

نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية
للقطاع العام: تجربة فرنسا

Towards a strategy to modernize the public accounting system to adopt
international public sector accounting standards: France experience

بوكفوسة أمحمد¹، تيفالي بن يونس²

BOUKEFFOUSSA M'hamed¹, TEFALI Benyounes²

¹ جامعة مستغانم (الجزائر)،

M'HAMED.BOUKEFFOUSSA.ETU@univ-mosta.dz

² جامعة مستغانم (الجزائر)، Beyounes.Tefali@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2022/04/01

تاريخ القبول: 2022/02/24

تاريخ الاستلام: 2022/01/03

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى عصرنة الأنظمة المحاسبية العمومية، وذلك من خلال التوجه العديد من الدول، لإصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام، ومدى اتجاه هذه الأنظمة نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وتعد تجربة فرنسا من التجارب الناجحة علة الصعيد الدولي بالنسبة للدول التي ترغب في إصلاح نظامها المحاسبي للدولة، وتكييف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية، مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتحديات التي واجهتها لتبني هذه الإصلاحات.

وخلصت الدراسة إلى أنه لا يمكن التطبيق الكلي للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وإنما يمكن ذلك وفق استراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح. وعلاوة على ذلك انتهت هذه الدراسة بخطط الدروس المستفادة من تجربة فرنسا محل الدراسة.

كلمات مفتاحية: محاسبة عمومية؛ قطاع عام؛ معايير محاسبية دولية؛ أساس استحقاق؛ فرنسا.

تصنيفات JEL : M41؛ H72؛ H61

المؤلف المرسل: بوكفوسة أمحمد، الإيميل: m'hamed.boukeffoussa.etu@univ-mosta.dz

Abstract:

The aim of this study is to modernize public accounting systems, through the tendency of many States to reform their public sector accounting systems and the trend towards the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). France's experience is a success story at the international level for States wishing to reform their state accounting system, adapt the various accounting rules and regulations to the requirements of the International Public Sector Accounting Standards and the challenges they have faced in adopting such reforms.

The study concluded that the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) could not be fully implemented, but could be done in a gradual strategy to ensure a successful transition. In addition, the study ended with lessons learned from the experience of France.

Keywords: public accounting; public sector; International Accounting Standards; merit basis; France.

Jel Classification Codes: M41 ; H72 ; H61

1. مقدمة :

لقد تم اختيار التوحيد المحاسبي من طرف الهيئات المنظمة لاقتصاديات الدول الكبرى، بهدف تجاوز الاختلافات في وجهات التحليل المالي للوضعية الاقتصادية للمنشآت باختلافها، لغرض إعطاء مستعملي منهج التحليل المالي منحى موحد، بهدف إعداد قوائم مالية تخدم الفاعلين السياسيين والاقتصاديين. وهذا التوحيد ترتب عليه انهيار الحواجز بين الدول وظهور اتفاقيات دولية، هذا ما أدى بالدول الى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وهذا من خلال التطرق لمختلف جوانب المالية العامة، التي تسمح للدول بأداء مهامها الاجتماعية والاقتصادية على أحسن وجه.

إن النجاح النسبي للتوحيد المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الربحية، أدى ببعض الدول والحكومات البحث عن معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام لضبط إعداد تقاريرها المالية. لذلك اتجه الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى إنشاء مجلس خاص بهذه المعايير والذي تتمثل مهمته

الأساسية في صياغة وإصدار معايير ذات جودة عالية، تخدم بالأساس منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم.

من خلال هذه المستجدات، قامت العديد من الدول بإصلاح أنظمة المحاسبة العمومية، لجعلها أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية. هذه الإصلاحات تهدف بالدرجة الأولى لعصرنة وتطوير مؤسسات القطاع العمومي، من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي العمومي وتحقيق الشفافية وتعزيز المسائلة العامة لهذه المؤسسات. وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للانتقال نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وتعتبر تجربة فرنسا في هذا الإطار حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة، كنموذج للعديد من الدول، التي هي بصدد الانتقال نحو اعتماد معايير المحاسبة وفق أساس الاستحقاق وتكييف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية، مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

لقد جاءت هذه الدراسة لتوضيح كيفية إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية، في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك من خلال الاستفادة من تجارب بعض الدول الرائدة في مجال عصرنة الأنظمة المحاسبية العمومية تمهيدا لاعتماد هذه المعايير. حيث تم اختيار تجربة فرنسا كونها دولة رائدة في هذا المجال، باعتبار أن إصلاح نظامها المحاسبي مستوحى بدرجة كبيرة من المعايير الدولية.

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية: ما هو المسار الواجب انتهاجه لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

2.1 فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية السابقة تمت صياغة الفرضية الآتية: تكمن أهمية التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترسيخ قواعد ومبادئ التسيير الجيد، من خلال تحسين شفافية المالية العمومية وتعزيز المساءلة على المال العام.

3.1 أهداف البحث:

يمكن تلخيص الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في استخلاص الدروس المستفادة من التجربة الفرنسية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مؤسسات القطاع العام للاستفادة منها في بناء آليات هذا التحول في الجزائر.

4.1 أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في محاولة التوصل إلى الآليات الواجب اتباعها في مجال الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مؤسسات القطاع العام في الجزائر استنادا على التجربة الفرنسية كنموذج.

5.1 منهج البحث:

ولمعالجة مختلف جوانب البحث تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي والذي يهدف إلى وصف العناصر المرتبطة بالبحث وتحليلها.

6.1 هيكل البحث:

وفي هذا الإطار تم تنظيم الدراسة على النحو التالي: خصص المحور الأول للتطرق إلى آليات عصنة نظام المحاسبة العمومية، أما المحور الثاني فخصص للتعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذا أهميتها ومراحل إصدارها، في حين خصص المحور الثالث للتجربة الفرنسية في هذا المجال.

7.1 الدراسات السابقة:

اتسم موضوع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمحدوديته ويرجعه Lüder إلى: عدم اهتمام العديد من الباحثين بميدان المحاسبة والتقارير المالية والموازنات ومراجعة حسابات هيئات قطاع العام، حتى أنهم لا يعتبرونه ميدان بحث فعلي، إلا أنه يمكن عرض بعض الدراسات التي ارتبطت بموضوع الدراسة ومن أبرزها:

دراسة (Ijeome, N.B & Oghoghomeh, T, 2014)، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تبني معايير IPSAS على التقارير المالية في القطاع العام النيجيري، وخلصت إلى أن اعتماد وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحدث ثورة في المحاسبة العمومية في بلد مثل نيجيريا، أين يعم الفساد، فهي تزيد من موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في الوحدات الحكومية، كما أنها تركز على المسئلة من قبل المواطنين، وبالتالي التركيز المتزايد للقضاء على الفساد وتعزيز الشفافية في الحكومة.

أما دراسة (Toudas, K & Poutos, E, 2013)، حيث ركزت هذه الدراسة على بعض القضايا المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في قطاع العام وكيفية تشريعها، وتحدثت عن العولة و آثارها على القطاع المحاسبي، من خلال بيان التوافق الذي يحصل بين الأنظمة المحاسبية الوطنية

والمعايير المحاسبية الدولية، كما بين الباحثون أن الطرق المحاسبية المستخدمة في القطاعات العامة المحلية لا بد أن تتأثر بمعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام، وقد خلصت الدراسة الى أن صياغة المعايير تعتبر خطوة تمهيدية من ضمن عملية طويلة للإصلاح المحاسبي في الحكومات، ولا بد من توفر معرفة كافية و ملاءمة حول طبيعة و فوائد المعايير لكي تتمكن الحكومات من تحديد متطلباتها بشكل واضح و دقيق . وأن يتضمن فريق تصميم IPSAS مختصون في التسويق لشرح مزاياها وتشجيع تبني وتطبيق هذه المعايير، وبيان مدى ملاءمتها مع البيئات المحاسبية المختلفة للحكومات.

أما دراسة (Bellanca,S & Vandernoot,J, 2014)، حيث هدفت هذه الدراسة الى تقييم البيئة المحاسبية في بلجيكا بالتركيز على ثلاث معايير محاسبة دولية للقطاع العام لمعرفة مدى تقبل البيئة المحاسبية في بلجيكا لها وتقييم فوائد الإصلاح المحاسبي في بلجيكا لعام 2003. ولفهم حقيقة الموقف المحاسبي المالي قامت هذه الدراسة بتحليل مدى التزام البيئة المحاسبية في بلجيكا بثلاث معايير محاسبية من معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام وهي ذات الارقام:1(إعداد القوائم المالية) ، 6 (القوائم المالية الموحدة و المستقلة)، و 22 (الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع العام الحكومي)، و قد خلصت الدراسة أن هذه المعايير التي تم اختيارها من قبل الباحثان غير القابلة للتطبيق بالبيئة المالية البلجيكية لعدة أسباب أهمها : اختلاف مستوى الحكومة البلجيكية في حقل الأنظمة المحاسبية ، و عدم قناعة المحاسبين في بلجيكا و عدم امتثالهم لمتطلبات التطبيق ، و أخيرا عدم توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق المعايير الثلاثة السابقة الذكر في التقارير المالية السنوية التي ينشرها البنك الوطني في بلجيكا .

أما بالنسبة لدراسة ((Tudor,A, 2010)، حيث هدفت هذه الدراسة الى تحليل ومقارنة إعداد التقارير المالية حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإعدادها حسب وجهات نظر التشريعات المحاسبية للنظام الوطني المحاسبي في رومانيا والتي تتوافق وتتقارب مع تلك المعايير بدرجة عالية، وكذلك دراسة مدى التشابه والاختلاف بين مجموعات محددة من القوانين والتشريعات الرومانية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد خلصت الدراسة أنه يوجد درجة عالية من التوافق والتشابه بين مجموعتين من القوانين المحلية الرومانية تتعلق بإعداد القوائم المالية في القطاع العام في رومانيا ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الأرقام 1(عرض البيانات المالية)، 2(بيانات التدفق النقدي)، و 24(عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية). كما وجد أن هناك درجة عالية من الاختلاف ما بين القوانين الرومانية في النظام المحاسبي

الروماني مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فيما يخص باقي المعايير غير تلك التي تتعلق بالقوائم المالية.

وما يمكن استخلاصه من خلال سرد الدراسات السابقة لمختلف الباحثين، هو اختلاف النتائج التي تتحدث عن التنبؤ بإمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأهم معوقات التطبيق المحتملة.

2. آليات عصنة نظام المحاسبة العمومية

يعتبر إصلاح مختلف جوانب المالية العامة، التي تبنتها مختلف الدول ذات أهمية كبيرة، وذلك بالنظر للتطورات في أنشطتها وبرامجها، الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية الحكومية والانتقال بالمحاسبة العمومية الى النظرة الحديثة القائمة على أساس الاستحقاق الذي يحقق الإفصاح الكامل لمختلف البيانات المالية.

1.2 تطبيق نظرية محاسبة الاعتمادات المخصصة:

بعد أن كان الاهتمام موجه نحو المحاسبة المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، ظهرت نظرية الاعتمادات المخصصة من عام 1987، حيث تهدف هذه النظرية لتطوير نظرية الأموال المخصصة بالمحاسبة عن تلك المخصصات، من أجل تحقيق الأهداف التي تريد الدولة الوصول إليها وتحقيقها من خلال الأموال الممنوحة.

1.1.2 تطوير فلسفة نظرية الأموال المخصصة:

لقد قامت هذه النظرية بدورها في إحدى مراحل تطور النشاط الحكومي، إلا أن الأمور تغيرت في الوقت الراهن، في ظل ظروف النشاط الحكومي المعاصر، وأصبح من الضروري تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في بعض الوحدات الإدارية الحكومية، حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لقياس النتائج المالية والاقتصادية لأوجه أنشطة البرامج المختلفة، بما فيها قياس الموارد ومتابعة تنفيذ مشروعات الأعمال وحصر التكاليف والنفقات.

وترجع أسباب عدم قدرة نظرية الأموال المخصصة في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، عدم التحكم في ترشيد النفقات إلى ما يلي (محمد صادق ، 2010).

- ازدياد النفقات الحكومية بشكل كبير بسبب الارتفاع الحاد في تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية، وانخفاض القدرة الشرائية من ناحية أخرى.

- ازدياد الأعباء الاجتماعية المفروضة على الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني، وانخفاض معدل الوفيات نتيجة تطور الرعاية الصحية.
- ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في النفقات الحكومية والأعباء الاجتماعية، حيث لا تستطيع الحكومات الموازنة بين تلك الحاجات المتزايدة من البرامج المختلفة في مواجهة ندرة الموارد الاقتصادية الطبيعية المتاحة.
- المتغيرات الدولية والاقتصادية العالمية، وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب، مما يؤدي إلى اختلال هيكل الأسعار الموارد الإنتاجية للدولة.
- الميل نحو الإسراف والضياع، وعدم ترشيد الإنفاق العام والخاص، نتيجة المغالاة في الإنفاق الاستهلاكي، لاسيما بالدول النامية، مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية.

ومن خلال ما ذكر آنفا، فإن تطور نظام المعلومات في ظل نظرية الأموال المخصصة يكون من خلال تدابير فعالة للرقابة على تكاليف البرامج المختلفة التي تنجزها الحكومات أو تخطط لها لتحقيق أفضل النتائج الممكنة، والمتمثلة في ربط التكاليف بتسلسل المسؤولية الإدارية كالمسألة المحاسبية مع ربط هذه التكاليف بالمنتجات النهائية (ربابعة، م، ص، 2010).

2.1.2 استخدام نظام محاسبة الأموال:

تصمم النظم المحاسبية الحكومية لخدمة مفهوم الأموال المخصصة كوحدة محاسبية (نواف محمد عباس، 2009)، أن استخدام نظام محاسبة الأموال لمحاسبة الاعتمادات يعتبر الأكثر ملاءمة في الوحدات الحكومية، حيث أنه يركز على قياس كفاءة وفعالية تحقيق هدف تقديم الخدمات العامة أو الاجتماعية، وبالتالي فإن نظام محاسبة الأموال يركز على المسألة المحاسبية عن الأموال وليس المسألة المحاسبية عن العمليات لصعوبة تحقيق المقابلة بين النفقات والإيرادات، كما هو في تنظيمات قطاع الأعمال.

ويركز نظام محاسبة الأموال باعتباره وحدة مالية ومحاسبية، حيث أن الوحدات الحكومية التي تمول سنويا من مال معين أو مجموعة من الأموال تخضع لما يسمى بالمحاسبة على الاعتمادات، باعتباره يعتبر جزءا من المال يتم تخصيصه عن طريق موازنة تقديرية لإنجاز غرض معين (إلهامي و السقا، 2010).

3.1.2 أهمية التحول نحو نظام محاسبة الاعتمادات:

تتمثل أهمية التحول نحو نظام محاسبة الاعتمادات في زيادة الكفاءة والفعالية في الاستخدام الأمثل للموارد (ربابعة، 2010)، من خلال الإنجازات التالية:

- تحقيق أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج ولا سيما بالدول النامية وذلك عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد النادرة والمتاحة استخداما صحيحا، يضمن الإسراع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
 - مساعدة المسؤولين عن التخطيط من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادي وقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية، لا سيما فيما يخص بتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- وعليه يمكن القول أن من متطلبات نجاح منهج نظام المحاسبة، يتطلب إجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة، والوقوف على الأنشطة المرتبطة بتلك البيانات، وإدماجها في وحدات متجانسة الخصائص.

4.1.2 التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق:

من أجل أن تحقق أهدافها، تعد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بأثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما يقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها)، إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تعلم المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية، بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيتم استلامها في المستقبل (حواس ، 2012).

1.4.1.2 مميزات أساس الاستحقاق:

يسعى هذا الأساس إلى تحقيق الأهداف (الرماعي، 2009):

- يأخذ بعين الاعتبار المستحقات والالتزامات ويفرق بين الإيرادات الرأسمالية والإيرادية، فيعطي إمكانية قياس عادل لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة ويسهل عمليات المقارنة لفترات المالية المختلفة بصورة سليمة وعادلة.

- الحكم بعدالة وسلامة المركز المالي للوحدة الحكومية، لتوفير بيانات كافية وموضوعية لإعداد قائمته.
 - القياس العادل لتكلفة الإنتاج ويسهل عملية فرض الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وعملية اتخاذ القرار.
 - الفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية مما يسهل عملية إعداد التقديرات للمدة المالية المقبلة.
- 2.4.1.2 أسباب استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية:
- يستخدم هذا الأساس بالدرجة الأولى، عندما يكون وقت القيد يتوافق مع وقت التدفقات الموارد الفعلية، ونتيجة لذلك فإن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي.
 - يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً، لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها، بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الأخرى. وبصورة عامة تقتصر المحاسبة التي تستخدم أساس الاستحقاق على الدفع أو أساس الالتزامات أو الأساس النقدي على المعاملات النقدية (خلف عبد الله ، 2009).
 - تنشأ متأخرات عندما يتأخر سداد مبلغ إلزامي عن موعد استحقاقه المقرر، ونظراً لأن هذا التاريخ يكون دائماً هو نفس التاريخ المنسوب إلى تدفق ما، بموجب أساس الاستحقاق أو تاريخ لاحق عليه، فإن جميع المتأخرات تدرج في الحسابات المعدة على أساس الاستحقاق.
 - لا يلتزم الأساس النقدي بتلبية المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية (إدارة السيولة، كون أن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية يتم إعداد بيان منفصل بها، وقد يكون من الصعب تقدير الملائمة في تقديرها في حالة استخدام الأساس النقدي لعدم وجود معلومات عن المتأخرات).
 - يؤدي استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية إلى تسيير كبير في الاستخدام المشترك للمحاسبة الحكومية، كونها تتطابق مع الأساس المستخدم في النظم الاقتصادية (الحسابات القومية، وميزان المدفوعات... وغيرها).

1.5.2 التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

إن التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية، يعتبر أحد الأساليب التي يمكن من خلالها توفير المعلومات التفصيلية والدقيقة عن الأداء، باعتبار أن المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي تكون شاملة وغير مفصلة.

1.5.1.2 نظم قياس التكلفة في الوحدات الحكومية:

من أهم الاعتبارات التي يعتمد عليها نظم قياس التكلفة في الوحدات الحكومية هي : عدد الخدمات المقدمة من قبل الوحدة الحكومية ، كمية الموارد المستخدمة في تقديم كل خدمة و مدى تكرار الخدمة و تجانسها ، و هناك نظامين لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية (ذنون و غازي التعي، 2012) هما : نظام تكاليف المراحل في الوحدات الحكومية، ونظام تكاليف الأوامر في الوحدات الحكومية.

2.5.1.2 استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

من أهم استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية (السقا و السندي، 2010):

- أ- إعداد الموازنة.
- ب- رقابة وخفض التكلفة.
- ج- قياس الأداء.
- د- تقييم البرامج.
- هـ- دراسة بدائل القرارات المتعلقة في الأنشطة الحكومية.

3.5.1.2 متطلبات قياس محاسبة التكاليف:

من المتطلبات الأساسية لقياس تكلفة الوحدات الحكومية بشكل خاص، ضرورة توفر دليل

رقابي في الوحدات الحكومية (السندي و السقا، 2010) يشتمل على ما يلي:

- دليل المراكز المسؤولة: يتطلب إعداد دليل مراكز المسؤولية، تحديد ما يلي: تحديد مراكز المسؤولية، تحديد معايير الرقابة والمساءلة عن التكاليف، تحديد التكاليف والنفقات الخاضعة للتحكم وغير الخاضعة للتحكم وتحديد معايير الأداء أو الفعالية، وإعداد نظام جيد لتقارير الأداء.

- دليل مراكز التكلفة: يؤدي تحديد مراكز الأداء في الوحدة الحكومية إلى معرفة احتياجات كل مركز من عناصر التكلفة المختلفة، وبالتالي ربط الاعتمادات المخصصة لتلك المراكز في موازنة الدولة بناء على هذه الاحتياجات.
- دليل عناصر التكاليف: إن تبويب عناصر التكاليف في مجموعات متجانسة يعمل على ربط بين التكلفة والغرض منها والتوصل إلى معدلات أداء خاصة بكل نوع من التكاليف.
- تحديد وحدات الأداء: تعد وحدات الأداء في القطاع الحكومي محور قياس التكلفة، ولذلك يطلق عليها وحدات التكلفة، كما أن تعدد وحدات الأداء في قطاع الحكومي، يؤدي إلى تعدد الوظائف، إذ أن كل وظيفة تحتوي على برامج وكل برنامج يحتوي على أنشطة، وكل نشاط يشتمل على مراكز التكلفة، مما يؤدي إلى تعدد وحدات الأداء (قطيش، 2011).

6.1.2 التوجه نحو استخدام التحليل المالي:

من أساسيات استخدام التحليل المالي في المنشآت الحكومية، تشخيص الوضعية المالية للحسابات التي تنتجها وحدات القطاع العام غير الهادفة للربح، وكذا من أجل محاولة تقييم الأداء المالي للموارد المالية المتاحة ومعرفة مدى كفاءة هذه الموارد، في تلبية احتياجات الضرورية ودرجة تحقيق التنمية الاقتصادية للدولة، وربطها بالأهداف المالية للدولة .

1.6.1.2 استخدام التحليل المالي في الوحدات الحكومية:

من أجل الحصول على معلومات تتصف بالكفاءة والفعالية المطلوبة، يستدعي الأمر ضرورة البحث على أساليب تحليلية لتشغيل تلك البيانات المحاسبية، وتوفير المزيد من المعلومات والمؤشرات الهامة عن تقييم ما تم إنجازه من أهداف ونتائج، وما يلزم من تخطيط وترشيد عملية الاختيار، من بين أنسب البدائل المتاحة (المرسي، 1987).

2.6.2.1 مؤشرات التحليل المالي للبيانات الحكومية:

يمكن استخدام في التحليل المالي للبيانات الحكومية النسب المالية حسب مخرجات نظام المحاسبة العمومية الذي يعتمد في مخرجاته على قائمة الحساب الختامي فقط، وهذا حسب الجدول التالي:

الجدول 1: مؤشرات التحليل المالي للبيانات الحكومية

النسب المالية	البيان
مؤشرات الإيرادات العامة	
<u>الإيرادات الكلية</u> عدد السكان	مؤشر الطلب على الإيرادات العامة وقدرة الحكومة ورغبتها في توفير الإيرادات العامة
<u>نوع من الإيرادات الكلية</u> مجموع الإيرادات العامة	مؤشر يبين درجة الاعتماد على إيراد معين
مؤشرات النفقات العامة	
<u>النفقات العامة</u> عدد السكان	يبين تكاليف تقديم الخدمات العامة كل فرد من السكان، والتغير في النفقات العامة نسبة إلى تغير في عدد السكان.
<u>النفقات التشغيلية</u> مجموع النفقات العامة	ارتفاع هذه النسبة يوضح على قلة الإنفاق الرأسمالي وزيادة في النفقات التشغيلية
مؤشر التغيير المالي الكلي = مجموع صافي الأصول الحكومية نهاية المدة - صافي الأصول الحكومية أول المدة	يبين هذا المؤشر نسبة التغير في مجموع الأصول الحكومية ككل ماعدا تلك الأصول المملوكة للتغير والموضوعة بعهدة الدولة
مؤشرات الوضع التشغيلي للسيولة النقدية	
<u>مجموع الإيرادات العامة</u> مجموع النفقات العامة	يبين هذا المؤشر العلاقة بين الإيرادات المحصلة والنفقات المنفذة
<u>مجموع رصيد المال</u> الإيرادات التشغيلية	القدرة على الاحتياطات المالية لمواجهة الالتزامات غير المتوقعة، المؤشر أقل من 5% يعبر عن وجود ضائقة مالية محتملة
<u>الأصول الجارية + الاستثمارات</u> <u>قصيرة الأجل</u> الخصوم الجارية	مؤشر السيولة أو الوضع النقدي، النسبة أقل من 1 يعتبر عامل سلبي.
<u>الخصوم الجارية</u> الإيرادات التشغيلية	مؤشر يعبر عن قدرة الدولة لمواجهة خصومها الجارية.
<u>صافي الضرائب الموجبة لتسديد د.ط.أ</u>	مؤشر يعبر عن القدرة الدولية على تسديد ديونها العامة نسبة 10% فأكثر يعتبر عامل سلبي

	مجموع الضرائب المقدرة
مؤشر لقياس عبء الديون لكل فرد، النسبة أكثر من 15% من متوسط الدخل لكل فرد من السكان يعتبر علامة تحذيرية	صافي الضرائب الموجهة لتسديد د.ط.أ عدد السكان
يعبر عن مقدار التكاليف الحكومية الثابتة الموجهة لتسديد أقساط الديون مع فوائدها مقسومة على الإيرادات التشغيلية. النسبة أكثر من 20% يعتبر إشارة تحذيرية، و أقل من 10% تعتبر جيدة.	خدمة الدين الإيرادات التشغيلية
مؤشر يعبر عما يتحمله كل فرد من السكان من القروض.	مجموع القروض الطويلة الأجل عدد السكان
مؤشر لبيان نسبة أقساط الديون مع فوائدها الى مجموع النفقات التشغيلية لتلك السنة	أقساط الديون طويلة الأجل مع فوائدها مجموع النفقات التشغيلية
القدرة على تسديد الدولة لديونها	مجموع الأصول مجموع الديون
يعبر عن مقدار المبالغ النقدية المتراكمة في الصندوق التقاعد وكذا استثمارات هذا الصندوق نسبة إلى المبالغ السنوية المدفوعة.	مؤشر التزامات معاشات التقاعد موجودات صندوق التقاعد المنافع صندوق التقاعد
يقيس هذا المؤشر حالة الأصول الرأسمالية والدرجة التي وصلت إليها ومدى إمكانية استخدامها لغاية نهاية عمرها الإنتاجي	مؤشر حالة الأصول الرأسمالية الإهلاك المتراكم مجموع الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك

المصدر: (إسماعيل و عدس ، 2010)

3.6.1.2 مكونات الحساب الختامي لأغراض التحليل المالي:

يهدف قياس الأداء المالي للنشاطات التي تقوم بها الدولة، من خلال الموارد المالية المتاحة (عدس و إسماعيل، 2010) إلى قياس العناصر التالية:

- الوقوف على اتجاه النفقات والإيرادات بتحليل الاتجاه لمعرفة معدلات التغير فيهما، خلال السنوات السابقة مقارنة بالسنة المالية موضوع الحساب الختامي.
- دراسة الأهمية النسبية لأبواب النفقات على مستوى البرامج مقارنة بمجموع النفقات في كل برنامج.

- تحليل الأهمية النسبية للبرامج على مستوى مجموع النفقات وتطورها مقارنة بالسنوات المالية للوقوف على أهم البرامج المرتبطة بنشاط الجهة وأهدافها.
- تحليل النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية والنفقات التحويلية، لبيان الأهمية النسبية لكل منها منسوبة إلى مجموع النفقات ومقارنتها بالسنة السابقة.
- دراسة اتجاه النفقات على مستوى الأنواع للسنة المالية المنتهية، مقارنة بالسنوات المالية السابقة، وتحليل أهمية النسبية لأنواع النفقات لمجموع النفقات مقارنة بالسنوات المالية السابقة.

3. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهميتها ومراحل إصدارها

أمام تطور و تعقيد حجم النشاطات الحكومية ، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية و استعمالها في عملية المقارنة ، لكونها تستخدم طرق و مبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات و تفسيرها لأغراض التقييم و المقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية و القانونية، وفي إطار هذا المسعى ظهرت هيئات ذات طابع دولي تعمل على إيجاد معلومات محاسبية موحدة و فعالة، من خلال توحيد معايير إعداد تلك المعلومات، وفق لما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

1.3 مفهوم المعايير المحاسبية:

يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمواصفات على أنه «وثيقة أعدت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة، أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين». (مرازقة و بوهرين، 2010).

أما المعيار المحاسبي هو: «مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السلمية، لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها». (برجي و طلحي ، 2010).

2.3 أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن تحديد أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (خبيطي و مونه ، 2016)

تتمثل فيما يلي:

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.

- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، بالإضافة إلى فعالية نظام المعلومات، وقدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها.
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل إستثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن.
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة.
- القضاء على الفساد الإداري، من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي (جعازات، 2014).

3.3 مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- هناك مراحل، تعكس عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذه المراحل تتضمن الخطوات التالية:
- دراسة إصدارات كل من:
 - مجلس معايير المحاسبة الدولية.
 - الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.
 - هيئات المحاسبة المهنية.
 - المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
 - تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.
 - نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة أربعة أشهر على الأقل.
 - دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائما، وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبية للقطاع العام.
 - نشر معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4. تجربة فرنسا حول إصلاح نظامها المحاسبي والانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق

في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة الذمة المالية، تم صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح، حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي LOLF المتعلق بقانون المالية في 1 أوت 2001 (مونه و خبيطي ، 2014)، وستعرض من خلال هذا القسم إلى المراحل التي مر بها إصلاح نظام المحاسبي العمومي في فرنسا، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

1.4 مراحل إصلاح نظام المحاسبي الحكومي في فرنسا:

1.1.4 مرحلة إصلاح محاسبة الهيئات الإقليمية:

لقد قامت فرنسا قبل إصلاح نظامها المحاسبي، بإصلاح محاسبي للهيئات الإقليمية بغرض الرفع من الشفافية وتعزيز المقروئية لدى مستخدمين القوائم المالية، وبدأت الإصلاحات بوضع نظام محاسبي جديد للبلديات والمؤسسات العمومية الصناعية والتجارية في جانفي 1997، بهدف ضبط طرق قياس الذمة المالية للبلديات (Mattret, J, 2010)، فأدرجت ثلاث عناصر أساسية كخطوة أولية تمثلت في مخصصات الإهلاك، خسائر القيمة، مؤونات الأخطار والأعباء، ومحاسبة التعهد (Serve, S, 2001) ثم تبعه إصلاح محاسبة الدوائر سنة 2004.

2.1.4 مرحلة إنشاء مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام:

بعد مرحلة إصلاح محاسبة الهيئات الإقليمية، تبتعتها مرحلة إصلاحات أعلى هيئات وضع المعايير و التنظيمات المحاسبية في فرنسا ، من خلال دمج المجلس الوطني للمحاسبة و لجنة التنظيم المحاسبي، ضمن هيئة مستقلة سميت بسلطة المعايير المحاسبية و كان ذلك خلال سنة 2007 ، حيث منحت هذه الأخيرة صلاحيات وضع معايير و قواعد 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 للمجلس الوطني للمحاسبة و لجنة التنظيم المحاسبي، وهو ما تحقق من خلال إنشاء مجلس وطني للمعايير المحاسبية للقطاع العام (Ministère du Budget, 2010) الذي أعلن عنه صراحة بموجب المادة 115 من القانون 1443-2008 المعدل لقانون المالية 2008 الصادر في 30 ديسمبر 2008

والتي نصت على : " (Ministère Du Budget,CPFP, 2008) إلى غاية إنشاء مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام يبقى أعضاء لجنة معايير المحاسبة العمومية يمارسون مهامهم ".
3.1.4 مرحلة التحول التدريجي لمعايير المحاسبة العمومية في فرنسا نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

في هذه المرحلة لم يتم إعداد وتطبيق معايير المحاسبة العمومية بشكل شامل، سواء توافقت مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أم لا، بل تم إعداد وتطبيق المعايير تدريجيا منذ إنشاء مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام والجدول التالي يبين النهج التدريجي لإعداد وتطبيق معايير المحاسبة العمومية في فرنسا، ومدى توافقها مع IPSAS .

الجدول 2: كيفية اعتماد معايير المحاسبة العمومية في فرنسا

معايير المحاسبة العمومية في فرنسا		سنة
معايير مستمدة من معايير IPSAS		إعداد
معايير IPSAS المعتمد عليه	المعيار المحاسبي العمومي الفرنسي	المعيار
IPSAS 01 : "عرض قوائم 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	
IPSAS 17 : "التثبيتات المادية"	المعيار 06: التثبيتات المادية	
IPSAS 15 : "الأدوات المالية - العرض و الأصول المحتملة"	المعيار 11: الديون المالية والأدوات المالية بأجل	
IPSAS 19 : "المخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة"	المعيار 12: الخصوم غير المالية	
	المعيار 13: الالتزامات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق	
IPSAS 03 : "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات و الأخطاء"	المعايير 14: الطرق المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2008
IPSAS 14 : "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير"	المعيار 15: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات	

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول 3: معايير المحاسبة العمومية في فرنسا بدون الاعتماد على IPSAS

معايير المحاسبة العمومية الفرنسية دون الاعتماد على IPSAS	
2004	المعيار 02: الأعباء، المعيار 03: الإيرادات السيادية، المعيار 05: التثبيات المعنوية، المعيار 07: التثبيات 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 اعداد الباحثين بالاعتماد على (Mattret,2010,pp237-238),(CNOCP,2014),(CNOCP,2015)

ما يمكن استخلاصه من الجدول السابق هو ما يلي:

- ◆ توجه فرنسا نحو التوافق والتنسيق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك بتطبيق التدريجي لمعايير محاسبية جديدة بعضها مستوحى من معايير محاسبة الدولية للقطاع العام.
 - ◆ إصلاح نظام المحاسبة العمومية في فرنسا يتم بشكل تدريجي بإعداد وتطبيق معايير جديدة على مراحل.
 - ◆ إن إصلاح نظام المحاسبي للدولة في فرنسا لم يكن تطبيقه بالشكل تام مع معايير محاسبة الدولية للقطاع العام وإنما كان ذلك وفق استراتيجية جزئية من خلال تبني معايير معينة بالاعتماد عليها في وضع معايير المحاسبة العمومية الفرنسية.
- 4.1.4 مرحلة مشروع إعداد معايير محاسبية خاصة بالهيئات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

في هذه المرحلة من التقدم، من عملية إصلاح النظام المحاسبي في فرنسا قام مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام بفتح ورشات جديدة لمشاريع إعداد معايير متعلقة بمحاسبة الهيئات الإقليمية، و مشاريع لإعداد معايير محاسبية لمؤسسات الضمان الاجتماعي، كما قام

بإعداد مشاريع خاصة بالمؤسسات العمومية الإدارية ، بعد أن قام سابقا بإعداد معايير خاصة بحاسبة الدولة.

5.1.4 مرحلة التوافق والتباين بين المحاسبة العمومية في فرنسا ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

هذه المرحلة، ماهي إلا امتداد للمراحل السابقة في مسار إصلاح النظام المحاسبي للدولة في فرنسا، حيث يمكن الحكم على مدى توافقه وتقاربه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ما يلي:

أ-الإطار المفاهيمي: من خلال هذا العنصر يمكن المقارنة بين الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB, 2014)، و الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية لفرنسا (مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، 2015)

هناك توافق نسبيا بين الإطارين، إلا أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية لفرنسا ضم ملحقين إضافيين، وهما خصوصيات الفعل العمومي، ودمج وتوحيد الكيانات المحاسبية.

- الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من حيث النطاق أكثر اتساعا، شمولاً وتدقيقاً، حيث أدرج المنشآت الخاضعة لنطاقه بنوع من التفصيل في حين، اكتفى الإطار المفاهيمي لمحاسبة العمومية الفرنسية بذكره للكيانات الخاضعة لنطاقه بصورة مختصرة.

- وفق إطار مجلس معايير محاسبة الدولية لقطاع العام الهدف الأساسي للمعلومة المالية هو خدمة مستخدميها في مجال التقييم ومراقبة الحسابات العمومية بالإضافة لأغراض المسائلة واتخاذ القرار، أما الإطار المفاهيمي الفرنسي للمحاسبة العمومية حصر هذا في المعلومة المالية بصفة عامة في تقديم صورة صادقة حول الذمة المالية للهيئات العمومية بما يتوافق ومفاهيم القطاع العام.

- هناك توافق بين الإطارين فيما يتعلق بالعناصر الأساسية للقوائم المالية.

- هناك توافق بين الإطارين: من حيث الملائمة، من حيث القابلية للفهم، و القابلية للمقارنة من أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومة المالية، كما أضاف الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الصورة الصادقة، القابلية للتحقق، والعرض في الوقت المناسب، أما الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية لفرنسا أدرج

الخصائص النوعية التالية: الحيادية، الدقة و الشمولية ، الحيطه و الحذر ،غالبية الواقع على الظاهر ،استقلالية الدورات و عدم المقاصة .

- اشترط الاطار المفاهيمي لمجلس معايير محاسبة الدولية للقطاع العام 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 بالنسبة للإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية الفرنسي وضع شروط الاعتراف بكل عنصر على حدى.

- توافق الإطارين فيما يتعلق بأسلوب التقييم المتمثل في التكلفة التاريخية كتقييم أولى :لعناصر الأصول ،أما تقييم اللاحق فقد رخص الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بكل من قيمة سوقية، التكلفة الإستبدالية، القيمة الإستعمالية ،صافي القيمة البيعية كقواعد قياس ،أما الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية الفرنسي ،جعل القيمة المحاسبية الصافية قاعدة عامة للقياس اللاحق و سمح بالقيمة البيعية والإستبدالية كطرق ثانوية ،أما فيما يتعلق بالالتزامات ،فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية الفرنسي اكتفى بأسلوب قيمة السداد المستقبلية في تاريخ الاستحقاق ،أما مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام فقد رخص باستعمال القيمة التاريخية، تكلفة الوفاء ،القيمة السوقية،تكلفة الإخراج ،سعر الاقتراض .

ب- المعايير المحاسبية : لقد اتبعت فرنسا طريقتين في التعامل مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،حيث تتمثل الطريقة الأولى في إقصاء معايير مع إمكانية التطبيق و التحفظ على بعض المعايير بجعلها قابلة للتطبيق بعد التعديل ،أما الطريقة الثانية تتمثل في إتباع سياسة التطبيق التدريجي لمعايير المحاسبة العمومية التي منها ما هو مستلهم من معايير محاسبة الدولية للقطاع العام ،و بالتالي لم تكن سياسة تبني فرنسا للمعايير تطبيقا كلياً و ذلك بسبب إقصاء عديد من المعايير ،أما التوافق و التقارب مع المعايير يكون بأسلوب تدريجي .

5.خاتمة:

بغية تقليص الفروق والنقائص الموجودة بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قامت العديد من الدول بإجراء إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية العمومية، حيث يندرج هذا الإصلاح إلى عصرنة وتطوير هذه الأنظمة من خلال تحقيق

الشفافية والمصدقية عن طريق تقديم قوائم مالية مفيدة، لمتخذي القرارات بهدف تقييم ومراقبة وحدات القطاع العام. ثم إن تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بالرغم من أنها عملية معقدة ومكلفة، وتحدث تغييرا كبيرا على ميزانيات الدول، لن يكون ذلك إلا عبر اصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام بهدف عصرنتها وفق إستراتيجية متكاملة وذلك بالانتقال بالمحاسبة من النظرة التقليدية القائمة على الأساس النقدي الى المحاسبة الجديدة القائمة على أساس الاستحقاق

وتعد تجربة فرنسا على الصعيد الدولي، بالنسبة للدول التي ترغب في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من التجارب الرائدة في مجال إصلاح نظامها المحاسبي للدولة، بهدف عصرنته، والانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق، وتكييف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ولعل من أهم وأبرز الدروس المستخلصة من هذه التجربة هي:

- ◆ الإصلاح وفق استراتيجية تدريجية.
- ◆ ضرورة التوافق والتنسيق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لأن الانتقال التام نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يصعب تحقيقه، نظرا للفروقات والتباينات في الظروف البيئية، في المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية بين الدول.
- ◆ تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية والمعايير الدولية، وتعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير مالم يتعارض ذلك مع الأوضاع الاقتصادية والسياسة الدولية.
- ◆ ضرورة إصلاح الموازنة العامة، إصلاح متكامل يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ◆ منح الاستقلالية لهيئات المحلية أكثر، يزيد من حجم العمليات المالية لها، ويقلص من عبئها على الادارة المركزية.
- ◆ ضرورة الانتقال من مركزية الإدارة الى اللامركزية لتسهيل التوجه الدولي نحو تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام.
- ◆ الاستثمار في العنصر البشري المؤهل من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي، المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

◆ تغيير أساس القياس المحاسبي، ضرورة حتمية للإصلاح المحاسبي الشامل لأنه من غير المعقول العمل بمنظومتين مختلفتين إحداهما تعتمد على الأساس النقدي وهذا على المستوى المحلي، والثانية تعتمد على أساس الاستحقاق وهذا على المستوى المركزي.

6. قائمة المراجع:

1.6 المراجع باللغة العربية:

- إسرائي يوسف ذنون، و خالد غازي التحي. (2012). أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة الأداء. (مجلة الإدارة والاقتصاد، المحرر) العراق، العراق.
- الرماحي نواف محمد عباس. (2009). المحاسبة الحكومية. (دار صفاء للنشر والتوزيع، المحرر) عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- السيد متولي المرسي. (1987). التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية. (المجلة العربية للإدارة، المحرر) عمان، الأردن.
- الواردات خلف عبد الله. (2009). المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء. (الوراق للنشر والتوزيع، المحرر) عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.
- حسن عدس، و خليل إسماعيل إسماعيل. (2010). المحاسبة الحكومية. (دار اليازوري، المحرر) عمان، الأردن.
- حسن فليح قطيش. (2011). تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني (المجلد 7). (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المحرر) عمان، الأردن.
- خالد جمال جعارات. (2014). مداخلة بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام. (المانقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر، ص 15، المحرر) ورقلة، الجزائر.
- خليل إسماعيل إسماعيل، و حسن عدس. (2010). المحاسبة الحكومية. (دار اليازوري، المحرر) عمان، الأردن.

- خيضر خبيطي ، و يونس مونه . (2016). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري . (المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المحرر) الجزائر.
- ربابعة محمد صادق . (2010). نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية. عمان، الأردن.
- ربابعة، م، ص. (2010). نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية. عمان، الأردن.
- زياد هاشم السقا، و عي مال الله السندي. (2010). فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية (المجلد 6). (مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المحرر) العراق.
- صالح مرازقة، و فتيحة بوهرين. (2010). كفاءة معايير المحاسبة الدولية. سوق الأهراس، الجزائر: الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الإقتصادية حولة متطلبات التوافق والتطبيق ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي سوق الأهراس ، الجزائر ، 25-26 ماي ، 2010 ، ص 04.
- صلاح حواس . (2012). المحاسبة المالية حسب نظام المالي المحاسبي. (دار الهومة للنشر، المحرر) الجزائر، الجزائر: دار الهومة للنشر.
- عي مال الله السندي ، و زياد هاشم السقا. (2010). فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية (المجلد 6). (مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المحرر) عراق.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . (2015). مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- محمد إلهامي، و أحمد السقا. (2010). فعالية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية (المجلد 6). عراق، عراق: مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية.
- محمد ربابعة. (2010). نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية. عمان، الأردن.
- نسرين برجى ، و فاطمة الزهراء طلحي . (2010). المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات التوافق والتطبيق. (الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الإقتصادية حولة متطلبات التوافق والتطبيق ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،

المركز الجامعي سوق الأهراس ، الجزائر ، 25-26 ماي ، 2010 ، ص 09، المحرر) سوق الأهراس ، الجزائر.

- نواف محمد عباس الرمحي. (2009). المحاسبة الحكومية. (دار صفاء للنشر والتوزيع، المحرر) عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- يونس مونه، و خيضر خبيطي . (2014). نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (ملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 24-25 نوفمبر 2014 ، ص 799، المحرر) ورقلة، الجزائر.

2.6 المراجع باللغات الأجنبية:

- Toudas,K, & Poutos,E. (2013). Concept,Regulation And Institutional Issues Of IPSAS (Vol. 2). European Journal of Business and Social Sciences.
- Bellanca,S, & Vandernoot,J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States (Vol. 10). EU, EU: Journal of Modern Accountability and Auditing.
- Ijeome,N.B, & Oghoghomeh,T. (2014). The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) ON Reliability,Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria (Vol. 3). Nigeria, Nigeria: International Journal Of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research.
- IPSASB. (2014). The Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities . Final Pronouncement. New York,USA:IFAC.
- Mattret,J. (2010). La Nouvelle Comptabilité Publique. France: L'extense.
- Ministère du Budget. (2010). Présentation Du Conseil De Normalisation Des Comptes Publics . France : CNOCP. Ministère du Budget.

- Ministère Du Budget,CPFP. (2008). LOI N°2008-1443 Du 30 Décembre 2008 De Finances Rectificative Pour 2008.Consulter Le 25 Décembre 2021 Sur [8Legifrance://WWW.legifrance.gouv.fr/affichText.do?cidText=JORFXT000020014790&categorieLien=cid](http://www.legifrance.gouv.fr/affichText.do?cidText=JORFXT000020014790&categorieLien=cid).
- Serve,S. (2001). Information Comptable Des Collectivités Locales Et Evaluation Du Risque Financier-une Comparaison Europeenne (Vol. 19). (R. P. Public, Éd.)
- Tudor,A. (2010). Romanian Public Institution Financial Statements On The Way Of Harmonization With IPSAS (Vol. 9). Romanian: Accounting and Management Information Systems.