

نحو إستراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

IPSAS

دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية

Towards a consensual strategy to adopt IPSAS

An analytical

study of the French experience

خميسة براهيم*، جامعة الجزائر 3، الجزائر

البريد الالكتروني: bra.khemissa@hotmail.com

بن موسى كمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر

البريد الالكتروني: benmoussakamel@live.fr

Abstract

This study seeks to examine and analyze the obstacles facing the implementation of the International Public Sector Accounting Standards IPSAS, Especially with the increasing adopted by countries, Which is facing many problems in the domain, Resulting from the adoption of the accrual basis of accounting by IPSAS; who is usually not fully compatible with public finance, public sector management tools, And its objectives and characteristics, The study presented the French experience to demonstrate the approach to IPSAS convergence and the mechanism to overcome difficulties. This study found that the most appropriate way to adopt IPSAS is the gradual shift in their application based on the applicable standards in the country concerned.. Also The requirements for their application can be classified as fundamental as reforming the

* المؤلف المراسل

budget system or auxiliary requirements such as administrative decentralization, Provided that accounting reform is part of a strategy for a general shift towards new public management

Keywords: International public sector accounting standards IPSAS; Accrual basis; decentralization ; financial independence ; Program and performance budgeting .

المخلص

في إطار التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على المستوى الدولي، والعراقيل المطروحة لتبني هذا النموذج، والناجئة عن اعتماد أساس الاستحقاق محاسبيا، سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تحليل التجربة الفرنسية للتقارب مع معايير IPSAS لاستنتاج متطلبات اعتمادها استلهاما من مسار هذه التجربة، وقد خلصت الدراسة إلى أن النهج الأمثل لا يكمن في التطبيق الكلي لمعايير IPSAS، وإنما بالتوافق التدريجي المعتمد على المعايير قابلة التطبيق على مستوى الدولة المعنية، في حين أن متطلبات تبنيها يمكن تمييزها إلى أساسية كالإصلاح الموازني المرافق، ومتطلبات مساعدة كالمركزية الإدارية، على أن يدخل مشروع تبني معايير IPSAS ضمن استراتيجية كلية تهدف إلى التحول إلى المناجنت العمومي الحديث

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛ أساس الاستحقاق؛ اللامركزية الإدارية؛ الاستقلالية المالية؛ موازنة البرامج والأداء.

تمهيد:

لقد جاءت فكرة التوحيد والتوافق الدولي في مجال المحاسبة العمومية متأخرة مقارنة بنظيرتها في القطاع الربحي، إذ اعتبر توحيد نظم المحاسبة العمومية أقل أهمية، وكان هذا راجع أساساً لعدم مطابطة الأسواق المالية الدولية لمعلومات القطاع العام رغم توسع المعاملات المالية للقطاعات العامة خارج حدود الدول.

إلا أن النجاح النسبي للتوحيد المحاسبي للقطاعات الربحية قاد إلى بوادر خلق توافق في أدوات تسيير المال العام على المستوى القاري والدولي فرضته عديد الأسباب على غرار التكتلات الاقتصادية للدول وإلزامية التوحيد لأغراض المقارنة وإدماج حسابات دول التكتلات ضمن تقارير مالية موحدة، وكذا مطالب الأسواق المالية بمعلومة مالية موحدة، بعد لجوء طلبات التمويل العمومي إليها نتيجة شح الموارد الداخلية للدول.

فبرز في هذا الإطار نموذج مجلس المحاسبين الدوليين IFAC والمجلس التابع له القائم على وضع معايير خاصة بمحاسبة القطاع العام، والذي اعتبر النموذج الأكثر فعالية نحو خلق توافق المحاسبة العمومية على المستوى الدولي، وهذا راجع من جهة خبرة وسمعة IFAC في التوافق المحاسبي من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB القائم على وضع معايير IAS/IFRS للمؤسسات الاقتصادية، وراجع من جهة أخرى لعضوية أغلب دول العالم فيه مما جعل أي مشروع معد من قبله يأخذ الطابع الدولي، فمنذ بداية عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تم تبنيها من قبل عديد الدول بمستويات متفاوتة في التطبيق، نتيجة للفلسفة الجديدة التي جاءت بها للقطاع العام الذي اعتاد على التعامل مع محاسبة تتبع تنفيذ الموازنة العامة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات فقط، خاصة النموذج القاري، عكس النموذج الأنجلوسكسوني الذي يعتبر متقارب بشكل كبير مع ممارسات IPSAS، ما جعل الدول المنتهجة له سباقة في تبنيه بشكل شبه كلي، أما باقي الدول فكان عليها انتهاج مسار وتوفير متطلبات لتمهيد الطريق لاعتماد المعايير.

وعلى غرار كل الدول تعتمد فرنسا نظام محاسبة عمومية هدفه تسيير المال العام لم تتم بتحيينه لمدة تقارب الأربعين سنة، ما جعله غير فعال في ضمان الشفافية والموثوقية وخدمة المساءلة واتخاذ القرار، وهذا نابغ من عدة أسباب، يعد الرئيسي منها ضعف الإفصاح عن المعلومة المالية الناتجة عن تطبيقه، ما أدى بفرنسا إلى الشروع في مشاريع الإصلاح المحاسبي العمومي على المحورين الموازي والمحاسبي، لغرض مواجهة المتطلبات الجديدة لتسيير المال العام، وكان هذا الإصلاح مبني على التحول من محاسبة الخزينة إلى محاسبة التعهد في إعداد المعلومة المالية، واستوتحت فرنسا جزء كبير في إصلاحها المحاسبي الذي لا يزال قيد التطوير رغم تطبيق النظام الناتج عنه من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

التساؤل الرئيسي:

ما هو المسار الأساسي الواجب انتهاجه للتحول إلى نموذج IPSAS في مجال إعداد وعرض المعلومة المالية للدولة؟

التساؤلات الفرعية:

- ما هي الخصائص الأساسية لمعايير IPSAS التي تجعلها تختلف عن أي نظام محاسبي عمومي وتتطلب أرضية خاصة لتبنيها؟
- ما هي المراحل والإصلاحات التي مرت بها التجربة الفرنسية قبل الشروع في إصلاح محاسبي مستمد من IPSAS؟
- كيف كان موقف الإصلاح المحاسبي العمومي الفرنسي وموقعه من معايير IPSAS؟

المحور الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قامت الممارسات المحاسبية في القطاع العام على اختصاص المحاسبة العمومية بتتبع العمليات اعتمادا على مفهوم الموازنة العامة التي تقدر الإيرادات والنفقات الواجب تحصيلها أو صرفها خلال السنة المالية، ليلتزم النظام المحاسبي العمومي بقيود الموازنة خلال السنة دون الخروج عنها، إلا أن معايير IPSAS

خرجت عن هذه الرؤيا التقليدية من خلال مجموعة من المبادئ والممارسات المستحدثة ضمن مالية القطاع العام.

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

هي معايير تحكم كيفية إعداد وعرض المعلومات المالية للقطاع العام، وتعالج طرق العرض ومحتوى القوائم المالية، وقواعد الاعتراف والقياس لعناصر هذه القوائم، والمعالجات المحاسبية للعمليات المالية وفق أساس الاستحقاق المطبق عادة على المؤسسات الاقتصادية والذي ينص على الاعتراف بالأحداث المالية عند نشوئها أو الالتزام بها، دون أخذ بعين الاعتبار حدوث التدفق النقدي من عدمه (PEFA), Mars 2003, p06). وقد قام مجلس IPSASB¹ بإعداد 32 معيار وفق أساس الاستحقاق إلى غاية 2014 (IPSASB, 2014)، ولكون غالبية الدول لا تعمل بنظام الاستحقاق في القطاع العام، قامت لجنة القطاع العام PSC² التابعة لـ IFAC³ في جانفي 2003 بعرض معيار IPSAS⁴ يحدد المعلومات والمعالجات الضرورية الواجب عرضها واتباعها من قبل المؤسسات التي تتبع الأساس النقدي، وقد وضع هذا المعيار توصيات تتضمن المسار الواجب اتباعه من أجل التحول إلى نظام الاستحقاق (PEFA), Mars 2003, p07)، ويمكن تصنيف معايير IPSAS إلى:

(Des Robert & Colibert, 2008, PP XI–XII)

- معايير خاصة بعناصر الأصول: تتمحور حول قواعد الاعتراف والقياس للأصول التي هي تحت رقابة الهيئات العمومية

1 IPSAS : international public sector accounting standards board

2 PSC : Public Sector Committee

3 IFAC : international federation of accountants

4 IPSAS : international public sector accounting standards

- **معايير خاصة بعناصر الالتزامات:** تهتم بقواعد الاعتراف والقياس والمحاسبة عن التزامات الهيئات العمومية القصيرة وطويلة الأجل، بما في ذلك أعباء المستخدمين، والمؤونات
- **معايير خاصة بإعداد الحسابات المدمجة الدولة وهيئاتها:** تهدف إلى بيان أساليب التجميع المحاسبي عن المؤسسات المراقبة من قبل الهيئات العمومية والمشاريع المشتركة.
- **معايير خاصة بإعداد القوائم المالية:** تحدد قواعد العرض والإفصاح عن المعلومة المالية للقطاع العمومي والقوائم المالية الواجب إعدادها لعرض الوضعية المالية للدولة وهيئاتها على عدة مستويات.
- **معايير لعناصر وأحداث ذات طبيعة خاصة:** وتتميز بمعالجتها لحالات خاصة بالقطاع العام فقط لخصوصيته في الكثير من المعاملات والعناصر كالإيرادات من المعاملات غير التبادلية وكيفية عرض معلومات الموازنة ضمن القوائم المالية، إضافة إلى معايير تعالج حالات خاصة كإعداد التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المالي المرتفع،

ثانياً: خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

لقد امتازت معايير IPSAS عن الممارسات المعمول بها عادة في القطاع العام بمبادئ وقواعد مستحدثة لعل أبرزها التخلي عن محاسبة الخزينة والتوجه إلى محاسبة التعهد التي تنص على الاعتراف بالعمليات المالية في تاريخ الحدث المنشئ لها دون أخذ حدوث الأثر النقدي للعملية في هذا التاريخ، وهو ما أدخل مفاهيم جديدة على القطاع العام كالأصول، الالتزامات، الأعباء، المنتوجات، والتي كان يتم التعامل معها بشكل مختلف باعتماد الأساس النقدي الذي يُنتج عنصرين أساسيين للقوائم المالية، وهما النفقات والإيرادات، كما أدرجت المعايير قواعد تقييم جديدة لممتلكات والتزامات الدولة كالقيمة العادلة، والقيمة النفعية، ولعل من أهم الخصائص التي ميزتها عن المحاسبة العمومية التقليدية هو مستوى الإفصاح المحاسبي الناتج عنها والذي يتميز بوفرة

المعلومات المالية المتميزة بخصائص نوعية كالوضوح، الملائمة، الموثوقية، الصورة الصادقة، القابلية للمقارنة، العرض في التوقيت المناسب، وقابلية التحقق (IPSASB, the conceptual framework, 2014, p28)، وعلى العموم يمكن حصر خصائص المحاسبة العمومية في ظل نموذج IPSAS في:

1. أساس الاستحقاق ومحاسبة التعهد: وهي الميزة الأساسية لمعايير IPSAS مقارنة بأنظمة المحاسبة التقليدية القائمة على تتبع وتسجيل العمليات المالية على أساس التدفق النقدي الناتج عنها فقط
2. تعميم التقييد المحاسبي وفق أسلوب القيد المزدوج: نصت المعايير على تسجيل الأحداث المالية وتتبعها وفق أسلوب الحسابين (مدين/دائن) لإثبات ليس فقط النفقات والإيرادات، وإنما كل حقوق، ديون، أعباء، نواتج، وأصول الوحدة المحاسبية، والتي كان غالبيتها يتابع خارج الإطار المحاسبي في ظل تطبيق الأساس النقدي، أو وفق محاسبة إدارية لا تخضع للقيد المزدوج.
3. منطق الأداء والتسيير بالنتائج: إذ وفق منطق معايير IPSAS يجب على الدولة والهيئات التابعة لها بتسيير ممتلكاتها وعناصر ذمتها المالية بنفس أسلوب المؤسسات الاقتصادية، وذلك بجعل أهداف الهيئة هي أساس نموذج التسيير المنتهج، ومتابعة ذلك عن طريق مفاهيم كالاكتلاكات والمؤونات، والتدفقات الاقتصادية ومدى تحقيقها للخدمات المرجوة منها.

ثالثاً: إجراءات إعداد معايير IPSAS:

لقد أوكلت مهمة إعداد معايير IPSAS لـ IPSASB الذي يعمل تحت وصاية مجلس المحاسبين الدوليين IFAC، والذي حل محل لجنة القطاع العام PSC بعد إعادة هيكلتها سنة 2004 التي كانت تطلع بمهمة إعداد المعايير،

وتتمحور مراحل إعداد وعرض معايير IPSAS في: (Bellaouri Koutbi, 2011, p07)

- دراسة التدابير والتطبيقات لمختلف الدول، وتبادل النقاشات وأوجه الرؤى مع الهيئات الوطنية المختصة في المحاسبة العمومية حول المواضيع التي تتطلب معيارا محاسبيا؛
- دراسة الحلول التي قدمها IASB المختص في وضع معايير IAS/IFRS من خلال معايير IFRS الموافقة للمشكل محل الدراسة للاعتماد عليها في وضع معيار IPSAS؛
- تشكيل مجموعة عمل لإعداد استبيان ومسودة دراسة تضم الحلول المبدئية المقترحة للمشكلة المحاسبية المدروسة، وعرضها على جمهور مختص لإبداء الرأي حول الموضوع، ليتم جمع الآراء، والقيام على ضوءها بتعديلات مناسبة على مشروع المعيار؛
- وفي الأخير يتم عرض المعيار، والذي يكون قد تمخض عن المراحل والدراسات السابقة، وتبيير الاختيارات والبدائل المحاسبية المدرجة في المعيار. ويجب الإشارة إلى أن أولوية مجلس IPSASB هي التقارب مع معايير IAS/IFRS بالاعتماد عليها كمصدر رئيسي لإعداد معايير IPSAS دون إجراء تعديلات أو بإجراء تعديلات في الحالات الخاصة بالقطاع العام التي لا تتيح تطبيق بند من بنود IFRS، ولا يلجأ IPSASB إلى معايير IFRS في حالة وحيدة وهي القضايا الخاصة بالقطاع العام دون وجود مقابل لها في محاسبة المؤسسات الاقتصادية.

المحور الثاني: مسار الإصلاح الإداري، المالي، والموازني في القطاع العام الفرنسي وأثره في التحول نحو نموذج متقارب مع IPSAS

باشرت فرنسا منذ ثمانينيات القرن الماضي إصلاحات مالية، إدارية، ومحاسبية، على قطاعها العام غير الربحي إن على المستوى المركزي أو المحلي، وعرضنا لهذه الإصلاحات لا يعني بالضرورة أن هدفها كان تبني معايير

IPSAS لكون بداية الإصلاحات جاءت قبل ظهور لجنة القطاع العام PSC التابعة لـ IFAC سنة 1986، وإنما مهدت للتوجه نحو التقارب مع معايير IPSAS فكانت بمثابة مسار طويل لتبنيها، وسنركز في هذا السياق على الإصلاحات الإدارية، المالية، الموازنية، في القطاع العام الفرنسي.

أولاً: الإصلاحات الإدارية

قامت فرنسا منذ الثمانينيات بتحويل جذري لهيكل إدارتها العامة، شكلاً من خلال تغيير في التنظيم الهرمي للدولة، ومضموناً بتوزيع جديد للمهام وإدراج طرق تسيير جديدة.

1. **التحول إلى اللامركزية الإدارية:** مرت اللامركزية في فرنسا بعدة مراحل، فكانت أول خطوة نحوها فيما سنه رئيس الوزراء Gaston Defferre سنة 1982 (**Direction générale de la mondialisation du développement et des partenariats, 2012, p07**) خلال قانون Defferre والذي أسس لتحويل هام للسلطة السياسية، الضريبية والإدارية من الدولة إلى الهيئات المحلية (**Gutiérrez Ruiz, 2012, p115**)، ومرت اللامركزية في فرنسا بعدة مراحل:

المرحلة الأولى: 1986-1982: مرحلة تحويل المهام من الدولة إلى الهيئات المحلية والإقليمية: تميزت بإصدار أربع قوانين أساسية¹، تمحورت حول

1 تمثلت القوانين المصاغة في هذه الفترة في ظل اللامركزية فيما يلي: القانون 213-82 الصادر في 02 مارس 1982 المتعلق بالحقوق والحريات الممنوحة للبلديات، الدوائر، والمناطق—والقانون رقم 8-83 الصادر في 07 جانفي 1983 والقانون 663-83 المتعلقين بتحويل وتوزيع المهام بين البلديات الأقسام والمناطق والدولة-- القانون 85-97 الصادر في 25 جانفي 1985 متضمن أحكام مختلفة تتعلق بالعلاقة بين الدولة والسلطات المحلية--- القانون 86-16 الصادر في 06 جانفي 1986 المتعلق بتنظيم المناطق ويتضمن تعديل أحكام تتعلق بعمل المجالس العامة؛

تحديد المبادئ التي تحكم عمل الهيئات الإقليمية للسماح للدولة بالتخلي عن بعض المهام والوسائل لصالح البلديات، الدوائر، والمناطق، هذه الأخيرة تم إلحاقها بالهيئات الأخرى بتحويلها من الطبيعة الإدارية إلى جماعة إقليمية، وقد بدأ هذا التحول بقانون Defferre لـ1982، تلاه في نفس السياق وضع خارطة طريق للامركزية المالية، وتعزيز التعاون ما بين البلديات، وتفعيل سلطة المنتخب المحلي بإلغاء الإشراف الإداري للدولة على الجماعات الإقليمية والمحلية (صوفي، 2003، ص18-20).

المرحلة الثانية: 1986-2003: مرحلة إنشاء، تعزيز وتفعيل التعاون ما بين البلديات: بعد تحويل مجموعة مهام من الدولة إلى الهيئات الإقليمية، ونتاجا لكثرة المهام التي أوكلت للبلديات من جهة والتفاوت في القدرات المالية وخبرة الكفاءات تم توجيه الجهد في هذه المرحلة لإنشاء وهيكله هيئات التعاون ما بين البلديات والأقاليم وتحديد مهامها¹ عبر مجموعة من القوانين لترسيخ هذا النظام، فقد تم إنشاء هيكل التعاون EPIC² بداية بتأسيس مجتمعات البلديات ومجمعات المدن، ليتم بعدها تشكيل ثلاث أصناف من EPIC ذات جباية خاصة ممثلة في مجتمعات التكتل، المجتمعات الحضرية، ومجمعات البلديات³ وهي هيئات تنتج عن تجمع مجموعة بلديات ضمن نسيج جغرافي واحد لهدف إنشاء شراكة ضمن مناخ تعاون للقيام بمشاريع تنموية، وتسير من قبل مجلس منتخب من الشعب يتكون من أعضاء من كل بلديات المجمع، وقد حدد

1 القوانين التي وضعت لخلق نظام التعاون ما بين البلديات والأقاليم: قانون التوجيه الصادر في 06 فيفري 1992 المتعلق بالإدارة الإقليمية للجمهورية--- القانون الصادر في 04 فيفري 1995 المتعلق بتوجيه تخطيط وتنمية الإقليم--- القانون الصادر في 25 جوان 1999 المتعلق بالتخطيط والتنمية المستدامة للإقليم---- القانون الصادر في 12 جويلية 1999 المتعلق بتقوية وتبسيط التعاون ما بين البلديات--- القانون الصادر في 12 ديسمبر 2000 متعلق بالتزامن والتجديد الحضري

2 Etablissement publique de coopération intercommunale

3 مجتمعات التكتل: communauté d'agglomération، المجتمعات الحضرية: les

les communautés urbaines، مجتمعات البلديات: les communautés de commune

القانون لهذه المجمعات مهام نابغة من مهام البلديات فهي هيئات التضامن بينها، كما تتبنى المهام التي تحولها لها البلديات شرط أن تدخل ضمن صلاحياتها، وقد وصلت الدولة خلال هذه المرحلة في تعزيز اللامركزية من خلال إلغاء سلطة الإدارة التي تم لامركزتها على الجماعات الإقليمية، وإعطاء الحق في المعلومة والمشاركة في القرارات للمواطن على المستوى البلدي بإنشاء لجان استشارية بالشراكة بين المنتخبين والجمعيات المحلية، (التشاور عن طريق الاستفتاء).

المرحلة الثالثة (2003-2015): مرحلة دسترت وتعزيز اللامركزية: تعد هذه المرحلة تحولا حاسما في تعزيز اللامركزية من خلال دسترتها عن طريق التعديل الدستوري لـ 2003 الذي أقرها في كثير من المواد أهمها نص المادة 01 من الدستور: **(conseil constitutionnel français, 2003)** " فرنسا جمهورية لا تتجزأ، علمانية، ديمقراطية،...، تنظيمها لا مركزي،... " واعتُبر هذا التعديل إطلاقا ليد المشرع للذهاب بعيدا في اللامركزية، فقد تتالت القوانين المتعلقة بتحويل مزيد من المهام إلى الهيئات الإقليمية و EPIC واستحداث هيئات تعاون أخرى، إلى غاية إصدار قانون NOTRe المتضمن التنظيم الجديد للهيئات الإقليمية الذي هدف إلى توسيع مهام ومسؤوليات الهيئات الإقليمية وتعزيز التضامن والتساوي بين الأقاليم **(conseil constitutionnel français, 2015)**، وبعد كل هذه المسيرة من اللامركزية نتج نسيج إداري مختلف في الشكل والمهام عما كان عليه منذ ثلاث عقود، فقد قسم قانون NOTRe المهام بين المناطق، الدوائر، والبلديات و EPIC في مجالات محددة جاعلا لكل مستوى من الهيئات مجال أساسي غالب عن اهتماماتها بالمجالات الأخرى، حيث:

- يغلب على المناطق التركيز على الحياة الاقتصادية بالقيام على مخططات التنمية الاقتصادية ومنح الإعانات للمؤسسات الاقتصادية؛
- تتمحور مهام الدوائر على الجانب الاجتماعي إذ يمكن اعتبارها هيئة التضامن الاجتماعي من خلال المهام الممنوحة لها؛
- تركز البلديات من خلال مهامها على التنظيم الحضري للإقليم بوضع والعمل على تنفيذ المخطط الحضري.
- ويُظهر القانون أن الدولة قد تخلت على الكثير من المهام لصالح الهيئات الإقليمية، على أن تقوم هذه الأخيرة بمهامها دون الخروج عن السياسة العامة للحكومة التي تراقب ذلك من خلال عدة آليات وأجهزة على رأسها المديريات الجهوية التابعة للوزارات،

2. أثر هذه الإصلاحات وعلاقتها بالتحول المحاسبي للتوافق مع نموذج IPSAS:

- كما ذكرنا سابقا فإن غالبية هذه الإصلاحات كانت قبل التوجه الدولي لوضع معايير IPSAS، إلا أنها ستسهم في مجال تبنيها بشكل كبير من خلال تعبيد طريق التحول عن طريق:
- تسهيل التحول الكلي نحو قواعد الاعتراف والقياس بما يتوافق وأساس الاستحقاق، بالعمل في مجال أقل اتساعا مقارنة بالعمل على المستوى المركزي للدولة؛
- تخفيف وتوزيع إجراءات إحصاء وإعادة تقييم ممتلكات الدولة والجماعات الإقليمية بتقليص دائرة المسؤولية لكل هيئة على مستوى مجالها الإقليمي؛
- تتبع قرارات اللامركزية تحويل كبير لإطارات الدولة من المستوى المركزي إلى الهيئات الإقليمية، ونظرا لخبرتهم على مستوى عالي فيإمكانهم قيادة والإشراف على تهيئة قاعدة للإصلاحات المالية والمحاسبية؛
- أدى تحويل الكثير من المهام الإدارية والمالية للهيئات الإقليمية إلى المساهمة في إرساء الخبرة لدى الأعوان الماليين والإداريين بتحملهم مسؤولية أكبر عبر

سنوات، مما يساعدهم على التأقلم مع أي تغيير في النظم الإدارية، المالية، والمحاسبية؛

- التحول نحو اللامركزية سيخفف من تعقيدات بناء نظام معلومات محاسبي جديد، إذ سيتم بناء أنظمة معلومات على مستويات وبيئات أقل تعقيدا، ستغذي كلها النظام المحاسبي المركزي على مستوى الدولة من أجل إعداد المعلومة المالية للقطاع العمومي ككل.

ثانيا: الإصلاحات المالية، المحلية، والإدارية

أدت اللامركزية في فرنسا إلى حتمية إعادة النظر في نظام المالية العامة للدولة والهيئات المحلية، بمنح هذه الأخيرة استقلالية في حدود معينة لاتخاذ القرارات المالية، من خلال فتح المجال للنبحث عن مصادر تمويل محلية لصرفها على المهام الجديدة، وهذا لا يعني تخلي الدولة عن تمويلها بل بالعكس فاللامركزية في المهام تفرض على الدولة تحويل المزيد من الموارد المالية لهذه الهيئات لمواجهة أعباء المهام الجديدة، فقد نصت القاعدة على أن كل تحويل للمهام من الدولة إلى الهيئات الإقليمية يجب أن يتبعه تخصيص لموارد تغطي تنفيذها، ويمكن تلخيص الإصلاحات المالية للتوجه نحو استقلالية مالية للهيئات الإقليمية الفرنسية في نقاط:

1. استحداث العمل بالنفقات الاختيارية وترخيص تحويل المهام: رخص القانون للبلديات تحويل جزء من مهامها إلى EPIC التي لها مهام اختيارية وإجبارية، ومن البديهي أن تحويل بعض المهام سيقابله انخفاض في النفقة، فيكون للهيئة حرية الاختيار للإنفاق في مجال معين من عدمه.
2. حق دستوري للهيئة الإقليمية في حرية استعمال الإيرادات العامة: لم يهمل الإصلاح الدستوري لـ2003 الجانب المالي، بل قدم قاعدة لحرية نسبية للهيئات الإقليمية في استعمال مواردها بنص المادة 72-02 من الدستور

(conseil constitutionnefrançais, loi constitutionnel
française n° 2003-276, 28 mars 2003, 2003) تستفيد

الهيئات الإقليمية من الموارد المتاحة لها بحرية بموجب الشروط التي يحددها لها القانون" ما يسمح لها التصرف في اعتماداتها المالية وفق احتياجات التمويل بإعادة توزيعها، وهذا ما يتماشى مع القانون العضوي لقوانين المالية LOLF لـ 2001 في منح حرية للمسؤولين لإعادة توزيع الإعتمادات المالية المصوت عليها بما يكفل تحقيق الأهداف المرجوة.

3. هيئات إقليمية ذات جباية خاصة: ولا يقصد بالجباية الخاصة أن الإيرادات المتأتية منها تمول خزينة الهيئات الإقليمية فقط، وإن كان هذا الأمر معمول به، وإنما يقصد بالجباية الخاصة منح الهيئات الإقليمية سلطة إنشاء رسوم أو تحديد نسبة بعضها في مجالات محددة داخل مجالها الإقليمي، وهو ما كفله الدستور من خلال المادة 72-02: " يمكن للقانون أن يسرح للهيئات الإقليمية تحديد الوعاء ونسبة الرسم في الحدود التي يضمنها لها القانون".

4. حق الاقتراض: منح القانون للهيئات الإقليمية حق الاقتراض لتمويل النفقات الاستثمارية دون التشغيلية من البنوك أو الأسواق المالية، بنص المادة 1-3-1611-L من القانون 2013-672 الصادر في 26 جويلية 2013 الخاص بفصل النشاطات البنكية في القانون العام للهيئات الإقليمية (legislateurs français , 2014, p91): الهيئات الإقليمية، تجمعاتها، والهيئات الإدارية للإغاثة والوقاية من الحرائق يمكنها الاكتتاب في قروض لدى مؤسسات الإقراض والمؤسسات المالية وفق شروط"

علاقة هذه الإصلاحات وأثرها على تسهيل التقارب مع الممارسات المحاسبية لمعايير IPSAS

يمكن ربط الاستقلالية المالية التي منحها المشرع للهيئات الإقليمية بتسهيل إجراءات إصلاح محاسبي يتوافق و IPSAS من خلال:

- تحويل المزيد من الموارد المالية من الدولة إلى الهيئات الإقليمية يقلص من العمليات المالية على المستوى المركزي، لتتوزع على الهيئات الإقليمية بشكل يجعلها أقل حجما وأكثر تحكما، وبالتالي يكون الإصلاح المحاسبي ضمن نطاق أضيق، ما يبسط من إجراءات التحول من نظام محاسبي لآخر؛
- الحرية النسبية الممنوحة في تحويل المهام فيما بين الهيئات الإقليمية يجعل مفهوم النفقة العمومية أكثر مرونة، ما يساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق الذي وعكس الأساس النقدي لا يمكن تقييده بشكل مطلق وصارم بالموازنة العامة السنوية دون الخروج عليها؛
- الجباية الخاصة، والاقتراض، وحرية تحويل النفقات بين الهيئات الإقليمية تفرض وضع نظام رقابي أكثر فعالية على المالية المحلية لغرض متابعة العمليات المالية المرخصة ضمن هذا الإطار، وبالتالي فالتحول إلى أساس الاستحقاق يضمن مستوى إفصاح يسمح بمتابعة تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة بالمقارنة بين تقييد الحق الضريبي محاسبيا على أساس التعهد والتحصيلات الحقيقية لها، كما يسمح بمتابعة الدين العام المحلي والفوائد المترتبة عنه، واستعمالته وإطفائه عبر سنوات الاستدانة، إذ توفر معايير IPSAS معايير للمتابعة المحاسبية لعناصر القروض، كمعايير الأدوات المالية، وتكاليف الاقتراض...

ثالثا: الإصلاح الموازني في فرنسا

اعتمدت فرنسا لفترة تزيد عن الأربعين سنة على الأمر رقم 59-02 الصادر في 02 جانفي 1959 المنظم للإطار الموازني للمحاسبة العمومية (Milot, 2013, p330)، بعدها جاء القانون العضوي لقوانين المالية LOLF الصادر في 01 أوت 2001 هادفا إلى إصلاح إطار إعداد، عرض، تنفيذ والرقابة

على الموازنة العامة للدولة بتبني هندسة موازنية ومعايير محاسبية جديدة،
وطُبق لأول مرة على الدورة الموازنية لـ2006

1. **الإطار الموازني لـLOLF**: إن ما يفسر وجود محورين لـLOLF أحدهما خاص بالموازنة العامة للدولة والآخر بالنظام المحاسبي العمومي، هي تلك العلاقة المتكاملة بين النظامين، إذ يوسم النظام المحاسبي العمومي بكونه نظام تنفيذ عمليات الموازنة العامة، لدى وجب التجانس في ظل هذه العلاقة، وقد ركز الإصلاح الموازني لـLOLF على:

- **التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء**: يعد ما جاء به LOLF تحولا جوهريا في فلسفة الموازنة العامة للدولة، فبعد أن كانت تتميز بجمودها في تنفيذ النفقة وتسقيف مبالغها، ما قيد عمل المسيرين وأخرجهم من دائرة المسؤولية عن عدم بلوغ أهداف السياسة العامة، فجاء LOLF ليغير هذا المنطق بالتحول من الطابع الكمي للنفقة إلى طابع الإنفاق بأهداف مسطرة ونتائج مرتقبة، ووضع مؤشرات لتقييم الأداء لمراقبة بلوغ النتائج من عدمها، ما جعل المسير مسؤولا مباشرا عن بلوغ الأهداف، فهو القائم على تنفيذ البرامج في ظل الأدوات التي منحها له القانون الجديد التي من أهمها الحرية النسبية في تحويل الاعتمادات من برنامج لآخر.

- **التحول من الهيكلية على أساس طبيعة الإنفاق إلى الهيكلية على أساس السياسات العمومية**: لم تعد النفقات تعرض حسب طبيعتها فقط ضمن LOLF (تشغيلية، استثمارية، تحويلات حكومية...)، بل أضيف تصنيف على أساس السياسات العامة (الأمن، الصحة، التعليم...) والتي سميت بالمهام التي يتم توزيع الاعتمادات المالية والتصويت عليها على أساسها في البرلمان، ما يسمح بمراقبة وتقييم الوسائل المستخدمة لتنفيذ سياسات الدولة، ويتم هيكلية الموازنة العامة وفق ثلاث مستويات، المهام، البرامج، والأنشطة (Dubertret,

(2012, pp10,11)

- **المهام (وحدة تصويت البرلمان):** تعتبر المهمة أعلى مستوى في هرم الموازنة العامة وفق LOLF، وهي جوهر المناقشة والتصويت في البرلمان عند توزيع الاعتمادات لارتباطها بالسياسة العامة، ويتم تشكيل المهام بمبادرة الحكومة وربطها بوزارة واحدة أو تشترك فيها عدة وزارات كما نصت المادة 07 من LOLF (Ministère de l'economie, 2001) : "الإعتمادات الممنوحة من قبل قانون المالية من أجل تغطية الأعباء الموازنة للدولة يتم تجميعها على أساس المهام المرتبطة بوزارة واحدة أو عدة وزارات"، وتتكون كل مهمة من برامج.
 - **البرامج (وحدة تنفيذ السياسات العامة):** تعتبر البرامج وحدة ترخيص البرلمان لقدرته على تحويل الاعتمادات الممنوحة من برنامج لآخر، وهو يضم مجموعة متماثلة من الأنشطة، ويُعهد تنفيذه إلى مسؤول يعينه كالوزير المختص، ويكون له صلاحية إعادة توزيع الاعتمادات بين الأنشطة وفق متطلبات تحقيق الأهداف المسطرة للبرنامج (Dubertret, juin 2012, pp10,11).
 - **الأنشطة (وحدة وجهة الاعتمادات):** هي تقسيم تفصيلي للبرامج، حيث تبين بشكل دقيق وجهة الاعتمادات المالية (cour des comptes, 2011, p11).
- اذن فوفق هذا الطرح يعمل هرم الموازنة العامة من أصغر وحدة تنفيذ وهي الأنشطة والتي يتم تحديد حزمة منها وتجميعها لتمثيلها وتجانسها في شكل برنامج محدد الأهداف والنتائج مسبقا توزع الاعتمادات على أساسه بغرض تنفيذ السياسة العامة للحكومة المتمثلة في المهام.
- **الدقة في تحديد المسؤولية وتعزيز السلطة الرقابية للبرلمان:** ينص LOLF على منح هامش لمسؤولي البرامج لتحويل جزء من الاعتمادات من نشاط إلى لآخر أو إعادة تخصيص جزء منها من برنامج إلى آخر لنفس الوزارة في حدود

سقف معين ودون تجاوز الاعتمادات الكلية الممنوحة للمهمة، كما يمكن لمسؤولي البرامج تحويل اعتمادات خاصة بنشاط تابع لوزارة إلى نشاط تابع لوزارة أخرى شريطة وجودهما ضمن برنامج مشترك (المادة 12 LOLF) تحت وصاية ورقابة وزارة المالية، هذه الحرية النسبية تجعل تسيير المال العام أكثر نجاعة باستعمال الموارد وفق الأهداف المسطرة، ووضع المسيرين أمام مسؤولية تفسير سبب تحويل الموارد ومدى تحقيق الأهداف، ما جعل تسيير القطاع العام ينتقل من منطق التسيير القانوني إلى منطق تسيير المنظمات المؤسس على التسيير بالنتائج والأداء، ومقابل هذه الحرية الممنوحة في التسيير تم تقوية سلطة البرلمان بما يسمح بالرقابة على فعالية النفقة العمومية من خلال:

- توسيع مجال التصويت وسلطته الرقابية، فقد قدم LOLF صلاحيات أكبر للتصويت على الموازنة العامة، فأصبح البرلمان:
 - ✓ يقوم بالتصويت على الاعتمادات على أساس المهام (المادة 43 LOLF)؛
 - ✓ التصويت على مضامين البرامج، فيمكن للبرلمان إنشاء، تعديل، أو إلغاء برنامج؛
 - ✓ يُصوت على مؤشرات الأداء والنتائج المستهدفة للبرنامج وفق مبدأ " تليل صرف النفقة ابتداء من أول يورو"، فتكون الوزارات ملزمة أمام البرلمان بتقديم شرح مفصل عن تقديراتها لكيفية استخدام الأموال وتسيير المستخدمين تحت تصرفها، ثم تقديم تقرير الأداء النهائي يتضمن مستوى تنفيذ التقديرات.
- توسيع صلاحياته في تقييم أداء الإدارات العمومية، إذ لا يقوم بالرقابة الكمية بين تقديرات الموازنة والتنفيذ الفعلي لها فقط، بل المقارنة بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة لتقييم مدى تنفيذ السياسات العامة للدولة، وهذا على ضوء مشروع القانون المتعلق بالتنظيم والتقارير السنوية للأداء RAP الذي يضم الأهداف المسطرة لكل برنامج، النتائج المحققة للسنوات السابقة والمتوقعة

للسنوات اللاحقة، المؤشرات التي يتم من خلالها قياس أداء الإدارة المسؤولة عن البرنامج.

• توسيع صلاحيات لجان المالية التابعة للمجالس الوطنية في مراقبة تنفيذ قوانين المالية وتقييم المسائل المتعلقة بالمال العام، إذ مُنح لها الحق في الوصول إلى كل وثائق المعلومات المالية، ومسائلة المسؤولين، ومطالبة محكمة مراجعي الحسابات بإجراء تحقيقات؛

• توسيع الصلاحيات في مجال تعديل الموازنة، فـعكس ما كان معمول به سمح LOLF للبرلمان بإعادة توزيع الاعتمادات في مشروع قانون المالية، رغم أن الدستور في المادة 40 لا يقبل بأي تعديل يقوم به البرلمان من شأنه الرفع من النفقات أو التخفيض من الإيرادات، إلا أن LOLF وعكس الأمر 02-59 تعامل مع المادة 40 بمرونة فـمنح الحق للبرلمان بتعديل توزيع الاعتمادات بين البرامج المنتسبة لنفس المهمة دون زيادة حجم الاعتمادات الكلية للمهمة (Ecalte, 2005 , p263)، وذلك برفع اعتمادات برنامج مقابل خفض تلك الخاصة ببرنامج آخر وفق مبدأ تبادلية الاعتمادات (Le principe de fungibilité des crédits) الذي تخضع له كل النفقات ما عدا الخاصة بالمستخدمين.

- توسيع الإطار الموازني للموازنة العامة: وفق LOLF يكون عرض الموازنة العامة للدولة بتقدير السنوات الثلاث أو الأربع القادمة، وهذا نتيجة حتمية للتحوّل نحو الهيكل الجديدة للموازنة العامة، فبعض البرامج يتعدى تنفيذها السنة، لدى ولغرض توضيح أهداف البرنامج والإنفاق الإجمالي اللازم لتنفيذه والسياسات المرتبطة بإنجازه لا بد من العمل على المدى المتوسط، وتحديد الإطار السنوي للموازنة ضمن الخطة متوسطة المدى.

- تصنيف النفقات حسب الطبيعة وحسب الوظيفة: لغرض التحكم في استخدام المال العام يفرض LOLF عرض مزدوج للاعتمادات المالية المخصصة لكل برنامج، عرض وظيفي على أساس وجهة النفقة (حسب الأنشطة)، وهو ناتج عن التصنيف التسلسلي مهام، برامج، أنشطة، ويهدف إلى تحديد مجال استعمال المال العام، وعرض على أساس طبيعة النفقة العمومية (أجور، تحويلات حكومية...)، وهو توزيع ثانوي قُسم إلى سبعة أصناف (المادة 05 LOLF).

2. أثر الإصلاح الموازني لـ LOLF على تيسير تبني معايير IPSAS:

إن التحول الجذري في أسلوب إعداد وعرض الموازنة العامة للدولة في فرنسا يمنح العديد من الأدوات المساعدة للتحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي بما يتوافق و IPSAS:

- تعزيز سلطة البرلمان الرقابية يفرض إفصاحا محاسبيا أوسع عن المعلومة المالية للدولة، وهو ما ضمنه LOLF، ما يخدم المستخدمين ذوي الأولوية للمعلومة المالية وفق الإطار المفاهيمي لـ IPSAS، وهم المواطنين وممثليهم، وبالمقابل وجب توفير قوائم مالية تخدم استخدامات البرلمان للمعلومة في ظل ما سرح به LOLF؛
- إن التحول إلى منطق التسيير بالنتائج وتقييم الأداء يرتبط بقائمة أساسية جاء بها المعيار IPSAS01 "عرض البيانات المالية" وهي قائمة الأداء المالي التي تسمح بالحكم على أداء الهيئات العمومية، ومدى تحقيق الأهداف من خلال الربط بينها وبين الموازنة العامة للدولة وفق LOLF المتكونة بالإضافة إلى تقدير النفقات والإيرادات أهداف مسطرة ونتائج متوقعة، إذ يتم استخلاص بعض مؤشرات تحقيق هذه الأهداف من قائمة الأداء المالي، كما أن قائمة التدفقات النقدية وفق IPSAS02 التي تظهر التدفقات النقدية الحقيقية خلال السنة، تسمح بمتابعة تنفيذ الموازنة من الناحية الكمية؛

- يمنح الطابع متعدد السنوات للموازنة العامة هامش أوسع لتنفيذ عملياتها دون الخروج عنها، فحتى في حالة تقدم تنفيذ برنامج أو نشاط في سنة معينة وتخطيه لتنفيذ الجزء المتعلق بالسنة الموالية لن يطرح إشكالا، فمحاسبيا يتم تسجيل تنفيذ الجزء المتعلق بالسنة المقبلة دون الخروج عن الإطار العام للموازنة، كما أنه في حالة تأخر إنجاز الجزء المقدر لسنة معينة، فعند التنفيذ قد يتم التعامل محاسبيا مع عمليات كانت مقترضة لسنوات سابقة دون الخروج عن البرنامج الكلي، اذن ففي حالة تطبيق أساس الاستحقاق عند حدوث عمليات مالية شرط أن تكون ضمن البرنامج أو النشاط، فتسجيلها لا يعد خروجاً عن الإطار الكلي للموازنة وإن لم يسدد ما ارتبط بها من نفقة أو يحصل ما نتج عنها من إيراد خلال تلك السنة مادامت ضمن البرنامج فلن يتعدى الأثر النقدي لها المدة الكلية لإنجاز البرنامج.
- منح نوع من المرونة في تحويل الاعتمادات من قبل مسؤولي البرامج داخل نفس البرنامج يمنح نوع من الحرية في تنفيذ العمليات المالية، مما يعزز القدرة على تبني أساس الاستحقاق لعدم التقيد الصارم الكلي بحجم الاعتمادات المصوت عليها لنشاط معين، حيث يتم تسجيل العمليات المالية عند حدوثها بالمبالغ الخاصة بها حسب ما يفرضه الحدث المالي، وبطبيعة الحال يكون على مسؤولي البرامج التحكم في التكاليف وتوزيع الاعتمادات وفق الحاجة دون الخروج عن إطار الموازنة العامة؛
- يمكن تكييف التصنيف الذي جاء به LOLF للنفقات (حسب الوظيفة وحسب الطبيعة) وخاصة حسب الطبيعة كما جاءت به المادة 05 من LOLF مع مدونة حسابات لنظام محاسبي يعتمد على IPSAS نظرتا لتوافق العناوين الرئيسية لبنود النفقات والإيرادات وفق تصنيف LOLF ومعايير IPSAS.

المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي العمومي في فرنسا وموقعه من معايير IPSAS

جاء الإصلاح المحاسبي العمومي في فرنسا متأخرا عن بعض إصلاحات القطاع العام والتي بينها سابقا كاللامركزية الإدارية، في حين تزامن مع إصلاحات أخرى كالإصلاح الموازي الذي جاء به LOLF، ونستعرض من خلال هذا العنصر مسار الإصلاح المحاسبي العمومي في فرنسا، وموقعه من معايير IPSAS.

أولا: إصلاح محاسبة الهيئات الإقليمية:

لقد سبق إصلاح النظام المحاسبي العمومي للدولة في فرنسا، إصلاح محاسبي للهيئات الإقليمية بغرض الرفع من شفافية حساباتها وتعزيز مقروئية لدى مستخدمي القوائم المالية، وبدأت الإصلاحات بوضع نظام محاسبي جديد للبلديات و EPIC في جانفي 1997 بهدف ضبط طرق قياس الذمة المالية للبلديات (Mattret, 2010, p14) فأدرجت ثلاث عناصر أساسية كخطوة أولية تمثلت في مخصصات الاهتلاك، خسائر القيمة، مؤونات الأخطار والأعباء، ومحاسبة التعهد (Serve, 2001, p08) ، ثم تبعه إصلاح لمحاسبة الدوائر سنة 2004، تلاه إصلاح محاسبة المناطق سنة 2005¹ ،

1 تم إصلاح محاسبة البلديات من خلال التعليم M14، والتي تم تحيينها وعصرنتها من خلال المرسوم 1027-2005 الصادر في 26 أوت 2005 المتعلق بتبسيط وتطوير القواعد الموازية والمحاسبية المطبقة على الهيئات المحلية ولمجمعاتها و المؤسسات العمومية المحلية التابعة لها والمرتبطة بها/ كما تم إصلاح محاسبة الدوائر ابتداء من خلال التعليم M52 والتي تم تحيينها وعصرنتها بنفس المرسوم سابق الذكر، كما تم إصلاح محاسبة المناطق من خلال التعليم M71 والتي تم عصرنتها فيما بعد بالمرسوم 1400-2009 الصادر في 17 نوفمبر 2009، حيث كان الهدف من إعادة عصرنة التعليمات السابقة ليس فقط للتقارب أكثر مع PCG وإنما للمجانسة مع المحاسبة العمومية الجديدة للدولة التي بدأ العمل بها سنة 2006، في نفس سنة بداية العمل بالمرسوم الخاص بعصرنة محاسبة البلديات والدوائر، كما جاءت هذه العصرنة كتبعية للإصلاح الدستوري لسنة 2003 الذي عزز من مسألة لامركزية الدولة، وبالتالي مهد لتوجه جديد نحو منح المزيد من المهام والمزيد من الإستقلالية للهيئات الإقليمية

وكان جوهر هذا الإصلاح التقارب مع الممارسات المحاسبية للمخطط الوطني العام PCG¹ الخاص بمحاسبة المؤسسات الاقتصادية، وكان نتيجة حتمية للتحويل إلى اللامركزية الإدارية الذي أدى إلى ارتفاع موازنة الهيئات الإقليمية بشكل كبير جدا ما يتطلب إيجاد أدوات تسيير أكثر فعالية تضمن الرقابة على المسار الموازني، وقد تميز الإصلاح الهادف للتقارب مع PCG بـ (Calvi, 2013, p14-17)

- التوجه نحو محاسبة التعهد وأساس الاستحقاق بدلا من محاسبة الخزينة؛
 - تبني المبادئ الأساسية للـ PCG (استمرارية النشاط، استقلالية الدورات، الحيطة والحذر، الوثوقية، ثبات الطرق، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الإيرادات والنفقات، عدم المساس بالميزانية الافتتاحية)؛
 - تبني نفس معايير تصنيف الحسابات مع إضافة حسابات خاصة بالهيئات الإقليمية؛
- إلا أنا السؤال المطروح عن هذا التوجه، هل محاسبة الهيئات الإقليمية بعد الإصلاح متجانسة والمحاسبة العمومية الجديدة للدولة؟ فبالمقارنة بين ثلاث عناصر أساسية نجد:
- الهدف الأساسي لإصلاح محاسبة الهيئات الإقليمية هو جعل المعلومة المالية مقرونة ومفهومة من قبل مستخدم ذو أولوية وهو المواطن (Calvi, 2013, p09)، كما أن الإطار المفاهيمي لمحاسبة الدولة جعل المستخدم الأولي للمعلومة المالية هو المواطن وممثليه (CNOCP, 2015)، ما يجعل الهدف الأساسي للمسار المحاسبي في إعداد القوائم المالية للهيئات الإقليمية والدولة متماثل ومتجانس؛

1 plan comptable général

- تقوم محاسبة الهيئات الإقليمية على نفس مبادئ PCG، أما الإطار المفاهيمي لمحاسبة الدولة فقد جعل التكلفة التاريخية القاعدة الأساسية للقياس، وجعل من خصائص المعلومات المالية للدولة: عدم المقاصة، الحيطة والحذر، استقلالية الدورات، الدقة، وبالمقارنة يمكن الملاحظة أن هناك توافق بين الإطار المفاهيمي لمحاسبة الدولة ومحاسبة الهيئات الإقليمية من حيث المبادئ، طرق القياس، الخصائص النوعية للمعلومة المالية؛
- بالمقارنة بين مدونة حسابات الهيئات الإقليمية المتجانسة مع PCG والمعايير المحاسبية للدولة، نجد معايير تتطرق لنفس مكونات حسابات الهيئات الإقليمية، كالمعيار 02 الخاص بالأعباء، ومعايير التثبيتات، المعنوية، المادية، والمالية، المخزونات (المعيار 05، 06، 07، 08 على التوالي) وغيرها؛

ثانياً: إنشاء هيئة لمعايير المحاسبة العمومية مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام CNOCP:

تمت خلال 2007 إصلاحات على هيئات وضع المعايير والتنظيمات المحاسبية في فرنسا من خلال دمج المجلس الوطني للمحاسبة CNC ولجنة التنظيم المحاسبي CRC ضمن هيئة مستقلة سميت سلطة المعايير المحاسبية ANC قدمت لها صلاحيات وضع معايير وقواعد محاسبية وطنية خاصة بمحاسبة المؤسسات الاقتصادية فقط، ما خلق فراغ في مجال سن قواعد المحاسبة العمومية، فتم التوصية بإنشاء هيئة للمعايير المحاسبية للقطاع العام، تمارس المهام التي كانت مخولة لـ CNC و CRC في المجال، فتم إنشاء مجلس وطني للمعايير المحاسبية للقطاع العام CNOCP (Ministère du budget, 2010, p05) الذي أعلن عنه صراحة بموجب المادة 115 من القانون 2008-1443 المعدل لقانون المالية 2008 الصادر في 30 ديسمبر 2008 والتي نصت على (Ministère du budget, 2008): "إلى غاية إنشاء مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام يبقى أعضاء لجنة معايير

المحاسبة العمومية يمارسون مهامهم"، ويعد CNOCP هيئة استشارية تابعة للوزارة المعنية بالحسابات العمومية مهمته إبداء رأي مسبق حول القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة، وكل مشاريع المعايير المحاسبية التي تتضمنها النصوص القانونية للأشخاص المعنويين العموميين، والخواص الذين يمارسون نشاطا غير تجاري وغير ربحي، وممولين بحصة أغلبية من أموال عمومية، ويدخل ضمن مجال عمله الدولة، مؤسسات الضمان الاجتماعي، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (CNOCP s.d).

1. أعمال CNOCP ومدى اعتماده على معايير IPSAS: لقد عمل CNOCP

منذ إنشائه على عدة محاور مرتبطة بمعايير IPSAS، وهذا يدخل ضمن الاستراتيجية الفرنسية في محاولة التأثير بشكل جوهري على إعداد وعرض معايير IPSAS المستمدة بصفة كبيرة من النهج الأنجلوسكسوني في المحاسبة، وتعمل فرنسا لهذا الغرض على عدة محاور في المشاركة الفعالة في أعمال IPSASB من خلال (CNOCP, 2010, p27):

- الإجابة دوريا على الأوراق الاستشارية واستبيانات IPSASB الهادفة لإعداد معيار جديد؛
- مبادلة استشارية بين CNOCP و IPSASB في قضايا القطاع العام، وطرح الإشكالات المحاسبية التي قد تستوجب معيارا محاسبيا؛
- في ظل التوجه نحو عولمة المحاسبة العمومية، أصبحت الحسابات العمومية خاضعة بشكل أكبر للمصادقات والمقارنات الدولية، فرأت فرنسا أنه من الواجب دراسة معايير IPSAS لغرض وضع المعايير الوطنية، وعرض الأسباب وراء عدم تطبيق معيار IPSAS معين مخالفة قواعده ضمن دراسات وتفسيرات تبين سبب عدم التطبيق.

2. الدور الاستشاري لـ CNOCP فيما يخص معايير CNOCP: يدخل

CNOCP ضمن أعضاء الهيئة الاستشارية لوضع المعايير SSAP التابعة لـ IPSASB التي تضم ممثلي تسع هيئات من واضعي المعايير في الدول، إذ يتم التشاور مع هذه المجموعة حول التوجهات الأولية الواردة في مشروع من مشاريع IPSAS قبل أن يُعرض للتشاور على المستوى الدولي تحت شكل ملف للتشاور أو استبيان، والتي يقوم CNOCP بالإجابة الرسمية عنها بصفته الهيئة الواضعة للمعايير في فرنسا (Ministère du budget et des comptes publics & CNOCP, 2011, p21) مند CNOCP وقام إنشاءه بالإجابة على الكثير من المواضيع مند 2009 تناولت مختلف قضايا القطاع العام فساهم بذلك في غالب القضايا والمشاريع التي كانت وستكون معايير IPSAS مستقبلا، أو حلول لقضايا في القطاع العام، ما قد يؤثر إيجابيا في التوجه الفرنسي نحو تبني IPSAS بمحاولة التأثير على الممارسات المحاسبية لها بما يتوافق ومتطلبات القطاع العام الفرنسي.

3. تصنيف معايير IPSAS من قبل CNOCP: وضع CNOCP تصنيفا لرأيه

حول معايير IPSAS من حيث قابلية التطبيق، وكان التصنيف كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(01): تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من

قبل CNOCP

نوع التصنيف	معايير IPSAS وفق تصنيف CNOCP
المعايير القابلة للتطبيق بدون تعديل	IPSAS02: جدول تدفقات الخزينة، IPSAS03: الطرق المحاسبية، التغيير في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، IPSAS04: أثر تغير أسعار العملات الأجنبية، IPSAS10: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، IPSAS11: عقود الإنشاء، IPSAS12: المخزونات، IPSAS13: عقود الإيجار، IPSAS14: الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير، IPSAS27: الفلاحة
معايير تطبيقها	IPSAS01: عرض البيانات المالية، IPSAS18: التقارير القطاعية،

<p>IPSAS20: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، IPSAS09: الإيرادات من العمليات التبادلية، IPSAS23: الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)، IPSAS25: منافع المستخدمين، IPSAS16: العقارات الإستثمارية، IPSAS17: الممتلكات، المصانع، والمعدات، IPSAS19: المؤونات، الإلتزامات، والأصول المحتملة، IPSAS21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، IPSAS26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، IPSAS31: الأصول غير الملموسة، IPSAS32: ترتيبات امتياز تقديم الخدمة-المانح-</p>	<p>يحتاج تكييف إلى</p>
<p>IPSAS05: تكاليف الإقتراض، IPSAS06: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة، IPSAS07: الإستثمارات في الشركات الزميلة، IPSAS08: الحصص في المشاريع المشتركة، IPSAS28: الأدوات المالية-العرض- ، IPSAS29: الأدوات المالية-الإعتراف والقياس-، IPSAS30: الأدوات المالية- الإفصاح،</p>	<p>معايير يجب تعديلها للتطبيق في أوروبا</p>
<p>IPSAS22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام، IPSAS24: عرض معلومات الموازنة العامة في البيانات المالية</p>	<p>المعايير المستبعدة</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (CNOCP, classement des normes de

l'IPSAS Board par le CNOCP, 2014, p 04-13)

يتضح لنا من خلال الجدول أن وجهة النظر الفرنسية لا تصب في مسار
 التطبيق الكلي لمعايير IPSAS، بل تنتهج سياسة تقوم على دراسة المعايير
 دراسة تحليلية بإسقاطها على واقع القطاع العمومي الفرنسي للوصول إلى
 نتيجة من ثلاث:

- معايير تطبق مباشرة دون إخضاعها لأي تعديل لتوفر متطلبات تطبيقها
 وتوافقها مع المالية العامة للدولة؛
- معايير تطبيقها يحتاج لتعديل بعض البنود لعدم توافقها مع سياسات القطاع
 العام أو لعدم جاهزيته لتطبيقها في الوقت الراهن؛

- معايير مستعدة من التطبيق لعدم تماشيها مع القطاع العام من وجهة نظر .CNOCP

ثالثا: التحول التدريجي نحو المعايير بالتنقيح والتحيين السنوي لمعايير المحاسبة العمومية في فرنسا:

في إطار إصلاح المحاسبة العمومية في فرنسا والتحول إلى أساس الاستحقاق سنة 2006، لم يتم إعداد وتطبيق معايير المحاسبة العمومية بشكل شامل، سواء توافقت مع IPSAS أم لا، بل تم إعداد وتطبيق المعايير تدريجيا منذ إنشاء CNOCP، والجدول الموالي يبين المسار التدريجي لإعداد وتطبيق معايير المحاسبة العمومية في فرنسا، ومدى توافقتها مع IPSAS

جدول رقم (02): معايير المحاسبة الفرنسية للقطاع العام ومدى الإعتماد على

معايير IPSAS

معايير المحاسبة العمومية في فرنسا		سنة
معايير مستمدة من معايير IPSAS		إعداد
معايير IPSAS المعتمد عليه	المعيار المحاسبي العمومي الفرنسي	المعيار
IPSAS01: " عرض القوائم المالية" IPSAS 02: " قائمة التدفقات النقدية"	المعيار 01: القوائم المالية	2004
IPSAS 09: " الإيرادات من المعاملات التبادلية"	المعيار 04: إيرادات التشغيل، إيرادات التدخلات الحكومية، والإيرادات المالية	
IPSAS17: "التثبيات المادية"	المعيار 06: التثبيات المادية	
IPSAS15: " الأدوات المالية - العرض والإفصاح-	المعيار 11: الديون المالية و الأدوات المالية بأجل	
IPSAS19: " المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"	المعيار 12: الخصوم غير المالية	
	المعيار 13: الالتزامات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق	
IPSAS03: "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء"	المعيار 14: الطرق المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2008

المعيار 15: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات	IPSAS14: "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير"
معايير المحاسبة العمومية الفرنسية دون الاعتماد على IPSAS	
2004	المعيار 02: الأعباء، المعيار 03: الإيرادات السيادية، المعيار 05: التثبيتات المعنوية، المعيار 07: التثبيتات المالية، المعيار 08: المخزونات، المعيار 09: الحقوق والأصول الجارية، المعيار 10: مكونات الخزينة
2011	المعيار 16: المعلومة القطاعية،
2013	المعيار 17: الممتلكات التاريخية والثقافية
2015	المعيار 18: العقود المساهمة في تحقيق خدمة عمومية، المعيار 21: حصص انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (Mattret, 2010, pp237,238) و (, CNOCP
 (2014) و (CNOCP, 2015)

من خلال الجدول يمكن الاستنتاج:

- إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية للدولة في فرنسا لم يكن تطبيقاً كاملاً لمعايير IPSAS إنما توافق جزئي من خلال تبني معايير معينة بالاعتماد عليها في وضع معايير المحاسبة العمومية الفرنسية؛
- لا تزال فرنسا تتوجه نحو التقارب مع IPSAS بتطبيق تدريجي لمعايير محاسبية جديدة بعضها مستمد من IPSAS؛
- إصلاح المحاسبة العمومية في فرنسا يتم بشكل تدريجي بإعداد وتطبيق معايير جديدة على مراحل، تبعا للتهيئة والإصلاحات التدريجية في القطاع العام من أجل إدراج معايير وبدائل محاسبية جديدة.

رابعاً: مشروع إعداد معايير محاسبية خاصة بالهيئات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

بعد أن قام CNOCP بإعداد معايير خاصة بمحاسبة الدولة فتح ورشات جديدة لمشاريع إعداد معايير متعلقة بمحاسبة الهيئات الإقليمية (البلديات، الدوائر، المناطق)، ومشروع لإعداد معايير محاسبية لمؤسسات الضمان الاجتماعي (CNOCP, CNOCP- recueils en cours c'élaboration)، كما قام بإعداد معايير خاصة بالمؤسسات العمومية الإدارية (CNOCP, Recueil des normes comptables pour les établissements publics)، والجدير بالذكر أن كل معيار أو مشروع معيار لهذه الهيئات يقابل معيار محاسبي عمومي خاص بحسابات الدولة بصفة متجانسة.

خامساً: مدى التوافق والتباين بين المحاسبة العمومية في فرنسا ومعايير IPSAS:

بعد مسار الإصلاح المحاسبي في فرنسا يمكن الحكم عن مدى تقاربه مع معايير IPSAS من خلال عدة عناصر:

1. فيما يخص الإطار المفاهيمي: اعتمد IPSASB منذ نشأته اعتماداً كلياً على الإطار المفاهيمي لـ IASB المكلف بوضع معايير لمحاسبة المؤسسات الاقتصادية في انتظار تطبيق إطار خاص به والذي تم الإعلان عنه بشكل رسمي في أكتوبر 2014 (IPSASB, the conceptual framework, 2014) ، أما بالنسبة للمحاسبة العمومية في فرنسا فقد تضمن RNCE إطاراً مفاهيمياً منذ أول إصدار له سنة 2004-2005 (ministère de l'économie, 2004, pp05-2004) (19) ليتم إجراء تعديلات وإضافات دورية عليه من خلال تعليمات، وكان آخر إصدار منقح له ضمن دليل حسابات الدولة في مارس 2015 (CNOCP, 2015) ، ويتبين للدارس لهذا الإطار أنه تم ربط كل عنصر من عناصره بمادة قانونية من LOLF، وفيما يلي مقارنة بين الإطار المفاهيمي لـ IPSASB

IPSASB, the conceptual framework, 2014) والإطار المفاهيمي

العام للحسابات العمومية في فرنسا (CNOCP, 2015, pp 09–27)، مع التسليم مسبقاً أن الإطار المفاهيمي لمحاسبة الدولة في فرنسا لم يُعد اعتماداً على الإطار المفاهيمي لـ IPSASB، نظراً لكون هذا الأخير حديث الإصدار (2014) في حين الإطار الفرنسي قائم منذ 2004:

- يتوافق الإطارين نسبياً من حيث الهيكل والعناصر، إلا أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا ضم فصلين إضافيين، وهما خصوصيات الفعل العمومي، ودمج وتوحيد الكيانات المحاسبية؛
- شمل الإطار المفاهيمي لـ IPSASB نطاقاً أكثر اتساعاً وتدقيقاً، إذ أدرج الكيانات الخاضعة لنطاقه بنوع من التفصيل والتي اتسع مجالها من الهيئات المحلية إلى المنظمات الحكومية الدولية، في حين اكتفى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية الفرنسية بذكره أنه يشمل كل منتجي الحسابات العمومية دون تفصيل؛
- استهدف كلا الإطارين المواطنين وممثليهم (السلطات التشريعية) كمستخدمين ذوي أولوية توجه لهم المعلومة المالية، في حين اعتبر الإطار المفاهيمي لـ IPSASB كل المساهمين في الإيرادات العمومية ذوو أولوية في المعلومة المالية، والذين لم يصنف الإطار الفرنسي فئة واسعة منهم ضمن الأولوية، أما المستخدمين الآخرين فقد توافق الإطاران في أغلبهم، ليضيف إطار IPSASB كل من المؤسسات الإحصائية والإدارة المركزية الحكومية، والإعلام والمستشارين الماليين، في حين أضاف الإطار الفرنسي مقاولي الكيانات العامة؛
- إن الهدف الأساسي للمعلومة المالية وفق إطار IPSASB هو خدمة مستخدميها في مجال تقييم وقراءة الحسابات العمومية، ولأغراض المساءلة واتخاذ القرار، إذ ربط أهداف المعلومة المالية بحاجة كل مستخدم، أما الإطار

المفاهيمي الفرنسي للمحاسبة العمومية حصر هدف المعلومة المالية بصفة عامة في تقديم صورة صادقة حول الذمة والنتيجة المالية للهيئات العمومية بما يتوافق ومفاهيم القطاع العام؛

- توافق الإطارين حول العناصر الرئيسية للقوائم المالية المتمثلة في الأصول، الالتزامات، الوضعية الصافية، الأعباء، والنواتج؛
- اتفق الإطارين أن الملائمة، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة من الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية، وأضاف إطار IPSASB الصورة الصادقة، القابلية للتحقق، والعرض في الوقت المناسب، أما الإطار المفاهيمي الفرنسي أدرج خصائص الحيادية، الدقة، الشمولية، الحيطة والحذر، غالبية الواقع على الظاهر، استقلالية الدورات، وعدم المقاصة؛
- يشترط الإطار المفاهيمي لـ IPSASB أن تكون المؤسسة العارضة للمعلومة المالية كيانا يقوم بتحصيل الإيرادات و/أو صرف النفقات للقيام بنشاط لصالح أو نيابة عن الناخبين، أما الإطار المفاهيمي الفرنسي للمحاسبة العمومية اشترط أن يكون الكيان قد أسس في ظل قرار سياسي إضافة للكيانات التي مهمتها تنفيذ السياسات العمومية؛
- يشترط الإطار المفاهيمي لـ IPSASB لغرض الاعتراف بعناصر القوائم المالية، أن يستوفي العنصر محددات أحد عناصر القوائم المالية كما عرفها الإطار المفاهيمي، مع توفر إمكانية قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية، أما الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية الفرنسية وضع شروط الاعتراف بكل عنصر على حدا؛
- اعتمد الإطارين أسلوب التكلفة التاريخية كتقييم أولي لعناصر الأصول، أما التقييم اللاحق فقد رخص إطار IPSASB بكل من القيمة السوقية، التكلفة الاستبدالية، القيمة الاستعمالية، صافي القيمة البيعية كقواعد قياس، أما الإطار المفاهيمي الفرنسي جعل القيمة المحاسبية الصافية قاعدة عامة للقياس اللاحق وسمح بالقيمة البيعية والاستبدالية والرمزية كطرق ثانوية، أما الالتزامات فقد اكتفى الإطار

المفاهيمي الفرنسي بأسلوب قيمة السداد المستقبلية في تاريخ الاستحقاق، أما IPSASB فقد رخص باستعمال القيمة التاريخية، تكلفة الوفاء، القيمة السوقية، تكلفة الإخراج، سعر الاقتراض؛ ويتضح لنا من خلال هذه المقارنة أن هناك نقاط اختلاف بين الإطارين مع التوافق ضمناً في عديد العناصر، وهذا راجع لأمرين أساسيين، وهما تحول IPSASB من الاعتماد على الإطار المفاهيمي لIASB إلى إطاره الخاص الجديد، وبالمقابل لم يقيم CNOCP بتحسين إطاره تماشياً مع تطورات المرجعية الدولية وبقي معتمداً على ثلاث مراجع أساسية هي الـPCG وقواعد الـCRC الساري العمل بها في فرنسا، والإطار المفاهيمي لIASB (CNOCP, 2015, p12).

2. فيما يخص المعايير: كما لاحظنا سابقاً من خلال الجداول (01) و(02) فإن فرنسا اتبعت منهجيتين في التعامل مع معايير IPSAS أولهما إقصاء معايير من إمكانية التطبيق، والتحفظ على بعضها الآخر بجعلها قابلة للتطبيق بعد التعديل، وثانيهما اتباع سياسة التطبيق التدريجي لمعايير المحاسبة العمومية التي منها ما هو مستمد من IPSAS، وبالتالي لم تكن فلسفة تبني IPSAS في فرنسا تهدف تطبيقاً كلياً بسبب إقصاء عديد المعايير، أما التقارب مع IPSAS فيتم بأسلوب تدريجي.

خلاصة:

يدخل تبني معايير IPSAS كنقطة تحول أساسية تدخل ضمن إستراتيجية متكاملة للتحول بالقطاع العام من التسيير العمومي التقليدي إلى المناجمت العمومي الحديث، حيث وكما يمكن اعتبار الإصلاحات المالية، الإدارية، التنظيمية، والموازنية في القطاع العام كمتطلبات لتبني IPSAS يمكن النظر إلى ذلك بنظرة عكسية وهي أن التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي بما يتوافق وIPSAS هو أمر لا بد منه في ظل التحول نحو أساليب مالية وإدارية جديدة

تمر بالقطاع العام من تسيير صارم على أساس القوانين والتعليمات إلى أساليب تسيير مقارنة لتسيير المؤسسات الاقتصادية، مما يتطلب نظام محاسبي أشمل للتحكم في المال العام وإرساء الشفافية بضمان إفصاح محاسبي أوسع، وتسهيل اتخاذ القرار بعرض معلومة مالية أكثر موثوقية، ولغرض التحول نحو نموذج يتوافق و IPSAS محاسبيا يمكننا من المسار الذي انتهجته التجربة الفرنسية استخلاص ما يلي:

- محاسبيا يعد التحول إلى معايير IPSAS بالأساس تحولا من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وقد انتهجت فرنسا أسلوب الإصلاح التدريجي للتحول إلى تطبيقه؛
- إن التحول الكامل نحو معايير IPSAS أمر صعب التحقق لخصوصية القطاع العام، وبالتالي فإن محاولة التوافق مع المعايير هي الاستراتيجية الأنسب بدراسة واختيار المعايير قابلة التطبيق على مستوى الدولة المعنية على أساس خصوصياتها؛
- الإصلاح الموازني ضروري لإصلاح متكامل يتماشى مع معايير IPSAS بالتحول نحو موازنة البرامج والأداء المنسجمة مع تطبيق أسلوب الاستحقاق محاسبيا؛
- توسع الاستقلالية المالية للهيئات المحلية يرفع من حجم العمليات المالية لها ويُقلص من عبئها على الإدارة المركزية، إلا أنه يفرض تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي لضمان نظام رقابي أكثر فعالية؛
- إن اللامركزية الإدارية تسهل من التحول الأولي نحو IPSAS بتقسيم المهام المتعلقة بتهيئة الأرضية اللازمة للإصلاح المحاسبي، كما يسهل من متابعة العمليات المالية وعدم مركزتها إلى جهاز واحد، وتسهيل إجراءات تجميع ودمج الحسابات على عدة مستويات تدريجيا إلى غاية الوصول إلى إعداد القوائم المالية للدولة ككل؛
- تكوين العنصر البشري المؤهل هو الخطوة الأولى لنجاح عملية التحول نحو نموذج IPSAS، وقد قامت فرنسا لهذا الغرض -بغض النظر عن التكوين على مستوى الجامعات والمعاهد- خلال التحول إلى اللامركزية والاستقلالية المالية بتحميل الأعوان الماليين المحليين بمهام أكبر وأوسع، مما أكسبهم

الخبرة والتجربة وجعلهم قادرين على التحكم في عملية الإصلاح، كما أن توزيع الكفاءات والإطارات التابعة للدولة على مستويات الأجهزة الإدارية والإقليمية الذي رافق اللامركزية سهلا من عملية الإصلاح المحاسبي الشامل من خلال إشراف أعوان ذوي خبرة وكفاءة على العملية؛

- ضرورة الإصلاح المحاسبي الشامل، فمن غير المنطقي العمل بمنظومتين إحداهما تعتمد على الأساس النقدي في الهيئات المحلية، والأخرى تعتمد على أساس الاستحقاق على المستوى المركزي، ما قد يعرقل عرض معلومة كاملة عن مالية الدولة؛
- التدرج في الإصلاح المحاسبي من مستوى أقل إلى أعلى يسهل من الإجراءات، إذ انتهجت فرنسا إصلاحا بدأ بأصغر خلية في التنظيم الهرمي للدولة وهي محاسبة البلدية.

وفي الأخير يجب الإشارة إلى أن الدراسة تطرقت إلى مسار التجربة الفرنسية، إلا أن هناك متطلبات تقنية أساسية وفرتها فرنسا وغيرها من الدول التي سارت في هذا النهج للإصلاح تفتح المجال لدراسات أخرى، كالبحث في مجال نظام المعلومات المحاسبي الملائم للتوافق مع معايير IPSAS وسبل وآليات تقييم عناصر الذمة المالية للدولة لغرض التحول إلى هذا النموذج، ناهيك عن إستراتيجية تكوين العنصر البشري في المجال.

قائمة المراجع والمصادر المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB. (2014). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المجلد الجزء الثاني). (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين .

الملتقيات:

1. محمد نور أكرم صوفي. (20-18 أوت، 2003). أساليب تنظيم الإدارة المحلية ومستوياتها- نماذج عالمية ومحلية. الملتقى العربي الأول: نظم الإدارة المحلية في الوطن العربي . صلالة، سلطنة عمان : المنظمة العربية للتممية الإدارية .

المراجع باللغة الأجنبية :

OUVRAGES :

1. Ecalte, F. (2005). maitriser les finance publique-pourquoui ?comment ? France: ECONOMICA.
2. Des Robert, j.-f., & Colibert, j. (2008). les normes IPSAS et le secteur public. paris, france: DUNOD.
3. Mattret, j.-b. (2010). la nouvelle comptabilité publique. France: Lextenso.
4. Calvi, M. (2013). comptabilité publique territoriale. France: NATHAN.

Articles :

1. Serve, S. (2001). information comptable des collectivités locales et évaluation du risque financier-une comparaison européenne. revue politique et management public , 19 (04), 1-23.

2. Bellaouri Koutbi, F. (2011). les normes comptable international du secteur public "IPSAS" une gouvernance en devenir.. EL-KHAZINA, revue de la trésorerie Général su Royaume (08), 6-10.
3. Gutiérrez Ruiz, C. (2012). les trajectoires de décentralisation en France et au chili : une approche comparée des "convergence" et des "réappropriation". Revue internationale de politique comparée , 19 (01), 115-137.
4. Milot, j.-P. (2013). réforme comptable et réforme des finance publique. revue politique et Managment public , 30 (03), 329-337.

Rapports :

1. Ministère du budget et des comptes publics., & CNOCP. (2011). rapport d'activité CNOCP. Paris

sites web :

1. Ministère de l'economie, des finance, et de l'industrie. (2001, aout 02). LOI organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, JORF n°177 du 2 août 2001 page 12480. Consulté le janvier 12, 2015, sur Legifrance:
https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?jsessionid=7DC65A54C9DABD4A0963C92796E8DB37.tplgfr23s_1?cidTexte=JORFTEXT000000394028&dateTexte=20010802&categorieLien=id#JORFTEXT000000394028
2. Conseil constitutionnel français. (2003, Mars 29). LOI constitutionnelle n° 2003-276 du 28 mars 2003 relative à l'organisation décentralisée de la République, JORF n°75 du 29 mars 2003 page 5568. Consulté le janvier 06, 2015, sur Legifrance:
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000601882&categorieLien=id#JORFARTI000002495820>
3. Conseil constitutionnel français. (2003, Mars 29). Article 72-02, loi constitutionnel française n° 2003-276, 28 mars 2003, sur les collectivités territoriales. Consulté le janvier 21, 2015, sur legifrance:
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do?idArticle=>

LEGIARTI000006527594&cidTexte=LEGITEXT000006071194
&dateTexte=20080724

4. ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique. (2008, décembre 30). **LOI n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008**. Consulté le janvier 28, 2015, sur Legifrance: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000020014790&categorieLien=cid>
5. Conseil constitutionnel français. (2015, août 08). **LOI n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République**, *JORF n°0182 du 8 août 2015 page 13705*. Consulté le février 04, 2015, sur Legifrance: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000030985460&dateTexte=&categorieLien=id>
6. CNOCP. (s.d.). **Mission CNOCP**. Consulté le février 02, 2015, sur portail de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics: <https://www2.economie.gouv.fr/cnocp/conseil-normalisation-des-comptes-publics-0>
7. CNOCP. (s.d.). **CNOCP- recueils en cours c'élaboration** . Consulté le février 12, 2015, sur portail de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics : <https://www2.economie.gouv.fr/cnocp/recueils-en-cours-delaboration>
8. CNOCP. (s.d.). **Recueil des normes comptables pour les établissements publics**. Consulté le février 12, 2015, sur portail de l'économie, des finance, de l'action et des comptes publics: <https://www2.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-des-normes-comptables-pour-etablissements-publics>

Autres :

1. secrétariat du (PEFA). (Mars 2003). **aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne dans le secteur public**. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA).
2. Ministère de l'économie des finances et de l'industrie . (2004). **recueil des normes comptables de l'état**. *recueil* . france.
3. Ministère du budget des comptes publics de la fonction publique et de la réforme de l'état . (2010). **présentation du conseil de normalisation des comptes publics**. france: CNOCP.

4. CNOCP. (2010, Mai 07). *présentation du conseil de normalisation des comptes publics* . france .
5. Cour des comptes. (2011). *la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour nouvelles perspectives*. paris .
6. Dubertret, J. (juin 2012). *Guide pratique de la LOLF-comprendre le budget de l'état*. france: Ministère de l'economie et des finances publiques française
7. direction générale de la mondialisation du développement et des partenariats. (novembre 2012). *L'appui de la France aux processus de décentralisation et de gouvernance locale démocratique*. Ministère des affaires étrangères république française.
8. CNOCP. (2014, janvier). *classement des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP*. note de synthèse . France.
9. IPSASB. (2014, october). *the conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Final Pronouncement* . New York, USA: IFAC.
10. CNOCP, (2015,Mars). *Recueil des normes comptables de l'état*, France : ministère des finances et des comptes publiques.
11. législateurr français. (2014). *code générale des collectivités territoriales*. france: institut français d'information juridique .