

عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas): الجهود والتحديات
Modernizing the Public Accounting System in Algeria in accordance with International Public Sector
Accounting Standards (ipsas): Efforts and Challenges

بوعبادة فتحية^{1*}، حسياني عبد الحميد²

¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 (الجزائر) (bouabbanadoct@gmail.com)

² كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 (الجزائر) (hassianiabdelhamid@hotmail.fr)

تاريخ الاستلام: 2019/09/29؛ تاريخ القبول: 2020/05/29؛ تاريخ النشر: 2021/07/01

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية توفير البيئة الملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا من خلال التعرف على مختلف الدوافع التي أدت إلى هذا إصلاح ودراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى الجهود المتمثلة في أهم الترتيبات للقيام بهذا الإصلاح خاصة ما يتعلق بالإطار القانوني والتشريعي والتنظيمي، حيث تم التوصل إلى أن هذا المشروع لازال قيد الدراسة والتطوير بسبب عدة صعوبات واجهت التطبيق، لأن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي؛ للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور وفعال والمتمثل في "النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB".

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ المحاسبة عمومية.

تصنيف JEL : M42.

Abstract: The objective of this study is to identify the extent to which an appropriate environment can be adapted to IPSAS by identifying the various motives that led to the reform and study of the modernization of the public accounting system, in addition to the efforts of the most important arrangements for this reform, It was concluded that this project is still being studied and developed due to several difficulties faced by the application. The entry into force of the new accounting plan requires, first and foremost, the final implementation of the project "Restructuring Implementation Procedures". Public expenditure "which allows for the accounting restriction of proven rights related to real-time expenditures for compliance, and requires a developed automated information system.

Keywords : International Public Sector Accounting Standards (IPSAS); Accounting Reform ; Public Accounting.

Jel Classification Codes : M42.

* المؤلف المرسل.

- تهيؤ:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الطريق إلى الأمام نحو عصرنة المحاسبة العمومية، والعديد من الدول سعت إلى تبنيها لإصلاح نظامها المحاسبي، والجزائر هي الأخرى تبنت منذ السنوات الأولى للاستقلال مدونة حسابات الخزينة، ونظرا لتبنيها للاقتصاد الرأسمالي كانت مجبرة على تطوير نظامها المحاسبي فقامت بإصلاحه، ولكن هذا الإصلاح لم يواكب التطورات الحاصلة على مستوى الاقتصاد الدولي، فوجدت نفسها مرة أخرى ملزمة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأكثر أهمية أو التي تلائم الوضع الاقتصادي الداخلي الراهن، حيث قامت بميكلة المخطط المحاسبي للدولة وفقا لهذه المعايير.

ولهذا سعت جاهدة إلى عصرنة النظام المحاسبي العمومي وهذا يندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية لدخول المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ، و من أجل إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية.

أهداف الدراسة:

- إبراز مدى مساهمة الجزائر في تطوير نظامها المحاسبي وفق المعايير الدولية، من خلال دراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، والسبل التي اتخذتها من أجل إنجاح هذا الإصلاح؛

- التعرف على أهم الصعوبات والحوادث التي تواجه الجزائر ومختلف الدول لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الدراسات السابقة:

- دراسة **Ijeoma. N.B, Oghoghmeheh.T** (إيجوما، أوغوغوما) 2014، " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا:

التوقعات، الفوائد والتحديات" : بحثت هذه الدراسة عن التوقعات والمزايا والتحديات التي تواجه اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا، حيث تبين في النتائج التي تم التوصل إليها أنه إذا تم اعتماد المعايير سيتوقع أن يرتفع مستوى المساءلة، الشفافية في القطاع العام في نيجيريا، وقد تبين أيضا أنها ستعزز المقارنة وأفضل الممارسات الدولية، كما سيوفر معلومات لصانعي القرار وتحسين جودة إعداد التقارير المالية في نيجيريا، وتحسين المقارنة بين المعلومات المالية.

- دراسة **Isabel Brusca, Juan Carlos Martinez** (ايزبال بروسكا، خوان كارلوس مارتينيز)، 2016 " تبني معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام: تحديات العصرنة وتناسق محاسبة القطاع العام"، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المحفزات والعوائق التي تحول دون اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى الفوائد الرئيسية المتعلقة بها، حيث قام الباحثان بإرسال استبيان لـ 18 دولة في أمريكا اللاتينية و19 دولة من الاتحاد الأوروبي وهي الدول التي استخدمت بناء نموذج هيكلية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وتظهر نتائج هذه الدراسة أن المقارنة والعصرنة هي الفوائد المباشرة لتبني IPSAS، حيث أن لهذه المعايير الكثير من المزايا في الممارسة وأن البلدان التي تبنتها تسمح لها بزيادة الشفافية والمساءلة.

- دراسة براضية حكيم، 2016 " اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام"، حيث هدفت هذه

الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح وعصرنة المحاسبة العمومية، وكل ما يتعلق بإعداد وعرض إحصائيات المالية العامة، خاصة وأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عبارة عن قواعد وإجراءات محاسبية تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية الخاصة بالأموال العمومية، لإضفاء الشفافية ما يحقق الرشادة في الإنفاق العام. ومن نتائج هذا البحث ضرورة مساندة الثورة العالمية لمحاسبة القطاع العام واعتماد معاييرها لتوفير الشفافية المطلوبة في تحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات في ظل مبادئ الحكم الرشيد والتسيير العقلاني للموارد.

- دراسة **خضير خبيطي، يونس مونة**، (بومي 24 و 25 نوفمبر 2014) " نظام المحاسبة العمومية بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية

للقطاع"، المتلقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع نظام المحاسبة العمومي الحالي واتجاهه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم المتطلبات اللازمة لتبني تلك المعايير، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن النظام الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين ويجب توفير بيئة اقتصادية وسياسية واجتماعية مناسبة للانتقال إلى أساس الاستحقاق.

استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسات في دعم مشكلة الدراسة وأهميتها خصوصا ما يتعلق بدراسة وتحليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتختلف هذه الدراسات عن دراستنا من حيث بيئة المحاسبة، حيث قمنا بالتركيز على تجربة الجزائر وهذا من خلال دراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية وتحليله ومحاولة اقتراح استراتيجيات مستقبلية ضمن مختلف الآليات التي يمكن أن تساعد في اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى إمكانية تكييف البيئة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية:

I - الإطار العام لعصرنة المحاسبة العمومية بالجزائر

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات لاسيما بعد سنة 1995 وهذا نظرا للنقائص التي يعاني منها هذا النظام خاصة مدونة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية، وعليه فقد تم إجراء إصلاح محاسبي وفق النموذج الفرنسي بإعداد مخطط محاسبي للدولة ولكن سرعان ما تم التخلي عنه، لأنه لم يكن معد وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولهذا باشرت الجزائر بإصلاح جديد سنة 2005 عن طريق إنشاء مشروع لمخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة مستمد من المعايير الدولية، ولكن الجزائر لا تزال لحد الآن عاجزة عن تطبيق هذا المشروع في انتظار تهيئة المناخ المناسب لتطبيقه وسنعرض فيما يلي أهم دوافع ومراحل الإصلاح التي مر بها نظام المحاسبة العمومية للدولة الجزائرية.

1- دوافع إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري: هناك عدة دوافع تؤدي إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري وهي

كالتالي:

أ- دوافع متعلقة بالإصلاح المحاسبي لسنة 1995: لقد تبنت الجزائر مشروع المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي سنة 1995 ووضع تحت الاختبار إلى أن ذلك باء بالفشل ولهذا فقد تم التخلي عنه لسبب رئيسي والمتمثل في أن هذا الإصلاح ركز على تغيير حسابات المدونة بتبني محاسبة الذمة المالية من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فقط دون أن يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن هذا الإصلاح في جوهره كان قائم على المعاملات النقدية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى عدم وجود نظام معلومات أو برنامج إعلام آلي مطور يساعد على توفير معلومات كافية للتسجيل المحاسبي، هذه النقائص عجلت بالتخلي عن هذا المخطط المحاسبي في سنة 2006.

ب- دوافع متعلقة بتغيرات البيئة الدولية وتطورها:

- **ضرورة الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** لتكون هناك قراءة واضحة وشفافة لإيرادات ونفقات الدولة من قبل كل من الحكومة والشعب، أصبح من الضروري على الدول ودون وجود أي خيار آخر إلى حتمية الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- **الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:** وهو الذي يسمح بإدخال الميزانية العمومية كلها في إحصاءات مالية الحكومة والتي تحتوي على كل أرصدة الأصول المالية وغير المالية والخصوم والقيمة المضافة؛

- **انعدام أو نقص الشفافية في الموازنات العربية:** نذكر على سبيل المثال موازنات الدول المصدرة للنفط، كالجزائر والسعودية والتي تم تصنيفهما على أنهما دولتان لا تعطيان معلومات واضحة عن الميزانية، حيث أنها شبه معدومة وشحيحة، وتفتقر إلى الشفافية في الممارسات داخل مؤسستهما العامة¹.

ت- دوافع متعلقة بعيوب النظام المحاسبي العمومي الحالي (مدونة حسابات الخزينة) وعدم فعاليته:

- **مدونة الحسابات NCT خالية من حسابات تحدد وتظهر وصف ومعاينة لأموال الدولة وممتلكاتها؛**

- **هناك غياب للمصطلحات المشتركة في المحاسبة المطبقة في الوحدات الحكومية وهذا قد زاد من صعوبة تفسير حسابات الدولة؛**

- **تعتمد المحاسبة العمومية المطبقة حاليا على الأساس النقدي لقياس مختلف العمليات المالية (عمليات الدفع والقبض النقديين فقط)، وعند تنفيذ الموازنات لمختلف الهيئات العمومية في الدولة²؛**

- **وفق النظام المحاسبي الحالي لا يتم تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية وهذا بسبب عدم وجود أقسام حسابات في مدونة حسابات الخزينة NCT تتابع تلك الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها؛**

- **الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج الميزانية من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛**

- **عند تصحيح الأخطاء يتم استعمال قيود سالية دون الاعتماد على القيد العكسي لإلغاء العملية³.**

- **صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية:** مدونة الحسابات المتعلقة بالمعلومات المحاسبية لا تتوافق مع التقنيات المحاسبية الحديثة لمعالجة المعلومات، حيث يتطلب أن يكون هناك نظام إعلام آلي يعمل على معالجة البيانات المحاسبية الموجودة في كل مراكز التسجيل المحاسبي، لأن عمليات المعالجة في أغلب الحالات لا تتم في موعدها المحدد، وهذا ما يؤدي إلى التأخر في الحصول على المعلومات التي بدورها تؤثر على اتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي عرقلة سياسة ترشيد النفقات العمومية وحسن التسيير الفعال للمال العام⁴؛

2- مرحلة إصلاح المحاسبة العمومية بالجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية 2005: بعدما تم التخلي على مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2005 نظرا لعجزه على مواكبة التطورات الدولية خاصة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باشرت الجزائر في إعداد مشروع محاسبي آخر يعتمد في جوهره على المعايير الدولية

أ- اتفاقيات إعداد المشروع: قامت الجزائر بعقد اتفاقيات من إعداد مشروع لإصلاح نظامها المحاسبي عن طريق الاستعانة بمكتب استشارات فرنسي GIP- ADETEF (وهو مكتب فرنسي يهتم بإصلاح المحاسبة العمومية)، للاستفادة من التجربة الفرنسية في مجال الإصلاح المحاسبي ولقد تم الاتفاق على فترة أربعة سنوات وتحديد فترة بداية الأشغال من فيفري 2005 إلى غاية تاريخ نهاية الأشغال أفريل 2009، كما تم تكوين فرقة عمل، حيث تمثل عملها في الاهتمام بالجوانب الإدارية، وهذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المشروع في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، والجدول التالي يوضح الدراسات التمهيديّة التي قامت بها الجزائر:

الجدول رقم (1): الدراسة التمهيديّة لمشروع العصرية

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
تقرير بداية العمل	15 فيفري 2005	01 أفريل 2005	دراسة مختلف الجوانب التعاقدية والإدارية لتحديد مرحلة انطلاق بداية العمل والإعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل
تقرير بداية عرض اختبار مبادئ الإصلاح	01 أفريل 2005	30 جويلية 2005	تحديد وصياغة مختلف الاختبارات المتعلقة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية وعرضها للتشاور
تقرير اختيار دورة النفقات	01 أوت 2005	01 نوفمبر 2005	تطوير الإطار المفاهيمي لمختلف جوانب النظام
تقرير عن التدفقات	01 نوفمبر 2005	01 فيفري 2006	دراسة تطبيقات وطرق العمل، دراسة نظام العمل وصياغة دفتر الشروط للنظام التكميلي (مارس، جويلية 2005)، اقتراح نظام الرقابة والتدقيق على حسابات الدولة، ومعطيات التسجيل للنظام الجديد المتعلق بالمهام والمسؤوليات لكل المسؤولين

Source : ministère de finance, " plan comptable de l'état, Rapports mensuel", N°30, direction général de comptabilité, Algérie, décembre 2007, p 36

- ب- أهداف مشروع العصرية:** بعد تحديد الدراسات الأولية سعت الجزائر إلى وضع مجموعة من الأهداف للإطار محاسبي الجديد الخاص بالعمليات المالية للدولة والتي يمكن عرضها في النقاط التالية⁵:
- يهدف إلى الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، من أجل تسجيل الحقوق المثبتة والتزامات الدولة، إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب التثبيتات؛
 - يهدف إلى تكييف الواقع المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - يهدف إلى توفير معلومات للمستخدمين وعرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية والموثوقة والقابلة للمقارنة؛
 - يهدف إلى مواكبة التغيرات والإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة.
- ت- تقييم مشروع العصرية في الجزائر ووضع المعايير:** بعدما الاتفاقيات الموضوعة للعصرية ووضع الأهداف التي ينبغي الوصول إليها جاءت مرحلة تقييم مشروع العصرية ووضع المعايير وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2): تقييم مشروع العصرية في الجزائر ووضع المعايير

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقييم الشامل للنظام المقترح	01 جانفي 2006	30 جوان 2006	دراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على تحديد نقاط القوة والضعف
الدليل المقترح لطرق العمل	جويلية 2006	نوفمبر 2006	صياغة دليل نظام المعلومات المحاسبي والموازنة العامة من أجل تحديد طرق العمل
ملخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	07 ديسمبر 2006	01 سبتمبر 2007	عرض ملخص عن المعايير من أجل وضع المخطط البياني لحسابات المخطط المحاسبي للدولة ليتوافق مع المعايير
الاجتماعات	ديسمبر 2006	سبتمبر 2007	تقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها، وتقديم شروحات حول مشروع العصرية
دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	سبتمبر 2007	أكتوبر 2007	العمل على إعداد دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

التوافق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير	حوان 2007	أفريل 2008	العمل على إيجاد وسائل تسمح بتكييف المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير الدولية
--	-----------	------------	---

Source : ministère de finance, " **plan comptable de l'état, Rapports mensuel** ", N°30, direction général de comptabilité, Algérie, décembre 2007, p 37

ث- **تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرية في الجزائر:** تميزت هذه المرحلة بوضع الجوانب النهائية لمشروع العصرية من خلال صياغة مختلف النصوص القانونية وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3): تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرية في الجزائر

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقرير الشهري	جانفي 2008	جويلية 2008	إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلقة بالنفقات العمومية
دليل المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة
مشروع النصوص	جانفي 2008	أكتوبر 2008	صياغة النصوص والوثائق الإدارية
المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	مارس 2008	التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية لهذا النظام
مشروع النصوص	جويلية 2008	سبتمبر 2008	صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة
التقارير المطبقة على البرامج التكوينية	حوان 2008	سبتمبر 2008	إعداد التكوينات والبرامج الأساسية لمراقبة عملية تنفيذ المشروع
التقرير الوسيط	سبتمبر 2008	ديسمبر 2008	يوضح هذا التقرير كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كل الوزارات
التقرير الشهري	ديسمبر 2008	مارس 2009	تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة للإصلاح
التقرير النهائي	أفريل 2009		يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع العصرية

Source: ministère de finance, " **plan comptable de l'état, Rapports mensuel, N°30, direction général de comptabilité**", Algérie, décembre 2007, p 38

ج- **إنجازات مشروع المخطط المحاسبي الجديد:** بعد تصور المشروع وتحديد أهم الأساسيات وفق فكرة رئيسية وهي الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، حيث تم وضع أسس تنظيمية وتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة من خلال إنجاز مجموعة من التقارير والدراسات والوثائق التالية⁶:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية مع الواقع المحاسبي الجزائري
- « Recueil du schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat »
- مشروع هيكل حسابات الدولة « **Projet d'architecture des comptes de l'Etat** ».
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة « **Recueil du Plan Comptable de l'Etat** ».
- مخطط الكتابات المحاسبية « **Schéma d'écritures comptables** ».
- إعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: والتي تتمثل في خمسة قوائم مالية وهي :
 - جدول الوضعية الصافية " الأصول والخصوم" والذي يبين المركز المالي؛
 - جدول النفقات الصافية الذي يبين النجاعة والأداء المالي؛
 - جدول رصيد عمليات الخزينة الذي يبين النفقات والإيرادات؛
 - جدول تدفقات الخزينة الذي يوضح التدفقات النقدية الناتجة عن حركة الأموال الداخلة والخارجة من الخزينة؛
 - الملاحق التي تبين المعلومات الضرورية التي توضح تفاصيل الحساب.
- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير القوائم المالية
- من أجل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد الذي يتوافق مع المعايير الدولية، اعتمد المختصون على الوثائق السابقة الذكر، بالإضافة إلى وضع نظام معلوماتي من أجل التحول لذلك المخطط، بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ الأساسية اعتمدها عليها GIP- ADETEF في تصميم حسابات الدولة وهي:
- المدونة الحالية لحسابات الخزينة (NCT)؛
- مشروع المخطط المحاسبي الصادر سنة 2002 لحسابات الدولة الجزائرية، الذي مازال في مرحلة الاختبار؛
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS؛

بالإضافة إلى أنه تم تصميم خريطة الحسابات لتنفيذها في المستقبل في نظام المعلومات المتكامل يعتمد بشكل كبير على نظام المعلومات الآلي لتسهيل المعاملات المالية بين مختلف الإدارات العمومية.

ح- مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد للدولة:

أ- المرحلة الإنتقالية: تعتمد هذه المرحلة بالدرجة الأولى على صياغة تطبيق الإعلام الآلي application informatique التي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة NCT إلى المخطط المحاسبي الجديد بالإضافة إلى مقابلة حساب PCE مع كل حساب NCT، وهذا عن طريق جدول للمرافقات Table de conversion الذي يعتمد عليه لاستخراج الجداول المالية والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول يوافي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة، وهذه الجداول المالية تعتمد في جوهرها على العمليات المتعلقة بالأساس النقدي أي الإنفاق الفعلي والتحصيل الفعلي.

ولإثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة والتي ترسل من طرف المديرية العامة للضرائب بالإضافة للمعلومات المتعلقة بالاستثمارات و المرسله من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية، كما تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" "référentiel des norme" يكون يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري⁷.

ب- المرحلة النهائية: الهدف الأساسي لهذه المرحلة هو وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وهذا بعد الانتهاء من مجموعة من المهام المتمثلة في:

- العمل على إتمام الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية التي تمتلكها الدولة من قبل المديرية العامة للأموال الوطنية لإدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار الفرنسي رقم 06 الذي يتعلق بالاستثمارات؛
- إدخال عملية التقييد المحاسبي الآلي (prise en charge au fil de l'eau) للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات و ذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وهذا وفقا ما نص عليه المعيار الدولي للمحاسبة العمومية رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية⁸؛
- إتمام الدورات التكوينية للأشخاص العاملين في مجال المحاسبة العمومية خاصة المحاسبين العموميين، الأمرين بالصرف أو المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة⁸.

3- عرض المعايير المتبنية في مشروع العصرنة الجزائري: في إطار عصرنة نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فقد تم صياغة دليل يحتوي على مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام تتوافق مع الواقع المحاسبي الجزائري، في إطار ما يعرف بجزارة المعايير الدولية، حيث تمت دراسة المعايير الدولية والفرنسية من طرف الجهة المسؤولة عن مشروع العصرنة واختارت مجموعة من المعايير وهي مزيجا من المعايير الدولية والفرنسية التي يمكن تطبيقها في الجزائر، حيث تم اعتماد قائمة 17 معيار حسب البيئة الجزائرية، 12 معيارا تم اعتماده من المعايير الدولية، و 05 معايير تم اعتمادها من المعايير الفرنسية والتي وجد أنها ملائمة التطبيق في البيئة الجزائرية وستتطرق لهذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): قائمة المعايير الدولية التي تم اعتمادها في إطار مشروع عصرنة المحاسبة العمومية بالجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS1	عرض البيانات المالية	IPSAS13	عقود الإيجار
IPSAS2	بيان التدفق النقدي	IPSAS19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
IPSAS03	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS21	انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد
IPSAS07	الاستثمارات في المنشآت المشتركة (الزميلة)	IPSAS23	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
IPSAS09	الإيرادات من المعاملات التبادلية	IPSAS24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
IPSAS12	المخزون	IPSAS31	الأصول غير ملموسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مقدمة من السيد موسى عز الدين، المدير الفرعي لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 2017/11/14.

الجدول رقم (5): قائمة المعايير الفرنسية التي تم اعتمادها في إطار مشروع عصرنة المحاسبة العمومية بالجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
المعيار رقم 02	الأعباء	المعيار رقم 10	مكونات خزينة الدولة
المعيار رقم 06	الأصول المادية	المعيار رقم 11	الديون والأدوات المالية لأجل
المعيار رقم 09	الحقوق على الأصول المتداولة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نفس المرجع السابق

من خلال ما سبق نلاحظ أن هذا المخطط المحاسبي الجديد للدولة المتوافق مع المعايير الدولية يميز ب:

- المخطط المحاسبي الجديد للدولة وضع وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - يبين كل من حقوق وديون الدولة المقيدة من حيث الحدث المنشأ؛
 - يسمح بتسجيل العمليات المالية والميزانية العامة للدولة وفق أساس الاستحقاق؛
 - ضرورة توافق المخطط المحاسبي مع مختلف المدونات (مدونة الميزانية)؛
 - يعرض المخطط المحاسبي للدولة مختلف الجداول (بيان المركز المالي، جدول تدفقات الخزينة...)
 - تسجيل الحقوق المثبتة سواء المحصلة أو القابلة للتحويل وفقا لمبدأ القيد المزدوج.
- كما تجدر الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الجديد للدولة المتوافق مع المعايير الدولية هو حاليا قد وضع قيد التجربة خلال سنتي 2018 و2019 وليدخل حيز التطبيق سنة 2020 كما هو مقرر⁹.

II - الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

معايير المحاسبة الدولية هي محور "الثورة العالمية" في مجال المحاسبة العمومية ردا على دعوات لقدر أكبر من المساءلة والشفافية في الحكومة، يتم تطوير هذه المعايير من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IPSASB)، الذي يهدف إلى وضع معايير محاسبية لتحسين جودة وشفافية التقارير المالية في مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم.

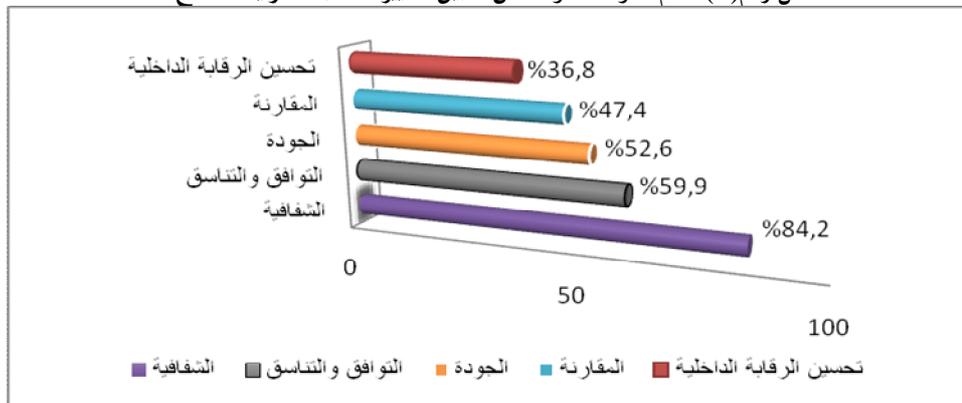
أ- **تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هي معايير مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع إدارات القطاع العام، حيث تتضمن الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والإدارات المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك¹⁰.

ب- **فوائد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:** عند تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن الحصول على عدة مزايا نوجزها فيما يلي:

- تبني المعايير والامتثال لها والإفصاح سوف يؤدي إلى تحسن كبير في جودة البيانات المالية ذات الغرض العام من قبل الإدارات العمومية، وهذا يمكن أن يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الدول بشأن تلقي المساعدات الخارجية¹¹؛
- **تزايد الرقابة في الإدارات العمومية:** تزايد الإفصاح، الشفافية والمقارنة التي تنشأ بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يقلل من تحريف العوائد من خلال المساءلة¹²؛
- توفيق المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المالية ولبعض من المبادئ الأساسية في عناصر الأصول والخصوم على مستوى وحدات القطاع العام¹³

وقد بين كل من إيوجوما وأوغوغوما في دراستهما لسنة 2014 أهم نسب الفوائد المتوقعة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث كانت أكبر نسبة للشفافية ب 84,2%، التوافق والتناسق 59,9%، الجودة 52,6%، المقارنة 47,4%، وتحسين الرقابة الداخلية 36,8%¹⁴، وهذه الفوائد ممثلة بالشكل التالي:

الشكل رقم(1): أهم الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على Ijeoma. NB, Oghoghohemeh.T " Idem", p25

ت- **معوقات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** هناك عدة معوقات وانتقادات تحول دون اعتماد هذه المعايير من قبل الدول نذكر من بينها:

- **قرب IPSAS من نموذج المحاسبة الخاصة:** اعتماد نموذج المحاسبة الخاصة من قبل القطاع العام قد انتقد وهو في الواقع من الانتقادات الرئيسية وكأجوبة عليها في المشاورات العامة للاتحاد الأوروبي كانت بعض الإجابات تسلط الضوء على عدم اكتمال IPSAS فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام¹⁵؛
- اعتماد هذه المعايير في كثير من البلدان النامية يتطلب استثمارا واسعا في تعليم وتدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية، وهذا ليس من الممكن دائما في البلدان أين الحكومات لديها موارد محدودة¹⁶.
- وأيضا من الصعوبات التي تواجهها أن هذه المعايير لا يستطيعون اعتمادها دون النظر في النظام السياسي المحدد والنظام القضائي ونظام الحكم في كل بلد، بالإضافة إلى ذلك هناك مرونة مرتفعة في مبادئ المعايير، مما لا يسمح للمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية للمقارنة والتناسق بين مختلف القوائم المالية الأولية¹⁷.
- ث- **عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** تم إصدار هذه المعايير خلال مرحلتين المرحلة الأولى كانت من سنة (1996-2002)، والمرحلة الثانية بعد 2002 حتى وقتنا الحاضر تم التركيز فيها على إصدار معايير على أساس الاستحقاق ومعياري واحد على أساس النقد الذي يمكن للدول النامية أن تتبناه، والجدول التالي يبين هذه المعايير:

الجدول رقم (6): عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IPSAS 21	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد
IPSAS 2	بيانات التدفق النقدي	IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IPSAS 25	منافع الموظفين (سيحل محله IPSAS 39)
IPSAS 6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS 26	انخفاض الأصول المولدة للنقد
IPSAS 7	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	IPSAS 27	الزراعة
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة (الأسهام)	IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض
IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IPSAS 10	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	IPSAS 30	الأدوات المالية: الإفصاح
IPSAS 11	عقود الإنشاء	IPSAS 31	الموجودات غير الملموسة
IPSAS 12	المخزون	IPSAS 32	ترتيبات امتياز الخدمة
IPSAS 13	عقود الإيجار	IPSAS 33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IPSAS 34	البيانات المالية المنفصلة
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (تم حذفه)	IPSAS 35	البيانات المالية الموحدة
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IPSAS 36	الاستثمارات في الهيئات الزميلة والمشاريع المشتركة
IPSAS 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS 37	الترتيبات المشتركة
IPSAS 18	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 38	الإفصاح عن الحصص في الهيئات الأخرى
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS 39	منافع الموظفين
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 40	مجموعات أو دمج القطاع العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مقدمة من وزارة المالية¹⁸ إدارة تحديث وعصرنة المحاسبة العمومية و: IPSASB Website:

www.ifac.org/public-sector. تاريخ الإطلاع: 2019/05/17

من الجدول السابق نلاحظ أنه تم إصدار 40 معيار محاسبي دولي يطبق في القطاع العام وهي صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB مع حذف المعيار 15 في نهاية 2016، وحلول المعيار 39 محل المعيار 25 (منافع الموظفين) ابتداء من 1 جانفي 2018 بالإضافة إلى إصدار المعيار الجديد رقم 40 دمج القطاع العام والذي يطبق ابتداء من جانفي 2019.

III – البيئة الجزائرية ومدى استجابتها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1- الترتيبات المرافقة لتكييف البيئة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومتطلبات التطبيق: لقد قامت الجزائر في إطار إصلاح نظامها المحاسبي بعدة ترتيبات لتكييف بيئتها مع المعايير الدولية والتي تعتبر كخطوة ضرورية وأساسية للقيام بهذا الإصلاح.

أ- **عصرنة النظام الموازاتي كأساس لتطوير النظام المحاسبي العمومي:** على هامش تحديث نظام المحاسبة العمومية قامت وزارة المالية بتحديث النظام الميزاني الذي أصبح لا يتماشى مع عصرنة المحاسبة العمومية، بحيث مس هذا المشروع ضرورة إصلاح الأطر التنظيمية للنظام الميزاني كخطوة أولى وضرورية للإصلاح المحاسبي، والذي نقصد بها الإطار القانوني والمحاسبي، وأيضا اعتماد نظام معلومات يسهل هذا الإصلاح ولهذا انطلقت الجزائر في مراجعة عميقة للقانون العضوي لقانون المالية 17/84.

إصلاح القانون 17/84 كخطوة أولى وضرورية: يجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 17/84 الصادر 17 جويلية 1984، ولهذا تولت الجزائر إنشاء مشروع أولي لقانون عضوي متعلق بقوانين المالية

« Avant- projet de loi organique relative aux lois de finances « APLOLF »

عناصر الإصلاح: سنبين في الجدول الموالي أهم عناصر الإصلاح والتي وضحت عن طريق عدة مواد من المشروع الأولي لإصلاح القانون العضوي لقوانين المالية:

الجدول رقم (7): أهم عناصر الإصلاح في المشروع الأولي للقانون العضوي لقوانين المالية

عناصر الإصلاح	المواد	مضمون عناصر الإصلاح
التسيير وفق البرامج والقائم على النتائج	05	رخص المشروع الأولي بمجموع الموارد والأعباء لتحقيق برامج الدولة وفقا ما تم تحديده من الأهداف وما هو متظر من النتائج.
	22	نصت على أن الاعتمادات تخصص في برامج
	78	نصت على أن وحدة تنفيذ الاعتمادات هي البرامج
الإطار المتعدد السنوات للميزانية	مواد أخرى	نصت على كيفية نقل وتحويل الاعتمادات في تسيير البرامج
	02	نصت على أن قوانين المالية تساهم في الإطار السنوي والمتعدد السنوات على تطبيق مبدأ التسيير القائم على النتائج
تصنيف النفقات	74	ذكرت مصطلح تعدد السنوات كإطار للميزانية
	27	وضحت أن أعباء الدولة تصنف حسب: النشاط، الطبيعة الاقتصادية للنفقة، الوظائف الكبرى للدولة، الوحدات الإدارية المسؤولة عن تحضير وتنفيذ الميزانية
تقديم الميزانية	71	توضح محتوى قانون المالية السنوي
	74	توضح ضرورة احتواء الميزانية على الملحقات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على *projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, mars 2008*

ب- **إصلاح الإطار المحاسبي:** شرعت الجزائر في إصلاح المخطط المحاسبي للدولة PCE، قبل شروعه في إصلاح النظام الميزاني MSB، وقد نتج عن ذلك وجودها أمام تطبيق نظامين لتصنيف النفقة (محاسبي وميزاني)، غير أنه حسب التوجهات الدولية الحالية ضرورة وجود تصنيف نفقات موحد بين النظامين، حيث هناك هيئات متخصصة تحاول معالجة هذه المسألة بين التصنيفين ويظهر هذا النظام المحاسبي مختلف حسابات معاملات الدولة بشكل يتلائم مع تصنيف النفقات في مدونة الميزانية¹⁸، ويقترح مشروع التحديث تطبيق ثلاث أنواع جديدة من المحاسبة في نفس الوقت وهي:

- **المحاسبة النقدية:** ويتم تسجيل المعاملات بمجرد صرف الأموال، وهي طريقة كلاسيكية تستخدمها الدولة في تسجيل كل العمليات¹⁹؛
 - **محاسبة التكاليف:** يجب تطوير النظام المحاسبي العمومي عن طريق احتوائه وشموله على بيانات تخص التكاليف، حيث تعتبر محاسبة التكاليف من المتطلبات الأساسية نظرا لما توفره من معلومات تعتمد عليها الوحدات الحكومية في مجال تحليل واتخاذ القرارات الإدارية²⁰؛
 - **المحاسبة على أساس الاستحقاق:** وهي إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات في نهاية كل سنة والتي تتجسد في حسابات الموازنة العامة²¹.
- ت- **إدخال أنظمة معلومات جديدة:** يساهم نظام معلومات في دعم وتعزيز الإصلاحات الهادفة إلى عصرنة نظام الميزانية²²، ولهذا تتطلب مختلف الإصلاحات ما يلي:

- إدخال نظام المعلومات « SIGB » : Système Intégré de Gestion Budgétaire
- يجب معالجة وإعداد وتقديم الميزانية باستخدام النظام المتكامل لتسيير الميزانية « SIGBUD »

Système Intégré Gouvernemental de Gestion Budgétaire

حيث يسمح هذا النظام لكل الهيئات الوزارية بعرض اقتراحات الميزانية، ليتم لاحقا تحكيمها ليسمح بربط الوزارات بنظام المحاسبة لتوزيع الاعتمادات خلال عملية تنفيذ الميزانية.

ث- تأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام: يجب على الجهات المعنية المتمثلة في وزارة المالية، وزارة التعليم العالي ... تأهيل كل من أعوان المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين ...) من الناحية العلمية والعملية وهذا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي الجديد المتوافق مع المعايير وهذا من خلال:

- إنشاء دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين، وتطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام²³.

ج- التطبيق التدريجي لعناصر الإصلاح: يعتبر التطبيق التدريجي لعناصر الإصلاح السابقة الذكر جزءا مهما في عصرنة النظام المحاسبي والميزاني، حتى يتم التأقلم مع الوضع الجديد لكل من الإدارة العمومية والعاملين فيها بالإضافة إلى حسن التطبيق.

2- معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

أ- التأخر في تطبيق مشروع القانون العضوي المتعلق بقانون المالية: إن تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية يتطلب تهيئة الإطار القانوني لعمل هذا المشروع، وبالتالي فتأخر تنفيذ القانون العضوي الجديد يعتبر عائقا، لأن فرنسا قبل تطبيق المعايير قامت بإعداد القانون العضوي المتعلق بقانون المالية سنة 2001 ليحل محل القانون العضوي لسنة 1959، ولم يتم تطبيق المعايير حتى سنة 2006، ومنه يمكن القول أن عدم استبدال القانون العضوي المتعلق بقانون المالية 17/84 بمشروع القانون الجديد لسنة 2008 يعتبر من أحد معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ب- التأخر في تطبيق مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة: تشكل الموازنة العامة للدولة مدخلات نظام المحاسبة العمومية، فعلى أساسها يتم عرض المعلومات في القوائم المالية لحسابات الدولة، وبالتالي فعدم تنفيذ مشروع عصرنة الموازنة العامة للدولة الذي يتطلب إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العامة، والتي دامت فترة إعداده من سنة 2001 إلى غاية سنة 2012، والذي يركز على إعداد الموازنة المرتكزة على النتائج وإطار الإنفاق على المدى المتوسط، إلا أنه لحد الآن لم يتم تنفيذ هذا المشروع، فعدم عصرنة مدخلات نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع المعايير الدولية، والمتمثلة في نظام الموازنة العامة يعتبر من معوقات عصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير.

ت- التأخر في الجرد العام لممتلكات الدولة: إن التقييد المحاسبي الجديد لممتلكات الدولة والتي تدخل ضمن حسابات التثبيتات يتطلب القيام بعملية الجرد العام لكل الممتلكات التابعة للدولة، ليتم تسجيلها في القوائم المالية للدولة.

ث- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي: لعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، هو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك. وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية الإصلاح على كل المديريات العامة لوزارة المالية كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات .

3- إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: لغرض اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن إتباع إستراتيجية النهج التدريجي لتبني هذه المعايير، لأن عملية اعتمادها تتطلب إعادة تقويم السياسات المحاسبية والتي تعتبر عنصر مهم لاعتماد المعايير، كما أنها ستحدد معظم التغيرات الأخرى التي يتعين إدخالها، والتي تؤثر على النظام، العمليات التشغيلية، الإجراءات، جميع بيانات نظام الرقابة الداخلية والتدريب²⁴.

و لغرض تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يمكن ذلك وفق إستراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح، فيما يلي خطوات هذه الإستراتيجية²⁵:

الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي ؛

الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول -المتطلبات الإلزامية -من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي ؛

الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الثاني -المتطلبات غير الإلزامية -من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي ؛

الخطوة الرابعة: اعتماد ما يلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق

الشكل رقم (02): خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى الاستحقاق عن طريق تبني ما هو مناسب للبيئة المحاسبية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثين

- الخلاصة:

تناولت هذه الدراسة تقييم مدى إمكانية تحديث نظام المحاسبة العامة وأهم الترتيبات المرافقة لتكثيف البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تعتمد بالدرجة الأولى على أساس الاستحقاق، وهذا ما يعطي قراءة واضحة وشفافية لإيرادات الدولة ونفقاتها.

حيث تم استخلاص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:

- القواعد التي تخضع لها مدونة حسابات الخزينة التي تتميز بالبساطة، جعلها قاصرة على تقديم نظرة شاملة عن نشاط الدولة، إلى جانب عدم مساهمتها للمعايير الدولية المعمول بها حالياً، الأمر الذي استلزم إيجاد بديل للإطار المحاسبي الحالي المتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي يشكل مرجعا للحسابات التي يستخدمها المحاسبين العموميين لمسك حساباتهم من أجل الانتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق؛

- الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لم تعد خياراً أمام الدول لمسايرة تطورات العصر، الشيء الذي يسمح للدول وخاصة الدولة الجزائرية أن تتمكن ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة ومعرفة الذمة المالية للدولة من استثمارات وحقوق وديون؛

- يساعد إصلاح محاسبة القطاع العام على ضمان الشفافية في المالية العامة والمساءلة، حيث أن تبني معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يدعم الإطار النظري لمحاسبة القطاع العام ويساهم في زيادة التوافق وخلق لغة مشتركة بين دول العالم، وتعزيز الإبلاغ عن إحصاءات المالية الحكومية؛

- دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولاً وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور والمتعلق ب" النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB " حيث أن هذا النظام هو الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح؛

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:

- الاستفادة من التجارب الدولية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- وضع استراتيجية محكمة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؛
- الانتقال التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تطبيق المعايير على أساس النقدي ثم المعايير على أساس الاستحقاق؛
- إعداد دورات وبرامج تكوينية لتأهيل وتدريب أعوان المحاسبة العمومية، وكذا عصرنة برامج الإعلام الآلي لتسهيل الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- إنشاء لجنة مستقلة مختصة تعمل على تطوير وتعديل وإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يلائم البيئة المحاسبية في الجزائر؛
- ضرورة التناسق بين نظام المحاسبة العمومية والقوانين والتشريعات المطبقة، ولهذا يجب إصلاح القانون العضوي أولاً ثم نظام المحاسبة العمومية.

الإحالات والمراجع:

- ¹ - براضية حكيم، (2016) "اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد(العدد 10)، الجزائر: جامعة ورقلة، ص 135.
- ² - خماس حسين، (2013)، "تطوير المحاسبة العمومية لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد15 (العدد)15، المدرسة الوطنية العليا للتجارة، ص ص39، 40.
- ³ - شلال زهير، (2014)، "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، ص ص175، 176.
- ⁴ - عبد السميع رويينة، (2011)، "واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008"، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ص ص5، 6.
- ⁵ - Ministère de finance, (04 février 2013) "organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées, conférence de presse", Algérie, p28
- ⁶ - أمال حاج جاب الله، (يومي 24 و25 نوفمبر 2014)، "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، ص 778.
- ⁷ - نفس المرجع السابق، ص 779.
- ⁸ - نفس المرجع السابق 779.
- ⁹ - مقابلة مع السيد موسى عز الدين المدير الفرعي لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة، (2017/11/14) وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر.
- ¹⁰ - IFAC, IPSASB, (Edition 2014), « Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements», Volume 1, p20.
- ¹¹ - أحمد حلمي جمعة، (2015)، "المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق" دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص ص66، 67.
- ¹² - Ijeoma. NB, Oghoghohemeh.T, (2014) « adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectation, benefits and challenges» journal of investment and management. VOT.3, NO.1, p26.
- ¹³ - Jean-François des Robert ; Jacques Colibert (2008) « les normes IPSAS et le secteur public »Dunod; pari, p25.
- ¹⁴ - Ijeoma. NB, Oghoghohemeh.T, idem, p25.
- ¹⁵ - Isabel Brusca, Juan Carlos Martinez, (2016) « Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing sector accounting» international review of administrative sciences, VOL.82, NO.4, p731.
- ¹⁶ - Johan Christiaens and other, (2015) "The effect of IPSAS on reforming government financial reporting: an international comparison" international review of administrative sciences, VOL.81, NO.1, p171.
- ¹⁷ - Robert Jannelli, Cristina Tesone, (2013), « The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting Standards. IS ITALY Cultural Choice, Open Journal of Accounting, VOL2, NO1, 17.
- ¹⁸ - مفتاح فاطمة، (2011)، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، أطروحة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، ص ص137، 138.
- ¹⁹ - ministère des finances, Projet de modernisation des Systèmes Budgétaires phase 2, (février 2009) « Aperçu d'ensemble de la Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie », , Alger, p45.
- ²⁰ - خماس حسين، (2011) "تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11(العدد05)، الجزائر: المدرسة الوطنية العليا للتجارة، ص 156.
- ²¹ - أحمد يوسف السعيد، (2016) "ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد5 (العدد 2)، الجزائر: جامعة البليدة 02، ص ص32، 33.
- ²² - خيضر خبيطي، يونس مونة (يومي 24 و25 نوفمبر 2014) "نظام المحاسبة العمومية بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، ص 805.
- ²³ - مفتاح فاطمة، "مرجع سابق"، ص 138.
- ²⁴ - United Nations Development Programme, (2009) , UNDPs IPSAS Adoption Strategy
- ²⁵ - إبراهيم محمد علي الجزائري، عبد الهادي سلمان صالح، (2012) "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة مثنى للعلوم الإدارية، المجلد02 (العدد 03)، العراق، ص 157.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

بوعبانة فتحية، حسياني عبد الحميد (2021). عصرية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الجزائر-3، ص.ص 245-257.



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

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المُنصّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 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**.

Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.