مسايرة اتساع النشاط في القطاع الحكومي .

#### ب \_ تقييم وتدقيق الأداء في الوحدات الحكومية ( الإدارية ) :

يمكن تعريف تقييم الأداء على أنه التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى وجود الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه المسارات الأنشطة بالمنطقة بما يحقق الأهداف المرجوة منها.

ويلاحظ من التعريف السابق أن مجال تقييم الأداء يتمثل في جميع الأنشطة داخل المنظمة في ضوء المعلومات الرقابية التي تم التوصل إليها وذلك بهدف التأكد من أن الأنشطة الفعلية تسير نحو ما هو مخطط لها أو اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط لها<sup>(12)</sup>.

**ج أهداف وأهمية عملية تقييم الأداء:** تتمثل أهداف وأهمية تقييم الأداء فيما يلي<sup>(13)</sup>:

- \_ التأكد من تنفيذ الأهداف الموضوعة بأعلى درجة من الفعالية .
- \_ التأكد من سير التطورات الاقتصادية والاجتماعية طبقا للأهداف المرسومة مقدما .
- \_ تساعد عملية تقييم الأداء في متابعة الأنشطة وقياسها وتخطيطها من خلال مؤشرات الأداء .
- ويتمثل الهدف الأساسي من وراء عملية تقييم الأداء في تحقيق الترابط بين المنشأة والعامل من خلال رفع كفاءة المنظمة وقدرتها على تحقيق أهدافها ، ومن وجهة نظر العامل فإن تقييم الأداء يساعد على تحقيق ما يلي<sup>(14)</sup>:
- \_ تشجيع الأفراد على تحسين أدائهم للحصول على تقارير ممتازة .
- \_ يستطيع الفرد تحديد نواحي الضعف في نشاطه والتي تحتاج إلى تصحيح وذلك عن طريق توجيهه وإرشاده لتحسين أدائه .
- \_ تحديد نقاط الضعف والقصور في أداء الموظف والعمل على علاجها .
- \_ إعداد الفرد لمقابلة التطورات الذي يحدث مستقبلا .

(12) محمد عادل الهامي، السيد أحمد السقا (2007): نفس المرجع، ص 310

(13) حاتم قابيل (2009): قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء في المؤسسة . المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 124.

(14) زهير ثابت (2001): كيف يتم تقييم الأداء الشركات والعاملين . دار قباء لطباعة والنشر والتوزيع القاهرة، ص 154.

### د العلاقة بين الرقابة والأداء :

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف الهامة واللازمة عند الحكم وتقييم مدى نجاح عملية الأداء وقياس مدى تحقيق الأهداف ، وذلك لأن التخطيط المتكامل والأداء المنظم كلاهما يفقد فعاليته إذا لم يتبعها رقابة دقيقة وفعالة . سواء تمت هذه الرقابة أثناء مرحلة التنفيذ في الشكل تدقيق داخلي أو تمت بعد الانتهاء من تنفيذ الأنشطة والبرامج المختلفة حيث تتوقف فعالية الرقابة على حوافز التخطيط العلمي السليم وعلى التنفيذ الدقيق للبرامج المختلفة 1 5 .

### هـ \_ تدقيق الأداء في الوحدات الحكومية :

يعتبر تدقيق الأداء رقابة إدارية على أداء الوحدات الحكومية ، ويتمثل في تقويم خطط وسياسات وبرامج وأنشطة وأهداف الوحدات الإدارية الحكومية ، ويتعدى هذا التدقيق المالي ليشمل الضوابط الإدارية وضوابط العمليات لتحديد المجالات التي يمكن فيها تحقيق الكفاءة والفعالية وتحسين إدارة البرامج والعمليات الحكومية وتمثل عملية تدقيق الأداء في الوحدات الحكومية في التأكد وتقييم الأداء في تدقيق كفاءة الأداء ، و الاقتصاد في النفقات تدقيق النتائج 1 6 : وتأسيسا على ما سبق وعند القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء يجب التمييز بين الكفاءة والفعالية والكفاية.

### و \_ علاقة المحاسبة الحكومية بتدقيق الأداء في الوحدات الإدارية :

تهدف المحاسبة الحكومية التقليدية إلى خدمة أهداف الرقابة المالية والرقابة على الالتزامات الوحدة الحكومية وإظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة بالإضافة إلى إعداد تقارير مالية تظهر التدفقات المالية للخزينة .

(15) زهير ثابت (2001): نفس المرجع، ص155.

(16) محمد عادل الهامي - السيد أحمد السقا (2007): المرجع السابق، ص 315 . 316 . 317 . 318

ونتيجة لتطور وزيادة دور الدولة أصبحت القواعد التقليدية للمحاسبة الحكومية لا تواكب التغيرات الكبيرة التي حدثت على مستوى وظائف الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي وقيامها بتنفيذ خطط تنمية اقتصادية واجتماعية .

ولقد أشار العديد من الكتاب مثل GEORGE MEAL إلى عدم ملائمة المحاسبة الحكومية التقليدية مع تطور مفهوم الوحدة المحاسبية الذي يتوافق مع زيادة دور الدولة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية و نتيجة لذلك أصبحت هناك ضرورة لتطوير المحاسبة الحكومية لتوفير بيانات تظهر الترابط بين الاعتمادات و البرامج و الأنشطة الحكومية بصورة أكثر شفافية و دقة و صدق و موضوعية لنتائج الوحدات الحكومية. حيث تساعد تلك البيانات في عمليات الرقابة وتقييم الأداء لنتائج الوحدات الحكومية 17 .

وتأسيسا على ما سبق قدمت الدراسة التي قامت بها إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية التابعة للأمم المتحدة سنة 1970 الخصائص المعيارية للنظام المحاسبي الحكومي الملائم لتطوير عملية قياس الأداء ورقابة البرامج حيث تمثلت هذه الخصائص فيما يلي :

1 - استجابة النظام المحاسبي للمتطلبات التشريعية والقانونية المعمول بها في الدولة .

2 - ارتباط توبيقات النظام المحاسبي بتوبيقات الموازنة العام للدولة وتحقيق التكامل بينهما .

3- إمساك الحسابات بطريقة تخدم الأغراض التي خصصت من أجلها الأموال

4 - توفير البيانات التي تساعد في تدقيق الأداء المالي والإداري وفرض رقابة فعالة على الأموال والعمليات والبرامج والأنشطة .

5 - إفصاح الحسابات عن النتائج البرامج بشكل ملائم .

<sup>17</sup> محمد عادل الهامي - السيد أحمد السقا (2007): المرجع السابق، ص 316.

— تطوير المحاسبة العمومية ( الحكومية ) لزيادة فعالية أنشطة الوحدات الحكومية —

6 - توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والبرمجة وتقويم الأداء في شكل مادي ومالي .

7 - توفير المعلومات التي تساعد في إعداد الحسابات القومية خصوصا المتعلقة بقطاع الحكومي .

و تأسيسا على ما سبق يجب أن يتضمن النظام المحاسبي الحكومي المتطور قواعد ومبادئ ومعايير تكون قادرة على توفير المعلومات أو البيانات التالية<sup>(18)</sup>:

- معلومات أو بيانات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات ، - معلومات أو بيانات لأغراض الرقابة الإدارية ، - معلومات أو بيانات لتحليل التكلفة المنفعة .

**ثالثا تطوير النظام المحاسبي الحكومي لخدمة الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية:**

- نتيجة لزيادة دور الدولة في جميع الأنشطة الاقتصادية والخدماتية أصبح من الضروري تطوير وإصلاح المحاسبة الحكومية بغرض توفير معلومات وبيانات تخدم عملية الرقابة وتقييم الأداء على مستوى الوحدات الحكومية .

وبناء على ما سبق يجب أن تشمل عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي على العناصر التالية (19):

1 - يجب التحول من اعتماد موازنة البنود الخاصة بالرقابة المالية والتي تشمل الخطة المالية فقط ، إلى موازنة البرامج والأداء والتي تركز على ترجمة البيانات الخاصة بتكلفة الأنشطة إلى وحدات قابلة للقياس .

2 - تطوير أهداف المحاسبة الحكومية: ويتمثل في اعتماد مبادئ وإطار وأهداف للمحاسبة الحكومية التي تتوافق وتساعد في عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الاعتمادات بين الوظائف والأنشطة في الوحدات الحكومية وذلك

(18) نفس المرجع، ص 317.

(19) نفسه، ص 318.

— تطوير المحاسبة العمومية ( الكلاسيكية ) لزيادة فعالية أنشطة الوحدات الحكومية —

لتحقيق الاستغلال الأحسن للموارد وأيضا للمساعدة عند تخصيص إعمادات الوظائف والأنشطة عند إعداد البرامج

3- تطوير أسس التوبوب : وانطلاقا من أن التوبوب العمليات له الأثر الكبير في تحديد شكل ومضمون السجلات المحاسبية والتقارير المالية .

وبناء على ذلك يتم توبوب الإيرادات الموازنة بحسب مصادرها ، أما النفقات فيتم توبوبها قطاعيا وإداريا ونوعيا ووظائفيا. بحيث يجب الاستفادة من أسس التوبوب التي تحقق المساءلة المحاسبية عن العمليات والتي تتمثل في التوبوب الوظيفي والتوبوب حسب البرامج وحسب الأنشطة وذلك لخدمة عملية تقييم وتدقيق الأداء على مستوى الوحدات الحكومية

### المحور الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر:

تتضمن المحاسبة العمومية في الجزائر على قواعد قانونية وقواعد تقنية:

أ\_ **القواعد القانونية:** يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 والخاص بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتنفيذ المصدر الأساسي للقواعد المحاسبة العمومية في الجزائر ويطلق عليه بقانون المحاسبة العمومية وقد نصت المادة 1 من قانون 90-21 من المحاسبة العمومية على أنه يطبق على الهيئات العمومية التابعة للدولة. والمجلس الدستوري والمجلس الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية أي الجماعات المحلية أي البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجماعات المستشفيات... الخ) وحدد القانون الأحكام التنفيذية والمتعلقة بميزانيات الهيئات العمومية التابعة للدولة.

كذلك بصدد هذا القانون التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين وتحديد مسؤولياتهم، ومبدأ الفصل بين مهامهم. حيث يقوم الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين بتنفيذ عمليات الإيرادات وتحقيق أي سداد للنفقات وعمليات الخزينة وكذلك نظام محاسبتها.

وقد اشتمل قانون المحاسبة العمومية على الأبواب التالية:

**الباب الأول: الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها:** وحدد هذا الباب مفهوم الميزانية أنها مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي لمدة سنة مدنية وتضمن **الفصل الثاني** مفهوم العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات.

وخصص **الفصل الثالث** لعمليات تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والخطوات اللازمة لإتمام عمليات الإيرادات والنفقات.

وتضمن **الفصل الأول من الباب الثاني**، الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ العمليات المالية، وهم الأمرين بالصرف وإجراءات تعيينهم وأضاف الأمرين بالصرف المسؤوليات يتطلعون بها عند قيامهم بالعمليات المالية.

وتناول **الفصل الثاني من الباب الثاني**: المحاسبون العموميون الذين يقومون بتنفيذ الخطوة الثانية من عملية تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية، حيث يتم تعريف المحاسب العمومي ومسؤولياته ودرجات المحاسب والإعمال التي يقومون بها أثناء تنفيذ العمليات المالية، ومنها المحاسبة الخاصة بعملية التنفيذ على مستوى وظيفتهم عند تنفيذ العمليات المالية.

وكذلك تم تحديد العلاقة بين الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

**ب- الجانب التقني للمحاسبة العمومية:** ويتمثل في الأطر الفنية للمحاسبة في الهيئات العمومية حيث تتحدد هذه الأطر بمدونات الحسابات المالية والإجراءات التي تحكم تلك المدونات وإعداد القوائم أو الجداول التي تعرض فيها النتائج النهائية بصورة إجمالية لعمليات تنفيذ ميزانيات تلك الهيئات.

إلا في الجزائر يلاحظ عدم وجود إطار محاسبي عمومي موحد خاص بالهيئات العمومية وتم الاكتفاء باستخدام أطر ومدونات محاسبية مختلفة للعديد من الهيئات العمومية والوحدات الإدارية المختلفة.

### 1- على مستوى هيئات الدولة المركزية وأهمها خزينة الدولة<sup>(20)</sup>:

انطلاقا من الفصل بين المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسب العمومي يتم تطبيق هذا المبدأ أيضا على هيئات الدولة المركزية والهيئات العمومية.

حيث يقوم الأمور بالصرف بمسك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية حيث يتم تسجيل العمليات أساس القيد البسيط وتعرض المحاسبة إدارية ما يلي:

بالنسبة لعمليات الإيرادات: تظهر الديون التي تم معايتها وإثباتها وتصنيفها، وأصدرت أوامر تحصيلها وأيضا تظهر التخفيضات وعمليات الإلغاء الخاصة بتحصيل بعض الإيرادات وعمليات التحصيل وقبض الإيرادات بالنسبة لعمليات النفقات: تظهر المحاسبة الإدارية والالتزامات وأوامر الصرف، وأيضا تتضمن المحاسبة الإدارية المحاسبة الخاصة بالاستثمارات العمومية. بينما يمسك محاسبو الدولة محاسبة خاصة بهم تتركز على أساس تعليمات مرتبطة بمحاسبة الخزينة.

ويتم تسجيل العمليات فيها على أساس القيد المزدوج وفق النظام التسيير السنوي والإجراءات المركزية المحاسبية أي تركيز وتسجيل كل العمليات في مركز واحد أي على مستوى الخزينة الرئيسية.

(20) نفسه، نفس الصفحة.



- **نظام التسيير السنوي**<sup>(21)</sup>: انطلاقا من أن ميزانيات الهيئات العمومية يتم الموافقة والتصويت عليها لسنة واحدة المادة3- من قانون 84-17 المؤرخ 17/7/1984 قانون المالية. وبناءا عليه يرتكز نظام التسيير السنوي على تسجيل كل العمليات المالية في حساب السنة التي يتم خلالها تنفيذ هذه العمليات (ويطلق عليها الأساس النقدي). بغض النظر عن الميزانية التي أقرتها ورخصت بها أي أن الإيرادات المقبوضة فعلا والنفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي بين أول جانفي 31 ديسمبر هي التي ترتبط بالسنة المعنية.

وبناء على ذلك فإن العمليات المقررة في الميزانية وغير المنتهية في 31/12 يتم تحويلها وتدويرها إلى حساب السنة اللاحقة أي القادمة حيث أنه عند هذا التاريخ تعتبر السنة المالية منتهية وبالتالي لا يمكن مبدئيا إلحاق أو ربط أي عملية بها منفذة بعد ذلك التاريخ. ويعترف نظام التسيير السنوي فقط بالتنفيذ المادي للعمليات أي أن المحاسب يكفي بحساب العمليات المادية (القبض والدفع الفعليان للإيرادات والنفقات) المنجزة خلال السنة مهما كانت الميزانية التي رخصت بها.

**النظام المطبق في الجزائر:** طبقا للمادة 17 من قانون 84-17 أو المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإن العمليات المالية للإيرادات التابعة للدولة. وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة والميزانيات الملحقمة، التسجيل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائيا من طرف المحاسب العمومي خلال السنة المالية المدنية وهو نظام سنوي صرف.

ويلاحظ أن المرسوم التنفيذي رقم 414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة القلبية، حدد يوم 10/12 من السنة المعنية تاريخ لإقفال الالتزام بنفقات التسيير، وتمديد هذا التاريخ إلى 20/12 من نفس السنة لنفقات التجهيز. والنفقات المسددة عن طريق وكالات التسيير. وأما بالنسبة لعمليات تحصيل

الإيرادات فإنها تسيير بقاعدة عامة إلى آخر يوم من السنة المالية. وبناء عليه فإن الحساب العم للدولة لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة.

- **نظام الحسابات السنوية:** عند إقفال حسابات السنة المالية يقوم المحاسبون العموميون بمختلف الهيئات العمومية بإعداد حسابات التسيير التي تتضمن كل العمليات (عمليات الميزانية وعمليات الخزينة) المنجزة من طرفهم أو من محاسبين عموميين ملحقين بهم.

و يعتبر حساب التسيير لأي محاسب عمومي وثيقة يعرض فيها بصورة رقمية مجمل العمليات المنجزة من طرفه خلال السنة المالية المنتهية، حيث يقدم المحاسب، حساب التسيير إلى قاضي الحسابات (مجلس المحاسبة *cours des comptes*) لمراجعتها والتصديق عليها.

ومن خلال التطابق الذي يجب أن يكون بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات اليومية ودفتر والموازنة العامة من جهة ومستندات الإثبات من جهة أخرى، وبذلك يمكن حساب التسيير المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة.

**دليل حسابات الخزينة:** يتضمن دليل حسابات الخزينة مجموعة الحسابات الخاصة المرخص بها للمحاسبين العموميين باستخدامها عند تسجيل العمليات المنفذة. ويعتبر دليل الحسابات أحد الوسائل الهامة التي تستخدمها المديرية العامة للمحاسبة العمومية الإدارة المركزية للخزينة، حيث يسمح هذا الدليل بالقيام بعمليات تجميع للبيانات بصورة إحصائية على مستوى مركزية. ويساعد هذا الدليل في توفير المعلومات الضرورية لتسيير خزينة الدولة عند تنفيذ قانون المالية.

#### الخطوط العريضة لدليل حسابات الخزينة<sup>(21)</sup>:

تعتبر المحاسبة وسيلة الإدارة الأساسية لتسجيل العمليات التي تسمح للسلطات بالرقابة والإطلاع على تنفيذ العمليات. فعلى مستوى الجماعات المحلية، مثلا تقدم

(21) محمد مسعي(2003): المحاسبة العمومية - دار الهدى عين مليلة الجزائر، ص 122 - 123.

المحاسبة العمومية وصفا للعمليات الميزانية وعمليات الخزينة. و نتيجة لخصوصية العمليات المسجلة على مستوى الهيئات العمومية التابعة للدولة، تم إصدار مدونة أو دليل حسابات خاصة بالمحاسبة العمومية الخاصة بالخزينة متضمنة في الأمر رقم 65-320 الصادر في 1965/12/31 في قانون المالية لسنة 1965.

#### - دليل حسابات الخزينة:

يرجع صدور أول دليل حسابات لمحاسبة الخزينة إلى الأمر 65-320 الصادر في 1965/12/31 والمتضمن في قانون المالية لسنة 1965. إضافة إلى ذلك الإجراءات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر في 1991/9/7 التي بين تطبيق قانون 21-90 الصادر في 1990/8/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية - الذي ينص على أن تسجيل عمليات الدولة وفق مبدأ القيد المزدوج بناء على القواعد والتوجيهات أو التعليمات الصادرة من وزير المالية ويلاحظ أن ترتيب وتصنيف وتنظيم دليل حسابات الخزينة تم على أساس عشوائي ومبوبا على أساس طبيعة العملية.

#### موضوع المحاسبة العامة للخزينة: ويتمثل في تسجيل وعرض ما يلي:

- 1- عمليات الإيرادات والنفقات للميزانية العامة والحسابات الخاصة.
- 2- عمليات الخزينة التي تشمل عمليات السيولة النقدية وعمليات القيم المنقولة وعمليات تسيير الأموال المودعة من طرف مراسلي و وكلاء الخزينة - الإصدار- تسيير عمليات تسديد القروض الدولية.
- 3- متابعة حركة الأموال والتسويات بين المحاسبين العموميين عند تنفيذ عمليات الخزينة وتجميعها ودمجها في الخزينة المركزية.
- 4- نتائج تنفيذ الميزانية ونتائج عمليات الخزينة.
- 5- عرض وضعية القروض (ديون) الدولة.

**موضوع دليل حسابات الخزينة:** ويتألف دليل حسابات الخزينة من مجموعة حسابات خاصة التي يستخدمها المحاسبون لتسجيل العمليات التي تقوم بها الخزينة أو التي تحدث على مستوى الخزينة.

ويسمح دليل الخزينة بالمساعدة في تسيير خزينة الدولة والرقابة على تنفيذ قانون المالية.

**بنية دليل حسابات الخزينة:** تم تصنيف دليل حسابات الخزينة إلى المجموعات التالية:

-المجموعة 1: الصندوق والمحفظة (بها أوراق مالية)

-المجموعة 2: عمليات الميزانية -المجموعة 5: عمليات الترتيب والتصنيف

-المجموعة 3: عمليات الخزينة -المجموعة 6: القروض المضمونة من الدولة

-المجموعة 4: الوكلاء والمراسلون -المجموعة 7: حقوق وديون الدولة المختلفة

وبالإضافة إلى مجموعات دليل حسابات الخزينة، هناك أيضا:

◀ **الحسابات العامة:** وهي تشمل عمليات ذات طبيعة خاصة ومختلفة، وتصنف بالصفة العامة حيث يمكن ربطها بأكثر من مجموعة.

◀ **الحسابات الخاصة:** ويتفرع من الحساب العام، وأحد فروعها ويصنف هذا الحساب بالخصوصية النوعية والاستثناء أي يحدث نادرا.

- **طبيعة حسابات دليل الخزينة:** يمكن تمييز الحسابات التالية<sup>(22)</sup>:

1- **الحسابات المالية:** وتتمثل في الحسابات المخصصة لتسجيل عمليات القبض ودفع الأموال - والقيم المنقولة المرتبطة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات

<sup>22</sup> ALI Bisszd : droit de la publique -ed. houma ALGER 2004 P 190 :193

فضيل شبلي وحمزة عبد الكريم (2004): دليل الموظف الجزء الأول : النصوص التشريعية في المحاسبة والمالية العامة. قصر الكتاب.

— تطوير المحاسبة العمومية ( الكلاسيكية ) لزيادة فعالية أنشطة الوحدات الحكومية —

وتشمل حسابات الصندوق وحسابات البريدية الجارية والحسابات الجارية لمعهد الإصدار وحسابات السندات والقيم المنقولة.

**2- حسابات التسوية:** وتشمل في حسابات التسوية بين المحاسبين التي تغطي عمليات حركة النقدية وحركة الأموال.

**3- حسابات التحويل والتنظيم:** وهي حسابات تستخدم فيها بين نوعين من المحاسبة أو عمليات تحويل ضمن المحاسبة الواحدة.

#### **4- حسابات النفقات النهائية أو القيد المؤقت:**

- تعرض حسابات القيد النهائية أو التخصيص النهائي للإيرادات والنفقات عندما يتم تحديد قيمها ووجهتها.

- بينما يعرض حساب القيد المؤقت: الإيرادات والنفقات التي يتم تحديدها أو تخصيصها وإمكانية توزيعها على عدة جهات.

**حسابات النقدية ومحفظة الأوراق المالية:** وتسجل في حسابات هذه المجموعة حركة النقدية المقبوضة والمدفوعة وكذلك الأموال الداخلة للخزينة والخارجة منها.

- **حسابات عمليات الميزانية:** وتسجل فيها وتعرض التغييرات المحاسبية الناتجة عن عمليات قامت بها الخزينة لتنفيذ الجزء الخاص بميزانية الدولة والمكلف بتنفيذها الخزينة. وتسجل في هذه الحسابات الإيرادات والنفقات النهائية التي تسمح بعملية إعداد حساب النتيجة والتسيير، وإعداد قانون تنظيم الموازنة.

- **حسابات عمليات الخزينة:** وتسجل في هذه الحسابات العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة من جهة وعمليات القروض العمومية من جهة أخرى. ويتم فتح الحسابات الخاصة بالخزينة فقط عند مديرية الخزينة العامة للجزائر العاصمة. وكل محاسبو الدولة العموميون.

- **حسابات الوكلاء والمراسلين:** وتسجل فيه العمليات التي ينفذها الوكلاء

المراسلين الملحقين بالمحاسبين العموميين

### المحاسبة العمومية على مستوى الجماعات المحلية:

يطبق مخطط محاسبي للبلدية وآخر يطبق على مستوى الولاية وقد صدر بالتعليمية العامة سنة 1967 من طرف وزير المالية وينظم هذين المخططين المحاسبين للبلدية وللولاية، التعليمات الصادرة فيما بين الوزارات - تعليمة الولاية W1 - وتعليمة الولاية W2 - وتعليمة البلدية C1.

وتضمنت هذه التعليمات المخطط المحاسبي للبلدية الذي اشتمل على - 7 أصناف - كل صنف يتضمن مجموعة حسابات صنفت حسب طبيعتها، وتمثل هذه الأصناف فيما يلي:

- **الصنف 1 الأموال الخاصة:** ويتضمن حسابات خاصة بتسجيل وسائل تمويل البلدية لتجهيزات، إضافة إلى حركة الأموال المرتبطة بالاستثمارات الاقتصادية.

- **الصنف 2 الاستثمارات:** ويتضمن حسابات تسجل فيها عمليات اقتناء انشاء وصيانة هذه الممتلكات.

- **الصنفان 6-7:** وتسجل في الصنف 6 الأعباء والمصاريف التي تدفعها البلدية، بينما حسابات الصنف 7 الإيرادات التي تحصل عليها البلدية.

- **الصنف 8- النتائج:** ويتضمن 3 حسابات: الحساب 82 نتائج السنوات المالية السابقة - والحساب 83 الاقتطاع من إيرادات التسيير ( التمويل الذاتي للتجهيز والاستثمار ) - والحساب 85 نتيجة السنة المالية التي تبين الفائض أو العجز في الأموال المتداولة للبلدية. أي الفائض أو العجز في رأس المال العامل للبلدية أو الولاية.

- **الصنف 0:** خصص لحسابات إحصائية.

- **الصنف 9 -** خصص هذا الصنف للمحاسبة التحليلية: ويتضمن حسابات المصالح والبرامج والتعليمات خارج البرامج التي تتم على مستوى البلديات وبواسطة هذا الصنف يصبح هناك إمكانية لتحديد و لحساب تكلفة التعليم

والبرامج على مستوى البلدية. وأما على مستوى الولاية فقد صدر المخطط المحاسبي للولاية سنة 1970 المرسوم رقم 70-154 المؤرخ في 22/10/1970 والمحدد لمدونة أو دليل نفقات وإيرادات الولاية وكذلك القرار الوزاري المشترك رقم 12036 المؤرخ في 12/12/1970 والمتعلق بتطبيق هذا المرسوم، وهذا المخطط المحاسبي ي يختلف عن المخطط المحاسبي البلدي.

وأما الإطار المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهو مستمد من التعليمات الصادرة عن وزارتي المالية مع إجراء التعديلات الضرورية والمتعلقة والخاصة بطبيعة كل نشاط من أنشطة هذه المؤسسات واختلاف عملياتها المالية.

وتأسيسا على ما سبق يلاحظ أن العلاقة بين المخططات المحاسبية لمختلف الهيئات العمومية والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) الملغى (مخطط 1976) هي محدودة جدا. بينما العلاقة الغير موجودة مع النظام المالي الجديد الذي شرع في تطبيقه ابتداء من 1/1/2010 على مستوى المؤسسات الاقتصادية وحيث أن النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من معايير المحاسبة الدولية.

#### - النقائص وعدم فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر:

يلاحظ من خلال دراسة وتحليل المحاسبة على مستوى الخزينة وعلى مستوى الهيئات العمومية للدولة المركزية وعند تحليل ودراسة مخططات المحاسبة على مستوى الجماعات المحلية (البلدية والولاية) وكذلك دراسة قانون المحاسبة العمومية رقم 21-90... ويلاحظ أن ما سبق يتسم بالعديد من النقائص وعدم الفعالية يمكن إيجازها فيما يلي:

- يلاحظ أن مدونة أو دليل حسابات الخزينة قد خلت من حسابات تحدد وتظهر وصف ومعاينة لثروة وأموال الهيئات العمومية.

- غياب المصطلحات المشتركة في المحاسبة المطبقة في الوحدات الإنتاجية وهذا ما يزيد صعوبة تفسير حسابات الهيئات العمومية بحيث يصبح تفسير عمليات

الدولة لا يتم إلا من طرف الأعوان العموميون المسؤولون عن تنفيذ العمليات المالية.

- إن الالتزام بالترقيم الخطي العشري للحسابات نتج عنه صعوبة وعدم إمكانية إنشاء حسابات أخرى عند الضرورة وهذا ينقص من فعالية هذا التبويب والتصنيف للحسابات.

- ركزت المحاسبة العمومية المطبقة حالياً على عمليات الدفع النقدي والقبض النقدي فقط. عند تنفيذ الموازنات للهيئات العمومية.

- غياب إطار مناسب لحساب الاستغلال والميزانية - متشابه لما هو موجود في المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الإنتاجية.

- يلاحظ أن هناك صعوبة عند القيام بعمليات تجميع الحسابات للوحدات الإدارية التابعة للهيئات العمومية بحيث تم عملية التوحيد والتجميع للبيانات بمعالجات خارج الإطار المحاسبي.

- يبين من خلال دراسة وتحليل الإجراءات القانونية المنظمة للوحدات الإدارية أن هناك تناسق وتوحيد لتلك المنظمة للوحدات الإدارية، لكن بالمقابل بالنسبة للقواعد الفنية لمحاسبة الوحدات الإدارية وخصوصاً دليل الحسابات وأساليب معالجة على مستوى الوحدات الإدارية، يتبين أن الوحدات تطبق قواعد ومخططات محاسبية متباينة وينتج عن هذا صعوبة تجميع وتوحيد على مستوى مركزي للبيانات سواء بالنسبة للمحاسبة الوطنية أو لتوحيد وتجميع الحسابات على مستوى الإدارة المركزية بوزارة المالية

- ونتيجة لاختلاف أساليب المعالجة المحاسبية لحسابات الوحدات الإدارية، اختلاف المخططات المحاسبية، ينتج عن ذلك غياب إطار محاسبي موحد مما ينتج عنه صعوبة توحيد وتجميع البيانات المحاسبية علة مستوى المحاسبة الوطنية.



- يلاحظ أن الإطار المحاسب الذي يحكم المحاسبة العمومية المطبقة على الوحدات الإدارية. موجه أساسا ومركز على أساس مبدأ محاسبة الصندوق أي على أساس مبدأ النقدي.

- الإطار المحاسبي المطبق على الوحدات الإدارية لا يأخذ بعين الاعتبار عناصر الذمة المالية للوحدات الإدارية... ونتيجة ذلك لا يتم تسجيل المباني والأراضي والممتلكات الأخرى والحقوق والديون المعينة والمرتبطة بالوحدات الإدارية...

وبذلك يلاحظ أن رقابة ومتابعة عناصر الذمة المالية وممتلكات الوحدات الإدارية بصعوبة وبدون شفافية، وبأساليب خارج الأطر المحاسبية. ونتيجة ذلك يصبح من الصعب تحديد وتقييم عناصر الذمة المالية للوحدات الإدارية في لحظة معينة.

- ويلاحظ أن المشكلة الكبيرة المترتبة على عدم تسجيل ومتابعة حقوق المؤسسات الغير مدفوعة من طرف الدولة، تضخمت في السنوات الأخيرة وأصبح هناك صعوبة في التحكم فيها وعدم تحديدها بصورة دقيقة. ويرجع ذلك إلى غياب الإطار المحاسبي الذي بواسطته يمكن تسجيل تلك الحقوق والديون.

وبناء على ما سبق تطلب في العديد من المرات قيام مجموعات عمل لتحديد مبالغ حقوق الغير المدفوعة من طرف الدولة للوحدات الإدارية عن طريق القيان بعمل مستقل خارج الأطر المحاسبية المطبقة حاليا في الوحدات الإدارية.

- لا يسمح الإطار المحاسبي المطبق حاليا في الوحدات الإدارية والهيئات العمومية، إلا بمعرفة ومتابعة جزئية لنشاط وعمليات الدولة وتقسيماتها ويظهر ذلك بمعالجة نفقات التسيير مثل الأجور والتعويضات... الخ بينما لا يظهر بشكل مفصل لحسابات صناديق التقاعد والمعاشات وسندات محاسبية وسندات الخزينة والأصول المالية الأخرى و تطورهما بصورة شفافة.

- يلاحظ أن مدونة أو دليل حسابات الخزينة المطبق حاليا بمرور الزمن أصبح يفتقر لعملية التناسق والتوافق والترابط بين أنواع الحسابات ومسمياتها وعناوينها وأصبحت أقل دقة وضوح... الخ ويرجع ذلك لأن عملية التقييم العشري الخطي أي التقييم على أساس عشري يفتقد للمرونة بحيث يصبح من الصعوبة بمكان إضافة حسابات جديدة عند الضرورة.

- تمتاز القوائم المالية الإجمالية والتجميعية لنتائج الوحدات الإدارية بالغموض وعدم الوضوح وللعلم أن هذه القوائم تتمثل في الآتي:

- الميزان العام الشهري أو السنوي لعمليات الخزينة.

- قائمة للوضعية الشهرية أو السنوية لتنفيذ موازنة التسيير، نفقات التسيير، وموازنة نفقات التجهيز.

- قائمة للوضعية الشهرية أو السنوية لحسابات الخزينة وخصوصا الحساب الجاري للخزينة وحساب البنك المركزي.

ويلاحظ أن هذه القوائم المنشورة والتي يتم إصدارها والتي بواسطتها يمكن الإطلاع على عمليات الموازنة لا يمكن فهمها بسهولة واستغلال البيانات المعروفة فيها في شكلها الحالي.

#### **- القائمة أو الجدول الملخص لعمليات الخزينة:**

وهي عبارة عن جدول موجه شهري لتنفيذ الموازنة حيث يبين وسائل التمويل.... ولا يمكن إعداد هذا الجدول الموجه والملخص إلا بعد معالجات محاسبية للعديد من البيانات المحاسبية.

- يلاحظ أن الأطر المحاسبية المطبقة حاليا في الهيئات العمومية والوحدات الإدارية لا تتماشى مع الأساليب الفنية لمعالجة وتوصيل البيانات وعرضها. وهذا يرجع إلى التأخر في الإعداد والتسجيلات عند قوائم النتائج الإجمالية عند تجميع البيانات على مستوى المركز وإعداد القوائم الإجمالية الختامية حيث يتم إعدادها خلال فترة

زمنية غير متوافقة مع التسيير الحديث للمالية العامة أو الأموال العامة على مستوى الهيئات العمومية.

ويمكن إيجاز وتلخيص ما سبق، فإن النظام المحاسبي المطبق على مستوى الهيئات العمومية، اختص فقط بعمليات الدفع والقبض النقدي وأهمل كليا المفاهيم المتعلقة والمرتبطة بالعناصر الممتلكات والثروة على مستوى الهيئات العمومية ومبدأ معاينة وتحديد الحقوق والديون والتي تتطلب تسجيلا محاسبيا للحقوق والديون المرتبطة بالهيئات العمومية.

### الخاتمة:

بعد هذا العرض التحليلي للمحاسبة العمومية في الجزائر تبين لنا أنها تعاني من نقائص وعدم فعالية لتطبيق موازنة البرامج والأداء ولتحقيق ذلك يتطلب تطوير المحاسبة العمومية المطبقة في الجزائر بالأخذ بالتوصيات التالية:

1- استخدام أساس الاستحقاق: أثبتت التجارب في العديد من الدول أن أساس الاستحقاق هو الأساس الأفضل لإتباعه في المحاسبة الحكومية وقد أوصت به العديد من البيانات الدولية للمعايير المحاسبية التي تطبق في القطاعات الحكومية ويتطلب هذا الأمر تطبيق أسس الاعتراف بعناصر القوائم المالية و هي الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف .

2- استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي وذلك للمساعدة في حساب تكلفة المشروعات و البرامج المنفذة على مستوى الوحدات الإدارية و المساعدة أيضا في اتخاذ القرارات في القطاع الحكومي و تساعد محاسبة التكاليف أيضا في تحديد سعر السلع و الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية .

3- تساعد محاسبة التكاليف في قياس الأداء على مستوى الوحدات الإدارية

4- القوائم المالية الحكومية و الإفصاح عنها :

— تطوير المحاسبة العمومية ( الحكومية ) لزيادة فعالية أنشطة الوحدات الحكومية —

انطلاق من استخدام أساس الاستحقاق يمكن إصدار قوائم مالية للوحدات الحكومية تضمن ميزانية قياسية و قائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى

5- إعداد دليل حسابات حكومية موحد:

وذلك بهدف إظهار جميع الحسابات التي تعكس العمليات المالية النقدية وغير النقدية كافة حيث يتم تصنيف وتبويب العمليات المالية الحكومية بصورة تخدم أغراض الرقابة و متخذي القرارات.

6- لمسايرة التطورات العالمية، يجب الأخذ بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية و يتم ذلك من خلال مقارنة ما هو مطبق من أسس و مبادئ في المحاسبة الحكومية بالمعايير المحاسبة الدولية و تصحيح المعايير المحاسبية المطبقة على مستوى الوحدات الإدارية.

IMF: International Monterey Fund.

IFAC: International Federation of Accountants

GASB: Governmental Accounting Standards Board

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards