

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام  
International Public Sector Accounting Standards as a necessity to standardize public accounting practices and protect public money

آسية قمو<sup>1</sup>\*

<sup>1</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر (assia.guemou90@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 25 نوفمبر 2021م؛ تاريخ القبول: 09 جانفي 2022م؛ تاريخ النشر: 28 جانفي 2022م.

**ملخص:** تسعى هذه الدراسة إلى توضيح أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، وهذا من خلال عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وانعكاس تطبيقها على الشفافية في تسيير المال العام، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور، يتضمن الأول منها مضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما الثاني فتضمن متطلبات الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفيما يخص الثالث فيتعلق بآفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما الرابع والأخير فتم عرض مجموعة من التجارب الدولية في الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام يعمل على تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة والحكومات للجهات المعنية، إضافة إلى تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، محاسبة عمومية، المال العام

**Abstract:** This study aims to clarify the importance of IPSAS as a necessity to unify public accounting Practice and protect public money, and this is by presenting IPSAS and reflection of thier application on transparency in the managment of public money ,relying on descriptive-analytical approach, the study was divided into four axes, the first of which includes the content of the IPSAS, the second includes the requirement for the transition to IPSAS, and With regard to the third relates to the prospects for the application of IPSAS, and the fourth and last were presented a set of international experience in the transition to IPSAS, the study concluded with a set of results, the most important of which is that the application of IPSAS works to achieve transparency and justice and grant the right to hold the managment of tha institution and governments accountable to the concerned authorities, in addition to achieving the necessary protection for public ownership, taking into account the intersts of those dealing with various state institutions and limiting tha abuse of power in favor of the intrest public

**Keywords :** IPSAS, public accounting, public money

\* المؤلف المرسل.

مقدمة

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مبادئ محاسبية مقبولة على الصعيد العالمي، وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية.

كما أنها توفر معياراً متماسكاً بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظراً لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها، ولذا فإن إمكانية مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير.

وفي السنوات الأخيرة، أحرز تقدم ملحوظ في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ليلبغ ذروته بظهور معيارين اثنين معترف بهما دولياً هما<sup>1</sup>:

- المعيار المحاسبي الدولي (International accounting standards (IAS)

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (International financial reporting standards (IFRS)

والذين أعلن عنهما المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، وانطلاقاً من هذين الأخيرين ظهرت معايير أخرى نذكر منها على وجه خاص المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS والتي سيتم التطرق إليها في هذه الورقة البحثية من خلال المباحث الموالية:

- المبحث الأول : مضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- المبحث الثاني : متطلبات الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- المبحث الثالث : آفاق تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
- المبحث الرابع : تجارب دولية في الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

#### المبحث الأول : مضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أفرزت العولمة عدة نتائج من بينها ما يسمى بالمعايير الدولية حيث أنها مست أغلب العلوم حتى أنها وصلت للمحاسبة ومعظم فروعها، وما سنركز عليه في هذه الدراسة هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وحاجة المحاسبة العمومية لها ، وفي هذا المبحث سنحاول التطرق إلى عوامل ظهورها وأهم ما يميزها عن سابقتها والمتعلقة بالمحاسبة المالية، والاتجاه الدولي لتبنيها والاعتماد عليها.

#### المطلب الأول : نشأة وتعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**الفرع الأول : نشأة المعايير :** تعود نشأت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى نشأت مجلس معايير المحاسبة الحكومية governmental Accounting Standards Board (GASB) والذي انشأ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية مقارنة القوائم المالية التي تعدها الحكومات مع التقارير المالية التي تعدها منشآت الأعمال وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، ويتشابه هيكل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB مع نظيره في مجلس معايير المحاسبة المالية FASB<sup>2</sup>.

وقد بدأ الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصدار معايير محاسبية دولية للحكومات تستند إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل وهي مستقاة من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ويقوم بإجراء التوافق معها لكي تكون قابلة للتطبيق على المحاسبة العمومية وقد بلغ عدد هذه المعايير 38 معيار يستند إلى أساس الاستحقاق ومعياري وحيد يطبق الأساس النقدي، وقد أصبح لهذه المعايير قبول دولي واسع وهناك اتجاهات متنامية لتبنيها أو الاستناد إليها في وضع معايير وطنية مشابة لها وبشكل عام فإن التوجه الجاد والحقيقي لدى كثير من دول العالم خصوصاً المتقدمة منها هو تبني أساس الاستحقاق.

وقد صدرت المعايير الجديدة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهو لجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي لمراجعي الحسابات ويمثل أكثر من 160 هيئة عضواً في 120 بلداً، ويتسم نظام المعايير الجديدة بمصداقيته وجودته الرفيعة وبمعايير محاسبية معدة بطريقة مستقلة تقوم على عملية محكمة ومدعومة من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة ومنظمات التنمية الدولية مثل : البنك الدولي ، البنك الآسيوي للتنمية ، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ، صندوق النقد الدولي ، المجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة والمحاسبة، وهي تجمع أفضل الممارسات للحكومات والمنظمات التي لا تتبغى الربح.

ويقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتطوير معايير IPSAS من خلال إعطاء الفرصة للتعليق على الأطراف المعنية، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين، معدي الحسابات (بما في ذلك وزارات المالية)، ومنظمات خلق الكثير من المعايير المحاسبية الوطنية والدولية، والمواطنين، اجتماعات IPSASB حيث ناقش التنمية والتي تمت الموافقة على نشر هذه المعايير وغيرها من الوثائق هي مفتوحة للجمهور. ويتم نشر جدول الأعمال، بما في ذلك محاضر اجتماعات IPSASB، على الموقع الإلكتروني للـ [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org) مراقب في اجتماعات IPSASB وبما

في ذلك بنك التنمية الآسيوي، والاتحاد الأوروبي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية وصندوق النقد الدولي، منظمة الإنتوساي، منظمة التعاون والتنمية، والبنك الدولي والأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي.

يتم نشر النص الرسمي لهذه المعايير من قبل IPSASB باللغة الإنجليزية، وقد ترجم دليل للـ IPSASB من الإنجليزية إلى الفرنسية، الإسبانية، الألمانية، الروسية الصينية، والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) في الأردن قد نشر النسخة العربية. وتمول IPSASB مصارف التنمية المتعددة الأطراف (البنك الدولي، والبنك الأفريقي للتنمية ...) توفير نسبة كبيرة من التمويل لأعمال IPSASB، ومصادر أخرى للدخل تأتي من المؤسسات الدولية والوطنية والإقليمية، وبالإضافة إلى ذلك، الاتحاد الدولي للمحاسبين والسيكا (المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين) لدعم أعمال IPSASB.

**الفرع الثاني : تعريف المعايير المحاسبية الدولية :** المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب<sup>3</sup>.

كما يمكن تعريف المعيار على أنه نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصحح بها من قبل السلطة<sup>4</sup>. وهي إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها تصدرها لجنة كلجنة معايير المحاسبة الدولية أو جمعية مهنية كجمعية المحاسبين والمراجعين أو جهة حكومية كوزارة الاقتصاد لتلتزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة<sup>5</sup>. مما سبق المعايير عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات الوصفية المحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع .

#### المطلب الثاني : أهداف وأثار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**الفرع الأول : أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :** تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في الموالي<sup>6</sup>:

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
- الاعتماد على الأداء؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
- الاعتماد على القيد المزدوج؛
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛
- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛
- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

#### المطلب الثالث : عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتشار العالمي لها

##### الفرع الأول: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**أولا : عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :** تتكون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من 26 معيار محاسبي الصادرة إلى غاية 2007<sup>7</sup>، وقد تم تطويرها بصفة مستمرة حتى تتمكن من تمثيل العناصر الأساسية لإستراتيجية في وضع معايير عالية الجودة في الحفاظ على المعايير الحالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتستمد المعايير IPSAS إلى معايير التقارير المالية IFRS، كما سبق الإشارة لهذا، وقد طورت معايير IPSAS من 34 معيار إلى 38 معيار إلى غاية 2015 حتى يتم الحفاظ على التقارب الموجود بينها وبين معايير الإبلاغ المالي IFRS ذات الصلة بالقدر اللازم ، وتتضمن معايير IPSAS هذه أيضا توصيات مهمة لجعل تطبيقها مناسبًا للقطاع العام، وتتمثل في<sup>8</sup>:

- **المعيار رقم 01 :** عرض البيانات المالية يهدف إلى وضع طرق موحدة لعرض البيانات المالية المتعلقة بالقطاع العام ويساعد هذا المعيار على إعطاء تمثيل منظم يوضح الحالة المالية والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية؛ كما يهدف هذا المعيار إلى :

- ✓ بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى؛
  - ✓ يبرز هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.
- وتتكون البيانات المالية حسب هذا المعيار من الأجزاء المكونة التالية:

- (أ) بيان المركز المالي؛
- (ب) بيان الأداء المالي؛
- (ج) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
- (د) بيان التدفق النقدي؛
- (هـ) عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛

- **المعيار رقم 02** : جدول تدفقات الخزينة يهدف هذا المعيار إلى توضيح مصادر تمويل الهيئات العمومية واستخداماتها وبيان الأرصدة النقدية وتدفقات الخزينة، كما يحدد تقديم بيان التدفقات النقدية مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة التقارير ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير.

وتعتبر المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة إذ أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار، كما تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين لتحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد.

- **المعيار رقم 03** : الرصيد الصافي للسنة والأخطاء الأساسية والتغيرات في المحاسبة يوضح تأثير العمليات الاستثنائية على حركة أموال الخزينة كدفع مصاريف لمواجهة الظروف الطارئة ويوضح كذلك المعالجة المحاسبية للتغيرات والتقديرات المحاسبية ومعالجة الأخطاء المرتكبة خلال الفترة، ويهدف هذا المعيار إلى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء .

كما يهدف أيضا المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

- **المعيار رقم 04** : آثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية يعرض هذا المعيار البيانات المالية للعمليات الخارجية وتحويلها إلى بيانات بالعملة المحلية ويوضح كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن انخفاض قيمة العملة، يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية لمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة، وتعتبر المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أي سعر صرف سيتم استخدامه وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف.

- **المعيار رقم 05** : تكاليف الاقتراض يوضح طرق المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تمثل فوارق السحب على المكشوف والقروض القصيرة الأجل والطويلة وأقساط القروض وفروق أسعار الصرف الناتجة عن الاقتراض بالعملات الأجنبية، ويبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح، كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

- **المعيار رقم 9** : الإيراد من المعاملات التبادلية، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، بحيث يعتبر الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد. يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق به، كما يحدد هذا المعيار الحالات التي يتم بها تلبية هذه المقاييس، وبذلك يتم الاعتراف بالإيراد، ويوفر هذا المعيار كذلك الإرشاد العملي لتطبيق هذه المقاييس.

- **المعيار رقم 10** : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم.

- **المعيار رقم 11 : عقود الإنشاء،** ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، وهذا المعيار:
  - يحدد الترتيبات التي ستصنّف على أنها عقود إنشاء؛
  - يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام؛
  - يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً، إيرادات العقد.
- **المعيار رقم 12 : المخزون،** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون.
- **المعيار رقم 13 : عقود الإيجار ،** يوضح ترتيب عقود الإيجار ومعالجتها من قبل المؤجر والمستأجر، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
- **المعيار رقم 14 : الأحداث اللاحقة** بعد تاريخ الإغلاق يوضح الأحداث المناسبة وغير المناسبة التي تقع بين تاريخ الإغلاق وبين تاريخ نشر القوائم المالية، يهدف هذا المعيار إلى وصف:-
  - ✓ متى يتوجب على المنشأة أن تعدّل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير؛
  - ✓ الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.
- كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة المستمرة ليس أمراً مناسباً.
- **المعيار رقم 15:** الأدوات المالية الإفصاح وعرض المعلومات يوضح المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.
- **المعيار رقم 16 :** العقارات الاستثمارية يحتوي على الإجراءات الانتقالية عندما تعتمد مؤسسة طريقة محاسبة النشاط للمرة الأولى والتسجيل المحاسبي لمباني التوظيف التي لم تسجل محاسبياً من قبل، ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.
- **المعيار رقم 17 :** الاستثمارات المادية (الممتلكات والمصانع والمعدات) : يحتوي على إجراءات انتقالية تسمح للكيانات أن لا تجعل محاسبياً الاستثمارات المادية خلال النشاط ويتم التسجيل على أساس القيمة العادلة لهذه الاستثمارات، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.
- **المعيار رقم 18 :** الإقرار بأعمال القطاعات (تقديم التقارير حول القطاعات) ، إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ الإقرار بالمعلومات المالية الخاصة بأعمال القطاعات ، ويعمل الإفصاح عن هذه المعلومات على :
  - ✓ مساعدة مستخدمي القوائم المالية على الحصول على فهم أفضل لأداء الإدارات والتعرف على الموارد المخصصة لدعم النشاطات الرئيسية؛
  - ✓ دعم شفافية الإقرار المالي والاستجابة إلى مسؤولياتها والتزاماتها.
- **المعيار رقم 19 : المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة :** يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات المؤنات والأصول، الالتزامات والخصوم المحتملة يهدف هذا المعيار إلى تحديد قيمة المؤنات وتحديد الخصوم والأصول المحتملة والظروف التي تكون مناسبة لعمليات التسجيل المحاسبي وإجراءات تقييمها والمعلومات الواجب تقديمها، كما يحدد المعيار الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات، كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها.

- **المعيار رقم 20** : الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأطراف المترابطة يشتمل على إجراءات توضيح المعلومات التكميلية المتعلقة بمكافأة أهم المسيرين وبعض الآليات الأخرى، إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة. وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.
- **المعيار رقم 21 انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد** : الهدف من هذا المعيار هو وصف الطرق التي تستخدم لتحديد إذا كان الأصل غير مولد للخزينة إلى فقدان القيمة والتأكد من أن الخسائر في القيمة لا تسجل محاسبيا، يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.
- **المعيار رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام**، والهدف من هذا المعيار هو وصف متطلبات إفصاح الحكومات لتقديم معلومات عامة عن البيانات المالية والكشف عن المعلومات المناسبة ويمكن أن تعزز الشفافية في التقارير المالية، وتوفير فهم أفضل للعلاقة بين السوق وغير السوق أنشطة الحكومة وبين البيانات المالية والإحصائية قواعد إعداد التقارير المالية، يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.
- **المعيار رقم 23** : الإيرد الناتج عن عمليات غير التبادل، بخلاف المعاملات التي تؤدي إلى كيان الجمع، الموحدة ويتناول القضايا التي تحتاج إلى النظر في الاعتراف والقياس الإيردات من غير معاملات الصرف بما في ذلك تحديد مساهمات من المالكين<sup>9</sup>. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة، ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين.
- **المعيار رقم 24** : عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية ، يتطلب هذا المعيار مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية المبالغ الناشئة عن تنفيذ الميزانية، كما يتطلب الكشف عن تفسير أسباب الانحرافات بين الجرد المادي والفعلية للموازنة ، والامتثال لمتطلبات هذا المعيار يساهم في تعزيز المساءلة والالتزامات الشفافية في بياناتها المالية، والأداء المالي في الميزانية في تحقيق النتائج. يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعًا لها المسؤولية عنها علنًا. ويتطلب المعيار أيضًا الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنًا وإظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة.
- **المعيار رقم 25** : امتيازات المستخدمين، يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية إلى الامتيازات التي يستفيد منها المستخدمين العاملين في القطاع العام مقارنة بالخدمات المقدمة من طرف العامل ، وتمثل هذه الامتيازات في:
  - ✓ الامتيازات طويلة الأجل المتمثلة في الأجر، الاشتراكات الاجتماعية، العطل المدفوعة الأجر، العطل المرضية، العلاوات، الخدمات المجانية... الخ؛
  - ✓ الامتيازات المتعلقة بمنصب العمل؛
  - ✓ امتيازات أخرى طويلة الأجل كالأوسمة المقدمة للأقدمية ، العطل المتعلقة بالأقدمية... الخ؛
  - ✓ التعويضات المقدمة في نهاية الخدمة المهنية.
 يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي:-
  - ✓ التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها؛

- ✓ المصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع.
- وهي عبارة عن البنود غير النقدية المتضمنة في الميزانيات: إن أهم النفقات غير النقدية التي تحتسب من أجل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعود إلى استحقاقات الموظفين<sup>10</sup>:
- ✓ استحقاقات التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة التي يتحصل عليها الموظفون العاملون وكذلك المتقاعدين المؤهلين أثناء سنوات الخدمة؛
- ✓ الإجازة السنوية التي تدفع عادة للموظفين عند نهاية الخدمة؛
- ✓ استحقاقات الإعادة إلى الوطن، التي تدفع للموظفين الدوليين عند نهاية الخدمة؛
- ✓ كذلك الاهتلاك/اندثار الأصول المادية وغير المادية يعتبر أيضا مصروفات غير نقدية.
- **المعيار رقم 26**: الأضرار النقدية- انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبيان الإفصاحات اللازمة.
- **المعيار 27**: الزراعة
- **المعيار 28**: العرض التقديمي
- **المعيار 29**: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
- **المعيار 30**: الأدوات المالية الإفصاحات
- **المعيار 31**: الأصول غير المادية
- **المعيار 32**: امتياز الخدمات: المرخص
- **المعيار 33**: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأول مرة
- **المعيار 34**: البيانات المالية الفردية (المنفصلة) يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة وللحسابية عن المنشآت المسيطر عليها ومنشآت السيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة، وللمضارب والمستثمر.
- **المعيار 35**: البيانات المالية الموحدة أو المجمعة بحيث يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34، وقد جاءت المعايير 34 و35 لتحل محل المعيار 6 حيث كان في السابق يشمل البيانات المالية المنفصلة والمجمعة مع بعض وبعدها قرر IPSASB فصلها في معيارين.
- **المعيار 36**: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، كما جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار 7 و المعيار 8، وتم ضمهما في هذا المعيار بحيث تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في الشركة الزميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، كما تعنى في نفس المعيار المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول و التزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها نشاطات المشروع المشترك.
- **المعيار 37**: الشركات
- **المعيار 38**: الكشف عن المصالح في الكيانات الأخرى
- **إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي**: ويعتبر الجزء الأول فيه إلزامي، ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، أما الجزء الثاني ليس إلزاميًا، ويحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجذب أن تتبناها منشأة ما لتعزيز المساءلة المالية وشفافية بياناتها المالية. كما يتضمن هذا الجزء شروطًا لطرق بديلة في عرض معلومات معينة.
- إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد وإستخداماته المحتملة.

ثانيا : تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** : تنقسم المعايير **IPSAS** في معالجة حسابات الدولة حسب اختصاص كل معيار كالتالي<sup>11</sup>:

- معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة؛
- معايير متعلقة بحسابات التسيير؛
- معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة؛
- معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية؛
- معايير أخرى.

جدول رقم (1) : تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

معايير أخرى	معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية	معايير متعلقة بالحسابات المجمعة العمومية	معايير متعلقة بحسابات التسيير	معايير متعلقة بالميزانية العامة		البيان
				الأصول	الخصوم	
04					13	الميزانية العامة
10		34	09		16	
18		35	23	05	21	
20	24	36	03	19	12	
15	22	37	14	25	17	
26			13			
32						

خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة **IPSAS** المصدر : آسية قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012، ص 156 (باستحداث).

#### المطلب الأول : عوامل النجاح الحاسمة من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن اعتماد **IPSASs** يفيد في توليد العديد من الفوائد، وتشمل<sup>12</sup> :

الفرع الأول : الفوائد السياسية من اعتماد **IPSASs** ، وتمثل فيما يلي :

1. المساءلة: متطلبات المعايير المحاسبية لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية يزيد من مستوى المساءلة في الحكومة؛
2. الشفافية: حيث اعتمدت هذه المعايير المحاسبية والإفصاح الكامل أصبح ضرورة محاسبة القطاع العام حكومة؛
3. تحسين المصداقية والنزاهة: التقارير لا يمكن أن تكون ذات مصداقية إذا كانت الحكومة نفسها من تقرر القواعد وبالتالي، فإن الحاجة إلى هيئة مثل هذه المعايير التي من شأنها وضع القواعد؛
4. النفوذ السياسي: قد تكون هناك حاجة الحكومة لتوفير المعلومات المحاسبية من قبل سلطة عليا مثل الأمم المتحدة؛
5. أفضل الممارسات الدولية والمقارنة: المعايير تسعى إلى ضمان أن البيانات المالية المعدة قابلة للمقارنة دوليا؛
6. تساعد المعلومات أصحاب المصلحة في مقارنة تقييم مدى استخدام مواردها؛
7. الإفصاحات الكبرى: المعايير تشجع الكشف الكامل، الذي يعتمد على الشفافية والنزاهة والمساءلة؛
8. زيادة السيطرة على الهيئات العامة: لزيادة الإفصاح والشفافية والقابلية للمقارنة بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر هذا العائد قدر أكبر من المساءلة.

الفرع الثاني : الفوائد الاقتصادية للاعتماد **IPSASs** ، وتمثل فيما يلي :

2. بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يزيد الأهلية في البلاد الفوائد الاقتصادية الوصول من الوكالات المانحة، والمؤسسات المالية للقطاع الخاص (السندات والصكوك وكالات التصنيف)، والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي)؛
3. تحسين تقديم الخدمات: وهذا من خلال المساءلة والشفافية والذي من شأنه تحسين قيمة إنفاق المال العام وترشيده؛
4. تجميع التقارير: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية سيضمن التقرير الشامل للمعاملات المالية الحكومية؛
5. تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: الجهود التعاونية بين القطاعين العام والخاص ومما يعزز القطاعات مع كل من يعمل على مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية (IAS/IFRS)
6. النفوذ الاقتصادي: من المرجح أن اعتماد المعايير يجعل الحكومة عرضة للنفوذ الاقتصادي أكثر وبفعل الدول السيادية مع إمكانية الحصول على فوائد تتناسب مع حجمها؛

الفرع الثالث : فوائد أخرى : حدد الأمين العام في تقريره المتعلق بالاستثمار في الأمم المتحدة لتصبح منظمة أقوى على الصعيد العالمي ((بشأن الإدارة المالية)) خمس فوائد رئيسية ترتبط باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي<sup>13</sup>:

- مواكبة أفضل الممارسات؛
- تحسين إدارة الأصول والخصوم؛
- توافر معلومات أشمل عن التكاليف؛
- تحسين الاتساق والقبالية للمقارنة؛
- زيادة الشفافية والمساءلة.

المبحث الثاني : متطلبات الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

ويشمل هذا المحور الأجهزة التنفيذية و الرقابية على الميزانية العامة للدولة والتي من شأنها ضمان نجاح وفعالية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية

المطلب الأول : طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في ترشيد النفقات ومكافحة الفساد في المال العام

الفرع الأول : طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعقبات التطبيق

إن الاهتمام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعتبر كجزء من أجزاء العمل المحاسبي، كما جاء في قرار تطبيقها فإنه توجد عدة طرق في ذلك مثل التوحيد بالتطبيق المباشر أو بالتوافق من خلال التطبيق المتوازي ولكل منها مزايا وصعوبات في التطبيق.

أولا: طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعقبات التطبيق : توجد عدة طرق لتطبيق المعايير لكن أهمها طريقتين لتطبيق المعايير، وتمثل في<sup>14</sup> :

1. الطريقة المباشرة : وتكون بالتطبيق المباشر للمعايير.
2. الطريقة غير المباشرة : وتكون من خلال التناغم والتناسق مع المعايير الدولية وذلك من خلال وضع معايير محلية تكون أكثر اقترابا من المعايير الدولية، كما أوصى العديد باعتماد المنظمات إستراتيجية للتنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيثما كان ذلك ممكنا، للحد من المخاطر الناشئة عن تعقيد ونطاق التنفيذ النهائي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفي إطار هذا النهج، يتم الامتثال للمعايير الفردية في دورات مالية متعاقبة قبل التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكانت الأمم المتحدة قد تبنت هذه الإستراتيجية، مع التركيز في البداية على تنفيذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لا تشترط إدخال تحسينات على نظم المعلومات القائمة.<sup>15</sup>

ثانيا : عقبات التطبيق المباشر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : هناك مجموعة من العراقيل تواجه الدول عند تطبيقها المباشر للمعايير الدولية تتمثل في<sup>16</sup>:

- اختلاف درجات التطور بين الدول : أي أن الحالة الاقتصادية للدول النامية تختلف عن الحالة الاقتصادية للدول المتقدمة ؛
- اختلاف القوانين والتشريعات بين الدول : وتعد من أهم مشاكل التطبيق على الإطلاق؛

- طالما ان المعايير تصدر عن هيئة دولية فإنها تصدر باللغة الانجليزية لذلك يجب أن تكون لدى المسؤولون معرفة كافية باللغة حتى يتمكن من ترجمتها وفهم المعنى الحقيقي لها بسرعة .

**المبحث الثالث : آفاق تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** ويتكلم هذا المحور عن النتائج المنتظرة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، والتي من شأنها أن تزيد

**آثار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ( IPSAS ) على الممارسات المتبعة في إعداد الميزانية العامة للدولة :** إن اعتماد أو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يستوجب ممارسات تتبع في إعداد الميزانية العامة للدولة مبنية على الآتي<sup>17</sup>:

- إجراء المحاسبة على أساس تجميع القيود؛
- أن تتم مقارنة هذه الميزانيات مع المبالغ الفعلية التي يتم احتسابها وتقديمها على أساس تجميع القيود؛
- أن يتم إعداد هذه الميزانيات أيضا على أساس محاسبي فعلي بمعنى أن تكون قائمة على أساس الخدمات المقدمة والسلع التي يتم تلقيها خلال السنة المالية؛
- أن تتضمن على نحو مستقل عند الاقتضاء ميزانية رأسمالية تغطي الأصول المادية وغير المادية، أي حيازة المعدات، والآليات والبرمجيات وغيرها والبند الإفرادية كما هو متوقع في الفترة المعنية تفاصيل الميزانية الرأسمالية بالنسبة للفترة المعنية ؛
- أن تتضمن على نحو مستقل، المصروفات غير النقدية مثل الاهتلاك وانقراض الممتلكات والمنشآت والمعدات، واعتمادات الإيجار المالي والأصول غير المادية وأي أصول أخرى والتي سيتم إضعافها وخفض أسعارها، والبضائع التي سيتم استلامها دون تكلفة، والربح والخسارة عند التصرف بالممتلكات والمنشآت والمعدات، والأصول غير المادية (عندما تكون كبيرة)، والتزايد المتوقع في النفقات والمطلوبات من الإجازات السنوية، وإعانات العودة إلى الوطن، والتأمين الصحي بعد الخدمة.

#### **إسهامات معايير IPSAS في مكافحة الفساد في المال العام**

عند النظر في جهود تطوير المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) وسياسيات الإفصاح والشفافية في اعتمادها ، يظهر أن الهدف الأساسي هو وضع معايير محاسبية أقل تعقيدا وتوفي بالاحتياجات المتجددة لممارسات الأعمال وإدارات الحكومات والمؤسسات العمومية وتمكن من الحصول على المعلومات ذات جودة تغطي احتياجات مستخدميها بما فيها الكشف المبكر عن الأزمات، وكون الشفافية والوضوح أحد المرتكزات الأساسية للحكومة بصفة عامة فإن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) من شأنه أن يحسن ويزيد من فعالية حوكمة المال العام.

#### **المطلب الأول : دور معايير IPSAS في دعم الشفافية، المساءلة والرقابة في القطاع العام**

إن المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية جعلته يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة ما يساهم في ترشيد تسيير المال العام، ويظهر دور معايير IPSAS في دعم الشفافية، المساءلة والرقابة في القطاع العام من خلال ما يلي<sup>18</sup> :

#### **الفرع الأول : المحاسبة على أساس الاستحقاق ودورها في دعم شفافية الموازنة العمومية**

تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، فحين تقوم هذه الأطراف بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانيتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام بها من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة، كما تساهم الشفافية أيضا في إبراز المخاطر المحتملة التي تكتنف آفاق المالية العامة، مما يقود إلى إجراءات مبكرة وسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها. وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصداقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة، وهو الأمر الذي يساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيده النفقات،" وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم وحقوق الملكية ( الأصول الصافية ) وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية، كما ويستدعي إعداد الموازنة على هذا الأساس القيام بمراجعة مكثفة وإعادة تصميم للإجراءات المتعلقة بالميزانية وكذا مزيد من التركيز على الإدارة والتخطيط الموازين للسيولة لضمان مراعاة الاحتياجات إلى السيولة عن كثر في مرحلة التخطيط وتوخي الحذر في إدارتها طوال الفترة المالية وسريان الميزانية، فإن التسجيل على أساس الاستحقاق لمن متطلبات تطوير الموازنة العامة

للدولة ودعم شفافيته خصوصا وأنه يحقق المزايا التالية :

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة آخذا بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول؛
- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استنادا إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها؛
- يسمح باحتساب تكلفة الأنشطة وما تنتجه الدوائر من مخرجات وبالتالي قياس فعاليتها؛
- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر؛
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا أي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين؛
- أكثر منهجية لإدارة الأصول والخصوم؛
- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها؛
- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي،

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة الحكومية وتوزيع تلك الموارد.

وسعياً منه لتحقيق هذه المزايا والتأكيد على الالتزام بالمحاسبة على الاستحقاق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار الذي يبين فيه الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية " عرض البيانات المالية " المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 01 والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

### الفرع الثاني : متطلبات الإفصاح وفق معايير IPSAS كمدخل لترشيده تسير المال العام

يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل

تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك وجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية وأنظمة محاسبية فعالة لتمكين الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيده تسير القطاع العام على النحو التالي :

#### 1. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية- الإفصاح والعرض : إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم

مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، كما ويحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية ويحدد كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها غير المعترف بها، ناهيك على أن المعيار يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار وتوقيت ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، والأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر، ما يساهم في الأخير في ترشيده استخدام المال العام.

#### 2. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 20 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة : يساهم هذا المعيار في ترشيده تسير المال

العام من خلال ضمانه لوجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، أين تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل

فهم الأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل، كما وأن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

3. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام : يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بيانها المالية الموحدة، كما أن الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما يعزز من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

### الفرع الثالث : تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لتنفيذ الرقابة والمساءلة في القطاع العام

حظي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فأنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي، ولعل أهم الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية والقواعد الرقابية التي تضمنتها، إعلان واشنطن في 1991 وإعلان طوكيو في 1985 ، وإعلان جاكارتا في 1998 ، إلى جانب الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في 1996 .

هذا ومع تطور المجتمعات وظهور القوانين وتعدد السلطات من تشريعية وقضائية وتنفيذية ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين، وللتأكد من عدم تجاوزها، وما لبثت أن تطورت حتى أصبح لها قواعد وأهداف تتماشى مع المفاهيم المعاصرة، أين تهدف المراجعة والفحص إلى مساعدة السلطات في تدقيق وضبط العمليات المالية للتأكد من تحقيق الأهداف المرجوة، ولقد ازدادت أهميتها مع ظهور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وسعي الدولة لتحقيق هذه الخطط، أين عقدت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا مؤتمرها الدولي التاسع لأجهزة الرقابة العليا في مدينة ليما عاصمة البيرو عام 1977 ، وفيه تم إقرار إعلان ليما لمبادئ المراجعة الحكومية التي أوضحت بمثابة إطار فكري يمكن الركون إليه في تفسير قضايا عديدة فيما يتعلق باستقلالية أجهزة الرقابة العليا وسلطتها وأنشطتها وحدود علاقتها مع كل من السلطات التشريعية والسلطات التنفيذية وطبيعة تقارير المراجعة .

وفي عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعو أجهزة الرقابة العليا عند أدائهم لمهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم إصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الدولي السادس عشر الذي عقد بمدينة مونتيفيديو عاصمة أورجواي، وهي تضم مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتعين على مراجعي أجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمحاسبة بالشكل التالي:

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمحاسبة "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.
- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصدقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.
- تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها.

### الفرع الرابع : دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد :

إن اعتماد المعايير محاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد في المال العام وتبديده من خلال ما توفره هذه المعايير من إفصاح والاعتماد على قياس واضح للإيرادات النفقات ، ويظهر ذلك جليا من خلال<sup>19</sup> :

- تقديم تقارير تتمكّن من المسائلة وتحمل المسؤولية؛
- تقديم أدوات للتصرف في المخاطر وأخذ القرارات لتحسين التصرف ؛
- تقديم أداة لقياس أداء المنشأة من خلال مقارنات بمؤسسات مماثلة ؛
- إمكانية مراجعة الحسابات لإعطاء مصداقية أكبر لمستعملي القوائم المالية .

المبحث الرابع : تجارب دولية في الانتقال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : وفي هذا السياق يتم الإشارة لبعض تجارب الدول السبقة والتي قد تفيد التجربة الجزائرية في تحديد طريقة الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

المطلب الأول: المنظمات الدولية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

إن عملية تطبيق معايير IPSAS هي أكثر من كونها مجرد ممارسة محاسبية حيث أن لها تأثير على أداء المنظمات والحكومات وهذا ما أدى إلى انتشارها وتطبيقها في العديد من الدول والمنظمات والجدول الموالي يوضح مدى انتشارها على مستوى المنظمات الدولية مع سنة الاعتماد.

جدول رقم (2) : المنظمات الدولية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الرقم	المنظمة	تاريخ التنفيذ
1	منظمة الأغذية والزراعة (الفاو)	2012
2	الوكالة الدولية للطاقة الذرية	2011
3	منظمة الطيران المدني الدولي	2010
4	منظمة العمل الدولية	2010
5	المنظمة البحرية الدولية	2010
6	مركز التجارة الدولية	2014
7	الاتحاد الدولي للاتصالات	2010
8	منظمة الصحة للبلدان الأمريكية	2010
9	الأمم المتحدة	2014
10	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	2012
11	منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونسكو)	2010
12	صندوق الأمم المتحدة للسكان	2012
13	مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين	2011
14	منظمة الأمم المتحدة للطفولة (اليونيسيف)	2012
15	منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (اليونيدو)	2010
16	مكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع	2012
17	وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى، الأونروا	2012
18	منظمة السياحة العالمية	2012
19	الاتحاد البريدي العالمي	2011
20	برنامج الأغذية العالمي	2008
21	منظمة الصحة العالمية	2010
22	المنظمة العالمية للملكية الفكرية	2010
23	المنظمة العالمية للأرصاد الجوية	2010

المصدر : المحكمة الجنائية الدولية، تقرير المحكمة عن تقييمها لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الدورة التاسعة، نيويورك، ديسمبر 2010، متاح على : <https://asp.icc-cpi.int> ، ص 9 (بتصرف واستحداث).

الفرع الأول : الدول المتبينة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

كما سبق الإشارة إليه في نطاق تطبيق معايير IPSAS فهي تشمل جميع المؤسسات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح والحكومات وغيرها وهذا ما يؤكد انتشارها العالمي الواسع والسريع، بحيث الجدول الموالي يوضح الدول المعتمدة لمعايير IPSAS وطرق اعتمادها لهذه المعايير.

جدول رقم (3): يوضح الدول المعتمدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وطرق الاعتماد

الدولة	نوع التوافق/الاعتماد
أمريكا	دول لها سياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
المملكة المتحدة	
هولندا	دول تبنت IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
اسبانيا	
الصين	دول على طريق تطبيق IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
الأرجنتين	
ماليزيا	دول تبنت معيار الأساس النقدي
المغرب	
باكستان	دول على طريق تطبيق الأساس النقدي تم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق
نيجيريا	
الجزائر	دول لها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب ipsas
جنوب إفريقيا	
لبنان	

المصدر : أسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة) ، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2018.

المطلب الثاني : تجارب دولية في تطبيق معايير ال IPSAS وإصلاح الأنظمة المحاسبية

شهد العالم تطورات كبيرة في ميدان الإصلاح المحاسبي للدولة فقد تركز الاهتمام على تحسين الخدمات وتقييم الأداء وتحقيق الشفافية والعمل على تطوير وتحديث الأجهزة الحكومية ومختلف النصوص والتشريعات القانونية وفق التطورات العالمية التي يفرضها العالم لمواكبته وتقديم المعلومات وإعطاء الصورة الصادقة لأنشطة الدولة من خلال الإطار القانوني والتقني لنظامها المحاسبي.

الفرع الأول : تجربة الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية : تتكون هذه الجزئية من شقين : الشق الأول يتعلق بتجربة تنظيم الجهاز التنفيذي، والشق الثاني يتعلق بمراجعة أداء الأجهزة التنفيذية في الحكومة الفيدرالية الأمريكية كما سيتم إيضاحه.

أولاً : التجربة الأمريكية في ميدان تنظيم الجهاز التنفيذي : انصب هذا الجهد على تنظيم الجهاز التنفيذي للحكومة الأمريكية الفيدرالية، وتم بمعرفة ما سمي بـ " لجنة هوفر الأولى (1947-1949م) ". وكان هدف التنظيم دراسة طرق وأساليب الأداء في الأجهزة التنفيذية الفيدرالية، بهدف الوصول إلى تحسين أداؤها وترشيدها أوجه مصروفاتها. وتبنى هذا التوجه التنظيمي مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية. كما تم التركيز على الجوانب الخمسة التالية<sup>20</sup>:

- التوازن بين الصلاحيات والمسئوليات؛
- أدوات الإدارة مثل: المالية، الوظائف والموظفين، الخدمات العامة، نظام حفظ الوثائق والتقارير الحكومية؛
- التداخل والازدواجية في الأجهزة الحكومية؛
- اللامركزية في التنفيذ تحت مظلة إشراف مركزي؛
- إعادة تنظيم الأجهزة التنفيذية.

واتبع في أسلوب الدراسة الاعتماد على فرق العمل المتخصصة والمتنوعة من جهات متفرقة ذات علاقة، وقامت الفرق المتخصصة بتقديم تقاريرها للجنة الرئيسية التي تقود هذه الفرق. وتم التوصل إلى التوصية بتبني ميزانية الأداء، وتبسيط إجراءات مناقشة الاعتمادات المالية، ووضع نظام متكامل وفعال لإعداد ميزانيات الأجهزة التنفيذية، بما يساهم في تخفيض تكاليف الرقابة على التنفيذ.

ثانياً: التجربة الأمريكية في ميدان مراجعة أداء الأجهزة التنفيذية: هدفت هذه التجربة إلى بناء جهاز حكومي قادر على تقديم خدمات عامة متميزة بتكلفة أقل. وتبنت الدراسة مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية، والتركيز على أساليب الأداء والعمليات الإدارية والمعوقات التي تصاحبها. كما ركزت الدراسة على إعادة تشكيل ثقافة المنظمات التنفيذية بما يخدم المستفيدين في المقام الأول.

بالتركيز على تحسين الأداء. واعتماد إدخال الأساليب الإدارية الحديثة المطبقة في أجهزة القطاع الخاص إلى أجهزة الدولة. وكذلك تيسير الإجراءات، وتقديم خدمات متميزة للمستفيدين. وتنتج أيضاً عن المشروع توفير مبالغ تقدر بأكثر من (37) بليون دولار خلال السنوات السبع الماضية منذ عام 1993م، ويعزى السبب في هذا الوفر إلى تقليص عدد موظفي الحكومة الفيدرالية بما مقداره (377000) موظف في عام 2000م مقارنة بعددهم في عام 1993م<sup>21</sup>.

كما تطلب اعتماد منظومة الأمم المتحدة الأمريكية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جزءاً لا يتجزأ من عملية إصلاح نظامها الإداري والمالي الرامي إلى الوصول بمعاييرها المحاسبية وإعداد تقاريرها المالية إلى مستوى دولي معترف به يتماشى مع أفضل الممارسات المتبعة في القطاع العام والقطاع الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح. وتتطلب هذه المعايير أن تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق لتسجيل المعاملات المالية، التي تعطي صورة أكثر واقعية عن الأداء والوضع المالي للوحدات الحكومية، حيث أوصت اللجنة الإدارية الفرعية التابعة لمجلس الرؤساء التنفيذيين، في اجتماع لها برئاسة الأمين العام للأمم المتحدة، باعتماد هذه المعايير في منظمات الأمم المتحدة في موعد لا يتجاوز 2010.

وفي جويلية 2006، وافقت الجمعية العامة في قرارها 283/60، على اعتماد منظمة الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام<sup>22</sup>.

**الفرع الثاني: تجربة كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا:** في عام 1990م تبنت كل من كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا إصلاحاً إدارياً ركز على مفهوم الإدارة لتحقيق النتائج، وكان هدف مشروع الإصلاح زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء والإنتاجية في الأجهزة الحكومية، وكذلك تعزيز مبدأ المساءلة أو المحاسبة الإدارية، وكان مدخل المشروع هو الإصلاح الشامل بحيث يتم إعطاء صلاحيات واسعة لرؤساء الأجهزة التنفيذية كذلك التي تعطى لرؤساء الأجهزة في القطاع الخاص، وأن تتم محاسبتهم على النتائج، لذلك تم مطالبة كل جهاز بثلاثة أمور:

- إعداد خطط إستراتيجية لتوضيح رسالة وأهداف كل جهاز لموظفي الجهاز والمستفيدين منه؛
- وضع خطط تشغيلية لترجمة الخطط الإستراتيجية إلى أهداف تفصيلية مرتبطة برسالة وأهداف الجهاز؛
- استخدام مقاييس الأداء للتحقق من تقدم الجهاز نحو تحقيق الأهداف.

وأظهرت التجربة في هذه الدول أهمية التعامل الجيد مع مقاييس الأداء بغرض التأكد من أنها: تنطلق من أهداف البرنامج، تعكس قدرة المسؤولين في التأثير المباشر على النتائج المستهدفة وأثرها على المستفيد، تعطي دوراً لمديري البرامج والمسؤولين عن تحقيق النتائج في تصميم مقاييس الأداء لبرامجهم، تشمل النوعية والكمية والكفاءة والفاعلية، وتتيح جمع المعلومات حول مدى تحقيق الجهاز للأهداف العامة والتفصيلية على السواء. كما قامت هذه الدول باستخدام مقاييس الأداء من أجل المساءلة من خلال: نشر نتائج قياس جودة الخدمات للمستفيدين كما فعلت بريطانيا وكندا أن يتم الاتفاق على مستوى الأداء بين الإدارة العليا والإدارات التنفيذية وتؤخذ النتائج أساساً للمساءلة والمحاسبة الإدارية، ثم قيام أجهزة التنفيذ برفع تقارير بنتائج أدائها للأجهزة الرقابية<sup>23</sup>.

**الفرع الثالث: تجربة فرنسا في ميدان الإصلاح:** في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة فمنذ صدور التعليمات سنة 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 01 أوت 2001 يتوافق مع عصرنة وإصلاح الميزانية العامة للدولة لسنة 1998 ولقد حل هذا القانون ليعوض القانون العضوي لسنة 1959<sup>24</sup>.

ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة خصائص تتركز على الاتجاهات الحديثة لنظام المحاسبة العمومية وتشمل هذه الخصائص ما يلي<sup>25</sup>:

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمسائلة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة المالية للدولة؛
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون؛
- يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام Michel prada بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظامها المالي للدولة ابتداء من سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي<sup>26</sup>.

الفرع الرابع : تجربة بلجيكا : في عام 22 ماي 2003 تبنت بلجيكا الإصلاح مختلف القوانين وركز هذا الإصلاح على<sup>27</sup>:

- القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية والمحاسبة للدولة الفيدرالية؛
- إلغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة؛
- قانون نظام الميزانية المتعلقة بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية.

ويركز هذا الإصلاح على:

- الاعتماد على نظرية القيد المزدوج في معالجة العمليات المحاسبية للدولة؛
- إصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة؛
- محاسبة الذمة المالية للدولة وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة.

#### الخاتمة

تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة ويمكن إجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام بما يأتي:

- تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة والحكومات للجهات المعنية؛
  - تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛
  - تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة؛
  - زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.
- ويتأتى تحقيق الشفافية كمدعم أساسي للمكافحة الفساد في المال العام بصفة عامة من خلال اعتماد معايير دولية ومقبولة دوليا وبما أن محل الدراسة يتمثل في المال العام فإن معايير الـ **IPSAS** هي الأنسب، وهي عبارة عن معايير محاسبية دولية مقتبسة من معايير المحاسبة المالية، وقد تميزت معايير الـ **IPSAS** بمستوى عال من الإفصاح وذلك من خلال القوائم المالية التي تنجز من خلال اعتمادها، كما تتميز بأسس قياس قريبة من الواقع وتعكس الذمة المالية الحقيقية للدولة ومؤسساتها، كل هذا من شأنه أن يساعد على الرقابة على الأداء وبالتالي من شأنه تخفيف ظواهر الفساد في المال العام وتبديده، ومحاولة ترشيده.

#### قائمة المراجع والمصادر

- 1-أسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2018، ص
- 2-المحاسبة المتوسطة، على الخط، متاح على : <http://www.slideshare.net/wafaahamad/1-6494005/download> ، تاريخ الاطلاع : 2012/05/10.
- 3-طلال الججاوي، عبد الناصر نور، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسراء، الأردن، بدون سنة نشر، متاح على : [http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1317/InternationalStandards\\_Jordan.pdf](http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1317/InternationalStandards_Jordan.pdf) ، تاريخ الاطلاع : 2011/05/13.
- 4-محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005، ص 268.
- 5-مجمع الإدارة، معايير المحاسبة الدولية، [على الخط]، في 2010/12/29 ، دليل المحاسبين ، متاح على : [http://www.jps-dir.com/Forum/forum\\_posts.asp?TID=3563](http://www.jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=3563) ، تاريخ الاطلاع : 2011/02/09.
- 6-jean- François des robert, jaquecolibert, les normes IPSAS et le secteur public, dunod, paris, 2008 , p10.
- 7-جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، الوكالة الأمريكية للتنمية الدوليةUSAID، الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC، الطبعة الأولى، 2002، على الخط، متاح على: [www.paaa.net](http://www.paaa.net) ، تاريخ الاطلاع : 2012/04/20.

8- **LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC** , Publié le 31 Juillet 2015, disponible en line sur : <http://lacomptaenlive.over-blog.com/2015/07/les-normes-comptables-internationales-du-secteur-public.html>, consulte le 30/05/2017.

9- **institute for international public sector accounting standard s, ipsas , on line , disponible sur : <http://www.ipsas.org> , consulter le : 05/01/20 11**

10- منظمة الطيران المدني الدولي (الايكاو)، مرجع سبق ذكره، ص 21.

11- <http://www.ifac.org>, consulter le : 09/02/2011.

12- Ijeama.N.B, Oghohomeh.T , **Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria : Expectations, benefits and challenges**, journal of investment and management, Vol 3,N°1,2014, p 27.

13- الأمم المتحدة، التقرير المرحلي الخامس عن اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - تقرير الأمين العام، الجمعية العامة، الدورة السابعة والستون، 2012/08/30، متاح على : <https://digitallibrary.un.org> ، ص ص (8-9).

14- بدون مؤلف ، معايير المحاسبة الدولية ، مقرر دراسي للسنة الثانية، قسم الأسواق المالية ، المعهد التقني للمحاسبة والتمويل ، سوريا ، السنة الدراسية ، 2009/2008 ، (بتصرف)، ص 3.

15- الأمم المتحدة، التقرير المرحلي الخامس عن اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - تقرير الأمين العام، الجمعية العامة، الدورة السابعة والستون، 2012/08/30، متاح على : <https://digitallibrary.un.org> ، ص 12.

16- بدون مؤلف ، معايير المحاسبة الدولية (مرجع سبق ذكره) (بتصرف)، ص 3

17- منظمة الطيران المدني الدولي (الايكاو)، مشروع ميزانية المنظمة للسنوات 2017-2018-2019 ، ورقة عمل الجمعية العمومية - الدورة التاسعة والثلاثون للجنة الإدارية، 16/7/2016 AD/1 46 WP/39 A، متاح على : [www.icao.int](http://www.icao.int) ، ص 20.

18- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 2016/10، ص ص (138-141)

19- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، تقديم عام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إبراز دورها في تطوير الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة في ندوة علمية دولية حول : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، تونس 5/6 مارس 2010.

20- عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي، أكتوبر 2002، وزارة التخطيط، [على الخط] ، الرياض، 2002، متاح على : [mmsec.com/m3-files/performance.doc](http://mmsec.com/m3-files/performance.doc) ، تاريخ الاطلاع : 2011/07/13، ص ص (15 - 16).

21- عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

22- منظمة الأمم المتحدة، تقرير المدير العام عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الأصل إنجليزي، [على الخط]، في 04/08/2008، متاح على : [unesdoc.unesco.org/images/0016/001618/161884a.pdf](http://unesdoc.unesco.org/images/0016/001618/161884a.pdf) ، تاريخ الإطلاع ، 09/02/2012، ص ص (1-2).

23- عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي ، مرجع سبق ذكره، ص 18

24- Agnès brichard , jean Claude scheide , **convergence comptabilité publique / comptabilité privé** : une évolution continu, en line, cahier du club secteur public N° 01 , disponible sur : [www.secteurpublic.asso.fr/](http://www.secteurpublic.asso.fr/), consulter le 28/04/2012 .

25- Henry Michel crucis , **finance publique** , édition Montchrestien , paris , 2003 , p218.

26- République français , **nouvel normes comptable pour l'état** , 21 janvier 2004. p4.

27- Gruson, **la réforme de comptabilité publique**, [en line], Réutilisation des informations du secteur public – 11 décembre 2007, disponible sur : [www.simplification.fgov.be/doc/1197899141-8879.pdf](http://www.simplification.fgov.be/doc/1197899141-8879.pdf) - , consulter le : 02/09/2011.

### كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

أسية قمو (2021)، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص.23-40.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاقتناع 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاقتناع 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.  
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.