

دراسة مقارنة في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بين مجلس *ipsas* و *pce* في الجزائر

A comparative study in preparing general-purpose financial reports between the ipsas and pce in Algeria

بوخالفي مسعود، جامعة غرداية، BOUKHALFI.MESSAOUD@UNIV-GHARDAIA.DZ

عادل سلمانى، جامعة غرداية، ADELSELMANI@UNIV-GHARDAIA.DZ

تاريخ الاستلام: 2020/03/22 تاريخ القبول: 2020/05/21 تاريخ النشر: 2020/12/31

ملخص: يدرس هذا المقال متطلبات إعداد إطار للتقارير المالية ذات الغرض العام GPFR في الجزائر، حيث نهدف إلى مقارنة متطلبات إعداد GPFR وفق الإطار الذي حدده مجلس IPSASB والمخطط المحاسبي للدولة PCE بالجزائر. استخدمنا في هذا المقال المنهج التحليلي والمقارن لتوافقهما مع إشكالية البحث. توصلت الدراسة إلى إمكانية استفادة المشرع الجزائري من الحلول المقترحة في GPFR؛ لأن جِلّ الخصائص التي اعتبرها مجلس IPSASB عائقا في مجال الاعتراف والقياس والعرض، تنطبق بشكل واضح في الجزائر. **الكلمات المفتاحية:** شفافية، مساعلة، تقارير مالية ذات غرض عام، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، اتخاذ القرارات. **تصنيف JEL: G2**

Abstract: This paper aims to compare the requirements of (GPFR) preparation according to the framework set by the (IPSASB) Council and the framework to be adopted in the accounting scheme of the State (PCE) in Algeria. Through this study, we propose to the Algerian legislator to take advantage of the proposed solutions in proposing a conceptual framework that mimics GPFR, because most of the characteristics considered by the IPSAS Council as an impediment to: apply to Algeria, in particular.

Keywords: transparency, accountability General Purpose Financial Reports ,International Public Sector Accounting Standards, Decision making

JEL classification code : G2

المؤلف المرسل: د. عادل سلمانى، الإيميل: adelselmani7@yahoo.fr

1. مقدمة:

يهدف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFR) إلى تحقيق مقصد رئيسي وهو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

طرح الإشكالية: يعدّ موضوع التقارير المالية ذات الغرض العام من المواضيع الحديثة في محاسبة القطاع العام، نظرا للمفاهيم التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في صياغة الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، فالباحث عن الأدبيات المتصلة بهذا الموضوع يجد ندرة في المادة العلمية التي تناولت موضوع GPFR بصفة مستقلة، بل جل الدراسات التي اطلعنا عليها تناولته من جانب الجودة أي جودة التقارير المالية ذات الغرض العام الناتجة عن تطبيق معايير IPSAS. (FAKHARI TRIASA ANGGRIAWAN, 2018, p. 30).

لأن توجّه GPFR يعتبر نقلة نوعية في وعي الأفراد والمجتمعات فيما يتعلق باستخدام المال العام، وفق معايير أعتها الدول لتقييم استخدامات الموارد، لكن نرى أن الطرح السابق يحتاج إلى تقييم واقعي يبيّن الفجوة الحاصلة بين الدول في هذا المجال، فنظرة إلى مؤشر مدركات الفساد، نجد أن ثلثي بلدان العالم قد حصلت على درجة تقل عن 50 نقطة، مما يتطلب استعدادا جديا فكريا وزمنيا لقبول مثل هذه التحولات. (الشفافية، جانفي 2019).

وهناك توافق متزايد في الآراء على أن الحكومات ينبغي أن تخضع للمساءلة المالية خصوصا بالنسبة للدول النامية؛ التي تواجه تحديا يتمثل في إدارة نظام محاسبي حكومي سليم يضمن المساءلة والشفافية، بالإضافة إلى اعتماد الحكومات فلسفة جديدة في الإدارة العامة تركز على تغيير الممارسات الإدارية للقطاع العام نحو مزيد من ممارسات القطاع الخاص بهدف جعل القطاع العام أكثر فعالية وكفاءة من حيث التكلفة. (TANJEH, 2016, p. 71).

تأسيساً على ما سبق، نطرح السؤال التالي: هل اعتمد مشروع المخطط المحاسبي للدولة بالجزائر إطاراً مفاهيمياً يساهم في تحقيق الهدف الذي يسعى إليه GPFR وهو تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساعلة واتخاذ القرارات؟

2.1 فرضية البحث:

فرضت خصائص القطاع العام المختلفة -التي يفرضها دور الدولة- على مجلس IPSAS إصدار إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.1 هدف البحث:

تندرج الإجابة على السؤال السابق في سياق مقارنة الأهداف والمفاهيم المتبناة بالنسبة لإطار GPFR وإطار PCE ، لأنّ هذه المقارنة تتيح لنا معرفة توجه تصور وزارة المالية منه خلال المقارنة السابق ذكرها واستشراف المتطلبات اللازمة في حالة تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل كلي لأنّ إطار المفاهيم GPFR يعتبر جزء من كل معيار ومرجع مما لم يتم التطرق إليه في المعايير.

4.1 منهجية البحث:

نعتمد في هذا المقال على المنهج الوصفي في شرح الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام والمنهج المقارن والمنهج الاستقرائي في بيان أوجه الشبه والاختلاف بين إطار GPFR والمخطط المحاسبي للدولة بالجزائر، بالإضافة إلى أداة المقابلة.

2. مفهوم التقارير المالية ذات الغرض العام

1.2 تعريف إطار المفاهيم:

يعرّف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام بأنه: " الإطار الذي ينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وإرشادات الممارسة الموصى بها (RPGS) المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام". (IFAC، 2016،

صفحة 26)

ويصف الجعارات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام أنه: "فلك تسبح فيه المعايير وحدود لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من أنه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار، ومرجع لما لم يتم يتطرق إليه في المعايير، ولذلك تعتبر قراءته وفهمه من لوازم فهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام". (الجعارات، 2018، صفحة 80)

2.2 دور إطار المفاهيم في إعداد التقارير المالية

يمكن اعتبار إطار المفاهيم بمثابة الأصل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها؛ لأنه يؤدي مجموعة من الوظائف هي (الجعارات، 2018، الصفحات 80-82):

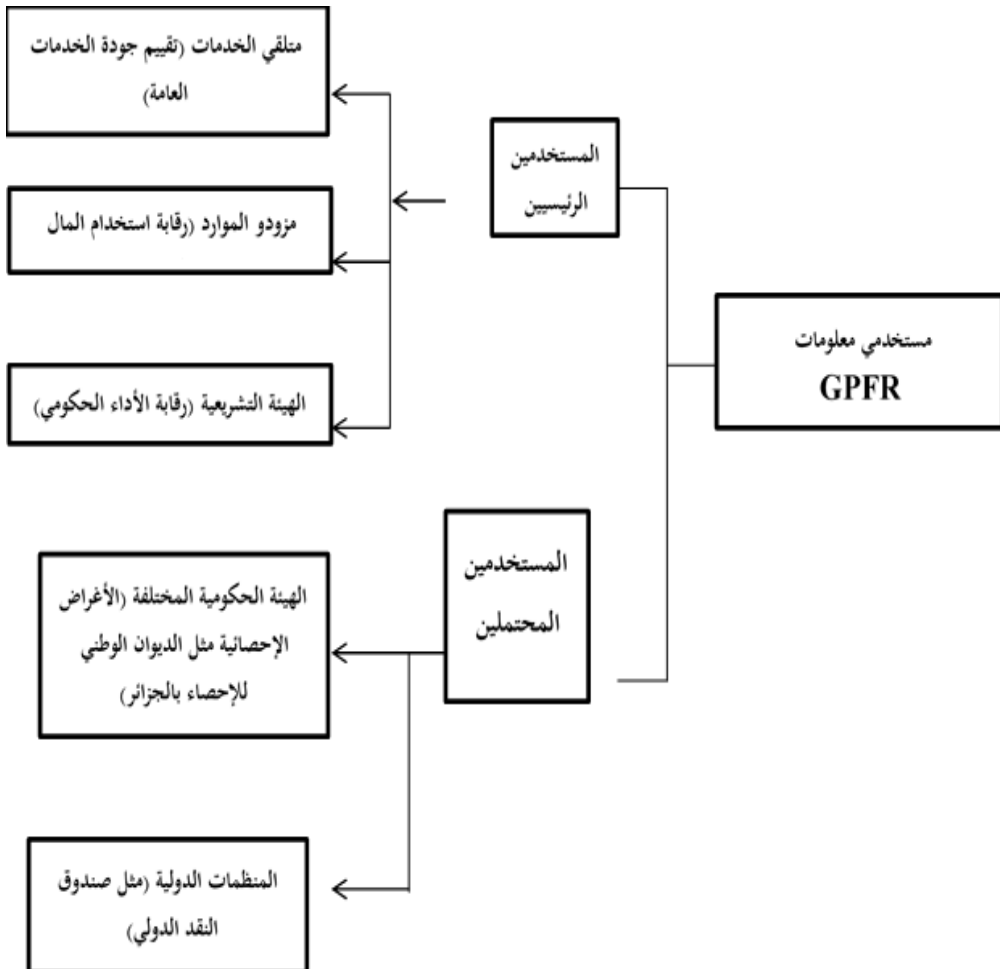
- الدليل الرئيسي لمجلس IPSAS في تطوير المعايير التي تصدر عنه
- المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها.
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية بحد ذاتها، فيجب على الإدارة أن تفعل من اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة.
- مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم التقارير المالية والأسس التي يتم إعدادها على غرارها.

3.2 فئات مستخدمي GPFR:

نظرا لصعوبة الاستجابة لاحتياجات كافة المستخدمين من المعلومات، حدد إطار المفاهيم فئتين من المستخدمين هما:

- **المستخدمون الرئيسيون:** احتلت هذه الفئة الأولوية بالنسبة لإطار المفاهيم، وهي الفئة التي لا تتمتع بصلاحيات إلزام منشأة القطاع العام بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
- **المستخدمون المحتملون:** وهي الفئة التي تستفيد من معلومات التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة مثل الهيئات الحكومية المختلفة.

الشكل رقم 1: فئات مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام



المصدر: من المصدر: من إعداد الباحث بتصرف (IFAC، 2016، الصفحات 30-31)

4.2 أنواع التقارير المالية ذات الغرض العام:

حدد مجلس IPSASB نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام فيما يلي: (IFAC، 2016، الصفحات 34-38):

- قائمة المركز المالي - قائمة الأداء المالي - قائمة التدفقات النقدية
 - تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات- تقارير إنجازات تقديم الخدمات
 - تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية- المعلومات الإيضاحية.
- وتتماشى هذه القوائم مع الركائز التي اعتمدها صندوق النقد الدولي لتحقيق شفافية المالية العامة، (الدولي، 2016، صفحة 2).

5.2 المنشأة المُعدّة للتقارير: حدد إطار المفاهيم خصائص تتميز بها المنشأة المعدة التقارير هي (IFAC، 2016، صفحة 68):

- منشأة لها الترخيص القانوني لتنفيذ العمليات المالية العمومية.
- وجود مستخدمين رئيسيين (مستلمو الخدمات ومزودو الموارد) يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام GPFR للمنشأة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

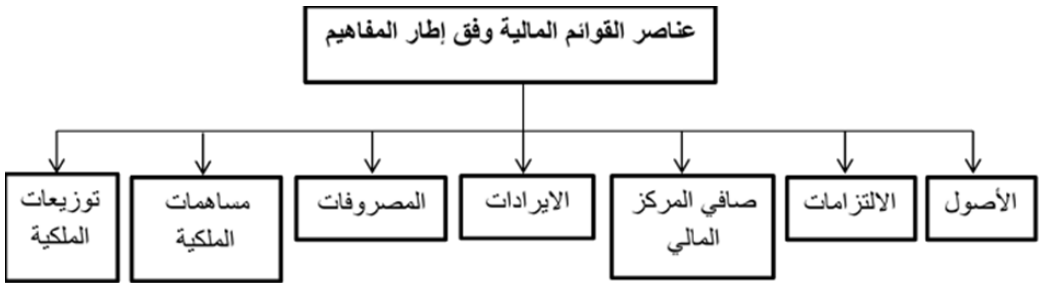
6.2 الصفات النوعية للمعلومات المالية: حدّد إطار المفاهيم الصفات النوعية بستة خصائص نوعية هي: الملاءمة، التمثيل الصادق، قابلية الفهم، قابلية التحقق، التوقيت المناسب، قابلية المقارنة.

تعتبر القيود الواردة على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحد الجوانب المعتبرة في إعداد GPFR، نظرا للمتطلبات التي تفرض إعداد GPFR بصورة مختلفة في بعض الأحوال والظروف.

وتتكون القيود من: الأهمية النسبية، التكاليف والمنافع، الموازنة بين الخصائص النوعية.

7.2 محدّدات إعداد القوائم المالية ضمن إطار المفاهيم

قسم إطار المفاهيم عناصر القوائم المالية وفق الآتي:



من إعداد الباحث اعتماداً على: (IFAC، 2016، صفحة 73)

نشر الشكل رقم 2 وفق الآتي:

-الأصول: عرّف إطار المفاهيم الأصل بأنه: "مورد تسيطر المنشأة عليه في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق". من خلال ملاحظة تعريف الأصل في عناصر القوائم المالية، نجد أنه احتل حيزاً هاماً يتمثل في شرح مفردات التعريف، والتي نلخصها وفق الآتي (IFAC، 2016، الصفحات 75-76):

أول شروط المورد هو القدرة على توليد منافع اقتصادية، وتعرف المنافع الاقتصادية بأنها التدفقات النقدية الواردة أو الانخفاض في التدفقات النقدية الصادرة، أما الحدث السابق فيتعلق بكيفية حصول المنشأة على الأصل، عن طريق الشراء أو ممارسة السلطة السيادية (المعاملات غير التبادلية)، كما ينشأ الأصل أيضاً عن وجود حقوق للحصول على المورد من صلاحية القطاع العام التي تؤدي إلى نشوء الأصل.

- الالتزامات:

عرّف إطار المفاهيم الالتزامات بأنها: "تعهد حالي للمنشأة بخصوص تدفق صادر للموارد والذي ينتج عن حدث سابق" (IFAC، 2016، صفحة 76). فالالتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، أو هو التعاملات التي تنشئ بموجبها منشأة القطاع العام التزاماً ينتج عنه تدفق صادر للموارد.

- **المركز المالي الصافي:** و هو عبارة عن الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى والتعهدات الأخرى المعترف بها في بيان المركز المالي، وقد يكون المركز المالي الصافي مبلغ إيجابي أو سلبي.

- **الإيرادات:** و هي: "الارتفاع في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الارتفاع الناتج عن مساهمات الملكية" (IFAC، 2016، صفحة 80)، ومثالها الضرائب المحصلة أو المكاسب غير المحققة نتيجة ارتفاع قيمة الأصول.

- **المصاريف:** وهي: "الانخفاض في المركز المالي الصافي للمنشأة باستثناء الانخفاض الناتج عن توزيعات الملكية" (IFAC، 2016، صفحة 80)، ومثالها الأجور المدفوعة.

- **فائض أو عجز الفترة:** إن فائض أو عجز الفترة للمنشأة هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعلن عنه في الأداء المالي.

نلاحظ مما سبق أن المركز المالي يُعنى بالفرق بين الأصول والالتزامات أما الأداء المالي فيعني الفرق بين الإيرادات والمصروفات.

- **مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية:** مساهمات امتلاك هي تدفقات الموارد الداخلة للمنشأة التي يساهم بها أطراف خارجيون بصفتهم مالكين والتي تؤدي إلى زيادة صافي الحقوق في المركز المالي الصافي للمنشأة، أما توزيعات الملكية في تدفقات الموارد الصادرة من المنشأة والتي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكين والتي تؤدي إلى إعادة أو تخفيض في الحقوق في صافي المركز المالي.

كما حدّد إطار المفاهيم المعايير التي يتوجب استيفائها لكي يتم الاعتراف بعنصر معين ضمن القوائم المالية وفقا للشروط التالية :

- توفر تعريف أحد عناصر القوائم المالية.

- يمكن قياسه بطريقة تحقّق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة

على المعلومات في GPFR . (الجعارات، 2018، صفحة 80).

8.2 مفهوم العرض وفق الإطار المفاهيمي:

يعني عرض المعلومات: "اختيار المعلومات التي سيتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام وموقعها وتنظيمها" (IFAC، 2016، صفحة 137)، نستنتج من التعريف السابق أن مفهوم العرض يغطي الجوانب التالية:

- اختيار المعلومات
- موقع المعلومات.
- تنظيم المعلومات.

3. قيود وخصائص التقارير المالية ذات الغرض العام:

1.3 قيود إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام:

يرتبط إعداد وتطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بمجموعة من المحددات والقيود شكّلت مضمونها وفقا لخصائص التالية (IFAC، 2016، الصفحات 26-27):

- تقارير موجهة لتلبية احتياجات المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
- تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة
- يتم تحديد نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بواسطة احتياجات المستخدمين الرئيسي للمعلومات في GPFR وأهداف إعداد GPFR .
- ينطبق إطار المفاهيم على إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2.3 خصائص التقارير المالية ذات الغرض العام

الخصائص التي بحثها مجلس IPSASB عند وضع الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (IFAC، 2016، الصفحات 20-24) باختصار هي:

- **حجم المعاملات غير التبادلية:** يقصد بالمعاملات غير التبادلية تلك المعاوزات التي لا يتساوى فيها الثمن والخدمة، وهي سمة شائعة في خدمات القطاع العام.

- **أهمية الموازنة المعتمدة:** تسهم معلومات الموازنة المعتمدة في مساعدة المستخدمين على مقارنة النتائج المالية (الحساب الختامي)، مع الموازنة المعتمدة (البيان التقديري)، من خلال تقديم مدى تحقيق منشآت القطاع العام لأهدافها المالية.

- **طبيعة برامج وعمر القطاع العام:** مشكلة هذه الخاصية هي أن تعريف الالتزامات والأصول ضمن القوائم المالية لا يتضمن البرامج طويلة الأجل، تبعا لذلك لا يمكن لبيان المركز المالي والأداء المالي أن يوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدم.

- **طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام:**

تثير طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام مشاكل في القياس والاعتراف نظرا لطبيعتها المتخصصة، فمثلا نجد أن كثيرا من الأصول المستخدمة في القطاع العام هي أصول متخصصة لأنواع الخدمات المقدمة مثل (الأمن، القضاء، الصحة، التعلم)، فالحاجات العامة التي تليها الدولة يكمن دورها في الإمكانات الخدمية التي تؤديها، وليس في قدرتها على توليد التدفقات النقدية.

أما الالتزامات فهناك العديد من الأدوار التي تفرض على الدولة القيام بمسؤوليتها (أهداف تقديم الخدمات)، مثل: النفقات الاجتماعية (التحويلات الاجتماعية)، النفقات الاستثمارية (تشيد الطرق وبناء السدود)، المقرض الأخير النفقات الاحتياطية.

- **الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام:**

يهدف الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة وفق الأهداف السياسية العامة المحددة، هذا التدخل التنظيمي يؤدي إلى نشوء حقوق والالتزامات على منشآت القطاع العام تتطلب الاعتراف بها كأصول والالتزامات وفقا للأحكام الصادرة من هرم السلطة، - **العلاقة مع إعداد التقارير الإحصائية:**

ملح وجيه اشار إليه مجلس IPSASB ، فرّق فيه بين التقارير المالية ذات الغرض العام و تقارير إحصاءات مالية الحكومة من النواحي التالية:

❖ القوائم المشتركة:

هناك تداخل كبير بين إطارى إعداد التقارير من النواحي الآتية:

- معلومات مالية قائمة على أساس الاستحقاق.
- أصول والتزامات ومصروفات وإيرادات الحكومة.
- المعلومات الشاملة عن التدفقات النقدية

❖ الأهداف المختلفة:

يمكن الفرق بين التقارير المالية ذات الغرض العام وإحصاءات مالية الحكومة في أن التقارير المالية ذات الغرض العام تسعى إلى تقديم معلومات حول المنشأة المعدّة للتقارير تكون مفيدة لمستخدمي التقارير لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، فيحين تستخدم إحصاءات مالية الحكومة لغرض تحليل خيارات الاقتصاد الكلي ومقارنة النتائج المالية على المستوى الوطني والدولي.

❖ المعالجة المختلفة لبعض الأحداث والمعاملات :

تؤدي المعالجة المختلفة لبعض الأحداث والمعاملات إلى توفير فوائد معينة للمستخدمين من حيث جودة التقارير والتقديم في الوقت المناسب وسهولة الفهم.

4. مقارنة إطار المفاهيم بالمخطط المحاسبي للدولة في الجزائر

إدراك طبيعة العلاقة بين التقارير المالية ذات الغرض العام ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعدّ الأساس الذي يمكن من خلاله مقارنة المفاهيم المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمخطط المحاسبي للدولة، لأنّ إطار المفاهيم ينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها RPGS المطبّقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشأة القطاع العام GPFR.

تأسيسا على ما سبق لا بد من معرفة هل اعتمد مشروع المخطط المحاسبي للدولة إطارا مفاهيميا يطبق على المخطط المحاسبي للدولة ويستعمل لإصدار تقارير مالية ذات غرض عام أم لا؟

تدرج الإجابة على السؤال السابق في سياق مقارنة الأهداف والمفاهيم المتبناة بالنسبة لإطار GPFR وإطار PCE، لأنّ هذه المقارنة تتيح لنا معرفة توجه تصور وزارة المالية منه خلال المقارنة السابق ذكرها واستشراف المتطلبات الازمة في حالة تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل كلي لأنّ إطار المفاهيم GPFR يعتبر جزء من كل معيار ومرجع مما لم يتم التطرق إليه في المعايير.

الملاحظ على مشروع PCE أنّه لم يعتمد الصيغة المماثلة لإطار GPFR - باستثناء بعض المفاهيم التي نبينها لاحقا-، وهذا نتيجة منطقية للفارق الزمني بين مشروع PCE المقترح سنة 2006 مع تحديد التصور النهائي للمشروع في 2013.

في حين أن صدور النسخة النهائية لإطار GPFR كانت بين جانفي 2013 و أكتوبر 2014 الاطلاع على مضمون الإطار التصوري للمخطط المحاسبي للدولة ومحتوى القانون العضوي لقوانين المالية (الرسمية، 2018) ، يساعدنا في استخلاص بعض القواعد التي يمكن البناء عليها، والتأسيس لإطار مفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام يخدم مشروع PCE في تحقيق أهدافه.

نحاول فيما يلي بيان أوجه استفادة مشروع PCE من GPFR من خلال التعرض لأوجه الاتفاق والاختلاف بين الإطارين من النواحي التالية (FINANCES, SEPTEMBRE :2007)

1.4 الهدف: البحث عن آلية لإيجاد تصور يخدم مشروع المخطط المحاسبي للدولة من ناحية صياغة إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام؛ تكون أولا بإيجاد قاسم مشترك يمكن من خلاله وضع قاعدة للبناء والاستفادة من تجارب الغير.

أهم هدف يمكن التأسيس عليه هو اتفاق كلا الإطارين GPFR و PCE حول هدف: تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين للمساءلة واتخاذ القرارات، وعبر المخطط المحاسبي للدولة عن هذا الهدف: "... توفير معلومات ملائمة للمستخدمين ومتخذي القرار بالاعتماد على توليفات محاسبية تلي حاجة المستخدمين ومتخذي القرار."

إذن يتفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR وإطار PCE حول الهدف السابق الذكر بشكل إجمالي، ويمكن الاختلاف في التفاصيل، حيث حدّد الإطار المفاهيمي لـ GPFR وسائل تجسيد هدف تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين للمساءلة واتخاذ القرار بواسطة المنهج التالي باختصار:

- **التعريف:** ويشمل تحديد المفاهيم التي ينبغي استخدامها في صياغة IPSAS و RPGS.
- **الخصائص:** تقارير موجهة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
- **الدور:** دليل رئيسي لمجلس IPSAS في تطوير المعايير التي تصدر عنه، وهي مرشد وموجه مكانة القضايا المحاسبية التي لم تعالج في IPSAS و RPGS.
- **المستخدمين:** حدد GPFR هوية الفئات المستخدمة لتقارير في فئتين هما: المستخدمين الرئيسيين والمحتملين، كما حدد أيضاً المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لاستفادة متطلبات المبادلة واتخاذ القرار.

2.4 المخرجات

حدد مجلس IPSAS نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم كونه أوسع من نطاق القوائم المالية وذلك بإنتاج معلومات تضمن للمستخدمين تقييم مناسب لعمل المنشأة، كما تبني مشروع PCE نفس التوجه مع اختلاف في عدد القوائم المالية (السعيد، جوان 2017).

والجدول التالي يوضح القوائم المعتمدة بالنسبة لإطار GPFR و Pce.

الجدول رقم 1: مقارنة بين القوائم المعتمدة في GPFR وPCE

الإطار نوع القائمة	GPFR	PCE
قائمة المركز المالي	X	X
قائمة الأداء المالي	X	X
قائمة التدفقات النقدية	X	X
تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات	X	X
تقارير إنجاز الخدمات	X	-
تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية	X	-
المعلومات الإيضاحية	X	-
المرافق	X	X

المصدر : من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم 1 القوائم المالية المعتمدة في إطار GPFR وإطار PCE ، حيث يعتمد إطار PCE أربعة قوائم مالية ضمن سبعة قوائم مالية معتمدة في إطار GPFR، ومن المفيد الاطلاع على مضمون قائمة تقارير إنجازات تقديم الخدمات؛ لأن لها ارتباط بتوجه الجزائر نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء فهي قائمة تتيح تعميم الأنشطة التشغيلية للمنشأة، ومدى موافقتها للأهداف الموضوعة للمخصصات، سواء كان ذلك من عمل الحكومة أو من قبل الجهة الممولة بالإضافة لقائمة المعلومات الإضافية التي تدعم هذا الطرح.

أما القائمة الثانية فنرى أهمية اعتمادها من طرف المشرع الجزائري، وهي القائمة المتعلقة بالتقارير التي تضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية؛ لتقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومات ومنشآت القطاع العام، لأن البعد الاستراتيجي مطلوب الآن في ظل المتغيرات المتسارعة والمخاطر غير المعروفة.

تعتبر القوائم المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام وسيلة تسمح للمستخدمين لتقييم المعلومات بشكل أفضل، ووضعها في سياق مناسب، لذلك نجد أنه إطار GPFR ربط كل قائمة مالية بالهدف منها (مسعود، 2019، الصفحات 46-47)، أي المعلومات التي تتيحها كل قائمة في مساعدة المستخدمين في جوانب متنوعة شملت سبعة قوائم مالية، لذلك نرى إمكانية الاستفادة بالنسبة للمشرع الجزائري من هذا التوجه، بحيث يصبح الغرض الأساسي ليس إعداد القوائم المالية لمعرفة النتيجة فقط (مثلا فائض أو العجز)، بل إنتاج معلومات تفيد المستخدم في المساءلة واتخاذ القرار.

ولتحقيق هذا المطلوب لابد من تكامل الجهود بين الإرادة السياسية والإرادة الشعبية لتجسيد روح المسؤولية المشتركة في إدارة المال العام بصفة مستدامة.

3.4 خصائص القطاع العام

نَبّه مجلس IPSAS من خلال بحثه لخصائص القطاع العام إلى بعض الإشكاليات الكبرى التي تواجه إعداد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام، وهي إشكالية نابعة من دور الدولة في تلبية الحاجات العامة.

نلاحظ مما سبق أهمية هذا الطرح بالنسبة لمشروع PCE، خصوصا وأنّ الجزائر تعتمد بشكل كبير على القطاع العام في أداء الخدمات العامة، مما يوفر لها حولا تخدم مشروع PCE من ناحيتين:

- الاستفادة من الحلول المقترحة في تصور إطار مفاهيمي يحاكي GPFR؛ لأنّ جل الخصائص التي اعتبرها مجلس IPSAS عائقا في مجال الاعتراف والقياس، تنطبق بشكل واضح على الجزائر.

- ضرورة الرجوع إلى محدّدات إعداد القوائم المالية وفق إطار المفاهيم GPFR في حالة الاعتماد الكلي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4.4 العرض: لاستفادة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من كيفية عرض المعلومات وفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR، ينبغي معرفة المفاهيم التي أسّست لمفهوم العرض وهي:

- اختيار المعلومات التي تلبي حاجة المستخدمين.
 - تحديد موقع المعلومات لتلبية حاجة المستخدمين.
 - تنظيم المعلومات لبيان العلاقة الثقافة ودعم إمكانية المقارنة.
- 5. تحليل النتائج:** تؤكد صحة فرضية البحث، لأن خصائص القطاع العام المختلفة -التي يتطلبها دور الدولة- فرضت على مجلس IPSASB إصدار إطار مفاهيم يخدم هدفه في مقابلة احتياجات المستخدمين الذين لا يمكنه مطلب تقارير ومعلومات خاصة بهم من منشآت القطاع العام، التي لها دور مختلف عن القطاع الخاص في عدة مجالات.
- وأهم النتائج التي توصلنا لها من خلال هذه الدراسة ما يلي:**
- يتفق الإطار المفاهيمي لـ GPFR وإطار PCE حول هدف تقديم معلومات مفيدة في المساءلة واتخاذ القرار بالنسبة للمواطنين.
 - فيما يخص القوائم المالية التي لم يعتمدها المشرع الجزائري مقارنة بالقوائم المعتمدة في إطار GPFR؛ نرى أهمية الاطلاع على مضمون قائمة تقارير إنجازات تقديم الخدمات؛ لأن لها ارتباط بتوجه الجزائر نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء فهي قائمة تتيح تعميم الأنشطة التشغيلية للمنشأة، ومدى موافقتها للأهداف الموضوعية للمخصصات، سواء كان ذلك من عمل الحكومة أو من قبل الجهة الممولة بالإضافة لقائمة المعلومات الإضافية التي تدعم هذا الطرح. أما القائمة الثانية فنرى أهمية اعتمادها من طرف المشرع الجزائري، وهي القائمة المتعلقة بالتقارير التي تضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية؛ لتقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومات ومنشآت بالقطاع العام، لأن البعد الاستشرافي مطلوب الآن في ظل المتغيرات المتسارعة والمخاطر غير المعروفة.

6. خاتمة

قدم مجلس IPSASB توجّها استشرافيا عالج فيه مختلف الإشكالات النابعة من خصائص القطاع العام، والتي يمكن أن تواجه إعداد GPFR من ناحية الاعتراف والقياس والعرض، هذه الحلول يمكن أن تساعد الدول الراغبة في اعتماد IPSAS في النظام المحاسبي للقطاع العام باعتبارها (GPFR) مدخلا ضروريا لفهم لوازم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

لذلك نقترح على المشرع في الجزائر سواء كان سلطة تنفيذية أو تشريعية أو رقابية؛ الاستفادة من هذا التوجه وفق خصائص البيئة الجزائرية من خلال المخطط المحاسبي للدولة الذي لا يزال قيد التصرّ والاختبار، خصوصا الجانب المتعلق بتحديد فئات المستخدمين والمعلومات التي يحتاجها المستخدمون لاستيفاء متطلبات المساءلة واتخاذ القرار.

7. قائمة المراجع:

1.7 المراجع باللغة العربية:

- المؤلفات:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2016. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الاردن.
- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط1، ج1، 2018.
- صندوق النقد الدولي: كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة؟، صحيفة وقائع، سبتمبر 2016.
- منظمة الشفافية الدولية، مؤشر مدركات الفساد لسنة 2018، جانفي 2019.ألمانيا.

- المقالات:

-أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلد الاقتصاد والتنمية البشرية (جامعة البلدة الجزائر)، المجلد 8، العدد 1، جوان 2017.

- الأطروحات:

-بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية(الجزائر)، 2019.

- القوانين والمراسيم

- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018.

2.7 المراجع باللغة الأجنبية :

- MINISTERE DES FINANCES , Plan comptable de l'Etat « Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat », DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE, SEPTEMBRE 2007
- Fakhri Triasa Anggriawan , Ivan Yudianto, Factors Affecting Information Quality of Local Government Financial Statement, Journal of Accounting Auditing and Business – Vol.1, No.1, 2018
- Moukah samuel tanjeh, factors influencing the acceptance of international public sector accounting standard in comeroon, accounting and finance research, vol 5, no2, 2016, p :71.
Cpublished by scide press:www.saideupress.com