

## الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs)

د. تيقاوي العربي  
أستاذ محاضر "أ" - جامعة أدرار  
Atikkaoui@yahoo.com

عبود ميلود  
طالب دكتوراه جامعة أدرار  
abboudmiloud@gmail.com

### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحديث وعصرنة نظام المحاسبة والموازنة العمومية، والوقوف على أهم الإستراتيجيات التي تقوم بها وزارة المالية لغرض إصلاح النظام المحاسبي العمومي، بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs والذي لم يعد مواكبا للتطورات الاقتصادية العالمية الراهنة، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن تبني IPSASs يسهم في إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية مما يساعد في تحقيق أهدافه، والوصول إلى تحقيق المزيد من الشفافية والمسائلة وتقييم الأداء الحكومي، في تسيير شؤون المالية العمومية للدولة، وتطوير الإبلاغ المالي الحكومي للمحافظة على المال العام، وضبط الإنفاق العمومي وترشيده.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة العمومية، الإصلاح المحاسبي، أهداف المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة العمومية الدولية، الإنفاق العام، المال العام.

### Abstract :

This study aims to highlight the role of IPSASs in updating and modernizing the accounting and balance sheet system, and to identify the most important strategies undertaken by the Ministry of Finance for the purpose of reforming the public accounting system, in line with

IPSAS, which is no longer in line with current global economic developments, The study concluded that the adoption of IPSASs contributes to the reform and development of the public accounting system, which helps to achieve its objectives, and to achieve greater transparency, accountability and evaluation of government performance, in the conduct of public finances of the State, and the development of government financial reporting to maintain public funds, and the control and rationalization of public spending.

**Key words:** public accounting, accounting reform, public accounting goals, international public accounting standards, public spending, public money.

### مقدمة :

تعتبر المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة، فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب آراء كل الخبراء المختصين في هذا الميدان، ومنهم خبراء الأمم المتحدة الذين لا زالوا يؤكدون على فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، لذا أصبحت مسألة تطوير وعصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري الذي يتميز بالاعتماد على الأساس النقدي، بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS التي تتكون من (40) معيارا حكوميا دوليا قائما على أساس الاستحقاق فضلا عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي، أصبح أمرا حتميا لأجل مواكبة التطورات الحديثة، وإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام في إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، وتزيد من مصداقية البيانات والتقارير المالية، وتساعد على تقييم الأداء، مما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن تحقيق الأهداف المرجوة من إصلاح نظام  
لمحاسبة العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام  
IPSASs ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:  
**المحور الأول:** مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية؛  
**المحور الثاني:** الإصلاح المحاسبي في الجزائر بما يتوافق مع المعايير  
المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs ؛  
**المحور الثالث:** المعايير المحاسبية المتبناة من طرف الجزائر؛  
**المحور الرابع:** أثر الإصلاح المحاسبي في تحقيق أهداف المحاسبة  
العمومية؛

## 1. مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية

### 1.1. تعريف المحاسبة العمومية

أ. تعريف المحاسبة العمومية من الواجهة القانونية: يمكن تعريف  
المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21  
المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم  
محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام  
التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على  
الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري  
والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه  
والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما  
يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا

مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها<sup>1</sup>.

ب. تعريف المحاسبة العمومية من الوجة التقنية: تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها " قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية " ويعتبر هذا التعريف ضيق لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم<sup>2</sup>.

ج. تعريف المحاسبة العمومية من المنظور الإداري: " هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر " تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري. لكنه يبقى محدودا، لأنه يستثني الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية<sup>3</sup>.

## 2.1. عناصر المحاسبة العمومية

تتركب المحاسبة العمومية على ثلاثة عناصر:

- العنصر الشكلي: القواعد القانونية والقواعد التقنية؛
- العنصر التنظيمي: يتمثل في الدولة ومصالحها؛
- العنصر المادي: العمليات الإدارية وعمليات محاسبية.

<sup>1</sup> المادة الأولى من قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد: 35، 1990.

<sup>2</sup> منصورى الزين، درس المحاسبة العمومية، متاح على:

<http://upload.4algeria.com/do.php?down=66776> تاريخ الإطلاع: 01-10-2018،

ص: 02.

<sup>3</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 08.

### 3.1. أهداف المحاسبة العمومية

إن الغاية من التطبيق الإجباري للمحاسبة العمومية هو<sup>1</sup>:

✓ ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها؛

✓ ضمان احترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية العامة؛

✓ ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة في إطار الميزانية العمومية؛

✓ التحقق من احترام مبدأ المشروعية وفعالية الاختيارات الملائمة؛

✓ التحقق من وحدة الفعل المالي ودمج العمليات المالية في المحاسبة الوطنية؛

✓ التمكن من معرفة تكاليف أسعار ومردود الخدمات العمومية؛

✓ توفير المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الخاصة بالإنجاز أو تصحيح الانحراف؛

✓ توفير المعلومات لغرض السائلة والرقابة (الإدارية والمالية)؛

➤ بالنسبة للمسائلة المالية: الهدف هو توفير المعلومة والتأكد من انتظام القيد والتسجيل وصحتها وسلامة السجلات المالية والتقارير وكذا صدق المعلومة.

➤ بالنسبة للمسائلة الإدارية: التأكد من حسن استخدام الموارد

المخصصة للوحدة العمومية، وتقييم أداء المصالح العمومية وتدخلات أعوانها.

<sup>1</sup>العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2017، ص: (08-09).

➤ المساءلة عن الأداء<sup>1</sup> : وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المتوسطة والمكلفة بها. تمكين أعوان التنفيذ من إظهار نتائج الإنجازات على أساس الوضعيات المالية أو الحسابات الختامية.

## 2. إصلاح 2006، إصلاح نظام المحاسبة للدولة وفق المعايير

### المحاسبية الدولية IPSAS

#### 1.2. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

##### أ.مدخل مفاهيمي لمعايير المحاسبة الحكومية

بدأ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لجنة القطاع العام (PSC) برنامجاً لتطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية خاصة بالقطاع العام بناءً على أبحاث استمرت لعشر سنوات، وفي ختام المرحلة الأولى عام 2002 أصدر (PSC) 20 معيار محاسبي دولي وذلك بتبني وتكييف معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، وخلال المرحلة الثانية والتي بدأت عام 2002 ولا تزال قائمة حتى الآن أنتجت (PSC) وخليفتها مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) ستة من المعايير الفريدة من نوعها في القطاع العام مع الاستمرار في التكيف مع (IFRS) في المعايير الأخرى، إذ تتلاقى معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي يتم اعتمادها من قبل القطاع الخاص، فيتم تبني هذه المعايير وتعديلها لتناسب سياق القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسباً، تم إصدار وتكييف (40) معيار

<sup>1</sup>العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص:10.

قائم على أساس الاستحقاق إلى الوقت الحالي (2018) مع معيار واحد شامل قائم على الأساس النقدي<sup>1</sup>.

### ب. تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs

تعنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف بالربح، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، كذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)<sup>2</sup>.

### ج. الاستجابة الدولية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية.

<sup>1</sup> خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومي) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، تاريخ 06-10-2013، ص: 16.

<sup>2</sup> صفاء أحمد محمد، رؤى مصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 103، المجلد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة 2018، ص: 561.

وتشير IPSASs إلى التوصيات التي قدمها IPSASs Board تحت رعاية IFAC. وتم قبول معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs للمحاسبة عن الأموال الممنوحة في برامج البنك الدولي، وهناك حث للبلدان النامية من قبل المنظمات الدولية التي تقدم لها المساعدات المالية على اعتماد IPSASs، وهناك دول أخرى، وبغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية، تشجع على التوافق (harmonize) معاييرها الوطنية مع الدولية، وهكذا أصبحت هذه المعايير في الواقع أسلوب تحليل مقارنة دولي لتقويم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم<sup>1</sup>.

## 2.2. الإصلاح الميزاني كخطوة أولية وسابقة للإصلاح المحاسبي العمومي

### أ. نشأة مشروع تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر

ترجع نشأة مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة في الجزائر إلى سنة 1998 وامتد إلى سنة 2000، باعتبار الموازنة العامة أحد أهم الأنظمة التي تقوم عليها الدولة، فمشروع الإصلاح كان نتيجة نقاش بين الطرفين الجزائري والبنك العالمي في هذه الفترة (1998-2000)، فيما يتعلق بالطرق والوسائل التي يجب وضعها حيز التطبيق لتحسين تسيير النفقات العامة، ومحاربة جميع العناصر التي تعرقل تقديم خدمات ذات نوعية وجودة للمواطن<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مداخلة بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS) IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:15.

<sup>2</sup> إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 02، العدد 03، السنة 2012، ص:153.

**ب. التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر**

لقد أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط و تحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية *Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires* ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012.

يتمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) أساسا في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشتمل المحاور التالية<sup>1</sup>:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء؛
- تجديد تقديم الميزانية ووثائقها؛
- تجديد دورة الميزانية؛
- اعتماد قانون عضوي جديد؛
- تجديد الإطار المحاسبي للميزانية؛
- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية؛
- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

<sup>1</sup>الجوزي فتيحة، الإستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2013، 03-2014، ص 215.

ويعرف التسيير المتمحور على النتائج، على مبدأ تخصيص موازنة لكل برنامج يهدف إلى تحقيق هدف محدد ودقيق، وقابل للقياس باستعمال مؤشرات النجاعة، ويرتكز التسيير المتمحور على النتائج على العناصر التالية: الرؤية الإستراتيجية، الأهداف، النتائج المرجوة، مؤشرات النجاعة والأداء<sup>1</sup>.

#### أ. مبادئ وأهداف المخطط المحاسبي الجديد

##### 1. مبادئ المخطط المحاسبي الجديد

تعتمد عصنة هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:  
- إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية.

##### - تطبيق مبدأ الاستحقاق

إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الميزانية.

<sup>1</sup>مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2010-2011، ص:95.

<sup>2</sup>بوستة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016، ص:114.

### - الربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة

يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الميزانية وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية.

### - إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب

ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكل المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

### ب. أهداف المخطط المحاسبي الجديد

يهدف مشروع العصرية إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- ✓ إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
- ✓ ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءاً من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009-2010، ص: 106.

- ✓ إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
  - ✓ تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
  - ✓ تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
  - ✓ تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.
- بالإضافة إلى تولي إدارة مختلف التغيرات الاقتصادية التي تحدث في البلاد وتزويد المستخدمين بمعلومات مالية تمتاز بالموثوقية والشفافية ويمكن استغلالها، وسيبقى هذا الإصلاح مرتبطاً بتحديث وعصرنة عملية الميزانية<sup>1</sup>.

### ج. الاتفاقيات المبرمة لإعداد مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية

#### القطاع العام IPSAS

تتمثل الاتفاقيات المبرمة من أجل الشروع في عملية عصرنة النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وتم الاتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13-04-2005 أما تاريخ نهاية الأشغال فكان 30-04-2009.

أما بالنسبة لعمل فرقة المشروع فقد تمثل في الاهتمام بالجوانب الإدارية وهكذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المخطط المحاسبي للدولة في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة إلى فريق المشروع

<sup>1</sup> Ministère de finance, organisation, mission des services comptables et reformes initiées, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013, p:28.

التمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، وتمثل مجموع المهام المكلفين بها فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية بفحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع المعايير المحاسبية للدولة، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية؛
- ✓ اللجنة التنفيذية لعصرنة نظام الميزانية من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنة الميزانية لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان، وضرورة تكييف المنظمة لاحتياج الإصلاح، على أساس مختلف المواضيع التي يتعين معالجتها، مثل: اعتماد نص يحدد الأهداف العامة، إنشاء مراكز لتقديم الدعم، إستراتيجية الاتصال؛
- ✓ يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية الجزائرية، بدراسة كل مرحلة من مراحل المشروع.

د. التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد ومراحل تنفيذه

د.1. التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

يمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص: 249.

<sup>2</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 1، تاريخ النشر 30-06-2017، ص: 343.

- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية  
يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرية، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.
- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية  
يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.
- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة  
يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة  
يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.
- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية  
تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات.
- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة  
من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ

بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج تسيير إعداد القوائم المالية للدولة.

#### - تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة

إن عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة<sup>1</sup>.

#### هـ. مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

انطلاقاً من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال مرحلتين<sup>2</sup>:

#### هـ.1. المرحلة الانتقالية

تمحورت أساساً حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي application informatique تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT ، واستناداً على هذا الجدول يتم استخراج مختلف

<sup>1</sup>يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص:343.  
<sup>2</sup>آمال حاج جاب الله، مداخلة بعنوان، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:779.

الجدول المالية états financiers والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا.

### هـ.2. المرحلة النهائية

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق ب"الاستثمارات".

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني (prise en charge au de l'eau) للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة ف معيار IPSAS رقم 23 المتعلق ب"الإيرادات السيادية".

- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

### 3. المعايير المحاسبية المتبناة من طرف الجزائر

في إطار العمل على عصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها.

### 1.3. قائمة المعايير التي اعتمدها اللجنة:

جاءت قائمة المعايير مزيجا بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي<sup>1</sup>.

- 1- معيار IPSAS رقم (01): عرض البيانات المالية؛
- 2- معيار IPSAS رقم (02): بيانات التدفق النقدي؛
- 3- معيار IPSAS رقم (23): الإيراد بين المعاملات غير التبادلية؛
- 4- المعيار الفرنسي رقم (02): الأعباء؛
- 5- المعيار الفرنسي رقم (10): مكونات خزينة الدولة؛
- 6- المعيار الفرنسي رقم (11): الديون والأدوات المالية لأجل؛
- 7- معيار IPSAS رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛
- 8- معيار IPSAS رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- 9- المعيار الفرنسي رقم (06): الأصول المادية؛
- 10- معيار IPSAS رقم (31): الأصول غير الملموسة؛
- 11- معيار IPSAS رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- 12- معيار IPSAS رقم (09): الإيرادات من المعاملات التبادلية؛
- 13- معيار IPSAS رقم (12): المخزون؛

<sup>1</sup>بوستة سلوى، مرجع سابق، ص: (119-120).

- 14- معيار IPSAS رقم (13): عقود الإيجار؛
- 15- معيار IPSAS رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد؛
- 16- معيار IPSAS رقم (03): السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- 17- المعيار الفرنسي رقم (09): الحقوق على الأصول المتداولة.
- لم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي تم مراسلتها بهذا الشأن.

### 2.3. إستراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

تعمل الجزائر على تبني إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعاً لدرجة التطبيق المبنية كما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- ✓ المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
- ✓ المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛
- ✓ المعايير التي يتعين استبعادها.

### 3.3. الترتيبات المرافقة تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد

أ. تبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عادل نعموش، مداخلة بعنوان، إستراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:787.

يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه، كما يحدد المبادئ والقواعد بشأن الموازنة العامة للدولة، النظام المحاسبي للدولة وتنفيذ القوانين المالية.

#### - إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة

يركز هذا القانون على مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- ✓ الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات والاعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق الأهداف؛
- ✓ تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، توزيع موارد ونفقات الدولة في حدود موازنة متوازنة النتائج المالية؛
- ✓ تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقا لأهداف ونتائج متوقعة؛
- ✓ تحديد خطط العمل في الأجل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية، والقيام بها في حدود الاعتمادات المخصصة والمرخص بها.

#### - إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة

يعتمد هذا القانون على تحديد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة وفقا للإجراءات التالية:

- ✓ الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة؛

<sup>1</sup> حيرش فايزة، طرشى محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 20، جوان 2018، ص: 08.

- ✓ الاعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها؛
- ✓ إيرادات ونفقات الموازنة تأخذ بعين الاعتبار الميزانية للسنة التي يتم تحصيلها ودفعها من قبل المحاسب العمومي؛
- ✓ تتحدد كل النفقات حسب الاعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين؛
- ✓ محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة السجلات المحاسبية وإجراءات الامتثال وفقاً لقواعد المحاسبة العمومية.

#### ب. إستراتيجية إصلاح قانون المحاسبة العمومية

يعمل هذا القانون على تحديد تنفيذ الموازنات والعمليات المالية والجهات دائرة الإنفاق العام، ويصف الضوابط الأساسية التي تتم مسبقاً من قبل مراجعي الحسابات والمحاسبين العموميين، وبعد ذلك من قبل مجلس المحاسبة.

#### - إنشاء وتخصيص خدمات جديدة لنظام المحاسبة العمومية

إنشاء أربعة هياكل متخصصة للمحاسبة فيما يتعلق بما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ الدين العام (خزينة متعلقة بالدين العام)؛
- ✓ المعاشات (معاشات الوكالة المحاسبية للمعاشات)؛
- ✓ رواتب الدولة (الوكالة المحاسبية للأجور)؛
- ✓ النفقات في الخارج (مناصب العمل في ميدان المحاسبة للبعثات الدبلوماسية والمراكز القنصلية).

<sup>1</sup>بوستة سلوى، مرجع سابق، ص: 123.

### - المهام الجديدة للمكلفين بنظام المحاسبة العمومية

تعتمد المهام الجديدة بالموازاة مع عصرنة الأطر القانونية والإطار العام للنظام المحاسبي للدولة من أجل إنشاء نظام متكامل يسمح بإنجاح هذا المشروع، على توزيعها حسب الاختصاص كما يلي<sup>1</sup>:

#### - الأمر بالصرف

تحدد المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الميزانية العامة للدولة في عملية الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الميزانية العامة من خلال البرامج في نهاية كل سنة، وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة.

يأخذ هذا الحساب الإعتمادات المخصصة، مبلغ الالتزام للإعتمادات ممضاة من طرف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، المراقب المالي.

#### - المحاسب العمومي

تحدد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الإعتمادات المخصصة لحساب التسيير، ويرسل إلى الإدارة الجهوية للخزينة العمومية مرفقا بالوثائق والمستندات الإثباتية، التي تشمل نفقات وإيرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، بالإضافة إلى إثبات حقوق الدولة، ومجهوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، ويرسل هذا الحساب بعد مراقبته من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، إلى مجلس المحاسبة للمصادقة على الحسابات وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية.

<sup>1</sup>بوستة سلوى، مرجع سابق، ص: 124.

### ج. تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة من أجل تطبيق المعايير بالاعتماد على تطوير الوثائق الإدارية والمحاسبية والمهام التي يقوم بها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون في تسجيل العمليات وتنفيذ الميزانية العامة للدولة حسب تحديث نظام المحاسبة العمومية تبعاً للمهام والهياكل الإدارية التابعة لكل وزارة أو مصلحة إدارية عمومية كما تتحدد المهام وفقاً للاختيارات وطبيعة النفقات العمومية، الإيرادات وطبيعة كل إيراد كما يلي<sup>1</sup>:

#### - تحديد أنواع محاسبة الدولة

تحديث نظام المحاسبة العمومية يتم من خلال تحديد مختلف أنواع المحاسبة المستخدمة وكيفية التقييد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل وحدة إدارية وهذا حسب الوثائق الإثباتية الواجب تقديمها والالتزام بها من طرف المحاسبين العموميين.

#### - تحديد الوثائق والمستندات الإدارية

يتم إعادة تحديد الوثائق والمستندات الإدارية وتصنيفها ووضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون ويسمح لهم من معرفة عمل محتوى هذه الوثائق والمستندات الإدارية الموضوعة حسب النظام الجديد.

#### - تحديد العمليات المالية

تحديد العمليات المالية لتنفيذ النفقات، من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بهذه العمليات، والتدفقات الناتجة عن هذه العمليات،

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، (259-261).

والرقابة على تنفيذها، وتحديد مهام وطرق العمل التي تسمح بتصنيف العمليات حسب وقوعها.

#### - تحديد أنظمة تسيير نظام المحاسبة العمومية

يبين العناصر الهامة لنظام المحاسبة العمومية في مجال المحاسبة بغرض تسجيل العمليات من قبل المسيرين عند استقبال السلع، الخدمات، وتأخذ المحاسبة العامة للدولة في الاعتبار العمليات عن السنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع (مبدأ الحقوق المثبتة). في نهاية الدورة، كما يجب على المسيرين ربط التكاليف والإيرادات في السنة التي تتعلق بها (النفقات والالتزامات المستحقة).

#### - المساءلة حول الحسابات

يوضح تحديد المساءلة حول الحسابات عن دقة الحسابات ومدى احترام القوانين والتشريعات، والمساءلة لحسابات الدولة يقوم بها مجلس المحاسبة، لجميع المحاسبين العموميين للدولة، وثائق المحاسبة الإدارية والوثائق الثبوتية في نهاية كل فترة محاسبية، والعمل على مراقبة مصادقة الدولة للموازنة حسب تقرير النفقات وطريقة تنفيذها.

إن ما يمكن استنتاجه من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز على تهيئة المناخ الملائم لعمل المعايير وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية بتغيير كل النظام المعمول انطلاقاً من الوثائق والسجلات المحاسبية واستخدام المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة وتقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف، كما تم إعادة مهام الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وفق هذا التنظيم الجديد، كما تم إعادة تصنيف العملية حسب وقوعها وليس حسب تدفقها النقدي، كما تم التركيز على المساءلة على

الحسابات وهذا بتفعيل عمل مجلس المحاسبة من أجل المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات.

#### د. تطوير تسوية حسابات الميزانية

إن تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة، يعمل على تقديم معلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات خلال الدورة، وقد ركزت على العناصر التالية<sup>1</sup>.

- ✓ حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة؛
- ✓ حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بالتسيير والتجهيز؛
- ✓ حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة حسب كل وزارة؛
- ✓ حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة؛
- ✓ حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بتسيير ديون الدولة؛
- ✓ صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخرينة والقروض والمساهمات؛
- ✓ النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها واعتمادها؛
- ✓ عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية.

إن هذه الإجراءات تسمح بتحسين عملية وضع متابعة تقديرات الموازنة، وتقييم أداء مختلفة الوحدات الحكومية، وكذا توفير معلومات تتعلق بتنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة، كما تساعد على الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

<sup>1</sup> حيرش فايزة، طرشي محمد، مرجع سابق، ص: 09.

#### 4. أثر تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IPSAS على الأهداف المرجوة من المحاسبة العمومية

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وقد جاءت استجابة إلى نداءات الحكومات المتزايدة، حيث أنه في السنوات الأخيرة أصبحت إصلاحات القطاع العام على المستويات الوطنية وكذلك على مستوى المنظمات الدولية تشجع لتطوير المحاسبة الحكومية وتحويلها إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل لتحسين المساءلة، والموثوقية والشفافية في التقارير المالية من قبل الحكومات. وقد اعتمدت أغلب الدول المتقدمة في الوقت الراهن، معظم الجوانب الأساسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق في ميزانياتها وفي إعداد التقارير المالية لما توفره من ميزات لها<sup>1</sup>.

سنحاول ذكر مساهمات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في بعض المجالات:

#### 1.4 مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام

حظي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فوُنشئت 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

<sup>1</sup>بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:763.

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 تضمنها، إعلان واشنطن في 1991 وإعلان طوكيو في 1985، وإعلان جاكارتا في 1998، إلى جانب الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في 1996<sup>1</sup>.

#### 2.4. مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير الإطار المحاسبي للقوائم المالية

إن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام من شأنها أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي العمومي من خلال تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بعناصر الميزانية، وتوفير معلومات عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج، بالإضافة إلى تحسين الاتساق وقابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة المتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار، كما تساهم في تحقيق التوافق الدولي مع أفضل الممارسات المحاسبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016، ص: 140.

<sup>2</sup>يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 343.

### 3.4. مساهمة اعتماد المعايير في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

تتركز احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام في توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبالتالي تساهم المعايير في توفير هذه المعلومات من خلال ما يلي:

- ✓ توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية؛
- ✓ توفير معلومات حول كيفية تمويل الدولة عن تمويل أنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها؛
- ✓ توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الدولة على تلبية مطالبها وتعهداتها؛
- ✓ توفير معلومات حول المركز المالي للدولة أو الوحدة الحكومية، والتغيرات فيها؛
- ✓ توفير معلومات إجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للتكاليف وكفاءة وانجازات الخدمة؛
- ✓ توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونا؛
- ✓ توفير معلومات تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة؛
- ✓ توفير معلومات متنسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 344.

#### 4.4. مساهمة تطوير نظام المحاسبة العمومية في تدقيق الأداء

##### الحكومي

إن النظام المحاسبي العمومي المبني على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يوفر المعلومات اللازمة والملائمة لغايات الرقابة الإدارية، وعمليات التخطيط والبرمجة، لأغراض التقييم والتحليل الاقتصادي كما يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة، ومعلومات لتقييم كفاءة وفاعلية الوحدة الإدارية وأن من أهداف نظام المحاسبة العمومية توفير البيانات اللازمة لأغراض تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات لتحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، كما يحث تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تحديث نظم الموازنات العامة الحكومية للتحويل من الاهتمام بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على المخرجات والأداء، وذلك بالاعتماد على أسلوب موازنة الأداء بما يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المتوخاة من البرامج الحكومية.

ومنه يمكن القول بأنه لم يعد دور النظام المحاسبي العمومي يتمثل فقط في توفير معلومات تقليدية تمكن من الرقابة على التصرفات المالية في الوحدات الحكومية والتأكد من تنفيذ الوحدة الإدارية للعمليات واللوائح الحكومية، بل لابد من أن يوفر معلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، ومعلومات عن الانحرافات بين التكاليف والنتائج الفعلية والمخططة، ومعلومات تفسيرية للانحرافات وأسبابها والمسؤولين عنها ومقارنتها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد وضبط الإنفاق بمراكز مسؤولية على هيئة برامج وأنشطة تسمح بربط المدخلات بالمخرجات وترشيد الإنفاق الحكومي بما يكفل فاعلية التكلفة، كما تحتوي في مضمونها ضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية، ومن ضمنها المحاسبة عن

المسؤولية الاجتماعية للوحدات الحكومية وعن الآثار المتوقعة الفعلية لبرامجها ومشاريعها من زاوية اجتماعية<sup>1</sup>.

### 5.1. مساهمة تطوير النظام المحاسبي العمومي في الحد من الفساد المالي والإداري

عرض بعض تجارب الدول والمنظمات العالمية في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال تطوير أنظمتها المحاسبية العمومية<sup>2</sup>:

#### أ. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ساعدت العوامل البيئية المختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية في تطوير أسس وأساليب المحاسبة العمومية وبالشكل الذي جعل حكومة الولايات المتحدة أكثر شفافية أمام أنظار المستخدمين المختلفين وتحقيق المسائلة العامة لها من خلال تبنيها معايير المحاسبة الحكومية الدولية والتي وإن لم تأتي بتغيرات كبيرة على المعايير الأمريكية (تحسينات فقط) بما حقق مجموعة المميزات لنظامها المحاسبي ولما له أثر في الحد من الفساد الإداري والمالي .

#### ب. تجربة الحكومة الاسترالية

لا تختلف استراليا عن الولايات المتحدة الأمريكية في تقدم المحاسبة الحكومية فيها ويتضح ذلك جليا من خلال قوائمها المالية والتي يتم إعدادها وفقا لأساس الاستحقاق، رغم تبنيها للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية بما يحقق مميزات متعددة تساعد في تقويم كفاية الأداء المالي

<sup>1</sup>حسين فليح القطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع

الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، ص: (25-26).

<sup>2</sup>حسين هادي عنيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والثلاثون، 2014، ص: (150-151).

للدولة خلال السنة المالية مما يساعدها في الحد من الفساد الإداري والمالي .

### ج. تجربة الحكومة الإيطالية

رغم اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية والاسترالية لم يكن عائقا أمامها من تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي بما دفع الحكومة الإيطالية لتبني تلك المعايير على غرار الدول المتقدمة لتحسين جودة قوائمها المالية وتحقيقا للشفافية والمساءلة عن الأموال العامة من خلال مجموعة من الخطوات هدفها تطوير واقع المعايير الحكومية الإيطالية للمؤسسات غير الهادفة للربح .

### هـ. تجربة منظومة الأمم المتحدة

وفي عام 2008 أشار تقرير المراجع الخارجي عن برنامج الأغذية العالمية التابع إلى الأمم المتحدة بشكل إيجابي (دون تحفظات) بشأن بياناتها المالية للعامين 2008 و2009 عن اتفاق تلك المعايير مع المتطلبات التي تسعى إليها تلك المنظمات وسيأتي اعتماد البرنامج لهذه المعايير بالكثير من الفوائد من حيث تحسين الإبلاغ المالي وجعله أكثر كمالا، وزيادة المساءلة، وجعل عملية اتخاذ القرار أكثر استنارة وإطلاعا، وتحسين الإدارة والرقابة المالية، وإدارة الموارد بصورة أشد كفاءة، كما سيتطلب ذلك إحداث تغييرات كبيرة من حيث الشكل والمضمون، في الكشوف المالية الخاضعة بما يجعلها مؤشر في حالة ممارسة تنظييماتها للفساد الإداري والمالي.

## و. مساهمة تطوير النظام المحاسبي العمومي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي

إن محاولة تطوير قدرات الإبلاغ المالي لمواكبة احتياجات المستخدمين يتطلب تطوير واستخدام أدوات تتناسب والقدرة على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة، وكان من أبرز الأدوات الرئيسية لعملية التطوير التي جرى فيها العمل هو استخدام أساس محاسبي أكثر مرونة وشمولية في متابعة ما يحدث في إطار الحكومة. ومن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو استخدام أساس الاستحقاق لتماشيه مع مستلزماتها.

إن المساهمة في صياغة معايير محاسبية للقطاع العام بشكل سليم مع أي بيئة محلية على نحو علمي سليم يتماشى ويتوافق مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS يزيد في سلامة الأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف الأنظمة المحاسبية العمومية التي يظهرها ويهتم بها الإبلاغ المالي الحكومي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها<sup>1</sup>.

## ز. مساهمة تطوير النظام المحاسبي العمومي في تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة

إن ما ترنو إليه الحكومات هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية، المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام، دونما موارد أو

<sup>1</sup> أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش علاوي الشجيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102 مجلد 33 لسنة 2011، ص(171-172).

خداع أو زيادة أو نقصان، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عن بمعرفة الأسس التي تم على غرارها إعداد المعلومات المالية، ويؤيد ذلك أو ينفيه التغذية الراجعة من أصحاب، العلاقة عن مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات، كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمنشآت الحكومية، بما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وهي المساءلة والمحاسبة، والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالية<sup>1</sup>.

### الخاتمة

- من خلال تحليلنا لهذه الدراسة إلى استخلاص النتائج التالية:
- ✓ تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم متطلبات تطوير النظام المحاسبي العمومي، وهذا ما أثبتته التجارب الدولية من دول ومنظمات عالمية؛
  - ✓ لكي تحقق المحاسبة العمومية أهدافها المنتظرة والموضوعة لأجلها لابد من تحديثها وعصرنتها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية؛
  - ✓ تتوافق الإستراتيجيات المتخذة من طرف وزارة المالية من أجل الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر بدرجة كبيرة مع متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛
  - ✓ تم إعداد دليل محاسبي وطني مبني على معايير محاسبية دولية تتماشى مع البيئة المحلية؛

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، مداخلة بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مرجع سابق، ص: 21.

✓ تم تبني مشروع جديد يتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية، قد تمت المصادقة عليه وإصداره بالجريدة الرسمية للعدد 53 بتاريخ 02-09-2018.

✓ يساهم تطوير وإصلاح النظام المحاسبي العمومي في تحقيق الشفافية و تفعيل المسائلة، والرقابة على الأداء الحكومي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، كلها تعد من الأهداف المنشودة لدى الحكومات لما لها من آثار إيجابية على المحافظة على المال العام و ترشيد الإنفاق العمومي.

#### الإقتراحات

- ✓ العمل على الإسراع في عملية التجسيد للخطط المرسومة ضمن الإصلاح المحاسبي العمومي ولو بشكل جزئي، ثم تعميمه في حالة نجاحه، أو تصويبه في حالة تعثره؛
- ✓ القيام بالدورات التكوينية لأعوان التنفيذ والكفاءات المهنية والأكاديمية المختصة والمهتمة بمجال المحاسبة والمالية العمومية؛
- ✓ استقطاب الخبراء والمختصين الدوليين في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأجل الفهم الجيد والسليم لها، وتطبيقها بوجه علمي ومهني صحيح؛
- ✓ إصلاح قانون المحاسبة العمومية بما يتماشى مع المبادئ التي تقوم عليها المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ مراعاة الظروف الخاصة بالبيئة الجزائرية وما ينسجم معها من معايير محاسبية؛
- ✓ إزالة جميع العراقيل والمعوقات التي تحول دون عملية الإصلاح المحاسبي المالي العمومي.

## قائمة المراجع:

- 1- المادة الأولى من قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد: 35، 1990.
- 2- العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2017.
- 3- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 4- الجوزي فتحة، الإستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2013-2014.
- 5- يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016.
- 6- بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016.
- 7- مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2010-2011.
- 8- يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009-2010.
- 9- إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 02، العدد 03، السنة 2012.

- 10- أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش علاوي الشجيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102 مجلد 33 لسنة 2011.
- 11- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016.
- 12- حسين فليح القطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، 2011.
- 13- حسين هادي عنيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والثلاثون، 2014.
- 14- حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: الواقع والآفاق، مجلة "الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، تاريخ النشر: 01-12-2016.
- 15- حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 20، جوان 2018.
- 16- خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومي) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، تاريخ النشر 06-10-2013.
- 17- صفاء أحمد محمد، رؤى مصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 103، المجلد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة 2018.
- 18- مليكة حفيظ شبايكي، مغني نادية، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 09.

19- يوسف السعيدى أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 1، تاريخ النشر 30-06-2017.

20- آمال حاج جاب الله، مداخلة بعنوان، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

21- بولرباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

22- خالد جمال الجعارات، مداخلة بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

23- عادل نقموش، مداخلة بعنوان، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

24- منصورى الزين، درس المحاسبة العمومية، متاح على:

<http://upload.4algeria.com/do.php?down=66776> تاريخ الإطلاع: 01-

2018-10.

25- Ministère de finance, organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013.