

أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية
في الجزائر

**The importance of adopting the International Public Sector Accounting
Standards for developing the Public Accounting System in Algeria**

د. مزباني نور الدين، جامعة - سكيكدة (الجزائر) meziani_noureddine2008@yahoo.fr
حفصي مريم، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة (الجزائر)

تاريخ قبول النشر: 2019/06/06

تاريخ استلام المقال: 2019/03/21

ملخص:

يهدف البحث إلى إبراز أهمية الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لإصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لتحقيق العديد من المزايا الكبيرة من توافق الممارسات المحاسبية المحلية مع هذه المعايير. توصل البحث إلى أنه على الرغم من أن التبني الكامل لمعايير IPSAS لم يتحقق بعد في أي بلد في العالم، فإن المطلوب من الأطراف ذات العلاقة في الجزائر العمل على التوافق مع هذه المعايير من خلال استيفاء مجموعة من المتطلبات و الشروط التي تخص الجوانب الاقتصادية، الإدارية، البشرية، التقنية، والسياسية، حيث يمثل توفيرها تحديا كبيرا في طريق التوافق مع معايير IPSAS. الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، الجزائر، الإصلاح المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، متطلبات التوافق.

تصنيف (JEL): M41، M48، N4

Abstract:

This research aims to highlight the importance of relying on IPSAS. To reform the Algerian public accounting system in order to achieve many significant advantages of harmonizing local accounting practices with these standards. The research found that although full adoption of IPSAS standards has yet to be achieved in any country in the world, the stakeholders in Algeria are required to work towards compliance with these standards by meeting a set of requirements and conditions relating to economic, administrative, Human, technical, and political, where these requirements represent a major challenge in IPSAS compliance.

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

JEL classification: M41, M48, N4

إدراكا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية جعل دول كثيرة تسارع لإصدارها لتكون الأساس الذي يتم عليه قياس تأثيرات العمليات والأحداث والظروف لإيصال نتائجها إلى كافة المستخدمين والمستفيدين، ولا شك أن غياب مثل هذه المعايير المحاسبية الدولية يؤثر بشكل مباشر على الاقتصاد الوطني. تعتبر الجزائر واحدة من الدول التي عملت على تطوير نظامها المحاسبي حيث حاولت مواكبة هذه التطورات السريعة، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والتحولت الكبيرة في العالم قامت بالعديد من الإصلاحات أهمها التحول نحو اقتصاد السوق كذلك إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والاعتماد على النظام المحاسبي المالي (SCF) بإصدار القانون رقم 11/7 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية نظريا وتقنيا.

وفي خضم هذه التحولات الاقتصادية أصبحت الجزائر كغيرها من دول العالم ملزمة بتبني نظام محاسبي عمومي فعال يضمن تسيير راشد للمداخل و يلبى حاجيات عدة مستعملين من معلومات مالية في ظل مبادئ الحوكمة ويوفر قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لكافة الكيانات العمومية و مختلف وزارات الدولة كما يبرز قدرتها على التحكم في موازنتها العامة .

إشكالية البحث: مما سبق تتلخص إشكالية البحث في السؤال التالي: ما هي متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟ أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإبراز أهم النقائص التي تستدعي إصلاحه، وأهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية بغرض توفير معلومات مالية أكثر موثوقية وملاءمة لاتخاذ القرارات والقيام بالمراقبة من قبل الأطراف ذات العلاقة بإدارة كيانات القطاع العام غير الهادفة للربح. كما يركز البحث على عرض أهم المتطلبات الواجب مراعاتها لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال الإستفادة من تجارب بعض الدول التي تحولت إلى نظام للمحاسبة للعمومية على أساس هذه المعايير.

1- الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر المحاسبة العمومية (أو الحكومية) أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح؛ ومن سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية لمعرفة الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة و ذلك عن طريق تكيف المعايير المحاسبية والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام بجميع فروع وهياكله؛ وبناء على ذلك سوف نتطرق إلى مرتكزات ونقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

1-1- مفهوم المحاسبة العمومية: عُرِّفَت المحاسبة العمومية بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية الوطنية" (الخطيب، 2010، ص. 14). وعرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها: "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام" (مبارك، 2008، ص.9). أما في البيئة الجزائرية، يخضع مجال المحاسبة العمومية في تحديد المفاهيم والمبادئ والقواعد المحاسبية المتعلقة بإثبات وقيد العمليات المالية في السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية إلى القوانين والتشريعات والنصوص التنظيمية التي تحدد وتضبط كل ما سبق. وفي هذا السياق، فقد نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادتيه الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية والتي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات".

وبمفهوم هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة.

وكذا نظام محاسبتها بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقه الجماعات الإقليمية والإدارية ذات الطابع الإداري.

2-1- أسس ومجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

1-2-1- مجال تطبيق المحاسبة العمومية: على عكس المحاسبة الخاصة أو التجارية التي لها نطاق واسع من التدخل لجميع الشركات التي لها نشاط تجاري أو صناعي مهما كانت حالتها؛ يُفرض تطبيق المحاسبة العمومية على الهيئات العمومية. يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية في جانبين، الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية؛ والجانب المادي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية وهذا لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة العمومية المتمثلة في:

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛

- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدامها وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛

- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة.

نصت المادة الأولى من القانون 20/91 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن مجال تطبيق

المحاسبة العمومية هو كما يلي:

- الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة؛

- العمليات المالية للميزانية الملحقه؛

- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الواليات، البلديات)؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كالمستشفيات والجامعات؛

بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996؛ وما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري.

1-2-2- الأعران المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية: حدد القانون الجزائري طبيعة الأعران المكلفين بتطبيق المحاسبة العمومية بصنفين هما: الأمرون بالصرف، و المحاسبون العموميون؛ حيث يمثل الأمر بالصرف سلطة الميزانية بينما يمثل المحاسب العمومي سلطة الخزينة، وخص كل واحد منهما بمهام تعتبر نوعا ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول، حيث يتولى الأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء لتحصيل الإيراد أو صرف نفقة، ويتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية المتمثلة في تحصيل الإيراد أو تسديد النفقة. (زرقيين ولعلايية، 2016، ص. 329). يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن للهيئة العمومية عن طريق تنفيذ الميزانية المخصصة لها، و يختص بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات. أما من جانب تنفيذ الإيرادات، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل. بينما يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية. ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحياسة و صون وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا و إيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها. (شلال، 2014).

يرى المؤلف (Merine, P.8) أن اعتماد مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب

العمومي في نظام المحاسبة العمومية الجزائري يهدف إلى تحقيق ما يلي:

- تقسيم العمل؛
- تحقيق الرقابة المتبادلة؛
- المشاركة في المسؤولية؛

- وحدة الفعل المالي للدولة من خلال وزارة المالية؛
- تسهيل الرقابة الإدارية والقضائية من مجلس المحاسبة؛
- مكافحة الغش، فلا يستطيع أي الأمر بالصرف التعهد بأي نفقة وتسديدها أو إقرار أي إيرادات أو تسديدها دون تدخل المحاسب العمومي.
- 3.1- ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي القائم على مبدأ موازنة البنود يواجه مستخدموا المعلومات المالية الحكومية صعوبة في تلبية احتياجاتهم من المعلومات الملائمة والموثوقة، وهذا بسبب ضعف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي نظرا للاعتبارات التالية:
- صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية، أو بعبارة أخرى قياس المخرجات والآثار الناتجة عن نشاطها، فموازنة البنود لا تربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع من ورائها، وإنما تعطي لوظيفة الرقابة على الصرف أهمية بالغة على حساب تحقيق الأداء؛
- صعوبة قياس تكلفة خدمات الوحدات الحكومية، ومن ثم ضبط الإنفاق العام و ترشيده، نظرا لكون التركيز الأساسي لموازنة البنود هو مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة، والرقابة على عملية الصرف لمنع الاختلاسات، دون الاهتمام بالربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة بأقل المصروفات الممكنة؛
- نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المسائلة والرقابة حول الكفاءة في التنفيذ.(مرغيت، 2015، ص69).
- يتغاضى نظام المحاسبة العمومية الحالي كليا عن تسجيل الإستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الإستثمارات وتطبيق الإهلاك عليها؛
- عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية و غير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الإعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها خلال السنة المالية السابقة، مما يدفع بوحدة القطاع العام لطلب إعتمادات مالية إضافية؛
- عدم توفر بيانات مالية في السجلات عن تطور إستهلاك الإعتمادات المالية وعن الحقوق مستحقة الدفع للدولة، وكذا الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة أو التخفيضات؛

- عدم توفر حسابات لقيد حجم وقيمة المخزون لدى وحدات القطاع العام.

نتيجة لهذه النقائص، فإن الجزائر تصنف من بين البلدان التي تقدم معلومات ضعيفة عن نتائج تنفيذ الميزانية وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام ومدى توفير البيانات المالية الحكومية وجعلها متاحة للجمهور، وذلك بناء على نتائج مسح مؤشر الميزانية المفتوحة (OBI)، الذي يعتبر بمثابة معيار دولي مستقل لتقييم شفافية الميزانية استنادا على نتائج الاستطلاع لعينة من الدول تشملها الدراسة. وقد كانت درجة الجزائر في مؤشر OBI لسنة 2017 هي (3) درجة من أصل 100، وهي من بين 13 دولة تسجل 20 أو أقل في المقاييس الثلاثة للمؤشر : الشفافية، المشاركة، والرقابة من أصل 119 دولة شملها المسح (IBP, 2017)، وهو ما يعكس ضعف تطبيق الحكم الراشد في الجزائر، والذي يقوم أساسا على المساءلة والشفافية في إدارة المال العام.

في إطار عملية إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنه نظام محاسبة الخزينة العمومية، وهذا ليصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل و الدقيق عن نتائج نشاط الذي تقوم به الهيئات المختلفة للدولة الجزائرية. يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة. لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة .

وعليه يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر وهذا من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة في آجال معقولة للمسؤولين حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء بحيث تستخرج هذه

المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية ومن أهم الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع هو التعاقد مع هيئات دولية كاتفاقية البنك الدولي والتعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA.

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة بحيث يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة وفي هذا الإطار تتمثل أهداف الإصلاح فيما يلي: (شلال، 2014، 183)

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
 - توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
 - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلي حاجيات متخذي القرار؛
 - معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
 - إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛
 - تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.
- يسمح إنشاء نظام محاسبي عمومي حديث بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس الربح والخسارة يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة .

2- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الدولية : المفهوم والأهمية

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل ثورة عالمية في مجال إصلاح المحاسبة الحكومية. حيث بدأت العديد من المنظمات الحكومية الوطنية والدولية في تنفيذ الإصلاحات المحاسبية لتتماشى مع هذه المعايير تحت تأثير الدعوات المتنامية المطالبة بزيادة

الشفافية والمساءلة بشأن إدارة الشؤون المالية للحكومات والمنظمات الحكومية الدولية. وعليه نقدم في هذا المحور من البحث الإطار النظري لمعايير IPSAS وبيان فوائدها.

2-1- التعريف بالمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام : يقصد بالمعيار المحاسبي بأنه: "عبارة عن بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية وهي هيئة المعايير الدولية، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر. لتحديد نتائج الأعمال عرض المركز المالي لتلك الوحدة" (غادر، 2004، ص.7).

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فان المعايير المحاسبية هي عبارة عن قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة. وبناء على ما سبق يمكن القول أن المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية تهدف إلى تحسين أساليب المحاسبة وفهم أفضل للمحاسبة ومراقبتها. تشمل المعايير المحاسبية المبادئ والقواعد والطرق المضمنة في إطار محاسبي.

تشير المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الدولية (IPSAS) إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) هيئة متخصصة متفرعة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومقره في نيويورك- الولايات المتحدة الأمريكية، وهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة. تأسست عام 1977، ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز المهنة والمساهمة في تطوير إقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية المحاسبة عالميا الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية. (IPSASB, 2018).

2-2- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تستند المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الدولية على إطار مفاهيمي يوضح المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع وتطبيق

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. والمعدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي. وبالتالي فالإطار المفاهيمي هو بمثابة مرجع لإعدادها، و يعد مرجعا ملائما لمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإصدارات المجلس الأخرى ؛ أما مكوناته فهي كما يلي :

✓ **التعريف و مجال التطبيق :** هي مجموعة المفاهيم والمبادئ التي تشكل أرضية لإصدار معايير تطبق في منشآت القطاع العام :

✓ **التقارير المالية ذات الغرض العام :** تهدف لتلبية إحتياجات المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات. :

✓ **مستخدمو التقارير المالية:** وهم المانحون، المقرضون، دافعوا الضرائب، المستفيدون من الخدمات، الإدارات والجهات الرقابية والتشريعية:

✓ **الخصائص النوعية للمعلومة المالية:** وحسب الإطار المفاهيمي فهي الخصائص التالية:

- **الملائمة:** ونعني بها كل معلومة تؤثر على اتخاذ القرارات:
- **قابلية الفهم:** ينبغي عرضها بطريقة سهلة الفهم للمستخدمين. ويتم تعزيز قابلية الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدتها وعرضها بشكل واضح وموجز:
- **التمثيل الصادق:** عندما يكون وصف الظواهر مكتمل ومحاييد وخالي من الأخطاء الهامة:
- **التوقيت المناسب:** يجب تقديم المعلومة في وقتها قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المسائلة وصنع القرارات:
- **قابلية المقارنة:** يجب أن تعرض المعلومة بشكل يتيح مقارنتها ؛
- **قابلية التحقيق:** إمكانية قياس و تقييم المعلومات المالية.

✓ **المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام:** يتعلق الأمر بالمعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان. ولمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في البيانات المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب، يمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام كذلك معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل

وتتمم البيانات المالية، ويمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات البيانات المالية أو في تقارير منفصلة مشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

✓ القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام: أما القيود المفروضة على هذه الخصائص فهي التكاليف و المنافع، الأهمية النسبية و التوازن بين كل الخصائص. (IPSASB, 2018)

3.2- فوائده تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تتمثل الغاية الرئيسية من وراء وضع معايير المحاسبة الدولية في الموازنة المحاسبية، مما يسمح بمقارنة أفضل للأنظمة المحاسبية في جميع أنحاء العالم (وخاصة للممولين مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي، الذين سيكونون قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف الدول التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والاستعانة بمصادر خارجية للأنشطة المالية للإدارات العامة، واستخدام المنظمات الدولية لبيانات من مختلف البلدان. , (Bellanca et Vandernoot, 2013, P.112)؛ من ثم فإن تطبيق معايير IPSASs سيسمح بتحسين المعلومات المستمدة من محاسبة القطاع العام، و إجراء المقارنة وتوفير الأدوات للرقابة الاجتماعية للهيئات العامة، وكذا إحداث تغييرات عميقة في الإدارة العمومية، سواء في الطريقة التي تدار بها الملكية العامة أو في شكل التعرف على بنود الملكية العامة وقياسها والإفصاح عنها (Josedilton, 2015,)؛ وعليه يمكن أن يترتب على تنفيذ هذه المعايير تغييرات مختلفة في القطاع العام، وخاصة فيما يتعلق بزيادة شفافية المعلومات، وكذلك رفع كفاءة وفعالية الإجراءات العامة.

يؤكد الباحثان (Ijeoma and Oghghomrh, 2014,P.26) أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أي دولة سيحقق العديد من الفوائد الاقتصادية و السياسية لتلك الدولة ؛ تشمل الفوائد السياسية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي:

- المساءلة: إن متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية تزيد من مستوى المساءلة في الحكومة؛
- الشفافية: عند اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يصبح الكشف الكامل ضرورة حتمية لحكومة القطاع العام المحاسبية؛

- تحسين المصداقية / النزاهة: لا يمكن أن تكون المحاسبة / التقارير الحكومية ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها القواعد. وبالتالي، فإن الحاجة إلى هيئة مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي ستضع القواعد؛
 - النفوذ السياسي: قد يُطلب من الحكومة تقديم معلومات محاسبية عن طريق سلطة أعلى أو سلطة قانونية مثل الأمم المتحدة؛
 - أفضل الممارسات الدولية وقابلية المقارنة: تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى ضمان أن تكون البيانات المالية المعدة على أساسها قابلة للمقارنة دولياً؛
 - تساعد المعلومات المقارنة أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدام مواردهم؛
 - الإفصاح بشكل أكبر: تشجع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الكشف الكامل، الذي يتوقف على الشفافية والنزاهة والمساءلة؛
 - زيادة الرقابة على الوكالات العامة: إن زيادة الإفصاح والشفافية وقابلية المقارنة التي تولدها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف تتخلل القطاع العام بدوره مما يؤدي إلى مساءلة أكبر.
- أما الفوائد الاقتصادية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فتشمل ما يلي:
- بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة (USDPA ، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، إلخ)، وكالات تصنيف السندات والسندات، والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي)؛
 - تحسين تقديم الخدمات: نتيجة لزيادة المساءلة والشفافية؛
 - الإبلاغ الشامل: سيضمن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية والوظائف الحكومية؛
 - تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: من خلال تنفيذ مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية (IFRS و IPSAS).
- إن الفوائد والمزايا المذكورة آنفاً لا يمكن أن تتحقق إلا بتوفر مجموعة متكاملة من عوامل النجاح الحاسمة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتطبيق السليم لها؛ و في

العنصر الموالي سنحاول التذكير بالمتطلبات و الشروط الواجب توفرها في البيئة الجزائرية للإنتقال إلى نظام للمحاسبة العمومية على أسس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و بتحمل تكاليف أقل، وهذا من خلال الإستفادة من تجارب دول مشابهة إقتصاديا للجزائر.

3- متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية.

تطورت المحاسبة العمومية الحديثة بشكل سريع وأصبح لديها أبعاد تسييرية بحتة وتنوعت أدواتها باستخدامها لمحاسبة التكاليف من جهة والمحاسبة الإدارية و كافة تقنياتها من جهة أخرى؛ وعليه فإن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبح حتمية حتى تتماشى مع الممارسات الدولية. كذلك فإن الهيئات العالمية الكبرى مثل صندوق النقد الدولي يحفز و يدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام، غير أن هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج حتى يحقق الأهداف المسطرة، لأن التنفيذ غير المنظم والفوري يشكل خطراً معتبرا على نجاح عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وعليه، يجب أن يمس الإصلاح كل الجوانب ذات العلاقة سواء كانت تتعلق بالمحاسبة العمومية، و التي تشمل ما يلي:

3-1- مشاركة الأطراف ذات العلاقة: يتطلب اعتماد معايير IPSAS بنجاح فهم و تثقيف وإشراك الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين، بما في ذلك أصحاب المناصب السياسية والمدققون والمحاسبون العموميون ومصارف الدولة والوزارات، و يحتاج إلى مشاركة ودعم الجهاز التنفيذي الحكومي، إلى جانب لجنة الحسابات العامة (أو ما يعادلها)، ومهنة التدقيق وهيئات التمويل. ولن ينجح التغيير إذا تم فرضه. (ACCA, 2018)؛

3-2- تغيير أساس القياس المحاسبي: يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الأساس النقدي، الذي تعتبر واقعة تحصيل الإيرادات وواقعة سداد النفقات هي المعيار لتجميع وتسجيل وقياس النتائج بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات المحصلة أو تلك النفقات المسددة تخص الفترة الزمنية الحالية (مرغيت، 2015). غير أن إعتداد الأساس النقدي في المحاسبة العمومية يتعذر معه إجراء المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الاهتلاكات و متابعة المخزونات. لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى في البيانات المالية بموجب هذا

الأساس عند وقوعها ، وليس فقط عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل. لذلك، يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية عن الفترات التي ترتبط بها (IPSASB, 2018) : لأن هذا الأخير يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات و مصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها. وبالتالي، فإن الفائدة الرئيسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق هي تخصيص الإيرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت.

3-3- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط و رقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فان تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها (خبيطي ومونة، 2016، ص.106).

4-4- تكوين العنصر البشري: لقد كان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا في العديد من البلدان، حيث يتطلب التنفيذ برنامج من التدريب لرفع المهارات، وربما سيكون هناك ضغوط إضافية لتوظيف واستبقاء الموظفين المهرة في هذا المجال. يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية بما فيها المحاسب العمومي والأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين علميا وعمليا من اجل ضمان تطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير لدا يتوجب ما يلي :

- عقد دورات تدريبية خاصة بتبني معايير IPSAS بمشاركة الأكاديميين والمهنيين؛
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن معايير IPSAS .
- 3-5- الإصلاح الهيكلي و القانوني: تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا كبيرا. التغييرات القانونية مطلوبة، وكذلك اللوائح الجديدة وممارسات الحوكمة؛ هذه الإصلاحات قد تكون معقدة وتستغرق وقتًا طويلاً . ستكون هناك

حاجة أيضًا إلى هيئة معايير حكومية ولجنة مالية، من أجل النظر في التفسيرات والتطبيقات الخاصة بكل دولة والتداول بشأنها. يعتقد المشاركون الذين يساهمون في هذه الدراسة أن فترة زمنية مدتها 10 سنوات للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كاملة هي أمر واقعي، على الرغم من أن البلدان التي تدار وفق النمط الاتحادي أو نمط الولايات قد تستغرق وقتًا أطول - ربما حتى 20 عامًا. (ACCA, 2018). إن الدارس للمحاسبة العمومية للجزائر يصطدم بترسانة من التشريعات سواء قوانين، مراسيم، قرارات أو تعليمات تمثل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وهذا ما أدى إلى قصور المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها وعرقلة تطورها، نظرًا للافتقار نصوصها إلى المرونة المطلوبة التي تفتح باب النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية حتى يتمكن الأكاديمي والتقني التعامل معها كل حسب اختصاصه؛ إن الخبرة المكتسبة يمكن استخدامها لصياغة قوانين تطبق على جميع الهيئات الحكومية وهذه القوانين سوف تعزز تطبيق النظام المقترح، بينما تظهر بالكامل مدى التزام الحكومة بالإصلاح .

3-6- تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في الوحدات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة لأن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة، مما يكون له اثر إيجابي على التقارير المالية (خبيطي ومونة، 2016، ص.107). و عليه، من المحتمل أن يتطلب تبني معايير IPSAS استبدال أو تكييف بعض أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحالية وهياكل البيانات ومخططات الحسابات. وقد يلزم تحديث أنظمة وهياكل التقارير كجزء من عملية الانتقال.

3-7- الدعم الخارجي: يمكن للحكومات وكيانات القطاع العام الاستفادة من الدعم الخارجي، فمثلا يمكن أن تساعد المنظمات المهنية للمحاسبة في رفع مستوى الوعي بالحاجة إلى تقارير مالية شفافة في القطاع العام، بما في ذلك توفير التدريب على المعايير المحاسبية. يمكن للجهات المانحة أن تدعم الاحترافية في الإدارة المالية للقطاع العام، في حين أن شركات التدقيق وغيرها من أصحاب المصلحة يمكن أن يساعدوا في التدريب على إدارة المالية العامة والخبرة وبناء القدرات. (ACCA, 2018).

ومع ذلك، هناك عدد قليل من الحكومات التي تطالب بالامتثال التام لجميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وبدلاً من ذلك فإن أكثر الدول تنادي بتكييفها (أو التوافق معها) حسب الاحتياجات المحلية. كشف تقرير Eurostat لعام 2012، الذي أعده مكتب التدقيق العالمي Ernst and Young، بعنوان "نظرة عامة ومقارنة لممارسات المحاسبة العمومية والتدقيق في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي البالغ عددها 27 دولة"، أن ثماني دول أعضاء في الاتحاد الأوروبي - إستونيا، فرنسا، المجر، مالطا، بولندا، إسبانيا، السويد، المملكة المتحدة، تطبق معايير المحاسبة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بنسبة تساوي أو تفوق 75٪ (Eurostat, 2012)

خاتمة

أكد هذا البحث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر سوف يحسن من موثوقية ومصداقية وسلامة التقارير المالية للكيانات الحكومية، وأن التنفيذ السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن يسهل الرقابة الداخلية الفعالة والإدارة المالية القائمة على النتائج في القطاع العام بالجزائر. وهذا ما يساهم في تقديم خدمات عمومية بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويعزز الحكم الراشد القائم على المساءلة، خصوصاً أن الجزائر تسعى لأن تكون من بين الدول الناشئة بحلول العام 2022.

يواجه إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديات هامة ويتطلب القيام بإصلاحات عميقة لتشمل عدة مجالات ومستويات كإصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية، وكذا إصلاح وتطوير الإدارات العمومية بالتكنولوجيات الحديثة، وتأهيل وتكوين العنصر البشري في كامل الإدارات العمومية وفي جميع المستويات؛ في ظل وجود محفزات هامة للدول من أجل توحيد الممارسات المحاسبية في العالم، خصوصاً أن البنك الدولي وصندوق النقد الدولي يدعمان جهود توحيد المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.

المراجع

المراجع باللغة العربية

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مؤرخ في 24 محرم الموافق لـ:15-أغشت 1990، الجريدة الرسمية، عدد 35، ص.ص. 1131-1138.
2. الخطيب، شحادة خالد (2010)، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، ط2، الأردن؛
3. لعلايبي، مالك و زرقين، عبود(2016)، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية " IPSAS "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 1(8)، جامعة المسيلة، الجزائر، ص.ص.326-339؛
4. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم (2008)، المحاسبة الحكومية- مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية؛
5. مرغيت، عبد الحميد (2015)، أساسيات المحاسبة العمومية، مطبوعة دروس محكمة غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر؛
6. غادر، محمد ياسين (2004)، دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عدد25، عمان؛
7. خبيطي، خضير و مونه، يونس (2016)، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 1(2)، جامعة ورقلة، الجزائر، ص.ص.97-110.
8. شلال، زهير (2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.

المراجع باللغة الأجنبية

9. Association of Chartered Certified Accountants(ACCA), (2018), IPSAS implementation : current status and challenges, from: <https://www.accaglobal.com/africa/en.html>
10. Bellanca S. & Vandernoot J, (2012), La comptabilité publique belge et ses implications par rapport aux normes internationales, Revue du Financier, N°198, P.P. 104-119 ;
11. Eurostat (2012), Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States, from: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806>

12. Josedilton A. D. (2015), Advantages of the Implementation of IPSAS in Brazilian Public Accounting: Analysis of the perception of the members of GTCON, Journal of Education and Research in Accounting, P.P.266-284;
13. Ijeoma. N. B., Oghoghomeh. T. (2014), Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges, Journal of Investment and Management, P.P.21-29;
14. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), (2018) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York ;
15. International Budget Partnership (2017), *The Open Budget Index 2017*, Consulté le :05/06/2019, Disponible sur le lien: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/open-budget-survey-2017-report-english.pdf>
16. Merine ,T., Réglementation de la Comptabilité Publique, Cours en ligne, Université de La Formation Continue, consulté le : 12/03/2019, disponible sur le lien: www.cmptfoad.ufc.dz/cours/reglementation.../COURS.pdf.