

آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي

Mechanisms for Improving the Public Accounting Environment in Algeria in accordance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) to Achieve Accounting Disclosure Quality

محمد طلحة	فارس العايب*
المركز الجامعي الشريف بوشوشة أفلو، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر m.telha@cu-aflo.edu.dz	المركز الجامعي الشريف بوشوشة أفلو، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر f-laib@cu-aflo.edu.dz
تاريخ النشر: 2023/06/01	تاريخ القبول: 2023/05/18
	تاريخ الاستلام: 2023/05/01

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد آليات وإجراءات تحسين نظام المحاسبة العمومية الجزائري وتطوير بيئته المحاسبية العامة بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي. حيث تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام السبيل نحو عصرنة المحاسبة العمومية، وقد اعتمدها العديد من الدول، والجزائر ليست بمنأى عن هذه الدول فقد أعادت هيكلة خطة محاسبتها الحكومية وفقا لهذه المعايير. وتوصلت الدراسة إلى أن عملية الإصلاح المالي والمحاسبي في الجزائر تواجه العديد من التحديات، ولتعزيز هذا الإصلاح تحتاج أنظمة الرقابة المالية إلى تحديث، وتحتاج السلطان التشريعية والقضائية إلى تعزيز لزيادة الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد وبالتالي تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي. كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، محاسبة عمومية، إصلاحات المحاسبة العمومية.

Abstract

This study aims to identify the mechanisms and procedures for improving the Algerian public accounting system and developing its public accounting environment in line with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) to improve the quality of accounting disclosure. The International Public Sector Accounting Standards are considered the way towards modernising public accounting, and many countries have adopted them. Algeria is not immune from these countries, as it has restructured its government accounting plan in accordance with these standards. The study concluded that the financial and accounting reform process in Algeria faces many challenges, and to promote this reform, the financial control systems need to be modernised and the legislative and judicial authorities need to be strengthened to increase transparency and accountability, combat corruption, and thus achieve quality accounting disclosure.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards, Public Accounting, Public Accounting Reforms.

Jel Classification : H83, M41, H61.

تعتبر المحاسبة العمومية ركيزة أساسية في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حيث تعد القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة. ومن الضروري أن يكون نظام المحاسبة الحكومية ديناميكياً حتى يتمكن من إنتاج بيانات محاسبية ذات مصداقية وموثوقية. ولذلك، يجب على النظام المحاسبي العمومي في الوحدات الحكومية الاعتماد على التبويب المحاسبي للموازنة العامة كأساس لترجمة العمليات الخاصة بنشاط وحدات القطاع العمومي. كما يقع على هذا النظام عبء تقديم التقارير والمعلومات المالية التي تعكس أثر تنفيذ هذا النشاط. في هذا السياق، تحرص الدول على تحسين نظام المحاسبة العمومية لديها لتسيير المداخل بشكل رشيد وتلبية حاجيات مستخدمي المعلومات المالية في ظل مبادئ الحوكمة. وتعمل الجزائر على تبني نظام محاسبي عمومي فعال يضمن تسييراً راشداً للمداخل ويوفر قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لكافة الهيئات العمومية ومختلف وزارات الدولة، ويساعد في التحكم في موازنتها العامة.

وعليه، فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يدعم الأنظمة المحاسبية العمومية، باعتبارها توفر مبادئ وقواعد وأسس محاسبية تحقق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي وتجسد فكرة الذمة المالية للدولة التي تنص على ضرورة تحقيق الإبلاغ الشامل ليس فقط على نتائج تنفيذ الاعتمادات المحددة في ميزانيات الدولة وإنما على مختلف نتائج نشاط الحكومة ووحداتها بالشكل الذي يرفع من جودة التقارير والقوائم الحكومية ويعزز الثقة في المعلومات المفصّل عنها.

وقد شرعت الجزائر في جملة من الإصلاحات لتحديث بيئة محاسبتها العمومية، وذلك بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ابتداءً من سنة 2006. وقد أسفرت هذه الإصلاحات عن صدور القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية، الذي يعد ثمرة هذه الجهود.

الإشكالية

سنقوم من خلال هذه الدراسة بالإجابة على السؤال الرئيسي التالي: ما هي الآليات والإجراءات الواجب على الجزائر اتباعها لتهيئة بيئة محاسبتها العمومية والوصول إلى جودة

الإفصاح المحاسبي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو نطاق وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

- ما هو واقع تطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- ما هي أهداف ومحاو مشروع إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر؟ وما أثر هذه الإصلاحات

على جودة الإفصاح المحاسبي؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين القوائم المالية للحكومات والرفع من مصداقيتها وشفافيتها، وسعي الجزائر للظفر بالمزايا الاقتصادية المحققة جراء تبني هذه المعايير.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى :

-التعريف بالمحاسبة العمومية من خلال إعطاء مفاهيم نظرية عنها؛

- بيان واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛

- تقديم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؛

- بيان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

محاو الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة سنتناول بالتحليل النقاط الأساسية التالية:

-معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

-مقومات المحاسبة العمومية في الجزائر؛

- إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛

- آليات تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في ظل إصلاحات نظام المحاسبة العمومية.

الدراسات السابقة: من بين أهم الدراسات البحثية ذات الصلة بموضوعنا هذا نجد:

- دراسة بن رحوقادة (2022): تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، وتتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق بجامعة سيدي بلعباس الجزائر، حيث قام الباحث بدراسة تجريبية على مستوى بلدية سيدي بلعباس وحاول إسقاط إصلاحات القانون العضوي 15/18 وخاصة ما تعلق بجانب أساس الاستحقاق على القوائم المالية لهذه البلدية، وتوصل إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم بشكل كبير في تأدية كل من القياس والإفصاح المحاسبيين الدور المطلوب من خلال تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

- دراسة خبيطي خضير (2022): آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية في الجزائر، وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة إضافات اقتصادية، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم دور الإصلاحات المحاسبية وتبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وقام الباحث بدراسة ميدانية بالاستعانة باستبيان موزع على مختلف الفاعلين في ميدان المحاسبة العمومية، وتوصل إلى أن نجاح مسار الإصلاحات مرهون بالدعم والإرادة الفعلية للقائمين على القطاع.

1. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير الحسابات المالية الحكومية وتعزز شفافية العمل الحكومي، وفيما يلي سنعرض: تعريف، نطاق، مزايا وعيوب هذه المعايير.

1.1. تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، اعتباراً لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام. (الجعرات، 2018، صفحة 15)

ويمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية تحظى بالقبول العام، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام (IPSASB)، والتي توضح كيفية إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى من قبل المؤسسات العمومية. (عامر و طويلب، 2021، صفحة 1218)

وعليه يمكن القول إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي مجموعة من القواعد والأسس المحاسبية التي تحدد كيفية تسجيل العمليات المالية وتحديد قيمتها وعرضها في القوائم المالية، وعلى الرغم من وجود بعض المعوقات والتحديات التي يواجهها تطبيق هذه المعايير في القطاع العام، فإن فوائدها تفوق تلك المعوقات، حيث تعمل على توحيد المعالجات المحاسبية في القطاع العام وتحسين جودة التقارير المالية والحد من الفساد والاحتيال المالي.

2.1. نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام، وتتضمن معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي. وتوضح هذه المعايير أي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولا تنطبق على البنود غير المادية. (خبيطي ومونة، 2016، صفحة 100)

يتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة تحدد نفوذه وتتطلب تحديد نفوذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة، وذلك لتجنب أي عواقب غير مقصودة، وسيتم تطبيق هذه السياسة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة مسبقا عند إعادة إصدارها. وتشير الفقرات الرئيسية في هذه المعايير بالخط الغامق، وينبغي قراءة أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف وأساس الاستنتاجات. (بن رحوقادة، 2022، الصفحات 20-22)

3.1. مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتمتع بمجموعة من المزايا ويواجه عدة معوقات، سنقوم بالتطرق إليهما من خلال العنصرين الآتيين:

1.3.1 المزايا

تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إحدى الأدوات الرئيسية التي تعزز التناسق والتناغم بين الحكومات، حيث تضمن تطبيقها الوحدة والتوافق في المعايير المحاسبية والمالية.

كما أنها تسهل عملية المقارنة والفهم بين المعلومات المحاسبية والمالية، مما يجعلها مفيدة للمستخدمين المختلفين. بالإضافة إلى ذلك، تلي معايير المحاسبة الدولية متطلبات الممولين المحليين والدوليين، وتشدد الرقابة المالية وتعزز الشفافية في إدارة الموارد المالية في القطاع العام. وباعتبارها تتماشى مع متطلبات العملية، فإن تطبيق هذه المعايير يساعد في إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العاملة المشتركة ويمكن أن يؤدي إلى خلق إدارة مالية عالية الجودة. بشكل عام، فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساعد في ممارسة المساءلة بناءً على أسس دقيقة وموضوعية وواضحة، وهو عنصر أساسي للحكم الرشيد. ومن خلال توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة، يمكن أن يساهم هذا التطبيق في تحسين إدارة الموارد المالية وتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومات في القطاع العام. (الجعارات، 2018، الصفحات 37-40)

2.3.1 المعوقات

يواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدة معوقات، فعلى سبيل المثال، يعتبر عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على المستوى العالمي عائقًا أساسيًا. كما يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلاً للقوانين في الدول، وهو أمر يتطلب الكثير من الوقت والجهد. كما تواجه مجلس IPSASB عديد الضغوطات السياسية التي تؤثر على وضع وتعديل المعايير. بالإضافة إلى ذلك، يختلف مستوى التعليم والمعرفة بين الدول المطبقة للمعايير، وتختلف البيئات الاقتصادية وأنظمة السياسة بين الدول المتقدمة والدول النامية، وهو ما يؤثر على تطبيق المعايير. كما أن التطور المستمر لمعايير IPSASs يتطلب الاستمرار في التدريب والتعليم المستمر للمهنيين في هذا المجال. وفي النهاية، فإن اختلاف البدائل المحاسبية والتحديات المتعلقة بتطبيق المعايير يجعل من الصعب تحديد معايير محاسبية دقيقة وموحدة في القطاع العام. (الجعارات، 2018، الصفحات 40-43)

2. مقومات المحاسبة العمومية في الجزائر

المحاسبة العمومية ذات أهمية كبيرة في تنظيم الوحدات الحكومية غير الربحية، وسنتطرق في هذا المحور إلى: تعريف المحاسبة العمومية، أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية وأسس القياس في المحاسبة العمومية.

1.2. تعريف المحاسبة العمومية

نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل المتمم المحدد في مادته الأولى والثانية على ما يلي " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ". (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1990)

وتم تعريف المحاسبة العمومية على أنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. (مسعودي، 2018، صفحة 188)

كما تم تعريفها كونها فن تقدير إيرادات الموازنة العامة واعتماد تخصصاتها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات الإدارية الحكومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدرا للمعلومات، وأساسا لاتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على المال العام وتحسين وتقييم الأداء وتحسين التخطيط. (توفيق و البدر، 2009، صفحة 10)

وتعرف أنها إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات. (مسعي، 2012، صفحة 25)

مما سبق يمكن القول إن المحاسبة العمومية هي عملية تسجيل وتصنيف وتقدير وعرض بيانات المعاملات المالية للهيئات الحكومية، وتحقيق الرقابة على استخدام الأموال العامة بطريقة فعالة وفي مصلحة المواطنين، وتشمل المحاسبة العمومية أيضاً الالتزام بالقواعد القانونية والتقنية في تنفيذ الميزانيات الحكومية وتقديم التقارير والقوائم المالية المطلوبة.

ومن بين أهم خصائص المحاسبة العمومية أنها تعتمد على الموازنة العامة والتقديرات المتوقعة للعمليات المالية، وتحمل تكلفة إحلال الأصول الثابتة، وتلتزم بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات حتى لو كانت متعارضة مع المبادئ المحاسبية. (دنديني، 2014)

كما أن المحاسبة العمومية تهدف إلى توفير المعلومات المالية اللازمة لإعلام الجمهور بنشاطات الحكومة وتمكين المستخدمين من اتخاذ قرارات مالية رشيدة. كما تهدف إلى سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة وترشيد الإنفاق العام وضمان فاعلية النفقات. كما تساعد في الرقابة على الأصول المملوكة للدولة والرقابة المالية على الصرف، والتزام الدولة بالتزاماتها المالية ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة والرأسمالية. (نعيجة، 2011، الصفحات 25-30)

2.2. أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

يتم تنفيذ العمليات المالية للدولة من خلال فريق من الأعوان المتخصصين، وكل منهم يقوم بالمهام المخولة له قانونياً، ويمكن تصنيف هؤلاء الأعوان إلى ثلاث فئات رئيسية وهي: أمراء الصرف، المحاسبون العموميون، والمراقبون الماليون.

1.2.2. الأمر بالصرف

حسب القانون 90-21 يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه "كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات، وعمليات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات ويتم اعتماد لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز عمليات الإيرادات والنفقات". (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1990)

ويعرفه ديقو على أنه "يعتبر أمر بالصرف عمومياً للموارد والنفقات كل الفصل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده". (بوشنطر، 2011، صفحة 78)

وحددت المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي "يكون الأمر بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وإما أمرين بالصرف ثانويين.

ويتمثل دور الأمر بالصرف في العمليات المالية للدولة، والتي تشمل إثبات حق الدائن العمومي، تحديد المبالغ المديونة للدائن العمومي وتحصيلها، وإثبات نشوء الدين، وتحديد المبالغ المستحقة للنفقات العمومية وتحرير الحوالات لدفعها. وتتم هذه العمليات بموجب المواد 16 و 17 و 19 و 20 و 21 من القانون 90-21. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1990)

2.2.2. المحاسب العمومي

لقد جاء في نص المادة 33 من قانون 21-90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية تعريف المحاسب العمومي على أنه "يعد محاسب عمومي في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها.

- تداول الأموال و السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

- حركة حسابات الموجودات.

ويوجد صنفين المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي.

حيث يتعين على المحاسبين العموميين الالتزام بمسؤولياتهم المالية، بما في ذلك مسك الوثائق والدفاتر المالية وتحمل المسؤولية عن المخالفات والنقصان في الأموال. كما يجب عليهم الامتثال لأوامر مجلس المحاسبة وتسجيل المصاريف والأموال بطريقة صحيحة وتأكيد صحة العمليات والأموال المنفقة.

3.2.2. المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية. (زغدود ، 2005، الصفحات 139-141)

تمارس من قبل المراقب المالي الرقابة المالية على النفقات العمومية الملتزم بها، والتي تطبق على المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة بالخزينة، وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. (بن داود، 2009، الصفحات 15-18) ويقوم المراقب المالي بالتحقق من صحة ومشروعية النفقات الملتزم بدفعها ويُقبل التأثير على الالتزام بالدفع للنفقات بعد التحقق من العناصر التالية: صفة الأمر

بالصرف، مطابقتها التامة بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، توفر الاعتمادات أو المناصب المالية، والتخصيص القانوني للنفقة.

وبالإضافة إلى المهام المتعلقة بالرقابة القبلية على النفقات، يكلف المراقب المالي بمسك محاسبة الالتزامات في مجال نفقات التسيير وفي مجال التجهيز والاستثمار. (يحيوي ، 2010، صفحة 60)

3.2. أسس القياس المحاسبية للمحاسبة العمومية

يعتبر اعتماد وتطبيق الأسس المحاسبية الصحيحة في حسابات الدولة أمرًا حيويًا لتحقيق أقصى استفادة من المعاملات المالية المختلفة. وفيما يلي أهم الطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة العمومية:

1.3.2 الأساس النقدي: تحت المحاسبة النقدية، يتم الاعتراف بجميع المقبوضات والنفقات النقدية، بغض النظر عن نوعها، في وقت الاستلام أو دفع النقدية، حيث توفر معلومات حول التدفق النقدي وتسمح بمراقبة النفقات مقارنة بالواقع على أساس نقدي. (Štangová & Víghová, 2013, p. 50). وهو الأسلوب الذي يتم فيه تسجيل المعاملات المالية استنادًا إلى تدفقات النقدية الفعلية، سواء كانت إيداعات نقدية أو صرف نقدية. (يزيد، 2015، صفحة 55)

يتميز الأساس النقدي في المحاسبة العمومية بالبساطة والوضوح وسهولة التنفيذ والموضوعية، ويساعد في تحديد حركة السيولة النقدية وإقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي بسرعة، كما أنه يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلًا وسدادًا، وملائم للأنشطة التي تكون المصروفات فيها ممثلة في شكل أجور ورواتب وما شابهها. ومن أبرز عيوبه عدم اظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم، وعدم التفرقة بين الرأسمالية والنفقات الادارية، وصعوبة المقارنة بين الوحدات الحكومية المختلفة أو بين السنوات المالية المختلفة، وتحميل السنة التالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة، ويؤدي الأساس النقدي إلى فقد بعض وظائف الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية لعدم احتساب العمليات غير النقدية. (عبود، 2020، الصفحات 142-143)

2.3.2 أساس الاستحقاق: هو أساس المحاسبة الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها) وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله (. لذلك يتم تسجيل

المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية للفترات التي

تتعلق بها. (Johan & Brecht, 2010, p. 540)

يتميز أساس الاستحقاق بإمكانية إجراء المقارنات وإعداد التقديرات بسهولة، كما يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادات، ويظهر نتيجة الأعمال بشكل صادق وعادل. ومع ذلك، يوجد بعض العيوب في هذا الأساس، مثل عدم الموضوعية في التقديرات الشخصية، والحاجة إلى عدد كبير من المحاسبين ذوي المهارات العالية، وأنه يتطلب وقتاً طويلاً لتسوية الحسابات، مما يجعل الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب صعباً.

3.3.2 أساس الالتزام (المعدل): يطلق عليه الأساس المعدل كونه يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد لقي هذا الأساس قبولا لدى التنظيمات الغير هادفة لتحقيق الربح وخاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقيق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله في معالجة الإيرادات المستحقة والمقدمة.

تطبيق هذا الأساس في تسجيل الإيرادات والنفقات يحقق العديد من المزايا مثل إظهار حقوق الغير وتسهيل عملية التحليل والمقارنة. ولكن يرافق ذلك عيوب مثل تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها وتجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمات واللوازم. كما أنه يؤثر سلباً على الحساب الختامي والمركز المالي بسبب عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية. (بن يوسف و معاش، 2017، صفحة 279)

وباستخدام هذه الأسس المحاسبية، يمكن للحكومة تحقيق أقصى قدر من الشفافية والدقة في تسجيل المعاملات المالية والمحافظة على سجلات دقيقة وموثوقة.

3. إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المحور سنستكشف التطورات الهامة التي شهدتها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مر الزمن، وتحليل الجهود المبذولة في هذا الصدد.

1.3.1. مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية: مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي: (بلعروسي، 2011، الصفحات 78-85)

1.1.3.1. مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962: كانت الجزائر تطبق نظام المحاسبة العمومية مثل ذلك المعمول به في فرنسا حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايوا 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية بالإضافة إلى المرسوم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2.1.3.1. مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975: في هذه المرحلة قامت الجزائر بتكليف بعض النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 69-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام.

3.1.3.1. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 إلى غاية 1990: في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية، وفق أحكام الأمر رقم 73/29 الصادر في 5 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

4.1.3.1. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى 1995: تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصور التعليم رقم 078 في أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين

العموميين والأميرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

5.1.3 مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006: شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل المكون من إدارات المديرية ، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقيد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة ، حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية ، أين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة، وتجدر الإشارة إلى إن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007.

6.1.3 مشروع عصرنه النظام الميزانياتي سنة 2006: تم البدء في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (مثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي AL-7047- N° crédit لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع. ويهدف هذا المشروع إلى تحقيق جملة من الأهداف الطموحة أهمها :

- معالجة الاختلالات المالية، وترقية التخصيص الاستراتيجي للموارد؛

- اعتماد منهجية تكريس التسيير الاقتصادي للمال العام وتتماشى مع مقتضيات اقتصاد السوق وتمكن الدولة من إنجاز أدوارها ووظائفها بفعالية أكبر؛

- اعتماد نظام معلومات واضح وموجه نحو النتائج، من شأنه أن يساهم في ترشيد التسيير

المالي ويضمن تحكما أكبر في النفقات العامة؛

- دعم قدرات التقدير والتحليل لدى الإدارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية؛

-ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام؛

-تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية؛

-تحسين أساليب وأنماط إعداد الميزانية وصياغة الوثائق بشكل شفاف وواضح.

7.1.3 إصدار القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية: تم إصدار هذا القانون بعد مخاضٍ عسير استمر لأكثر من 12 عامًا. وقد بدأ العمل على إعداد القانون في عام 2006، حيث تم تقديمه إلى الأمانة العامة للحكومة وتم دراسته في مجلس الوزراء. ومع ذلك، تم سحبه في اللحظة الأخيرة قبل إيداعه للمناقشة في البرلمان، بسبب تردد السلطات العمومية في تبني الإصلاح الجديد للمالية العامة الذي تم العمل عليه منذ عام 2005. يتضمن القانون العضوي ثلاثة محاور رئيسية للإصلاح، وهي: (القانون العضوي، 2018)

أ-الجوانب المتعلقة بالميزانية: **Budgétisation**

يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في :
-اعتماد ميزانية البرامج المبنية على النتائج : تعتبر مقارنة الإدارة بالنتائج من الأساليب الحديثة التي يتم اعتمادها في وضع الميزانيات للدول والتي تحظى بقبول دولي، حيث يتم تقدير الاعتمادات على أساس أهداف محددة والتي كرسها القانون العضوي للوصول إلى النتائج المسطرة، ونجد أن الإصلاحات الميزانية في الجزائر قد أخذت بهذه المقاربة من خلال الإقرار بضرورة وضع ميزانية برامج مبنية على النتائج بدل اعتماد الأسلوب التقليدي للميزانية على الوسائل، ويرتكز هذا التسيير الحديث على :

▪ التسيير عن طريق تحديد البرامج .

▪ استعمال مؤشرات لقياس الأداء وتقييم النتائج المحققة ومقارنتها مع المسطرة .

-وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات : يعتبر هذا الإطار أداة لتسيير الموارد العامة على المدى المتوسط، حيث تحدد ميزانية الدولة السنوية حسب هذا التوجه تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية، وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء للسنة المقبلة والسنتين الموالتين، ومنه فالإطار المتعدد السنوات يحافظ على الطابع السنوي للميزانية المتضمنة التقديرات حسب كل قطاع وبرنامج، بالإضافة على تقديرات السنتين الموالتين.

-تحسين عرض ونشر الميزانية : بغرض فتح الباب لنقاش أكثر انفتاحا وأكثر إعلاما حول الخيارات الاقتصادية والاجتماعية يتم من خلال تطبيق إصلاح إعداد مستندات جديدة ووضع نظام معلومات فعال يساهم في عملية إعداد وثائق الميزانية ومختلف التقارير المرفقة بها بكل دقة وشفافية، وتوضح المادة 75 من القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية أن الميزانية العامة للدولة يجب أن ترفق بثلاثة أجزاء تفصيلية تتمثل في :

- الميزانية التي تعطي عرض مبسط لميزانية كل وزارة حسب كل برنامج.
- تقرير عن الأولويات والتخطيط الذي يكلف بتحضيره كل وزير أو المسؤول المكلف بتسيير محافظة البرامج .

- ميزانية مقسمة حسب التوزيع الإقليمي لكل برنامج والمتمحورة على النتائج .

-وضع تصنيفات جديدة للنفقات العمومية : بهدف تحسين عرض ونشر الميزانية والتنسيق بين حسابات مدونة الميزانية وحسابات مدونة المحاسبة، تم وضع تصنيفات جديدة للنفقات على أساس النشاط، القطاعات الكبرى للدولة.

-تحديث مسار التنفيذ والرقابة على عمليات الميزانية : تضمن مشروع عصنة النظام الميزانياتي إعادة هيكلة الإجراءات الإدارية المرتبطة بمسار تنفيذ عمليات الميزانية، وهو القسم الذي أوكل إلى مكتب الاستشارات الفرنسي ADTETEF-GIP بمراعاة إعداده بما يتلاءم وميزانية البرامج المرتكزة على النتائج، بهدف الوصول إلى وضع إطار ينظم مسار تنفيذ عمليات الميزانية والرقابة عليها بصورة مبسطة.

-تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية : وذلك من خلال رفع قدرات تقييم ومراقبة تكاليف الاستثمارات والسياسات والبرامج التي على أساسها تحدد اعتمادات مختلف الوزارات.

على الرغم من صدور القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية، فإن مسألة تسجيل البرامج وتفويض الاعتمادات المالية لا تزال في مرحلة التصميم والتحديد، حيث أن المادة 82 من القانون تنص على ضرورة تحديد شروط التسجيل وكيفية تسيير الاعتمادات المالية عن طريق التنظيم. وتتطلب هذه المسألة إصلاح نظام المحاسبة العمومية، الذي لم يتم تحديد إطاره التنظيمي بعد، بالإضافة إلى عدم وجود إطار تصوري لإصلاح نظام الرقابة.

ب- الجوانب المتعلقة بالإصلاح المحاسبي

بصفة عامة، يهدف إصلاح محاسبة الدولة (الذي يأتي في مصب الإصلاح الميزانياتي) أساساً إلى المرور تدريجياً من محاسبة الصندوق *comptabilité de caisse* المؤسسة على القبض والدفع الفعلين للإيرادات والنفقات على التوالي (المعمول بها حالياً)، إلى المحاسبة بالاستحقاق ، *comptabilité en droits constatés* المؤسسة على مبدأ معاينة الحقوق والالتزامات، أي التكفل محاسبياً بكل حقوق الدولة والتزاماتها ، وكذا تثبيتها أو ما يسمى بمحاسبة الذمة المالية الحقيقية ، *comptabilité patrimoniale* مما يسمح (نظرياً على الأقل) بإعطاء صورة إجمالية وكاملة عن ممتلكات الدولة في أي لحظة. إضافة إلى الأخذ في الحسبان مختلف التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي، يتوخى هذا النظام المحاسبي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي المعروفة بـ (International Public Sector Accounting Standards- IPSAS)، والتي تهدف إلى تحسين الشفافية والفعالية في التسيير العمومي، عبر تطبيق قواعد تقترب من تلك المطبقة في المؤسسات الاقتصادية) كون IPSAS مستوحاة من نفس المبادئ المتعلقة بمعايير (IFRS) وتوحيد مناهج العمل بين الهيئات العمومية. وسوف يسمح التطبيق الفعلي لهذا النظام بقياس الأداء للنشاط العمومي، وتقديم معلومات شفافة للبرلمان وللمواطنين حول المالية العمومية وممتلكات الدولة .

لكن يجب ملاحظة أن هذا النظام المحاسبي الجديد لا يتعلق سوى بالمحاسبة العامة للدولة المسوكة من طرف المحاسبين العموميين). أما ما يسمى بالمحاسبة الإدارية أو المحاسبة الميزانياتية (محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات الميزانية ونفقاتها) فإنها تبقى قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق.

ج- إصلاح النظام المعلوماتي والإعلام الآلي

يهدف هذا الجزء من الإصلاحات إلى تطوير نظام التسيير المعلوماتي الميزانياتي بما يسمح لكافة الأعوان المرتبطين بمسار الميزانية بتبادل المعطيات والحصول بصفة آنية على جداول الميزانية والنفقات على كل المستويات المركزية الجهوية والولائية، وهو ما يساهم في متابعة تنفيذ الميزانية خلال كل مراحلها وتسريع وتسهيل وتيرة معالجة عمليات النفقات. كما يتضمن هذا

المحور وضع نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB ، والذي يشمل برامج إدارة الميزانية والخزينة، بما في ذلك:

- التسيير والرقابة الجيد لمخصصات الميزانية؛
- التأكد من صحة تنفيذ العمليات المالية والتوافق الإلكتروني؛
- إدارة وسائل الدفع الآلية واليدوية؛
- تسهيل عملية اعتماد محاسبة الاستحقاق؛
- مراقبة مستويات الإنفاق والنتائج ومقارنتها مع ما هو مخطط.

4. آليات تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في ظل إصلاحات نظام المحاسبة العمومية

في إطار سياسة الدولة الاستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حالياً، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى. واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسية ونوعية الاستحقاق.

1.4. الترتيبات المرافقة لتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر

يتطلب تطبيق مشروع تحديث وعصرنة النظام المحاسبي في الجزائر القيام ببعض الإجراءات التي تساهم في تسهيل عملية التطبيق، لذا قامت وزارة المالية في إطار خطتها الاستراتيجية على عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة، وإعداد مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

1.1.4 تبني مشروع القانون العضوي رقم 18/15 المتعلق بقوانين المالية الصادر سنة 2018 ودخوله حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2023، والذي نص على أهم إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة وكذا إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة والتي تلخص في:

- اعتماد 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 وفقاً 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؛
- الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة؛
- 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 وفقا لقواعد المحاسبة العمومية.

2.1.4 استراتيحية إصلاح قانون المحاسبة العمومية

يعمل المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي تم إعداده من طرف وزارة المالية ولم تتم المصادقة عليه بعد على تحديد تنفيذ الموازنات والعمليات المالية والجهات المكلفة بدائرة الإنفاق العام، ويصف الضوابط الأساسية التي تتم مسبقا من قبل مراجعي الحسابات والمحاسبين العموميين، ويُعد ذلك من قبل مجلس المحاسبة، ومن بين أهم المستجدات التي تضمنها هذا المشروع والتي تساعد على تنفيذ إصلاحات القانون العضوي 15/18، ما يلي:

أ- إنشاء وتخصيص خدمات جديدة لنظام المحاسبة العمومية؛ حيث تم إنشاء أربعة هياكل متخصصة للمحاسبة فيما يتعلق بما يلي :

- 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).

ب- 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: (عبود، 2020، صفحة 195)

-الأمر بالصرف: تتحدد 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 الاعتمادات المخصصة، مبلغ الالتزام للاعتمادات ممضاة من طرف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، المراقب المالي.

-المحاسب العمومي: تتحدد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الاعتمادات 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. (جيلالي، 2019، صفحة 20)

3.1.4 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 الأمرون 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:

-تحديد أنواع محاسبة الدولة؛

-تحديد الوثائق والمستندات الإدارية؛

-تحديد العمليات المالية لتنفيذ النفقات؛

-تحديد أنظمة تسيير نظام المحاسبة العمومية؛

-المساءلة حول الحسابات.

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

4.1.4 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 :

- 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 للخزينة؛
- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بتسيير ديون الدولة؛
- صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة 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.

2.4. متطلبات تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في القطاع العمومي بما يتوافق مع معايير

IPSAS:

أ-التعجيل بإصدار مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، إلخ)، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، وإصداره في أقرب وقت .

ب-تغيير أساس القياس المحاسبي: ينبغي تعديل أساس القياس المحاسبي بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي بدلاً من النقدي لتحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية. كما يوفر الاستحقاق المحاسبي معلومات حول تطور وتوزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بالإضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة.

ج-تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، 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 فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

د-تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير من خلال عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ه-الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات: أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه .

و-تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لإن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

خاتمة

عرضنا من خلال هذه الدراسة الإطار التشريعي والتقني للنظام المحاسبي العمومي في الجزائر، والحاجة إلى إصلاحه وتحديثه بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS)، وذلك لتحقيق مستوى عالٍ من الجودة في الإفصاح المحاسبي والقوائم المالية العمومية. كما أشرنا إلى أنه هناك مسببات ومستلزمات لإصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، ويتضمن ذلك الحاجة إلى تحديث الإطار التشريعي والتقني، وتعزيز الرقابة والمراقبة على النظام المحاسبي، وتحسين التدريب والتعليم في هذا المجال.

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى إجابة على الإشكالية المطروحة، حيث أنه من أجل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في الجزائر، لابد من تهيئة بيئة المحاسبة العمومية وهو ما تسعى إليه الحكومة من خلال مختلف الإصلاحات التي باشرتها وخاصة تلك التي نص عليها القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية، إلا أنه توجد العديد من النقائص التي تحد من الدور المطلوب والتي يجب تجاوزها، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS إلى تحقيق العديد من الميزات التي تجعل المحاسبة العمومية متميزة، مثل منطق الأداء والذمة المالية والشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية والاتساق المنطقي الداخلي والخارجي والملائمة والواقعية والمفهومية.
- ومن أبرز عيوب النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي هو عدم تبويب جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة للدولة وفقدان المعلومات أو تأخرها في الوصول، مع

انعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة والافتقار لأسلوب تقييم الأداء ومحاسبة التكاليف.

- يعتمد مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد الذي جاء متماشياً مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ركيزتين أساسيتين، وهما مشروع عصرنة الميزانية العامة والتحول إلى التسيير القائم على النتائج في تسيير الإنفاق العمومي، وإعادة الهيكلة في مسار النفقة العامة وتصور ورسم المخطط المحاسبي الجديد.
- ومن أهم الصعوبات التي عرقلت عملية الإصلاح المالي والمحاسبي العمومي في الجزائر هو ميل السلطة السياسية نحو المركزية واحتكار السلطة المالية من قبل السلطة التنفيذية.
- وتمثل الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 15/18 في تأسيس البيئة المحاسبية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهذا يساعد على زيادة جودة الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية العمومية.

الاقتراحات

يمكن تعزيز الإصلاح المالي والمحاسبي باتباع الإجراءات التالية:

- 1- تحديث وتحسين أنظمة الرقابة المالية في الدولة، لتتوافق مع التحولات المالية الحديثة وتعمل بشكل فعال في مراقبة وضبط المسار الرقابي الذي تسعى إليه.
- 2- تعزيز دور السلطتين التشريعية والقضائية في تعزيز الشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد المالي العام، ورفع جميع المخالفات المالية المكتشفة إلى الهيئات القضائية لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- 3- الالتفات إلى التجارب السابقة للدول والمنظمات في مجال الإصلاح المحاسبي العمومي، والتعلم منها.
- 4- التنسيق بين وزارة المالية وجميع المديرات التابعة لها في مجال العصرنة المحاسبية، وتوفير منصات للتشاور وتبادل الآراء والخبرات بشأن هذا الموضوع.
- 5- استخدام التقنية والإعلام الآلي في إدارات جميع الهيئات العامة التي تتبع المحاسبة العمومية، لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتطوير نظام المحاسبة العمومية بشكل فعال.

المراجع

- Johan, C., & Brecht, R. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 537–554.
- Štangová, N., & Víghová, V. (2013). *International Accounting Standards in context of accounting and statements of public administration in Slovakia*. Dozwolony użytek, Slovakia.: Savaş Kitap ve Yayınevi.,
- إبراهيم بن داود. (2009). *الرقابة المالية على النفقات العامة*. القاهرة، مصر: دار الكتاب الحديث.
- أحمد التيجاني بلعروسي. (2011). *قانون المحاسبة العمومية*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- أمر يحيياوي. (2010). *مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (15 أوت، 1990). *قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل*.
- القانون العضوي. (02 سبتمبر، 2018). *القانون العضوي رقم 15-18، المتعلق بقوانين المالية*. الجريدة الرسمية العدد 5.
- بن رحوقادة. (2022). - ب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراة تخصص محاسبة، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر.
- حمد مسعي. (2012). *المحاسبة العمومية*. عين مليلة، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
- خالد جمال الجعارات. (2018). *معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS*. عمان، الأردن: دار صفاء.
- خضير خبيطي، و يونس مونة. (2016). *أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري*. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، 97-110.
- خلف الله بن يوسف، و قويدر معاش. (2017). *متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام*. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة*، 274-294.
- سليمة بوشنطر. (2011). *المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة*. مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- عبد الجليل توفيق، و خالد البدرو. (2009). *المحاسبة الحكومية*. القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتزويدات.
- علي زغودو. (2005). *المالية العامة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- علي مسعودي. (2018). *أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة*. *مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضرن الجزائر*، 187-198.
- فهيم نعيجة. (2011). *نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية*. رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، جامعة سعد دحلب البلدية.

محمد أمين يزيد. (2015). *الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر، المراقب المالي نموذجاً*. دار البيضاء، الجزائر: دار بلقيس للنشر.

مريم عامر ، و محمد طويلب. (2021). *مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عرض القوائم المالية*. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3*، 1234-1213.

ميلود عبود. (2020). *متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر*. أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية: جامعة أدرار، الجزائر.

يحي دنديني . (2014). *المالية العمومية*. الجزائر: دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
يوسف جيلالي. (2019). *الإطار التنظيمي والميزانياتي لتسيير وتنفيذ نفقات التجهيز في الجزائر*. *مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف*، 24-15.