

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث
قسم: العلوم التجارية
التخصص: محاسبة وتدقيق

تحت عنوان

أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS
على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تحت إشراف:
أ.د. ملياني حكيم

من إعداد الطالبة :
جابي أمينة هناء

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أ.د. قطاف ليلي	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيسا
أ.د. ملياني حكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
د. شريقي عمر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف 1	مناقشا
د. مهاوات لعبيدي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الوادي	مناقشا
د. مسامح مختار	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة باتنة 1	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وتقدير

{من لم يشكر الناس لم يشكر الله }

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه
يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور ملياني حكيم الذي تفضل بالإشراف
على هذه الأطروحة ولم ينخل علي بتوجيهاته ونصائحه؛

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الأطروحة؛

كما أتقدم بجزيل الشكر للسادة المحكمين على جهودهم في تحكيم الاستبيان وللمهنيين المحاسبين وجميع
المستجوبين الذين ساهموا في الإجابة على هذا الاستبيان؛

إلى كل من قدم لي يد المساعدة ولو بكلمة طيبة.

أمينة هناء

إهداء

إلى من علمني أن الحياة عز لا ذل وانكسار، وأن الإرادة حزم وعزم واصطبار، إلى قدوتي في هذه الحياة، أبي الغالي

إلى من أحاطتني بعنايتها ورعايتها وبسطت علي رحمتها، إلى القلب الكبير الذي أعطى بلا حدود، إلى باب الرحمة

المفتوح، أمي الحبيبة

إلى من غابت صورته عن عيني، وما غاب لحظة عن قلبي، أخي المرحوم "عبد الرحمان إلياس"

إلى رفيق دربي الذي تحمل معي عناء ومشقة البحث، زوجي العزيز

إلى من ترعرعت على بسماحتهم، وكبرت أحلامي على حبهم، إلى من لا تكتمل سعادتني إلا بهم، إلى أخواتي

العزيزات

إلى جدتي حورية أطل الله في عمرها، وروح جدتي باية رحمها الله وجعلها من أهل الجنان

إلى جميع الزملاء في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة فرحات عباس سطيف

إلى ذوي الفضل علي وكل من علمني حرفا

إليهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

أمينة هناء

قائمة المختصرات

ما يقابلها	المختصرات
Public Sector Committee	PSC
Price Water house Coopers	PWC
International Public Sector Accounting Standards	IPSAS
International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
Government Finance Statistics Manuel	GFSM
New Public Management	NPM
International Financial Reporting Standards	IFRS
International Accounting Standards	IAS
International Accounting Standards Committee	IASC
International Accounting Standards Board	IASB
International Monetary Fund	IMF
Organisation for Economic Co-operation and Development	OECD
Asian Development Bank	ADB
United Nations Development Program	UNDP
Exposure Draft	ED
Recommended Practice Guidelines	RPGs
Government Business Enterprises	GBEs
Generally Accepted Accounting Practice	GAAP
Inspection Générale des Finances	IGF
Nomenclature des Comptes du Trésor	NCT
Direction Générale de la Comptabilité	DGC
Direction Générale des Domaines	DGDN
Système Intégré de Gestion Budgétaire	SIGB
Plan Comptable de l'Etat	PCE
Modernisation des Systèmes Budgétaires	MSB

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	الموضوع
-	الإهداء
-	تشكرات
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال
أ-ل	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية
3	المطلب الأول: ماهية الأساس النقدي
3	الفرع الأول: مفهوم الأساس النقدي
4	الفرع الثاني: مميزات الأساس النقدي
5	الفرع الثالث: المآخذ على الأساس النقدي
6	المطلب الثاني: ماهية أساس الاستحقاق
7	الفرع الأول: مفهوم أساس الاستحقاق
7	الفرع الثاني: مميزات أساس الاستحقاق
9	الفرع الثالث: المآخذ على أساس الاستحقاق
10	المطلب الثالث: الأساس المختلط (أساس الالتزام)
10	الفرع الأول: مفهوم أساس الإلتزام
11	الفرع الثاني: مميزات أساس الإلتزام
12	الفرع الثالث: المآخذ على أساس الإلتزام
13	المطلب الرابع: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق
14	الفرع الأول: الآراء حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام
20	الفرع الثاني: فوائد أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي
23	المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
23	المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مفهومها، مزاياها وعيوبها

فهرس المحتويات

24	الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
31	الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأهم افتراضاتها
34	الفرع الثالث: مزايا المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والانتقادات الموجهة لها
45	المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
45	الفرع الأول: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB
46	الفرع الثاني: تنظيم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
50	الفرع الثالث: ارتباط مجلس IPSASB بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
54	المبحث الثالث: إصدار، تبني واستخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
54	المطلب الأول: إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأساليب تبنيها
55	الفرع الأول: إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
56	الفرع الثاني: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
57	المطلب الثاني: استخدام معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي
58	الفرع الأول: أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
59	الفرع الثاني: أمثلة عن بعض المنظمات الدولية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
64	خلاصة
	الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
66	تمهيد
67	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية
67	المطلب الأول: لمحة عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وأهدافه
67	الفرع الأول: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية
70	الفرع الثاني: الهدف من وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية
70	المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB
70	الفرع الأول: الفصول الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في جانفي 2013
76	الفرع الثاني: الفصول الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في سبتمبر 2014
80	المبحث الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
80	المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS المستندة لأساس

فهرس المحتويات

	الاستحقاق
81	الفرع الأول: المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية
91	الفرع الثاني: المعايير الخاصة بالإفصاح
93	الفرع الثالث: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول
97	الفرع الرابع: المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم
99	الفرع الخامس: المعايير المتعلقة بالإيرادات والمصاريف
99	الفرع السادس: المعايير الخاصة بالأدوات المالية
101	الفرع السابع: المعايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الإستراتيجية
103	الفرع الثامن: باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
105	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي وإرشادات الممارسة الموصى بها
106	الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي السابق
107	الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي حسب آخر المستجدات
109	الفرع الثالث: إرشادات الممارسة الموصى بها
109	المبحث الثالث: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
110	المطلب الأول: التحديات التي تواجه الدول عند تطبيق معايير IPSAS
110	الفرع الأول: برنامج زمني واقعي والتخطيط المناسب
110	الفرع الثاني: استقطاب القيادة الحكومية التنفيذية
110	الفرع الثالث: قدرة موظفو قسم المالية والدعم المحاسبي التقني
111	الفرع الرابع: الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات
114	المطلب الثاني: متطلبات تبني معايير IPSAS
114	الفرع الأول: الدعم السياسي
114	الفرع الثاني: التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS
114	الفرع الثالث: وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ
115	الفرع الرابع: اعتماد خطة واضحة المعالم ومعقولة للتنفيذ
117	خلاصة
	الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

فهرس المحتويات

119	تمهيد
120	المبحث الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر
120	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية في الجزائر والتطور التاريخي لها
120	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
121	الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر
123	المطلب الثاني: القوانين المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر
123	الفرع الأول: الدستور
123	الفرع الثاني: النصوص القانونية
124	الفرع الثالث: المراسيم التنفيذية
125	الفرع الرابع: الاجتهاد القضائي
125	المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية في ظل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
126	المطلب الأول: أصناف أعوان تنفيذ العمليات المالية
126	الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف وصلاحيته وحدود مسؤوليته
131	الفرع الثاني: المحاسب العمومي وصلاحيته وحدود مسؤوليته
136	الفرع الثالث: المراقب المالي وصلاحيته وحدود مسؤوليته المالية
138	المطلب الثاني: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
138	الفرع الأول: توضيح مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
139	الفرع الثاني: مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
140	الفرع الثالث: الاستثناءات المتعلقة بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
142	الفرع الرابع: إجراء تسخير المحاسب العمومي
143	الفرع الخامس: عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
146	المطلب الثالث: أساليب الرقابة المطبقة على العمليات المالية والمحاسبية
146	الفرع الأول: الرقابة الإدارية
151	الفرع الثاني: الرقابة القضائية "رقابة بعدية"
152	الفرع الثالث: الرقابة السياسية
153	المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
154	المطلب الأول: التعليلة العامة حول محاسبة الخزينة لسنة 1968

فهرس المحتويات

154	الفرع الأول: مدونة حسابات الخزينة
158	الفرع الثاني: السجلات المحاسبية والإحصائية
158	الفرع الثالث: القيود المحاسبية
159	الفرع الرابع: محاسبة القيم غير المتداولة ومحاسبة الخزينة
159	الفرع الخامس: حساب التسيير للمحاسب الرئيسي للدولة
159	المطلب الثاني: أنواع المحاسبات الممسكة في ظل محاسبة الدولة الحالية
160	الفرع الأول: المحاسبة الإدارية
160	الفرع الثاني: المحاسبة العامة
161	الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة
162	الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية
162	المطلب الثالث: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري
163	الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة
163	الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج
164	الفرع الثالث: أسلوب التسيير
165	الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة
165	الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنحجرة
165	المبحث الثالث: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر
165	المطلب الأول: تقييم مدونة حسابات الخزينة
166	الفرع الأول: إيجابيات مدونة حسابات الخزينة
166	الفرع الثاني: سلبيات مدونة حسابات الخزينة
169	المطلب الثاني: دواعي الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي الجزائري
170	الفرع الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة أم اختيار؟
171	الفرع الثاني: دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
173	خلاصة
	الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
175	تمهيد
176	المبحث الأول: محاولات عصرنه نظام المحاسبة العمومية غير الناجحة

فهرس المحتويات

176	المطلب الأول: مراحل إعداد مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995
176	الفرع الأول: مرحلة تصميم مشروع الإصلاح
177	الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ التقني لمشروع الإصلاح
178	الفرع الثالث: مرحلة اختبار المخطط المحاسبي للدولة
179	المطلب الثاني: هيكله الحسابات ومبادئ الترقيم وفقا للمخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995
179	الفرع الأول: هيكله حسابات المخطط المحاسبي للدولة
180	الفرع الثاني: مبدأ ترقيم حسابات المخطط المحاسبي للدولة
180	المطلب الثالث: صعوبات تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 وأسباب التخلي عنه
180	الفرع الأول: صعوبات تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995
181	الفرع الثاني: أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة
182	المبحث الثاني: محاولات تحديد نموذج جديد للمحاسبة في إطار مشروع عصرنه محاسبة الدولة لسنة 2006 وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
182	المطلب الأول: سياق إصلاح محاسبة الدولة
182	الفرع الأول: مشروع عصرنه أنظمة الميزانية MSB
188	الفرع الثاني: إصلاح القانون العضوي المتعلق بقانون المالية
190	الفرع الثالث: أهداف مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة
192	المطلب الثاني: أدوات التسيير المالي العمومي الجيد وفقا للمشاريع القائمة على مستوى وزارة المالية
192	الفرع الأول: الشفافية المالية، الرهان الجديد للمحاسبة العمومية
196	الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي الجديد للدولة
203	المطلب الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة
204	الفرع الأول: مبادئ تصميم المخطط المحاسبي للدولة
204	الفرع الثاني: تصميم المخطط المحاسبي للدولة
210	الفرع الثالث: تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة
212	المبحث الثالث: أسباب تأخر تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة ومتطلبات تنفيذه
212	المطلب الأول: الصعوبات التقنية التي تواجه تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة
213	الفرع الأول: القيود المتعلقة ببعدها المالية للمحاسبة الجديدة

فهرس المحتويات

216	الفرع الثاني: القيود المتعلقة بإدماج الأمرين بالصرف ضمن المحاسبة العامة للدولة
216	الفرع الثالث: تنفيذ نظام مدمج لتسيير المالية العمومية
217	المطلب الثاني: الصعوبات المفاهيمية التي تواجه تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة
217	الفرع الأول: الأسباب السياسية
217	الفرع الثاني: مقاومة التغيير
218	الفرع الثالث: ندرة الموظفين المؤهلين واعتماد المحاسبين على الأساس النقدي
218	الفرع الرابع: غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية
218	المطلب الثالث: متطلبات تنفيذ إصلاح المحاسبة في الجزائر
218	الفرع الأول: التغييرات التشريعية والإصلاح الإداري
218	الفرع الثاني: وضع جدول زمني لتنفيذ إصلاح المحاسبة في الدولة
219	الفرع الثالث: التغييرات في قدرة تكنولوجيا المعلومات وبناء المهارات والقدرات في مجال المحاسبة العمومية وإدارة التغيير
219	الفرع الرابع: الاستفادة من تجارب الدول الناجحة في إصلاح أنظمتها المحاسبية والمالية
222	خلاصة
	الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
224	تمهيد
225	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
225	المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية
225	الفرع الأول: جمع الوثائق والبيانات
226	الفرع الثاني: المقابلات الشخصية
227	الفرع الثالث: الاستبيان
227	المطلب الثاني: الإطار العام للاستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة
227	الفرع الأول: مراحل إعداد الاستبيان
230	الفرع الثاني: هيكل الاستبيان
231	الفرع الثالث: التأكد من صدق الاستبيان وثباته
232	الفرع الرابع: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة بالدراسة
233	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل البيانات الأولية ونتائج اختبار واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

فهرس المحتويات

234	المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة
234	الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة حسب الجنس
234	الفرع الثاني: تقديم عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي
235	الفرع الثالث: تقديم عينة الدراسة حسب جهة العمل
236	الفرع الرابع: تقديم عينة الدراسة حسب التخصص العلمي
237	الفرع الخامس: تقديم عينة الدراسة حسب الخبرة المهني
238	المطلب الثاني: نتائج اختبار تقييم الوضع الراهن للمحاسبة العمومية في الجزائر
238	الفرع الأول: الممارسة المحاسبية في القطاع العام الجزائري استنادا إلى مدونة حسابات الخزينة
242	الفرع الثاني: إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام بالجزائر
246	المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج اختبار إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS
246	المطلب الأول: نتائج اختبار دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS
246	الفرع الأول: اتجاه المستجوبين نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS
251	الفرع الثاني: الاختبارات المتعلقة بدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS
253	المطلب الثاني: نتائج اختبار تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه في الجزائر
253	الفرع الأول: اتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر
260	الفرع الثاني: الاختبارات المتعلقة بتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري
261	الفرع الثالث: اتجاه المستجوبين نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر
267	الفرع الرابع: الاختبارات المتعلقة بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري
269	خلاصة
271	خاتمة عامة
278	قائمة المراجع
291	قائمة الملاحق



قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام	01
21	مقارنة مزايا كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في القطاع العام	02
47	تشكيله أعضاء مجلس IPSASB والهيئات المراقبة له إلى غاية 2016	03
54	الفروق الرئيسية بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	04
68	المراحل الزمنية التي مر بها مشروع إعداد الإطار المفاهيمي	05
75	الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة	06
77	عناصر القوائم المالية التي تناولها الإطار المفاهيمي	07
79	ملخص أسس قياس الأصول والخصوم	08
108	الفروق بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقا لأساس الاستحقاق والمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي	09
112	الحواجز النظرية والتطبيقية التي تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام	10
172	تطور مؤشر الميزانية المفتوحة في الجزائر	11
192	الحاجة من وراء إصلاح حسابات الدولة بالجزائر	12
193	قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة	13
228	قائمة المحكمين	14
229	مجتمع الدراسة والعينة المستهدفة.	15
231	معاملات الثبات "طريقة ألفا كرونباخ" لمختلف مقاييس الاتجاه.	16
234	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	17
235	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	18
236	توزيع العينة حسب جهة العمل	19
237	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	20
237	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	21
246	اتجاه المستجوبين نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS	22
252	إختبار طبيعة توزيع دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS	23
252	مختلف الاختبارات المتعلقة بدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS	24

قائمة الجداول

253	اتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	25
260	إختبار طبيعة توزيع تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري	26
260	مختلف الاختبارات المتعلقة بتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري	27
261	اتجاه المستجوبين نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	28
268	اختبار طبيعة التوزيع الخاص بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	29
268	مختلف الاختبارات المتعلقة بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	30



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
41	التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	01
41	مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي	02
42	التنوع الاقتصادي لمجلس IPSAS	03
49	الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	04
52	قاعدة تحويل معايير IAS في القطاع العام من قبل IPSASB	05
81	الهدف من المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 01 عرض القوائم المالية	06
82	الاعتبارات الكلية في القوائم المالية	07
129	أنواع الآمرين بالصرف في الجزائر	08
209	تصنيف حسابات الدولة	09
233	تمثيل بياني لمختلف الاختبارات المستخدمة في برنامج SPSS	10
234	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	11
235	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	12
236	توزيع العينة حسب جهة العمل	13
237	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	14
237	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	15
238	درجة كفاية القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	16
239	جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية بالجزائر	17
239	مساهمة القوائم الحالية المفصح عنها في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية في الجزائر	18
240	مساهمة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحالي في مساءلة جميع الهيئات العمومية عن الشؤون المالية والموارد الموكلة إليها.	19
241	النقائص التي يعترضها نظام المحاسبة الحالي في الجزائر	20
242	درجة تأييد إصلاح مدونة حسابات الخزينة الحالية	21
243	دراية المستجوبين بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق في الجزائر.	22
244	درجة دراية المستجوبين بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق في الجزائر.	23
245	تأييد التوجه العالمي نحو التبنّي التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	24

المقدمة العامة

لطلما كانت المحاسبة أداةً فاعلةً للتحكم والتعامل مع المعطيات المالية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار، سواء كان ذلك على مستوى المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي) من خلال المحاسبة المالية أو العامة، أو المؤسسات العمومية (ذات الطابع النفعي الغير الربحي) من خلال المحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنة.

خلال السنوات الأخيرة قامت غالبية الدول المتقدمة بتغييرات عديدة على مستوى أنظمتها لمحاسبة القطاع العمومي، والذي يندرج في عملية أضخم منه تتمثل في تغيير وعصرنة الإدارة العمومية، وكان الهدف من كل هذه الإصلاحات هو: تطوير فعالية وكفاءة الخدمات العمومية المقدمة.

فالمحاسبة وفقاً للأساس النقدي ظلت طوال العقود السابقة تمثل نظام المعلومات المالي المحاسبي في القطاع العمومي والذي يقوم على تسجيل التدفقات النقدية المتمثلة في النفقات والإيرادات، وهناك العديد من الدول لا تزال تعتمد عليه. غير أن التوجه الإصلاحية الحديث لدى الكثير من الدول (خاصة المتقدمة منها) بخصوص محاسباتها كانت أصلاً تقود نحو تبني "محاسبة الذمة" بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في محاسبة المؤسسات الخاصة (أو ما يعرف بالمحاسبة المالية)، حيث أشارت دراسة بينيتو Benito 2007 إلى أن 80% من الدول الأوربية توصلت إلى ضرورة التوجه نحو "محاسبة دورية تقوم على مبدأ الاستحقاق"¹.

وفي وجود هيئة تقوم بسن معايير تمثل أحدث ما تم الوصول إليه من معايير تخص المحاسبة العمومية، وهي: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، فإن الأمر لا يتعدى تبنيها، حيث يرى الكثير أن المعايير الصادرة عن هذه الهيئة IPSAS، تعتبر وجهة الإصلاحات في المحاسبة العمومية وذلك من أجل تفادي تضيق الجهد والوقت وبصفة مجمل بصيغة أخرى "من أجل تفادي إعادة اختراع العجلة" ما دام أن هناك نموذج دولي متوفر وجاهز للاستعمال.

يجب الإشارة إلى وجود نوع من التخوف من تطبيق المعايير الدولية IPSAS من طرف بعض المختصين، وذلك راجع إلى عدم معرفتهم بهذه المعايير، حتى أن هناك من هو مع تطبيق هذه المعايير إلا أنه لا يقدم تفسيرات مقنعة بشكل كافٍ، مما يدل على أن هذه المعايير لا تزال غير معروفة بشكل واسع حتى بالنسبة للموالين لتطبيقها، كما أن هناك سبب آخر يدعو المتخصصين إلى التخوف من تطبيقها هو هيمنة معايير محاسبة المؤسسات الخاصة أو ما يعرف بمعايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية IAS/IFRS على هذه المعايير، بالإضافة إلى كل ما سبق فإن هناك من يشكك أيضاً في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSASB وهو ما أشار له روشر Sébastien Rocher بحيث أشار إلى هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في

¹ Benito B., Brusca I. and Montesinos V, **The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs**, International Review of Administrative Sciences 73(2), 2007, pp 323-350.

حين هناك تغييب للفاعلين في القطاع العمومي (ممثلين للوزارات، منظرين وطنيين، محاسبين عموميين...) من جهة، ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني.¹ إلى جانب كل ما سبق يجب الإشارة إلى أن عملية إصلاح المحاسبة العمومية تبقى عملية بطيئة وتتطلب جهداً ووقتاً وكلفةً معتبرةً، فالنموذج البريطاني في تبني محاسبة عمومية حديثة تقوم على مبادئ محاسبة الذمة ومحاسبة الاستحقاق تطلب 7 سنوات من تاريخ تبني إصلاحات نظام المحاسبة والموازنة سنة 1995 إلى إصدار أول التقارير المالية وفقاً لمحاسبة الذمة سنة 2002، ناهيك عن تجارب الدول الأخرى كأستراليا ونيوزيلندا الجديدة والتي تعتبر هي الأخرى خبرات يجب الاعتماد عليها في استيعاب عملية الإصلاح. وعلى الرغم من كل الانتقادات الموجهة إلى عملية التوافق بين الأنظمة المالية المحاسبية العمومية والتقارب فيما بينها نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS، إلا أن غايات وحوافز هذه العملية أكبر بكثير من كل تلك الانتقادات.

وفي الجزائر، وغير بعيد عما هو قائم في بقية الدول، تقوم المؤسسات والهيئات العمومية بتطبيق المحاسبة العمومية من أجل التحكم في معلوماتها المالية، ومن أجل حماية الأموال العمومية وترشيد عملية تحصيل الموارد وإنفاقها، وضمان احترام اعتمادات الموازنات.

وتقوم المحاسبة العمومية بالجزائر على (1) قواعد قانونية: وهي تلك المتعلقة بالاعتماد الموازني وتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ومراقبتها؛ (2) قواعد فنية: هي تلك القواعد التي تهدف إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

ويمكن حصر مجال استخدامها في جانبين: (1) الجانب العضوي: يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي تلك المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية وهي الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛ (2) الجانب المادي: المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية التي تطبق عليها قواعد المحاسبة العمومية تلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية أو بتعبير آخر بيانات إيراداتها ونفقاتها من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهي: تنفيذ الإيرادات والنفقات، تسيير الممتلكات، إنجاز عمليات الخزينة، ومسك المحاسبة.

وبالنظر إلى هذا النموذج والقائم على تطبيق محاسبة مالية عمومية من أجل التحكم في المعلومات المالية من نفقات وإيرادات، والذي يطبق مبدأ محاسبة الصندوق لا محاسبة الاستحقاق ما يجعله هو الآخر يعاني من العديد من

¹ Rocher Sébastien, **L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle**, Comptabilité - Contrôle - Audit, 2011/3 Tome 17, p. 55-83.

المقدمة العامة

نقاط القصور، مما يدفع إلى ضرورة تطبيق محاسبة الاستحقاق قريبة من نظام المحاسبة المالية للمنشآت الخاصة، وذلك لتحقيق العديد من المزايا.

وخلال السنوات الأخيرة عرفت المحاسبة المالية بالجزائر (ولو أن العملية كانت متأخرة بعض الشيء) تقدماً ملحوظاً من خلال عملية عصرنة وتحديث المخطط المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، والذي يستمد الكثير من مرجعيته من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كما أنه تم تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة تعمل على: تطبيق، تفسير وتطوير النظام المحاسبي المالي، وذلك من أجل تفادي تراجع المعايير المحاسبية الوطنية مقارنة بمثيلاتها الدولية والعالمية، بينما لا تزال المحاسبة العمومية تعاني من ضعف في التنظير وذلك لحدثة معاييرها مقارنة بالمحاسبة المالية للمؤسسات الخاصة ذات الطابع الربحي.

● إشكالية الدراسة:

من خلال العرض السابق وبالنظر إلى جميع المؤشرات السابقة، فإن عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية تمثل عملية لا مناص منها، خاصة وأن القصور الذي يعتري الأنظمة الحالية القائمة على الأساس النقدي أصبح ظاهراً، بالإضافة إلى رغبة مختلف الحكومات بما فيها الحكومة الجزائرية في مساندة التطورات في هذا الميدان، وذلك على الرغم من العوائق التي سوف تقف حتماً أمام هذا التحول. ومع توفر توجه دولي يتمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والذي سيمنح مختلف الدول العون والتوجيه من أجل تبني هذه المعايير ولو تدريجياً أو جزئياً، مع مراعاة بطبيعة الحال خصوصية كل دولة.

وعليه نطرح إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

● التساؤلات الفرعية:

ولإلمام بكل جوانب الدراسة قمنا بتجزئة هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

– هل التشريعات الحالية والمبادئ التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؟

– هل تتماشى مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

IPSAS؟

– ما هي دواعي وأهداف تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري؟

المقدمة العامة

- هل هناك عوائق وتحديات تحول دون تحول المحاسبة العمومية نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر؟

● فرضيات الدراسة:

على ضوء إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، تم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- التشريعات الحالية والمبادئ التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؛
- لا تتماشى مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS؛
- العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر إلى المستوى الدولي؛
- هناك عوائق تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر.

● أهداف الدراسة :

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الأهداف الآتية:

- التعريف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها: القانوني والتقني لإبراز مقوماتها وأهدافها؛
- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS وكيفية صياغتها، ومدى رواج استعمالها على المستوى الدولي، وكيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية؛
- بالنظر إلى النقص الكبير في التخصص في هذا الميدان على مستوى الجامعات وإهمال الجانب البحثي فيه، وهي ملاحظة بالنسبة لجميع الدول أشار إليها العديد من الباحثين، سنساهم في تقديم مرجع للذين يرغبون بالتخصص في هذا الميدان؛
- محاولة تجنب التأخر في عملية الإصلاح في المحاسبة العمومية، ومسايرة الدول الأخرى بهذا الشأن، وذلك لتجنب التأخر في مقارنة نظام المحاسبة العمومية الجزائري بالأنظمة الدولية وتحديداً بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتجنب إعادة التأخر الذي لوحظ في مقارنة محاسبة المؤسسات الربحية (ذات الطابع الخاص) مع معايير المحاسبة المالية الدولية IAS/IFRS؛
- إن هذه المرحلة تعتبر مفصلية بالنسبة لمستقبل محاسبة المؤسسات العمومية على المستوى الدولي، وقريباً على المستوى المحلي، وعليه فإنه من الأهمية بمكان الولوج إلى هذه المرحلة والإسهام فيها.

● أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- تعتبر المحاسبة بجميع تخصصاتها أداة فاعلة لتوجيه وترشيد قرارات المسيرين والمسؤولين (خاص، عمومي أو وطني) كما تمكن من متابعة ومراقبة تسيير الأموال، وعليه يكون بناء نموذج لمحاسبة مالية للدولة أداة جد فاعلة في ذلك،
- النقائص العديدة المسجلة والمحسوبة على المحاسبة العمومية؛
- إن الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية تعاني نقصاً كبيراً بالمقارنة بالمحاسبة المالية، حيث يجب بذل مجهود أكبر في تنظير ووضع معايير لهذه المحاسبة، كما يجب الاستفادة من تجربة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS التي عرفت تطوراً كبيراً وبالتالي يمكن اعتبار تجربة تطوير هذه المعايير الأخيرة أنموذجاً يمكن الاعتماد عليه؛
- إذا كانت عملية تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية تطلبت عدة عقود فإن عملية تطوير وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ستتطلب هي الأخرى فترة زمنية معتبرة بالنظر إلى العوائق الواردة في هذه العملية، لذلك يجب الإسراع والإسهام في هذه العملية من قبل مختلف الأطراف وفي مقدمتها الجامعات ومراكز البحث؛
- النقص الفادح في التكوين في مجال المحاسبة العمومية، حيث يلاحظ ندرة للمتخصصين في هذا الميدان، وتجدر الإشارة إلى أن وزارة المالية كانت قد راسلت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي من أجل فتح تخصصات تُعنى بالمحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنات؛
- تجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ستتجه أكثر نحو تبني طرق وأساليب وحتى تقارير المحاسبة المالية وبالتحديد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وهي المعايير التي بني على أساسها المخطط المحاسبي الجديد لمحاسبة المؤسسات الخاصة (ذات الطابع الربحي): النظام المحاسبي المالي Le Système SCF Comptable Financier، لذلك فإن هناك تجربة محلية سمحت بمقارنة نظام محاسبة المؤسسات الخاصة الجزائري بذلك المطبق على المستوى الدولي، فهناك أيضاً خبرة ودراية محلية غير مباشرة بالمعايير الدولية؛
- غير بعيد عن النقطة الأخيرة، وإذا كانت عملية التحول والتقريب في محاسبة المؤسسات الخاصة إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS (التي حصلت في الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF) قد أخذت وقتاً كبيراً وعرفت تأخراً بمقارنتها بباقي الدول، فإنه يجب عدم تكرار هذا التأخر في تطوير محاسبة المؤسسات العمومية، لذلك يجب المبادرة عاجلاً إلى فتح فضاءات بحث ونقاش تساهم في إثراء والتعجيل بهذه العملية؛

المقدمة العامة

- هناك رغبة من طرف الحكومة الجزائرية وبالتحديد وزارة المالية في تبني مقاربة لمحاسبة عمومية قائمة على "النتيجة أي محاسبة الذمة المالية" بالإضافة إلى الرغبة في إضفاء الشفافية اللازمة في هذه المحاسبة، حيث يلاحظ أن نموذج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS يوفر عدة أدوات تسمح بذلك؛
- إن عملية التحول التي ستشهدها المحاسبة العمومية ستشوبها العديد من المعوقات وذلك راجع إلى التعقيد الكبير الذي يحيط بهذا النشاط الحساس، بالإضافة إلى التداخل الكبير الحاصل والذي سيزيد مع تقارب المحاسبة العمومية من محاسبة المؤسسات الخاصة إلا أنه سيعقد من مهمة صياغة المعايير المحاسبية.

• حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** اهتمت الدراسة بتوضيح الأثر المتوقع من تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر IPSAS من وجهة نظر المختصين في المجال، وكذا من خلال دراسة المشاريع القائمة على مستوى الوزارة المالية وهي كل من مشروع عصرنه أنظمة الميزانية ومشروع عصرنه محاسبة الدولة التي بدأت سنة 2006 ولا تزال لحد اليوم.
- **الحدود الزمنية:** تمثلت الحدود الزمنية للدراسة في الفترة الممتدة من جوان 2015 أين قام المجلس العلمي بالموافقة على الموضوع إلى جوان 2018.

• منهج وأدوات البحث:

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة تحليلية تقوم على تتبع واستقصاء مادة البحث وتحليلها واستخلاص النتائج، كما لجأنا إلى التحليل التاريخي لتقديم لمحة عن نشأة وتطوير المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وعن الهيئة التي تتولى إصدارها، وعن تطور النظام المحاسبي العمومي بالجزائر، بالإضافة إلى ذلك سيتم الاستعانة بمنهج تحليل النظم وذلك من خلال التعرف على المشكلات المحاسبية التي تواجه المحاسبة العمومية الحالية وأوجه القصور فيها انطلاقاً من النظام المحاسبي المطبق وتحليله ومقارنته ذلك مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛ وذلك بالاستعانة بالمراجع والمصادر وخاصة المقالات والدراسات والتقارير المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمحاسبة المالية واللجوء أحياناً أيضاً إلى المعايير الدولية للمحاسبة المالية IAS/IFRS من جهة والنظام المحاسبي المالي SCF من جهة أخرى، مولين بطبيعة الحال اهتماماً كبيراً إلى التقارير الصادرة والموجهة للإفصاح، كما اعتمدنا على مجموعة من الأدوات الأخرى والمتمثلة في: البرنامج الإحصائي « SPSS » وبرنامج « Excel » في الجانب التطبيقي.

• الدراسات السابقة:

تعد الدراسات في هذا المجال محدودة جداً، ويرجعه لوودر¹ Klaus Lüder 2001 إلى: عدم اهتمام العديد من الباحثين بميدان محاسبة والتقارير المالية والموازنات ومراجعة حسابات هيئات القطاع العام، حتى أنهم لا يعتبرونه ميدان بحث فعلي، كما أن موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية العمومية عرف حديثاً في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، إلا أنه يمكن جمع أبرز الدراسات على المستوى الدولي والمحلي في (الترتيب بحسب الأهمية):

– الدراسات باللغة الأجنبية:

– دراسة **BENITO Bernardino et al. 2007** وهي بحث بعنوان "توافق أنظمة المعلومة المالية الحكومية: دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"²: وتعتبر هذه الدراسة أحسن المراجع التي يشير إليها الباحثين، باعتبارها جمعت بين دراسة مقارنة بين العديد من أنظمة محاسبة القطاع العام بالنسبة للكثير من الدول المتقدمة على المستويين: المركزي (خصت بها 21 دولة) والمحلي (خصت بها 23 دولة)، حيث لوحظ تفاوت في مستويات الأنظمة المحاسبية العمومية لهذه الدول فيما بينها وعدم توافقها بصفة مجملية مع المعايير الدولية IPSAS (متوسط مستوى التوافق لا يتعدى 60% بالنسبة للمستويين المحلي والمركزي)، وهذا راجع إلى الحداثة التي تمتاز بها هذه المعايير حسب الباحث. كما لوحظ أن الدول الأكثر اقتراباً من تطبيق هذه المعايير وموافقة أنظمتها لها هي في الغالب الدول الأنجلوساكسونية وعلى الأخص: زيلاندا الجديدة، أستراليا و المملكة المتحدة. بالإضافة إلى ذلك أثبتت الدراسة أن الاختلاف والتفاوت لوحظ أيضاً بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي، مما يستوجب بذل جهودات أكبر للمقارنة بين أنظمة المحاسبة العمومية، إلا أن هذه العملية ستأخذ وقتاً، كما أن مراجعة المعايير الوطنية هي الأخرى عملية بطيئة.

– دراسة **Antonio M. López Hernández et Carmen Caba Pérez 2010**، وهي بحث بعنوان "دراسة الشفافية المالية العمومية في دول الميركوزير MERCOSUR"³: حيث هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة المعلومات المالية العمومية الصادرة عن الدول الأعضاء في منظمة⁴ MERCOSUR في تقاريرهم العمومية في نهاية السنة ومقارنتها بتوصيات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، من أجل تحديد ما إذا قامت هذه الإجراءات التي خصت نظام المعلومات المالي العمومي على مستوى المنطقة من ترقية

¹ Lüder, K, **A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment**, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol 7, 1992.

² Benito B., Brusca I. and Montesinos V., **op.cit**.

³ Carmen Caba Pérez et Antonio Manuel López Hernández, **La Transparence Financière Publique Dans Les Pays Membre De Mercosur**, Revue internationale des sciences administratives 75 (1), 2009.

⁴ وهي: الأرجنتين - البرازيل - الباراغواي - الأوروغواي.

مستوى شفافيته، توافقه وقابلية مقارنة تقاريره المالية عبر السنوات بين مختلف حكومات الميركوزير. حيث سمحت هذه الدراسة بالنسبة للباحثين بالوصول إلى النتائج التالية:

✓ من أجل مواكبة النماذج المحاسبية العمومية لدول المنظمة مع النموذج الموصى عليه في معايير IPSAS تفرض تغييرات كبيرة لا تتعلق بشكل تقارير وميزانيات الإفصاح بل حتى مضمونها،

✓ أما فيما يخص الميزانية le bilan المعروضة الكل متفق نسبياً على ضرورة تحضير وثيقة تحدد الأصول والخصوم، ولو مع وجود تباينات معتبرة فيما يخص ما إذا كان عرض هذه المعلومات يكون في الجزء الرئيسي من التقرير أو في الملاحظات الملحقة،

✓ لم يتم الإفصاح كلياً عن أي تقرير مالي موصى به من طرف المعايير الدولية IPSAS ضمن التقارير المالية العمومية السنوية المنشورة من طرف الميركوزير.

وهو ما قاد الباحثين إلى أن النتائج المحصلة تدفع إلى التفكير في أن نوعية التقارير المالية السنوية الصادرة عن دول الميركوزير والتي تمت دراستها ليست متوافقة مع المعايير الدولية IPSAS، وهو ما يستدعي تغييرات كبيرة لا تتعلق بشكل التقارير المنشورة فحسب وإنما أيضاً بمضمونها.

- دراسة **Ijeoma, N. B 2014**، وهي بحث بعنوان " أثر المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في الوحدات الحكومية بنيجيريا"¹: وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر معايير IPSAS على التقارير المالية في القطاع العام النيجري، وخلصت إلى أن اعتماد وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يحدث ثورة في المحاسبة في العمومية في بلد مثل نيجيريا أين يعم الفساد، فهي تزيد من موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في الوحدات الحكومية، كما أنها تركز على المساءلة من قبل المواطنين وبالتالي التركيز المتزايد على القضاء على الفساد وتعزيز الشفافية في الحكومة..

- دراسة **Mohammed Huweish Allawi Alshujairi 2014**، وهي بحث بعنوان "إصلاح نظام المحاسبة الحكومية وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في العراق"²: هدفت هذه الدراسة لتحديد ما إذا كان ينبغي لبلد نام مثل العراق أن يعتمد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق كوسيلة لتحسين نظام المحاسبة العمومية، حيث ركزت على دراسة عيوب النظام الحالي في العراق وضرورة إصلاحه، وعلى فوائد الإصلاح وتحدياته وكذا شروط إنجاحه، موزلك من خلال تصميم استبيان للإطلاع على آراء عينة البحث التي

¹ Ijeoma, N. B., **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria**, International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, 2 (3), 2014.

² Mohammed Huweish Allawi Alshujairi, **Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq**. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014.

تمثلت في كل من: المحاسبين في وزارة المالية، مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والأكاديميين المختصين في المجال في جامعات العراق للحصول على البيانات المطلوبة، وقد بينت نتائج الاستبيان أن عددا كبيرا من المستطلعين يعتقدون أن نظام المحاسبة العمومية العراقي يحتاج إلى إصلاح هام مستشهدين بالسبب الرئيسي ألا وهو الفساد. وقدمت الدراسة توصيات للحكومة العراقية مفادها إجراء المزيد من الإصلاحات في تسيير القطاع العام والمالية العمومية ككل، وتدريب المحاسبين المؤهلين وتطوير نظام المعلومات المحاسبية جنبا لجنب مع تطبيقات تكنولوجيا المعلومات.

الدراسات باللغة العربية:

- دراسة شلال زهير 2014، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان "إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"¹: وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة، وعلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، وعن بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الصندوق" إلى "مبدأ الاستحقاق" وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، حيث قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بتقريب نظامها إلى نظام المحاسبة المالية أو العامة، ضمن مخطط محاسبي جديد لتسجيل العمليات المالية للدولة، لكن هناك نقائص أشار إليها أهمها أن الإصلاحات عنت بشكل رئيسي بالجانب الفني أو التقني لنظام محاسبة الدولة، أي غياب تنظيري وقانوني مرجعي، وهذا يعتبر إشكالا كبيرا لأن غياب إجراءات تنظرية وتقنية للمراحل الإدارية والميدانية المتعلقة بتنفيذ العمليات يجعل من الضروري توسيع نطاق الإصلاح على مستوى: الإطار القانوني والتنظيمي والإجرائي من جهة وعلى مستوى تعميم العملية إلى المستويات المحلية من جهة أخرى. وخلصت الدراسة بتقديم توصيات لتفعيل تطبيق الإصلاحات القائمة، ومن أهمها: تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخزينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام .

- دراسة مغني نادية 2017، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان "دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)"²: حيث هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية بناء

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014.

² نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017.

تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تمليه أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر، من خلال التطرق لنظام المحاسبة العمومية الحالي وتبيان مظاهر الخلل فيه سواء فيما تعلق بمدونة حسابات الخزينة ومسار تنفيذ العمليات المالية أو الميزانية العامة للدولة والرقابة على الأموال العمومية، وتوصلت لضرورة إصلاح المحاسبة العمومية بما يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وأوصت بضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة لتنفيذ مشروع الإصلاح بالاستناد للممارسات المحاسبية الدولية وبما يراعي خصائص البيئة الجزائرية.

- دراسة **قاوي زهير 2012**، وهي رسالة ماجستير بعنوان "النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989"¹: هي دراسة قانونية بحثية عن الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، حيث أشار فيها الباحث إلى أن المحاسبة العمومية عرفت تطوراً في تنظيم إجراءاتها القانونية انطلاقاً من سنة 1989، لكن مع ذلك تبقى محفوفة بنقاط النقص والقصور، وأبرزها أن كل ما يهم في عملية مراقبة الإجراءات هو: مراقبة مدى العمل في إطار قانوني من عدمه، دون المحاسبة على أساس النتائج النهائية المحققة لتطبيق الميزانية ومدى نجاعة التسيير أو تحقيق الأهداف المطلوبة². وبمجرد توفر شرعية العملية المالية تسقط كل الرقابات الأخرى، الأمر الذي يستدعي توسيع نطاق الإصلاح في محاسبة الهيئات العمومية، ليشمل أيضاً نجاعة التسيير بالإضافة إلى مراعاة عنصر الوقت في تنفيذ العمليات المالية.

موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

تناولت معظم الدراسات السابقة سواء باللغة العربية أو الأجنبية أهمية التحول نحو أساس الاستحقاق من خلال تبني معايير IPSAS في تطوير أنظمة المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام، وتتنوع مواضيع تلك الدراسات في جوانب فرعية كأساليب المحاسبة والتسيير العمومي الجديد ومقارنة الممارسات المحاسبية السائدة، في حين أنها لم تتطرق بشيء من التفصيل لموضوع سبب نشأة المعايير والمراحل التي مرت بها حتى وصلت إلى ما وصلت إليه اليوم والتحديات التي تواجه الدول عند إبداء رغبتها في التحول إليها وكيفية تخطي هذه التحديات، ولا إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، واكتفت بتأييد هذه المعايير والإشارة إليها فقط، كما أنها لم تختبر قابلية تطبيق هذه المعايير على البيئة الجزائرية ولم تبرز الأثر الذي يمكن أن تحدثه المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في حالة تبنيها على تطوير تنظيم

¹ قاوي زهير، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2012.

² في الحقيقة هذا القصور لا يعني فقط النظام الجزائري، بل هي تعني أغلب الأنظمة بما فيها تلك الخاصة بالدول المتقدمة، حيث صرحها محافظ انديانابوليس ستيفن سميث Stephen Smith واصفاً الوضع بعد انتخابه سنة 1992: "نحن نستعمل مبادئ عامة في المحاسبة العمومية تسمح لنا بتفادي أن يقوم إداريون باختلاس أموال دافعي الضرائب، لكن ليس لتبذيره" مبرزاً بذلك إشكالية الهدف من المحاسبة العمومية.

المقدمة العامة

مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر. وعليه فإن هذه الدراسة تغطي معايير IPSAS بشكل متكامل ووفق آخر تحديثاتها، وكذا الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الذي لم تتناوله أي دراسة من الدراسات المشار إليها، فضلا عن اختبار مدى إمكانية الاستفادة منها في البيئة الجزائرية ومدى تقبل الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة للدولة لهذه المعايير، وكذا معرفة آراء الخبراء المحاسبين والمحافظين المحاسبين كونهم سيدعون للمصادقة على الحسابات في حالة تنفيذ الإصلاح المحاسبي.

وعليه تتميز دراستنا في أنها تناولت موضوع الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال محاولة جمع معلومات بواسطة استبيانات موجهة إلى بعض المعنيين بالتخصص، وإجراء مقابلات مع البعض، والتطرق للمشاريع التي تتولى إعدادها حاليا وزارة المالية سواء فيما تعلق بعصرنة محاسبة الدولة أو الميزانية.

• هيكل الدراسة:

استنادا إلى الهدف المرجو من القيام بهذه الدراسة وللإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية، تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول، يتناول كل فصل مجموعة من المباحث المختلفة بما يخدم سياق البحث وجزئياته. حيث يتناول الفصل الأول الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بداية من ماهية الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية وضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ومن ثم يتم تناول عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال دراسة نشأتها، مفهومها وهيئة الصادرة عنها، إيجابياتها والنقد الذي وجه إليها، ثم التطرق إلى علاقة المعايير المحاسبية في القطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS، وكيفية إصدارها وأساليب تبنيها ونطاق استخدامها.

أما في الفصل الثاني سنعمل على دراسة تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وذلك بالتطرق لعرض أهم ما جاء في هذه المعايير والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، كما سنقوم بتناول المخاطر التي قد تنجر عن التوجه نحو تبنيها ومتطلبات نجاحه.

في حين سنخصص الفصل الثالث لتناول التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تناول الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر أين نقوم بإبراز تطورها التاريخي منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، بالمرور على أبرز المحطات التاريخية التي شهدتها والتغيرات والتحولات التي عاشتها، من خلال دراسة القوانين التي صيغت لضبطها، ومعرفة أساليب الرقابة المطبقة على العمليات المالية والمحاسبية، كما سنتناول الإطار التقني للمحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى التعليم العام رقم 26 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة

والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة، وكذا أنواع المحاسبات المسكدة في ظل محاسبة الدولة، وفي الأخير نعرج على المبادئ والتقنيات المحاسبية المتعارف عليها في الجزائر، ونقدم تقييم لنظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر للوقوف على نقاط قوته وضعفه.

أما الفصل الرابع تحت عنوان آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فسوف يتضمن ما ورد في المشاريع التي باشرتها وزارة المالية لإصلاح المحاسبة العمومية بدءاً من تناول محاولات عصرنه نظام المحاسبة العمومية غير الناجحة المتمثلة في إصلاح سنة 1995، تليه محاولات تحديد نموذج جديد للمحاسبة في إطار مشروع عصرنه محاسبة الدولة لسنة 2006 وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وفي الأخير أسباب تأخر تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة ومتطلبات تنفيذه.

بينما نخصص الفصل الخامس والأخير لعرض ومناقشة نتائج الاستبيان الذي وزع على عينة عشوائية مكونة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة إضافة لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين. وفي الأخير تناولنا في خاتمة الدراسة أهم النتائج المتوصل إليها، إختبار الفرضيات مع اقتراح التوصيات التي رأيناها مناسبة للموضوع.

• صعوبات الدراسة:

صادفنا خلال بحثنا هذا الكثير من الصعوبات سواء من الجانب النظري، أين واجهنا ندرة المراجع في مجال المحاسبة العمومية لاسيما باللغة العربية، كما أن عملية الترجمة لم تكن بالأمر السهل ولاسيما في المصطلحات التقنية البحتة، أما من الجانب التطبيقي فقد واجهنا العديد من الصعوبات في ظل رفض بعض المهنيين الإجابة على الاستبيان، إضافة لصعوبة جمع المعلومات المتعلقة بمشاريع الإصلاح ذلك أن المشاريع لم تنفذ بعد، حيث لمسنا بعض التحفظات والسرية لدى المسؤولين عليها على مستوى وزارة المالية.

الفصل الأول

الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تمهيد:

يعيش العالم اليوم في عصر العولمة التي تجلت في معظم جوانب الحياة المختلفة، حيث شهد مجال التسيير العمومي في ظل هذه العولمة تغيرا سريعا في المفاهيم والأساليب والأنظمة المعمول بها، وذلك توازيا مع تطور حاجيات الأفراد وتعدد الخدمات التي تتولاها الإدارة. وأصبحت الدول مطالبة أكثر من أي وقت مضى بمسؤولية إصلاح إدارتها والارتقاء بأدائها، قادرة على تنفيذ سياساتها العامة بشكل فعال، وبالتالي تلبية الحاجات العامة.

وفي هذا السياق، تعتبر أنظمة المحاسبة العمومية من بين أهم الوسائل المستخدمة لترشيد إدارة المال العام، حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف صناعات القرار، وتساهم هذه المعلومات بدورها في تحقيق رقابة فعالة على إدارة الأموال العمومية لتحقيق الأهداف المرجوة. وقد ثبت عجز المحاسبة التقليدية في توفير معلومات ذات شفافية وملائمة، وباتت أنظمة المحاسبة العمومية في الوقت الحالي مطالبة بالانصياع لمتطلبات التحديث والتجديد.

وفي ظل هذه المستجدات، أدركت العديد من الحكومات والمنظمات الدولية في جميع أنحاء العالم ضرورة عصنة أنظمتها المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إضفاء الشفافية، وتوفير معلومات مالية دقيقة وشاملة وموثوق بها للمساءلة واتخاذ القرار، من أجل الحفاظ على الاستدامة المالية وتجنب مخاطر الأزمات المالية.

ولتحقيق ذلك، تخلت عن المحاسبة التقليدية المبنية وفقا لأساس نقدي، وتحولت إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، والتي توفر نظام محاسبي شامل ومتكامل، يعزز من شفافية التقارير ومن إدارة المخاطر، ويسمح بتحديد التكلفة الكاملة للخدمات المقدمة.

وفي تحولها لأساس الاستحقاق المحاسبي، تلجأ العديد من الحكومات والمنظمات لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، باعتبارها المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا في القطاع العام، والتي توفر مثل هذه المعلومات.

لذلك سوف نقوم من خلال هذا الفصل بالتعرف على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، مواطن قوتها، فائدتها، والتحديات التي تواجه الدول عند تبنيها، من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: إصدار، تبني واستخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات العمومية وتتعدد من دولة لأخرى، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم وطبيعة أنشطتها، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها: "الأهداف التشغيلية للوحدة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية"¹.

كما يختلف الباحثون في مجال المحاسبة في تقسيم الأسس المحاسبية، فمنهم من يرى أن هناك أساسين محاسبيين رئيسيين هما: أساس الاستحقاق والأساس النقدي، ومنهم من يضيف إليهما أساس الالتزام، غير أن لجنة القطاع العام والتي كانت تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين أضافت للأساسين السابقين أساسين آخرين منبثقين منهما، وهما كل من أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي المعدل، وبذلك يصبح هناك أربعة أسس محاسبية معتمدة. وفي الآونة الأخيرة كثر النقاش حول أي من هذه الأسس أكثر قيمة ونفعاً، ولتحديد أي الأسس المحاسبية هي الأفضل للقطاع العام، ينبغي أن تكون التعاريف لكل من هذه الأسس واضحة وجلية، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث فهم الاختلافات الموجودة بين هذه الأسس، من خلال التطرق إلى مفهوم كل أساس، وإبراز ميزاته وعيوبه، ومن ثم إجراء مقارنة بينهم للوقوف على أبرز هذه الاختلافات.

المطلب الأول: ماهية الأساس النقدي

إن الأساس النقدي هو الأساس الشائع جداً في القطاع العام، وهو مستخدم منذ فترة طويلة في كثير من دول العالم خاصة في القرنين الماضيين ولا يزال يستخدم لحد الآن، وفيما يلي نتطرق إلى مفهومه، مزاياه وعيوبه.

الفرع الأول: مفهوم الأساس النقدي

يعرف الأساس النقدي على أنه الأساس الذي يعتبر أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه، وأن النفقة يعترف بها في تاريخ دفعها، وذلك بصرف النظر إن كانت تلك الإيرادات أو النفقات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترة مالية سابقة أو لاحقة، وسواء كانت تتعلق بنشاط جار (بضاعة أو خدمات مستهلكة مباشرة) أو بنشاط رأسمالي.² أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف الأساس النقدي على أنه: "ذلك الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند استلام أو دفع النقدية".³

¹ إسماعيل حسين أمحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003، ص138.

² إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص72.

³ IFAC, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, 2008, p926.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كما عرف على أنه: "النموذج الإجمالي للتدفقات النقدية المحاسبية، ويعترف بجميع التدفقات النقدية المرتبطة بالأحداث الاقتصادية، حيث يضم التدفقات من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية".¹

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الأساس النقدي على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي بموجبه يتم تسجيل العمليات التي تم دفع/استلام قيمتها النقدية، أي أنه لا يعترف بالإيرادات إلا عند استلامها فعلا، وكذلك النفقات لا يعترف بها إلا إذا دفعت فعلا، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

وغالبا ما نجد الأساس النقدي مطبق في وحدات القطاع العام غير هادفة للربح، فإيرادات ونفقات الدولة لا توجد بينهما أي علاقة سببية مما يجعل استخدام هذا الأساس مناسب لها، حيث يكون الهدف من النظام المحاسبي العمومي هو متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة، ومن ثم إظهار المركز المالي وما تحقق من فائض أو عجز نقدي في قائمة الحساب الختامي للدولة، على عكس المؤسسات التجارية والمؤسسات الهادفة للربح فلا يمكنها تطبيقه، فمثلا إذا افترضنا أن إحدى المؤسسات التجارية قامت ببيع بضاعة للغير ولم تقبض إلا جزء فقط من المبلغ أما الجزء الآخر بالأجل، فوفقا لتطبيقها للأساس النقدي لا تسجل في دفاترها إلا ما تم قبضه فقط، وكذلك الأمر في حالة الشراء بالأجل أيضا، الأمر الذي ليس في صالحها، فهذا الأساس غير مناسب لها. وكما هو معروف ما من أسلوب عمل إلا وله مزايا وعيوب، لذلك سوف نبين فيما يلي كل من مزايا الأساس النقدي وعيوبه.

الفرع الثاني: مميزات الأساس النقدي

يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا، والتي نوضحها فيما يلي:²

- الوضوح والبساطة وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين: لعدم وجود الحاجة إلى تسويات قيدية في نهاية الفترة المحاسبية؛
- يمكن من خلاله إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية.
- تعتبر تكلفته منخفضة نسبيا مقارنة بأساس الاستحقاق؛
- يوفر البيانات المفيدة التي تسمح بتحليل أثر النقدية على المعاملات المالية ويسهل استعراض وتقييم الوضع النقدي؛

¹ Cotter Julie, **Accrual and cash flow accounting models: A comparison of the value relevance and timeliness of their components**, Accounting and Finance 36, 1996, pp 127-128.

² حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 34.

- نظرا لاستخدامه على نطاق واسع، فإنه يسهل من مقارنة ميزانيات وحسابات الدول ببعضها.¹
 - موضوعي: حيث لا يحتاج تطبيقه إلى استخدام عوامل التقدير الشخصي، نظرا لمحدودية الخيارات.²
- يتضح لنا من خلال ما سبق أن الأساس النقدي مثلما هو موضح من اسمه يتعلق بالتدفقات النقدية، ويتميز ببساطته وسهولته، لأنه لا يدخل أي تعديلات على الحسابات، ومن ميزته أيضا أنه موضوعي، لأنه لا يشجع على استخدام التقديرات والأحكام الشخصية، كما أن تكلفته غير باهظة إذا قورن بأساس الاستحقاق.

الفرع الثالث: المآخذ على الأساس النقدي

على الرغم من مزايا هذا الأساس إلا أنه لا يخلو من العيوب، فهناك العديد من المنتقدين له الذين يسردون عيوبه وأوجه قصوره، وفيما يلي نقوم بعرضها:

- تجاهله لبعض العناصر المهمة: فحسب الدراسة رقم 6 للاتحاد الدولي للمحاسبين وردت أحد عيوب الأساس النقدي، وهي أنه "لا يعترف بالنفقات عند حدوثها بالرغم من وجود التزامات"، و"لا يتجاهل الخصوم الناشئة عن العمليات العادية فحسب، وإنما يتجاهل أيضا الديون والخصوم الأخرى على المدى الطويل".³

- لا يتماشى ومتطلبات الشفافية، ولا يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي: فحسب Ball Ian و Pflugrath Gary فإن المواطنين والمستثمرين بحاجة إلى المزيد من المعلومات المالية الشاملة والموثوق بها، وإلى زيادة الشفافية والمساءلة من الحكومات. وأن إهمال ذلك عواقبه وخيمة، إذ أن الحكومات سوف تتحمل المزيد من التكاليف. فغياب الشفافية يعني غياب المساءلة وانعدام الثقة كما أوضح رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولن تستطيع الحكومات تحقيق الشفافية والمساءلة باستخدام الأساس النقدي، ولا أن تسمح للمستثمرين والمواطنين من اتخاذ قرارات مستنيرة تماما. ذلك أن الأساس النقدي عاجز عن عكس الصورة الحقيقية والعادلة للمركز المالي؛ فالتقارير الناتجة وفقا له لا تعكس سوى جزء قليل جدا من الصورة الكلية.⁴

- لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات: يعتبر عدم التمييز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات واحد من أوجه القصور الرئيسية، فمثلا نجد أن التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الأصول تعامل بنفس الطريقة التي تعامل

¹ Amir Azadi MARAND and al, **The effectiveness of replacing accrual instead of cash based in the public sector accounting and budgeting**, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, Vol. 4 (S1) April-June 2014, p1201.

² Rossana Guerra de Sousa et al, **Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information**, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63, 2013, p.221.

³ IFAC, **Accounting for and Reporting Liabilities**, IFAC, New York, 1995, p16.

⁴ Ball Ian and Pflugrath Gary, **Government Accounting-Making Enron look good**, World Economics, Vol. 13, No. 1, January-March, 2012, p p 6-7.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بها التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب، كذلك الأمر بالنسبة للإقراضات الحكومية – التدفقات النقدية الخارجية- يتم التعامل معها بنفس الطريقة التي يتعامل بها عند دفع رواتب موظفي القطاع العام.¹

- لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات: أي تحميل كل دورة بما يخصها من النفقات والإيرادات وكل دورة مستقلة عن الدورة السابقة لها أو اللاحقة، فاستخدام الأساس النقدي يؤدي إلى تداخل الفترات المحاسبية، مما لا يسمح بدراسة المركز المالي الحقيقي للدولة لكل سنة.

- لا يعكس حسابات الأصول والخصوم (ممتلكات الهيئة العمومية): الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي غير قادر على رقابة وتقييم الأداء بكفاءة وفعالية؛ فهو يقيس الأحداث المالية النقدية فقط، ولا يولي اهتمام لقياس الأداء.

- لا يقيس التكلفة: (فمؤيدي هذا الأساس يعتقدون أن حساب التكلفة الحقيقية لوحدة الأداء غير مهم لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة).

- لا يمكن من تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة للإيرادات العامة والنفقات العامة لكل سنة مالية.²

- استخدام هذا الأساس يشجع الهيئات العمومية على الصرف قبل انتهاء السنة المالية لاستنفاد المخصصات الباقية أو تأجيل الصرف للسنة المالية القادمة لتخفيف العبء على السنة المالية الحالية.³

المطلب الثاني: ماهية أساس الاستحقاق

كما هو معروف فإن أساس الاستحقاق هو الأساس المطبق في الوحدات التجارية التابعة للقطاع الخاص، حيث يبيّننا أنه لا يمكن لهذه الوحدات تطبيق الأساس النقدي فهو ليس في صالحها، وكما هو الحال في القطاع الخاص فقد بدأت دراسات تلوح في الأفق منذ بداية التسعينات حول إمكانية تبني أساس الاستحقاق تدريجياً في القطاع العام أيضاً، نظراً لقصور الأساس النقدي في تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة، وعدم قدرته على اكتشاف التلاعبات والفساد المالي والإداري، فأصبحت عملية إصلاح النظام المحاسبي العمومي لا غنى عنها، وبدأت الدول لاسيما المتقدمة منها في اتخاذ خطوات جدية بهذا الشأن. حيث سعت الكثير من الدول في هذا الخصوص لإصلاح أنظمتها المحاسبية من خلال اعتماد أساس الاستحقاق حتى يكون النظام قادراً على منع أي فساد إداري أو هدر في المال العام. وفيما يلي نقدم مفهوم أساس الاستحقاق ومزاياه وعيوبه.

¹ Idem, p7.

² حسام أبو علي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

³ نفس المرجع السابق، ص 39.

الفرع الأول: مفهوم أساس الاستحقاق

من وجهة النظر الكلاسيكية المحاسبية، فإن أساس الاستحقاق هو ذلك الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالعناصر المحاسبية عند ظهورها، بغض النظر عن توقيت استلام أو دفع النقد أو أي شكل آخر من التعويضات.¹ وقد جاء تعريفه حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين كما يلي: "أساس الاستحقاق هو ذلك الأساس المحاسبي الذي تؤخذ بموجبه العمليات والأحداث الأخرى بعين الاعتبار عند تحققها (وليس فقط عند استلام النقدية أو ما يعادلها أو دفعها). يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية وتنعكس في التقارير المالية للفترات التي تتعلق بها".²

على ضوء ما سبق يمكن تعريف أساس الاستحقاق على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي يقوم بتسجيل الإيرادات على أساس تاريخ استحقاقها سواء حصلت أم لم تحصل، وكذلك الأمر بالنسبة للنفقات سواء دفعت أم لم تدفع. فهو يختلف عن الأساس النقدي في توقيت حساب المعاملات.

الفرع الثاني: مميزات أساس الاستحقاق

لقد بين الأدب المحاسبي العالمي مزايا تبني أساس الاستحقاق من مستويين: المستوى الأول الذي يشير إلى زيادة القدرة على توفير معلومات صحيحة كاملة وذات دلالة عن الموارد، الديون والإيرادات، من أجل تحسين التواصل مع أصحاب المصلحة مثل القيادة المجتمعية وعمامة الجمهور؛ أما المستوى الثاني فيتعلق بالقدرة على الحصول على التكلفة الكاملة للمعلومات، ويعتبر عنصراً حاسماً لتحسين التخطيط التنظيمي، الرقابة والمساءلة.³ ونظراً لتعدد الدراسات حول مزايا أساس الاستحقاق، ارتأينا إلى تبيانها من عدة جوانب:⁴

¹ Aurelia Ștefănescu and Eugeniu Țurlea, Accrual accounting, **foundation for the financial reporting into the public sector entities**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011, p310. Sur le site : <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucri/1320112/14.pdf>

² IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, op.cit, pp.32-33.

³ Adela DEACONU et al, **The impact of accrual accounting on public sector management**, an exploratory study for Romania, Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011, p77.

⁴ لمزيد من المعلومات انظر إلى: www.ifac.org

- IFAC-PSC, **Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices**, Study11, New York, 2000.

- IFAC-PSC, **Perspectives on Cost Accounting for Governments**, Study12, New York, 2000.

- IFAC-PSC, **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities**, Study 14, New York, 2003.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1- المزايا التقنية: تناولت العديد من الدراسات عرض المزايا المتحققة من استخدام أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي في القطاع العام، وحسب Evelyne LANDE و Sébastien ROCHER فإن المزايا التقنية تتمثل في الآتي:¹

- رصد ومراقبة النفقات الميزانية والمحاسبية بطريقة أفضل: حيث أن دور المحاسبة العمومية وفقا للأساس النقدي يقتصر على تقييم المسيرين من خلال احترامهم للقوانين والامثال للمخصصات المرصودة في الميزانية، أما دور المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق هو تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة (وليس فقط تلك المصروفة) مع النتائج، مما يساعد في النهاية على قياس فعالية وكفاءة التسيير العمومي بعد الامثال للميزانية؛

- تسهيل فهم الوضع المالي للهيئة العمومية: من خلال تسليط الضوء على جميع التزاماتها ومواردها، فأساس الاستحقاق يعنى بأغراض الرقابة المالية وأغراض رقابة الأداء؛

- رصد وقياس تكاليف السلع والخدمات: من خلال محاسبة تحليلية للتكاليف؛

- مكافحة الفساد: نتيجة لتقييم دقيق وعادل لتنفيذ الميزانية، ووضع آليات لمساءلة المسؤولين المنتخبين وتعزيز الشفافية في التسيير العمومي؛

حيث أن الأساس النقدي يبين النفقات بشكلها الإجمالي، فهو بذلك يهمل العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها، مما يعيق تحقيق مبدأ المساءلة وبالتالي زيادة أوجه الإسراف والهدر المالي؛ في حين أن أساس الاستحقاق من خلال تقييمات الأداء يعزز مستوى الشفافية والنزاهة وبالتالي حماية المال العام.

- الأخذ بعين الاعتبار المساواة بين الأجيال: من خلال تحقيق التوازن بين الإيرادات الضريبية ونفقات التشغيل، والاستثمار في السياسات العامة على مستوى محدد من الخدمة العامة لفترة معينة.

2- المزايا المقدمة للتسيير العمومي: إضافة إلى المزايا السابقة فإن تبني أساس الاستحقاق في القطاع العام من شأنه تحسين أداء التسيير العمومي، وفيما يلي نبين ذلك:²

- تحسين جودة التقارير المالية الحكومية لتحقيق الشفافية في التسيير العمومي؛

- إضفاء الشرعية على عملية التوحيد المحاسبي عندما يكون إدخال أساس الاستحقاق في القطاع العام مرتبط بقبول إطار محاسبي خارجي (المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالنسبة للدول السائرة في النمو، أو وفقا للمبادئ

¹ Evelyne LANDE et Sébastien ROCHER, **Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public**, Revue du Trésor, 12, 2008, pp.921-922.

²Idem, p922.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المحاسبية المقبولة عموماً GAAP للبلدان التي قطعت شوطاً كبيراً في الإصلاحات المحاسبية سعياً منها لجعل الممارسات المحاسبية في القطاع العام مشابهة لتلك في القطاع الخاص كنيوزيلندا)؛

— توفير معلومات دقيقة حول المركز المالي للهيئة العمومية ونتائج نشاطها، وحول أصولها وخصومها الجارية وفقاً للميزانية، بما يضمن مساعدة الهيئة العمومية في اتخاذ قرارات حول جدوى تمويل الخدمات المقدمة، كما تساعد في أغراض التخطيط المستقبلي وتقييم أدائها بشكل أكثر دقة، وتقديم صورة شاملة لكل الخصوم، مما يسمح من صياغة واقعية للسياسات المالية، وصياغة مستقبل قادر على مواجهة التحديات.¹

الفرع الثالث: المآخذ على أساس الاستحقاق

يعاب على أساس الاستحقاق أنه:

- غير موضوعي: حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية، مثل حالات جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.
- معقد وباهظ التكاليف: ونظراً لتعقيده فإنه يتطلب عدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات الحكومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة لتكون أحكامهم موضوعية، وترجع أسباب كون تكلفة تنفيذه أعلى من تكلفة تنفيذ الأساس النقدي إلى: تحديد وتقييم الأصول الموجودة؛ تطوير سياسات محاسبية؛ إنشاء النظم المحاسبية، بما في ذلك شراء البرمجيات وتجريبها؛ وتطوير المهارات اللازمة من خلال توفير البرامج التدريبية حول المعلومات المالية للمعدين والمستخدمين.²
- مصمم لقياس الربح: وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام.³
- يقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها: والذي قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.⁴
- يشوه المركز النقدي ويحدث خلل في الرقابة على السيولة النقدية: بسبب اشتغال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل والتي قد لا يحدث إنفاقها أو تحصيلها.⁵

¹ Cristina Aurora Bunea-Bontas and Mihaela Cosmina Petre, **Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector**, MPRA, Paper No. 18134, May 2009, p2.

² Idem, p3.

³ Idem.

⁴ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص33.

⁵ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، ص47.

— قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج: حيث يرى كل من الباحثين Tudor and Mutiu أنه على الرغم من أن أساس الاستحقاق يعزز الثقة والشفافية ويساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي، إلا أنه قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج.¹

المطلب الثالث: الأساس المختلط (أساس الالتزام)

نظرا لعيوب استخدام الأساس النقدي وللمزايا التي يحققها استخدام أساس الاستحقاق مقارنة بعيوبه، ظهرت محاولات تهدف إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وقد يحدث عند التطبيق العملي لهذا التحول أن لا يتبع أساس الاستحقاق الكامل، وبالتالي يتم خلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للجمع بين مزايا الأساسين، وهو ما يسمى بالأساس المختلط.

الفرع الأول: مفهوم أساس الالتزام

قد يسمى الأساس المختلط أحيانا بالأساس النقدي المعدل إذا كانت درجة استخدام الأساس النقدي بشكل أكبر من استخدام أساس الاستحقاق، ويسمى بأساس الاستحقاق المعدل في حالة ما حدث العكس أي تم استخدام أساس الاستحقاق بشكل أكبر، وفيما يلي نقدم تعريف كل من الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل.

1- تعريف أساس الاستحقاق المعدل:

عرفت لجنة PSC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق المعدل بأنه الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تتحقق بغض النظر عن ارتباطها بدفع أو استلام النقد، وأن العناصر المعترف بها في ظل هذا الأساس هي الأصول المالية والخصوم المالية، وصافي الأصول المالية (أو صافي الخصوم المالية)، والإيرادات والنفقات، ويركز أساس الاستحقاق المعدل في القياس على تكلفة السلع والخدمات المقتناة خلال الفترة بغض النظر عن فترة استهلاكها أو دفعها، لذلك يطلق عليه أحيانا (محاسبة النفقات) وهي نقطة الخلاف الأساسية بينه وبين أساس الاستحقاق الكامل.²

يمكن اعتبار أساس الاستحقاق المعدل أنه يقع في مكان ما بين (مزيج) بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وبعبارة أخرى، يعترف عادة بالمعاملات ويتم تسجيلها عندما تتحقق (كما هو الحال في أساس الاستحقاق) ولكن توقيت استلام النقدية النهائية أو دفعها قد يكون له تأثير في توقيت تسجيل المعاملات (كما هو الحال في الأساس

¹Tudor Tiron Adriana and Alexandra Mutiu, *Cash versus Accrual Accounting in Public Sector*, Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica 1, 2006, pp 36–51.

² IFAC-psc, *Presentation of Financial Statements*, Ed 1, New York, 1998.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

النقدي)، ويكمن الاختلاف الموجود بين أساس الاستحقاق المعدل وأساس الاستحقاق في توقيت الاعتراف بالإيرادات.

2- تعريف الأساس النقدي المعدل:

عرفت لجنة PSC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين الأساس النقدي المعدل بأنه الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات أو الأحداث الأخرى عند استلام أو دفع النقد، كما تبقى السجلات مفتوحة لفترة تتراوح بين الشهر أو الشهرين بعد نهاية السنة (فترة محددة)، وتعتبر المقبوضات والمدفوعات التي تحدث خلال هذه الفترة المحددة- التي تعود لفترة سابقة- مدفوعات أو مقبوضات لتلك الفترة السابقة، كما أن التدفقات النقدية (مدفوعات و مقبوضات) في بداية فترة التقرير (التي تم التحاسب عليها في الفترة السابقة) تطرح من الفترة الجارية، وأن القائمة المالية الأساسية هي قائمة التدفق النقدي.¹

فقد تتبع الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أساس الاستحقاق بالنسبة إلى بعض الأبواب المهمة لإيرادات الموازنة العامة، في حين تتبع الأساس النقدي بالنسبة إلى أبواب أخرى. إضافة لذلك، فإن بعض الهيئات الإدارية الحكومية التي تتبع أساس الاستحقاق بالنسبة لإنفاقها، قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية، وإلا فإنها ترتكب مخالفة لقانون الموازنة الذي ينص على أنه لا يجب تحمل الإنفاق إلا إذا رصد له اعتماد في الموازنة العامة للدولة، وبالمقابل، قد تنضم إلى جانب السجلات الخاصة بالمحاسبة العمومية المعدة وفقا للأساس النقدي سجلات أخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج بشكل يقارب نتائج طريقة أساس الاستحقاق، أي أن حسابات طريقة الأساس النقدي تعدل في النهاية لإدراج مبالغ تخص السنة المالية، على الرغم من أنها لم تقبض أو تدفع خلالها. ويمكن أيضا تحميل السنة المالية السابقة بالإنفاق العائد لها والذي لم يصرف ولم يسجل في حسابات خارج الموازنة.²

الفرع الثاني: مميزات أساس الالتزام

يتميز أساس الالتزام بالسّمات التالية:³

- يمكن من المقارنة بسهولة بين النفقات العمومية والإيرادات العمومية لسنوات مختلفة؛
- يوفر قوائم مالية تساعد على التحليل المالي؛

¹Idem.

² محمد خالد المهايبي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص 142-143.

³ حسام أبو علي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للهيئات العمومية بصورة حقيقية وواقعية، ذلك أنه يحمل السنة المالية بما يخصها من نفقات؛
- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد الموارد أو اللوازم؛
- يعتبر مناسباً لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.

الفرع الثالث: المآخذ على أساس الالتزام

- لا يخلو أساس الالتزام من العيوب، وفيما يلي نقوم بتفصيلها:¹
 - يشجع استخدام هذا الأساس على استغلال المخصصات غير الملتزم بها من خلال عقد التزام، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي في السنوات اللاحقة؛
 - يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال؛
 - يحتاج استخدام هذا الأساس إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة؛
 - يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها؛
 - يوجب استخدام هذا الأساس معالجة الإيرادات العمومية بأسلوب مختلف عن معالجة النفقات العمومية مما يؤدي إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للهيئات العمومية، أي أنه لا يمكن من السيطرة على السيولة النقدية لاعتماده على أسلوبين مختلفين في معالجة الإيرادات والنفقات.
 - نظراً لعدم تمييز هذا الأساس بين النفقات الرأسمالية والإيرادية فإن ذلك سوف يؤثر سلباً على قوائم الحسابات الختامية والمركز المالي للحكومة.²
- ويلخص الجدول الموالي أنواع الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 42-43.

² فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 38.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

جدول رقم 01: الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام

أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق المعدل	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي
تسجل كافة العمليات والأحداث الاقتصادية عندما تتحقق بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقدية.	يستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق غير أنه لا يعترف ببعض العناصر من الأصول (مثل الأصول الثابتة) ومن الخصوم.	يعترف هذا الأساس بالإيرادات والنفقات عند استلام أو دفع النقد حتى فترة محددة بعد نهاية السنة.	تسجل النفقات والإيرادات وقت استلام أو دفع النقدية فعلياً.
الأصول / الخصوم يتبع للدورة المحاسبية وفقاً للحدث.	بعض الأصول والخصوم النقدية يتبع للدورة المحاسبية وفقاً للحدث.	بعض الأصول والخصوم النقدية تحصيل / إنفاق	نفقات/إيرادات التحصيل/ الإنفاق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقال بعنوان:

Towards a new era in government accounting and reporting, April 2013, in: www.pwc.com

راعينا من خلال هذا الجدول التدرج في التطورات، بدءاً من الأساس النقدي التقليدي، ومروراً بالأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، ومن ثم الأساس الأكثر تطوراً المعتمد في الآونة الأخيرة لاسيما في الدول المتقدمة ألا وهو أساس الاستحقاق الكامل.

المطلب الرابع: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

ساد الاعتقاد لفترة طويلة من الزمن أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة، ونظراً للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الموازنات العامة للدول وزيادة الإنفاق العام وزيادة مسؤوليات الهيئات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، حيث أنه لا يوفر معلومات عن الأصول والخصوم ولا عن عناصر التكاليف المختلفة، كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية الأولية. إضافة إلى أن دوره في الرقابة يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وفيما إن كانت الأموال العمومية قد أنفقت وفقاً لما خصص لها، في حين يهمل إظهار كفاءة وفعالية الهيئة العمومية في استغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وقد أقيمت العديد من المناقشات حول أهمية التحول من الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق، والذي يعتبر كجزء من اعتماد مبادئ التسيير العمومي الجديد NPM التي ركزت فلسفته على التغيير في الممارسات الإدارية في القطاع العام لجعلها أقرب ما تكون من ممارسات القطاع الخاص، ولاقت فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام أصداً واسعة وقبول من مختلف أنحاء العالم، وزادت الأصوات المطالبة بضرورة القيام بإصلاحات شاملة في الممارسات المحاسبية في القطاع العام.

لذلك ظهر استخدام أساس الاستحقاق في القطاع العام وتحديدًا في نهاية الثمانينات، وأصبح حالياً هو المهيمن على النظم المحاسبية لاسيما في الدول المتقدمة على غرار نيوزيلندا والتي تعد السبّاقة في تبنيه، تليها أستراليا وباقي الدول. حيث أثبت جدارته في تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمساءلة، وفي توفير معلومات أفضل لصنع القرار وقياس وتقييم الأداء. وتلتجئ الدول عادة إلى تطبيقه من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المعدة وفقاً له أو معايير مماثلة أخرى، والتي من شأنها تحسين نوعية التقارير المالية وتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية، فالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تساعد كثيراً في عملية اتخاذ القرارات المالية.

الفرع الأول: الآراء حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام

حقيقة، إذا نظرنا إلى الآراء حول التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام لوجدنا أنها متباينة، فلكل وجهة نظره، فهناك من يرى أن مثل هذا التحول ضروري، وهناك من يرى أنه لا حاجة منه نظراً لصعوبته نوعاً ما، ولكل حججه الخاصة التي سوف نعرض البعض منها فيما يلي:

1- مؤيدو فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

هناك عدد كبير من المؤيدين لأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي يتولى إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقاً لأساس الاستحقاق؛ والبنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وصندوق النقد الدولي على المستوى الدولي، ولجنة الاتحاد الأوروبي على المستوى الأوروبي. وقد علق الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين ومجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على نطاق واسع على مزايا المحاسبة على أساس الاستحقاق للحكومات في مناسبات مختلفة وفي مختلف التقارير والدراسات. ويعتبر صندوق النقد الدولي، وهو أيضاً مؤيد للمحاسبة على أساس الاستحقاق، التطور الأخير في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في مختلف أنحاء العالم اعترافاً صريحاً بمحدودية الأساس النقدي، ويرجع إسهام كبير في نشر المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام إلى وضع معايير دولية للمحاسبة تستند إلى

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الاستحقاق IPSAS، وإلى التقارير المالية وإحصاءات مالية الحكومة GFSM. وعلاوة على ذلك، فإن إضفاء الطابع المهني على موظفي المحاسبة العمومية، وتطبيق تقنيات القطاع الخاص في القطاع العام، وظهور نظم المعلومات الإدارية المالية المحوسبة، التي تقلل إلى حد كبير من تكاليف المعاملات المتعلقة بجمع وتوحيد المعلومات القائمة على الاستحقاق هي حجج قوية.¹

وعلى المستوى الأوروبي، تؤكد المفوضية الأوروبية/المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية على أن أساس الاستحقاق هو الأساس المقبول الوحيد الذي يقدم صورة دقيقة عن الوضع المالي والاقتصادي لأداء الحكومة. وتماشيا مع ذلك، يدعم اتحاد المحاسبين الأوروبيين FEE الانتقال من النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بإصدار بيانات تتعلق بالمحاسبة على أساس الاستحقاق وتنظيم حلقات عمل ومؤتمر بشأن هذا الموضوع.² ويهدف هذا التقييم إلى تسليط الضوء على بعض المزايا الرئيسية لاعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ومساهمتها في عملية صنع القرار المالي للحكومات. وتدعم المحاسبة على أساس الاستحقاق السياسة المالية الكلية والإدارة الأفضل للأصول والخصوم عن طريق قياس الأصول والخصوم ذات الصلة بالموقف العام للسياسة المالية والاستدامة المالية، ولكنها لا تقاس بالمحاسبة النقدية (مثل الحسابات المستحقة الدفع، والتزامات المعاشات التقاعدية للموظفين، ..).

حيث كشفت الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية التي تلتها، أن غياب الشفافية وهشاشتها وعدم الوضوح في المالية العمومية، إضافة إلى ضعف قواعد التسيير المالي الجيد، قد يعرض قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها المالية من جهة، وتنفيذ مهمتها الرئيسية المتمثلة في توفير الخدمات العمومية من جهة أخرى.³

فالشفافية تعني "أن تكون الحكومة والأجهزة الإدارية العامة في صندوق من زجاج بحيث يرى الجميع بوضوح ما تقوم به من أعمال وتبشره من مهام وتديره من برامج وترتبط به من علاقات، والكيفية التي تمارس فيها كل ذلك"⁴. وبخصوص غياب الشفافية فقد أوضح رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية أن "غياب الشفافية يعني غياب المساءلة وانعدام الثقة"⁵، كما أن المساءلة هي "تعبير عن التزام منظمات الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع الكفاءة والفعالية لهذه المنظمات، وهي منظومة تضم آليات وعناصر لضمان

¹ Joe Cavanagh, Suzanne Flynn and Delphine Moretti, **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, September 2016.

² Federation of European Accountants (FEE), **Accrual accounting in the public sector**, 2007.

³ GHYSELS Raymond, **Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE**, 2013, sur le site officiel : www.epsas.eu

⁴ أفندي عطية حسين، الإدارة العامة إطار نظري - مداخل للتطوير وقضايا مهمة في الممارسة، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص 261.

⁵ Ball Ian and Pflugrath Gary, **op.cit**, p6.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد الإداري وتحقيق الصالح العام"¹، من هذه التعاريف يتبين لنا أن الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان ومتلازمان لا يمكن فصلهما عن بعض، ويستدعي كل منهما الآخر، ففي غياب الشفافية لا وجود للمساءلة، ولن تكون للشفافية أية قيمة ما لم تكن هناك مساءلة، ويساعد وجودهما في زيادة كفاءة وفعالية الوحدات العمومية مما يساهم في تعزيز ثقة الجمهور بهذه الوحدات.

كما أن الشفافية تلعب دورا حاسما في تحقيق التنمية الاقتصادية، فحسب George Soros " في غياب الشفافية المالية، حتى الأموال التي من المفترض استعمالها للحد من الفقر ودفع عجلة النمو الاقتصادي، تعتبر أموال منهوبة بدلا من ذلك".²

ونتيجة لما خلفته هذه الأزمات، تجددت الأزمة نفسها مجبرة على مراجعة أنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية. ومنذ ذلك الحين تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة وملائمة وموثوق بها بصفقتها حجر الزاوية في التسيير الفعال للأموال العمومية، وفي هذا السياق يعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق المرحلة الأولى من هذه الإصلاحات ذلك أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس المحاسبي تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وتسمح من المساءلة وزيادة الشفافية.

وثمة مسألة أخرى أثارها أزمة الديون السيادية لسنة 2008، حيث أوضح Ball and Pflugrath أنه قد يزيد احتمال عجز الدولة على تجديد ديونها - مخاطر إعادة التمويل - إلى حد كبير نتيجة للممارسات المحاسبية الفقيرة، في حين أن الممارسات المحاسبية التي ينتج عنها تقارير شاملة ومدققة وموثوق بها حول أداء وموقف الحكومة من شأنها تعزيز المساءلة والشفافية، وتعتبر جد ضرورية لحل المشاكل التي أبرزتها أزمة الديون السيادية.³ ويمكن أن يعزى انتشار المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام مؤخرا إلى العديد من العوامل المتمثلة فيما يلي:⁴

- اعتراف متزايد بمحدودية الأساس النقدي الكامل؛
- يتماشى وتوجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق، على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)؛
- إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية العمومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام.

¹ أفندي عطية حسين، مرجع سبق ذكره، ص 228.

² McMillan John, **Promoting Transparency in Angola**, Journal of Democracy, Volume 16 (3), July 2005, p161.

³ Ball Ian and Pflugrath Gary, **op.cit**, p2.

⁴ Joe Cavanagh and al., **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, op.cit.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

فالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ناتج عن ثبوت قصور الأساس النقدي ومحدوديته بصفة رئيسية، وعن المزايا المتعددة لأساس الاستحقاق الذي يقوم بتسجيل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية «الأصول الصافية» في دفتر الأستاذ العام عند حصول النشاط الاقتصادي ذي الصلة وعندما يتم تسلم أو دفع المبالغ النقدية.

ويرى Khan and Mayes أن أساس الاستحقاق جد مهم على مستوى الاقتصاد الكلي، وتنبع هذه الأهمية من حقيقة أنه يقيس جميع الأصول والخصوم التي تنعكس على السياسة المالية والاستدامة المالية، الأمر الذي لا يحدث مع المحاسبة وفقا للأساس نقدي.¹

ويوضح بلوندال الحالة المؤيدة للمحاسبة على أساس الاستحقاق بالنسبة للقطاع العام: "الهدف من تحويل التقارير المالية إلى عمليات الاستحواذ هو جعل التكلفة الحقيقية للحكومة أكثر شفافية؛ على سبيل المثال، عن طريق إسناد تكاليف المعاشات التقاعدية لموظفي الحكومة إلى الفترة الزمنية التي يعملون فيها ويجمعون حقوقهم في المعاشات التقاعدية، بدلا من تحمل هذه النفقات غير ذات الصلة بمجرد تقاعدهم. وبدلا من ارتفاع النفقات عند تنفيذ المشاريع الرأسمالية الفردية، تدرج هذه النفقات في النفقات التشغيلية السنوية من خلال مخصص للاستهلاك. إن معالجة القروض وبرامج الضمان على أساس الاستحقاق يولي مزيدا من الاهتمام لمخاطر التخلف عن السداد من قبل من منحهم، خاصة إذا كان هناك حاجة إلى أن يتم تمويل هذه المخاطر الافتراضية مسبقا. ويمكن تصميم الديون الحكومية غير المسددة بطريقة تجعل جميع نفقات الفوائد تدفع في مبلغ مقطوع في نهاية القرض بدلا من أن يتم توزيعها خلال السنوات التي كان القرض فيها مستحقا. وتبين كل هذه الأمثلة كيف أن التركيز على النقد وحده يمكن أن يشوه التكلفة الحقيقية للحكومة".²

وبالتالي، فإن الفائدة الرئيسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق هي تخصيص الإيرادات والنفقات للحكومة بشكل صحيح مع مرور الوقت. كل الأمثلة التي استشهد بها بلوندال هي تلك التي ستحسب فيها المحاسبة على أساس نقدي والمحاسبة على أساس الاستحقاق النفقات والإيرادات ذات الصلة، ولكن في أوقات مختلفة. وفي رأيه أن المساءلة تستفيد على نحو أفضل من المحاسبة على أساس الاستحقاق، التي تعترف بالمصروفات عندما تعتبر متكبدة، وليس عندما تدفع فعلا، كما هو الحال في المحاسبة النقدية.

¹ Abdul Khan and Stephen Mayes, **Transition to Accrual Accounting**, International Monetary Fund, September 2009, p3.

² Blöndal, Jón R, **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments**, OECD Journal on Budgeting 3 (1), 2003, pp 43–60.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كما يستعرض Athukorala and Reid الحجج المؤيدة للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام: من ناحية أخرى، يرى أنصار المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومة أنه "إذا كانت جيدة بما فيه الكفاية للقطاع الخاص، فهي جيدة بما فيه الكفاية للقطاع العام". وقام بإدراج الحجج الرئيسية المؤيدة لأساس الاستحقاق:¹

- يتطابق مع الإحصاءات الاقتصادية للحسابات الوطنية؛
- يعترف بالمعاملات عند حدوثها بدلا من دفعها نقدا؛
- يفصل الإنفاق الجاري عن الإنفاق الرأسمالي؛
- يوفر معلومات أفضل عن استدامة السياسات؛
- يكشف عن الخصوم مثل معاشات القطاع العام؛
- يعزز الإنصاف بين الأجيال؛
- يحدد متأخرات المدفوعات.

كما أكد دعاة أساس الاستحقاق يرون أن الأساس النقدي غير كفيل بتوفير معلومات حول تكاليف الخدمات المقدمة والتي تعتبر جد ضرورية لتقييم الأداء، ولا عن تقديم محاسبة عن أصول (بصرف النظر عن النقديات) وخصوم الحكومات، ناهيك عن توقيت التدفقات النقدية التي تنجم عن العديد من المعاملات، وبالتالي فإنه من الممكن التلاعب بالمعلومات المكشوف عنها.²

2- معارضة فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

على الرغم من حماسة المؤسسات الدولية وبعض منظمات المحاسبة المهنية للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، إلا أنه لم يحظ بقبول عالمي؛ فهناك قدر كبير من الرأي على عكس ذلك، فالكثير من الدول تتخوف من تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، وتتراوح هذه المخاوف بشأن المسائل التقنية مثل تقييم الأصول إلى أسئلة أوسع تتعلق بالاختلافات في متطلبات القطاع العام مقابل القطاع الخاص والمساءلة الديمقراطية. فعلى سبيل المثال، تخلت الحكومة الاتحادية الألمانية سنة 2010 عن إعداد الموازنة والمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق، وكان السبب الرئيسي لهذا الإجراء هو المخاوف البرلمانية حول فقدان رقابتهم على الميزانية ومالية الحكومة.³

¹ Athukorala, S. Lakshman and Barry Reid, **Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Member Countries**, Asian Development Bank, 2003, p.2.

² Greenhall and al., **Financial Reporting By Local Governments**, Discussion Paper No.12. Caulfield: AARF, 1988, p50.

³ Jones R, Lüder K, **The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting**. Public Money Manag 31(4), 2011, pp.265-270

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كما أعرب بعض الباحثين عن شكوك جدية بشأن إمكانية أساس الاستحقاق في القطاع العام، وهي تستدعي حقيقة أن تقنيات أساس الاستحقاق قد صممت خصيصاً لتلبية احتياجات الشركات الخاصة، إضافة إلى القضايا الأخرى المتعلقة بمشاكل القياس، ونقص الدعم النظري وزيادة الموضوعية.¹

وينشأ شاغل أساسي بشأن مسألة ما إذا كانت المتطلبات المحاسبية لمنظمات القطاعين العام والخاص قابلة للمقارنة وأنها تُخدم بشكل جيد أساس مشترك للمحاسبة. وكان Andy Wynne من رابطة المملكة المتحدة للمحاسبين القانونيين المعتمدين ناقداً قوياً لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الخاص على القطاع العام، حيث يقول في هذا السياق: "وضعت المحاسبة على أساس الاستحقاق على وجه التحديد لقياس الأرباح التي حققتها المنشأة التي ينبغي أن تعزى إلى سنة مالية معينة، وتمكن المحاسبة على أساس الاستحقاق أيضاً شركات القطاع الخاص من موازنة تكلفة توفير السلع والخدمات مع الإيرادات المحققة من بيعها، وبالنسبة لشركات القطاع الخاص فإن مقياس الأداء الواحد هذا يميز بدقة أدائها المالي وتحقيق هدفها الرئيسي لتحقيق الربح؛ أما بالنسبة لمنظمات القطاع العام، لا يمكن توقع أن يكون المفهوم نفسه أي الربح فعالاً، وعلى الرغم من اختلاف دور وأهداف المحاسبة في القطاعين العام والخاص بسبب الأهداف المختلفة للكيانات في هذين القطاعين، فإن هذه الاختلافات غالباً ما يتم تجاهلها".²

ويرى غوثري أن المحاسبة على أساس الاستحقاق لا تقيس النتائج، وتوفر المحاسبة على أساس الاستحقاق فكرة صغيرة عن الأداء، مع التركيز على تكلفة الخدمات والكفاءة، وثمة موضوع هام يتعلق أيضاً بصعوبة وتكاليف التنفيذ. كل هذه الأسباب تشكل أسباب رفض الدول النامية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية وفقاً لأساس الاستحقاق.³

وينتشر استخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة على نطاق واسع في كثير من الدول، ولكن الوضع لا يمثّل الميزانية. فمعظم الدول، حتى لو كانت تطبق أساس الاستحقاق للمحاسبة، تفضل تطبيق الأساس النقدي للميزنة أو استخدام الاستحقاقات على عدد محدود فقط من المعاملات في الميزانية.⁴ فلا تحظى الميزانية المعدة باستخدام أساس

¹ Chan James L., **Government accounting: an assessment of theory, purposes, and standards**. Public Money Manag 23(1), 2003, pp. 13–20

² Andy Wynne, **Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?**, Paper presented at the European Group of Public Administration conference "Public Law and Modernizing the State," Oeiras, Portugal, September, 2003, pp. 4–6.

³ Guthrie James, **Application of accrual accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality**, Financial Accountability and Management, 14(1), 1998, pp 1-19.

⁴ Anessi-Pessina E, Barbera C, Sicilia M, Steccolini I, **Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals**. Account Audit Account J 29(3), 2016, pp. 491–519.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الاستحقاق بشعبية كبيرة، إذ يعتقد أنها تتعرض لخطر انضباط الميزانية وتؤثر على رقابة الأموال العمومية، وهناك مقاومة عامة من جانب السلطة التشريعية لاعتمادها بسبب تعقد الاستحقاقات.¹

وثمة عنصر أساسي يتعلق بأنواع المساءلة في كل من القطاعين العام والخاص، فالمساءلة في القطاع الخاص موجهة للمستثمرين الأفراد وتستند على تحقيق الشركات للأهداف المالية: الربح والخسارة، وعلى النقيض من ذلك، يجب أن يكون القطاع العام مسؤولاً سياسياً، وأهم جانب مالي لهذه المساءلة هو ما إذا كانت الأموال العمومية تنفق بالطرق التي صوتت عليها السلطة التشريعية. وقد ركز Andy Wynne على مسألة المساءلة أمام السلطة التشريعية: "ينبغي أن يكون الهدف الأساسي للقوائم المالية لأي منظمة من منظمات القطاع العام هو الاضطلاع بوظيفة الإشراف من خلال توفير مقارنة مراجعة للاستعمال الفعلي للموارد مع الميزانية المتفق عليها. وتنشأ المساءلة المالية للحكومة عن عملية وضع الميزانية التي تتفق خلالها على مستويات الضرائب التي سيتم فرضها وعلى التمويل الذي سيتم تخصيصه لمختلف الخدمات التي تنوي تقديمها. ومن ثم فإن التقرير عن الميزانية هو الوثيقة الرئيسية التي يتم من خلالها محاسبة الحكومات على انتظام ونزاهة إدارتها المالية".²

وبالرغم من العيوب الواردة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، إلا أن الفوائد المتوقعة أكثر أهمية في الغالب بالمقارنة مع العيوب، وبالتالي فإن عدداً متزايداً من الحكومات يشرع في اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق.

الفرع الثاني: فوائد أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي

إن فوائد ومزايا أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي واضحة وجلية، بل وتعتبر كعلاجات لعيوب الأساس النقدي، فصحيح أن الأساس النقدي بسيط، سهل للفهم، تكلفته قليلة وموضوعي، غير أن النقطة الأساسية والمهمة هنا ليست فيما إن كان النظام المحاسبي بسيطاً، سهل للفهم، وغيرها من المزايا التي سبق ذكرها، بل فيما إن كان يوفر المعلومات المطلوبة والمفيدة التي تلبي احتياجات المستخدمين، وإذا رجعنا إلى أهداف المحاسبة العمومية، ولاسيما الدراسة التي أقرتها الدراسة رقم 01 للجنة القطاع العام PSC (التي تغير اسمها فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)) نجد أن هناك سبعة أهداف للتقارير المالية الحكومية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي، وتتمثل فيما يلي:³

¹ Blöndal, Jón R, *op.cit.*

² Andy Wynne, *Op.cit*, p3.

³ IFAC- PSC, Financial Reporting by National Governments, Study 01, New York, March 1991.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- تشير التقارير المالية الحكومية فيما إن كانت الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونيا؛
 - توفر معلومات تبين فيما إن كانت الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها القيود المالية التي وضعتها السلطات التشريعية المناسبة؛
 - توفر معلومات حول كيفية تمويل الوحدة العمومية لأنشطتها وتلبية متطلباتها النقدية؛
 - توفر معلومات عن مصادر الموارد المالية، تخصيصها واستخداماتها؛
 - توفر معلومات مفيدة حول تقييم قدرة الوحدة العمومية على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها؛
 - توفر معلومات حول الوضع المالي للوحدة العمومية والتغيرات التي تطرأ عليها؛
 - توفر معلومات شاملة مفيدة في تقييم أداء الوحدة العمومية من حيث تكاليف الخدمة والكفاءات والإنجازات.
- نجد أنه من بين الأهداف السبعة توجد سوى الأهداف الثلاثة الأولى تتماشى والأساس النقدي، وعليه فالأساس النقدي لا يفي بأهداف المحاسبة العمومية وإعداد التقارير المالية، حيث أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس تعكس معلومات محدودة جدا للمسيرين الماليين وصناع القرار، فبطبيعة الحال لا يلي حاجياتهم، كما أنه لا يحدد العلاقة بين الإنفاق والنتائج، مما يحول دون صياغة وتنفيذ سياسة ميزانية ذات مغزى اقتصاديا. فممارسات إعداد التقارير المالية الضعيفة قد تخلق حالة من التوهم أن النتائج المالية إيجابية على المدى الزمني القصير، على حساب الاستقرار المالي على المدى الطويل.

والجدول الموالي يقارن مزايا كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في القطاع العام.

جدول رقم 02: مقارنة مزايا كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في القطاع العام

المعايير	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
من حيث الفهم	بسيط، ولكنه غير مألوف لمعظم الناس.	معقد للغاية، ولكنه أكثر اعتيادا لمعظم الناس.
من حيث التعامل معه	يسهل التعامل معه نسبيا.	من السهل التعامل معه، وفقا لمعايير التدقيق والمحاسبة.
من حيث الشمول	معلومات حول النقدية فقط.	يتضمن معلومات عن النقدية وكذلك معلومات إضافية.
من حيث فائدته في إدارة التدفقات	يوفر المعلومات الأساسية فقط.	يقدم معلومات حول النقدية والالتزامات.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

النقدية		
من حيث تسيير الأصول غير المالية	لا يوفر المعلومات.	يوفر معلومات حول كافة الأصول.
من حيث إمكانية المقارنة	تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض.	الدول تستخدم معايير محاسبية مختلفة عن المحاسبة على أساس الاستحقاق والتي لا تتفق مع بعضها البعض.
من حيث قياس استدامة السياسة المالية	فائدة محدودة جدا.	مفيد، ولكن يجب أن يستكمل مع معلومات إضافية.
من حيث المصدقية	محدود	أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف، الدائنين، ووسائل الإعلام.
كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية	محدود	جيد، عندما يستخدم جنبا إلى جنب مع المعلومات النقدية.
من حيث المساءلة	محدود	يوفر معلومات.
كأساس لتسعير المنتجات والخدمات	محدود	جيد
كرادع للاحتيال والفساد	محدود	أفضل من الأساس النقدي، اعتمادا على بيئة الرقابة وغيرها من الجوانب.
من حيث التنفيذ	تكلفة عالية لنظم المعلومات (التخصيص ومحدودية).	تكلفة نظم المعلومات يمكن أن تكون أقل، ولكن هناك حاجة إلى بذل المزيد من الجهود لتحديد وتقييم الأصول وغيرها من العناصر.
من حيث الاستمرار في العمل	قليل من المهارة المطلوبة من جانب المحاسبين، ولكن زيادة الطلب على الموظفين للعمل.	من السهل الاحتفاظ وتدريب المشغلين ودمج السجلات (المدفوعات، الأصول).

المصدر:

Rossana Guerra de Sousa et al, **op.cit**, p2.

بالرغم من أنه كان يعتقد أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة ونظرا للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الميزانيات العامة للدول، وزيادة الإنفاق العام ومسؤوليات

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الوحدات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، حيث أنه لا يوفر معلومات عن الأصول والخصوم في القطاع العام، ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية الأولية. فالرقابة في الوحدات العمومية حسب الأساس النقدي تقتصر على الرقابة المالية فحسب، والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح، وفيما إن كانت الأموال العمومية قد أنفقت وفقا لما خصص لها، في حين أن هذا الأساس لا يبين مدى كفاءة وفعالية الوحدة العمومية في استغلال مواردها، ومدى تحقيقها لأهدافها.

وأصبح أساس الاستحقاق حاليا هو المهيمن على النظم المحاسبية لاسيما في الدول المتقدمة، حيث أثبت جدارته في تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمساءلة، وأيضا في توفير معلومات أفضل لصنع القرار، وتوفير المعلومات الملائمة لقياس وتقييم الأداء، كما أنه يعتبر أداة جيدة لكبح الفساد بسبب تقييم وتنفيذ الميزانية بدقة، ووضع آليات لتمكين مساءلة المنتخبين وتعزيز الشفافية في الإدارة المالية، فالأساس النقدي يجوي الكثير من الثغرات التي قد تشجع ضعاف الأنفس على القيام بالكثير من التجاوزات الإدارية والمالية.

صحيح أن تكلفة أساس الاستحقاق باهظة جدا، غير أن تكاليف عدم إتباعه أبعث، فالأنظمة المحاسبية يجب أن تنتج تقارير مالية ذات شفافية وهذا يتحقق بتبني أساس الاستحقاق.

المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينات، أين بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الانتقال إلى أساس الاستحقاق، في محاولة منهم لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية، وكان نتيجة هذا الاهتمام أن تم إصدار معايير محاسبية دولية في القطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق يطلق عليها إسم IPSAS، والتي سوف نتناولها بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مفهومها، مزاياها وعيوبها

طرحت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي لعدة سنوات في كلا القطاعين العام والخاص، واعتبرت محل اهتمام كبير، غير أن المحاسبة في القطاع الخاص نالت الحظ الأكبر والنصيب الأوفر من هذا الاهتمام، أما في الآونة الأخيرة فقد تزايد الاهتمام نسبيا ليشمل المحاسبة العمومية المطبقة على وحدات القطاع العام.

حيث يعتبر التوافق المحاسبي الدولي في القطاع العام من الضروريات الأساسية لتطوير الأنظمة المحاسبية، والابتعاد عن كل المشاكل التي تواجه الطرق المحاسبية المختلفة في جميع أنحاء العالم.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ولذلك تم إعداد معايير محاسبية دولية، توفر مرجعا محاسبيا واحدا وثابتا، فهي بمثابة لغة مشتركة، ويقول في هذا السياق PIGÉ et PAPER: "بما أنه هناك لغة مشتركة فإنه من الممكن الاستماع والفهم"¹، ومن شأن هذه المعايير تعزيز مهنة المحاسبة العمومية على الصعيد العالمي.

فاستخدام لغة محاسبية مشتركة لجميع وحدات القطاع العام في العالم يسمح لمختلف المستخدمين من مراقبة أنشطة هذه الوحدات في الزمان والمكان المناسبين، وبالتالي اتخاذ قرارات منطقية.

هذا وقد اتجهت الكثير من الدول نحو تبني هذه المعايير، إيمانا منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد.

الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

سوف نحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها عملية إنشاء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بدءا من الخطوات الأولى لتطوير الاتحاد الدولي للمحاسبين، ووصولاً إلى إنشاء لجنة القطاع العام PSC سنة 1986، والتي استبدلت سنة 2004 بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB.

حيث مرت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بمراحل عديدة إلى أن وصلت إلى ما وصلت إليه من تقدم وتطور، ويمكن تقسيم هذه المراحل إلى أربعة مراحل أساسية، على النحو التالي:

1- نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين (1962-1977)

اعتبرت المحاسبة مهنة دولية منذ فترة طويلة، حيث تم عقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 1904، وتلاه الثاني عام في أمستردام 1922، أين حضر عدد كبير من المندوبين الأجانب. ومع ذلك، لم تكن هناك مبادرات مؤسسية تسعى لتوحيد ممارسات المحاسبة ومراجعة الحسابات على الصعيد العالمي إلى في بداية الستينات، حيث ناقش المؤتمر العالمي الثامن الذي عقد في نيويورك في عام 1962 الحاجة إلى مثل هذه المعايير، وتبلورت فكرة تطوير سلطة دولية يضطلع دورها في مساعدة الدول النامية من تطوير الممارسات المحاسبية الخاصة بها، والتي تعتبر متخلفة وفقيرة.²

وبعد خمس سنوات، عقد المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين في باريس في سبتمبر 1967، حيث تعززت من خلاله هذه الفكرة، واستحضر Cowan إمكانية إنشاء "مكتب دولي للبحوث والمعلومات والتعاون المحاسبي"، واعتبر أن مثل

¹ Benoit PIGÉ et Xavier PAPER, **Reporting financier et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS**, Editions EMS, 2006, p 45.

² Christopher Humphrey and Anne Loft, **Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants (IFAC) 1977-2007**, Draft of short history for IFAC website: Presented at OARnet Conference Skåne, January 2008, p5.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

هذه المؤسسة جد ضرورية للتقدم نحو التوافق المحاسبي الدولي. كما شاركه (1967) Ross "محاسب معتمد كندي" نفس وجهة النظر، فحسبه، أن هناك حاجة إلى منظمة دائمة، لأن التوافق المحاسبي لا يمكن أن يكون على نحو مرضي مع مؤتمرات خماسية (أي تلك التي تعقد كل خمس سنوات) أو حتى سنوية فقط. كما أيد رئيس المؤتمر، "François-Maurice Richard" فرانسوا موريس ريتشارد" هذه الفكرة، واقترح اعتماد قرار إنشاء أمانة عامة دولية من طرف ممثلي مختلف المؤسسات المشاركة في المؤتمر. وقد تلقت هذه الفكرة معارضة من قبل ممثلي بريطانيا العظمى والولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، لذلك تقرر تشكيل فريق عمل فقط من أجل دراسة إمكانية إنشاء الأمانة وتأجيل هذا الاقتراح للمؤتمر الدولي المقبل.¹

وفي 07 أكتوبر سنة 1977م، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في مدينة ميونخ بألمانيا عقب المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي تم عقده، ويقع مقره بنيويورك. ويهدف IFAC إلى خدمة المصلحة العامة، وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية من خلال إنشاء وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية العالية عالية الجودة. ويتوقع من الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يخدم الصالح العام من خلال:²

- المساهمة في وضع واعتماد وتنفيذ معايير وتوجيهات دولية ذات جودة عالية؛
- المساهمة في تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة؛
- تعزيز قيمة المحاسبين المهنيين؛
- الحديث عن المشاكل والقضايا المحاسبية.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تأسيسه أربع لجان من أجل وضع معايير دولية وأدلة إرشادية، وهي:³

- لجنة ممارسات التدقيق الدولية (والتي تعرف اليوم بالمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتأمين)؛
- لجنة التعليم (التي تعرف الآن باسم مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي)؛
- لجنة الأخلاقيات (الذي أصبح يعرف باسم مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين)؛
- اللجنة المحاسبة الإدارية (المعروفة حالياً باسم المحاسبين المهنيين في لجنة الأعمال).

¹ Sébastien ROCHER, **The Beginning Of International Public Accounting Standardsetting: A Short History**, sur le site: <http://www.univ-angers.fr/>

² CF: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

³ CF: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

2- إنشاء لجنة القطاع العام PSC (1986)¹

بدأت الحاجة إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي تتزايد في أواخر الستينات وأوائل السبعينات، ونتيجة لذلك تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973، والتي تعرف حالياً باسم IASB، وأصبحت أول هيئة لوضع المعايير الدولية في مجال المحاسبة المالية.

وإلى ذلك الوقت، لم تكن هناك أية فكرة لإنشاء سلطة دولية محددة للقطاع العام، ولم تكن قضية التوحيد الدولي للحسابات العمومية أبداً موضع تفكير منظم من قبل السلطات العمومية ككل، وكانت جل الاهتمامات منصبه حول جوانب توحيد المحاسبة المالية، إلى أن أخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين زمام المبادرة في هذا الموضوع في جوان 1986، أين قرر الانخراط في تحسين المحاسبة العمومية، من خلال إنشاء لجنة خامسة مخصصة للقضايا المحاسبية في القطاع العام، إضافة للجان الأربعة السابقة الذكر، يطلق عليها اسم: لجنة القطاع العام PSC؛ وتعتبر أول لجنة تضع المعايير المحاسبية في القطاع العام، مع ولاية واسعة لتطوير برامج لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة، وتشمل هذه البرامج إعداد التقارير المالية والتدقيق والحوكمة والمحاسبة الإدارية.

وتم عقد أول اجتماع للجنة PSC في جانفي 1987 في لندن، حيث تم تحديد دور اللجنة واتجاه أعمالها، وبشكل أكثر تحديداً تم الاتفاق على تكليف لجنة بالقيام بمهمة تطوير معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي. فنطاق عمل لجنة PSC لم يكن مقتصر على الجوانب المحاسبية فحسب، وإنما شمل مجالات التدقيق والإبلاغ في القطاع العام. ودعا الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض المنظمات العمومية للمشاركة في أعماله تدريجياً، وفي غياب المبادرات العامة المنافسة، وبفضل الدعم التشغيلي والمالي للاتحاد الدولي للمحاسبين، أصبحت لجنة القطاع العام في سنوات قليلة، المتكفلة بوضع المعايير المحاسبية في القطاع العام "المعلنة" والمعترف بها تدريجياً من قبل الدول والمنظمات الدولية.²

3- انتشار أساس الاستحقاق وإحراز تقدم في أعمال لجنة القطاع العام (بداية التسعينات)

شهدت بعض دول العالم بداية من سنوات التسعينات ظروفاً فرضت عليها قيوداً مالية تهدف إلى تقليص الإنفاق العام، وبالتالي تجد هذه الدول نفسها مطالبة بزيادة متطلبات المساءلة مقابل محدودية الموارد المتوفرة آنذاك، بالإضافة إلى ضرورة تحسين مستوى الخدمات المقدمة بشكل أكثر كفاءة وفعالية، فالحد من الإنفاق العام قد يترتب عنه خلق حلقة مفرغة تؤثر على الخدمات بشكل سلبي. وقد ساهمت زيادة الضغوط المالية والسياسية في إعادة هيكلة كبيرة

¹ Sébastien ROCHER, *The Beginning Of International Public Accounting Standardsetting: A Short History*, op.cit.

² Marie-Pierre Calmel, *Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national*, Politiques et management public, Vol 30/3, 2013, p355.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

للحكومات وخصخصة الخدمات التي يقدمها القطاع العام وفقا لأسس ومبادئ التسيير العمومي الجديد NPM¹، والتي تركز على التغيير في الممارسات الإدارية في القطاع العام لجعلها أقرب ما تكون من ممارسات القطاع الخاص، بهدف جعل القطاع العام أكثر كفاءة وفعالية. واعتبر اتجاه NPM كمصدر للعديد من الابتكارات الإدارية في القطاع العام.

وفيما يلي نذكر أبرز دواعي إصلاح القطاع العام في أواخر الثمانينات:²

- عوامة الأسواق: ومن الصعب أن نتحدث عن سوق في بلد منفردة. إن الروابط التجارية المتنامية بين البلدان (من خلال المعاهدات والاتفاقات)، والسوق العالمية الوحيدة هي مجرد نقرة واحدة بفضل الانترنت، وتدويل الاقتصاد وغيرها من العوامل تتضافر بحيث لا توجد تقريبا أسواق تقف كأفراد؛
- تزايد أهمية العجز العام: وقد تركز اهتمام الحكومة مؤخرا على العجز العام، لاسيما في منطقة اليورو؛ بيد أن الرقابة العامة على العجز والإنفاق أصبحت أولويات رئيسية لمعظم بلدان العالم؛
- وتيرة بالغة السرعة للتغيير التكنولوجي: قفزت التكنولوجيا إلى الأمام. ولم تشهد أي فترة أخرى في تاريخ البشرية تطورات بعيدة المدى في غضون فترة قصيرة من الزمن؛
- منافسة شبه مفتوحة بين القطاعين العام والخاص: فالقطاع العام والخاص يتنافسان عمليا من أجل توفير خدمات محددة، مما أجبر القطاع العام على بذل جهد كبير لزيادة قدرته التنافسية. وهذا ما يجعل من الضروري التأكد من التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة من أجل الحصول على معيار عند تحديد المعدلات؛
- زيادة الطلب على مزيد من الشفافية في التقارير العامة: يتطلب المجتمع معلومات أكثر موثوقية وأكثر تفصيلا؛
- الحاجة السياسية للرد على الناخبين من خلال تقديم المزيد من الخدمات العامة الموجهة نحو العملاء: وقد أصبح من الضروري سياسيا النظر إلى المواطنين كزبائن عند تقديم الخدمات العامة، مع زيادة التركيز على احتياجاتهم وحقوقهم؛

¹ CF:

- James Guthrie and Linda English, **Performance information and program evaluation in the Australian public sector**, International Journal of Public Sector Management, Vol. 10 N.3, 1997, pp154 – 164.

- Christopher Hood, **The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme**, Acanin & olgafuillions and Society, Vol. 20, No. U3, 1995, pp. 93-109.

² Félix Madrid García, **Developments and challenges in public sector accounting**, Journal of public budgeting, accounting & financial management, 26 (2), 2014, pp.345-366.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- الطلب من كبار المستثمرين المؤسسيين والخاصين لتقديم تقارير أكثر اتساقاً وشمولية: يطلب المستثمرون المؤسسيون والخاصون، أي "الأسواق"، معلومات أكثر اتساقاً وأكثر اكتمالاً من الحكومات لمساعدتهم على تقرير ما إذا كانوا سيشترون قضايا الدين العام أو الاستثمار في بلدانهم.

وفي سياق هذه الإصلاحات التي تركز على الأداء، كانت هناك حاجة لإدخال أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يمارس في القطاع الخاص، واعتبر كجزء من برنامج تحسين الإدارة المالية في القطاع العام¹، ذلك أن أساس الاستحقاق يحقق بعض أهداف الإدارة العامة الجديدة مثل: الكفاءة والفعالية والشفافية والمساءلة، لذلك فإن التحول والانتقال من الأساس النقدي إلى محاسبة الاستحقاق يعتبر من أهم الابتكارات التي أفرزها هذا الاتجاه الدولي.

وتلقى هذا الاتجاه الدعم من لجنة القطاع العام التي تتولى إصدار المعايير المحاسبية، حيث كانت نقطة انطلاقها متمركزة حول النظر في إمكانية تطبيق قواعد المحاسبة المالية الخاصة بالقطاع الخاص في القطاع العام. لذلك يمكننا القول أن انتشار أساس الاستحقاق في القطاع العام في بداية التسعينات لعب دوراً هاماً في إحراز تقدم عمل اللجنة، حيث وجدت نفسها مجبرة على إنشاء معايير تهدف إلى زيادة القابلية للمقارنة والشفافية في المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي، ولم تشارك اللجنة مشاركة كاملة في مشروع لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلا في أواخر سنة 1996، أين تم إضفاء الطابع الرسمي على عملها من خلال إنشاء برنامج للمعايير، بتمويل مشترك من طرف البنك الدولي، صندوق النقد الدولي IMF، البنك الآسيوي للتنمية ADB، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، المنظمات التي تعتبر أنه من المهم بالنسبة للمقترضين تقديم حسابات جيدة في القطاع العام². وقد تم إعداد مشروع للمبادئ التوجيهية سنة 1998، وتم نشره للتعليق عليه قبل صدوره، مع رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين، فرانك هاردينغ Frank Harding، الذي علق بقوله: "يضطلع الاتحاد الدولي للمحاسبين بدور مشابه نحو الحكومات والوكالات الحكومية للذي تقوم به لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC نحو وحدات القطاع الخاص"³.

ومن بين العوامل التي أدت إلى إطلاق برنامج المعايير:⁴

- الحاجة إلى تعزيز وتحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام بناء على التحسينات الأخيرة؛
- تعزيز الاتساق الدولي وتسهيل عملية المقارنة؛

¹ R. Paul Shaw, **New Trends in Public Management in Health Applications in Developed and Developing Countries**, Washington DC, USA, World Bank Institute, 2004.

² Christopher Humphrey and Anne Loft, **op.cit**, p15.

³ Idem.

⁴ Report Of The Externally Chaired Review Panel On The Governance, **Role And Organisation Of The International Federation Of Accountants Public Sector Committee**, June 2004, in : www.ifac.org

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- أهمية ديون القطاع العام في أسواق رأس المال العالمية، والتي غالبا ما تهمل؛
 - حقيقة أن هناك قلة قليلة من الدول التي تمتلك هيئات مستقلة لوضع المعايير في مجال القطاع العام؛
 - الحاجة إلى هيئة لوضع المعايير مستقلة عن الحكومات الوطنية؛
 - الاقتصاديات العالمية التي لا يمكن أن تتحقق إلا من خلال هيئة عالمية مستقلة لوضع المعايير؛
 - تعزيز نوعية التسيير المالي في القطاع العام.
- ويرجع السبب الرئيسي من وراء إطلاق برنامج للمعايير المحاسبة الدولية إلى الحاجة الماسة إلى التوافق المحاسبي الدولي، والذي من شأنه أن يحقق مقارنة أفضل بين الأنظمة المحاسبية للدول، كما يسمح لممالي اللجنة كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية وغيرهم، من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي تتبنى هذه المعايير. وفي سنة 1999، اتخذت اللجنة قرارا للتركيز على أساس الاستحقاق الكامل، وكذلك تلبية احتياجات التقارير وفقا للأساس النقدي.

4- استبدال لجنة القطاع العام PSC بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB (سنة 2004)¹

رأينا فيما سبق أنه في سنة 1996 أطلقت لجنة القطاع العام برنامج معايير، أي أن دورها تغير بحكم الواقع لتصبح الجهة التي تتولى وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وبقيت خلال تلك السنوات تتقدم ببطء، إلى غاية ماي 2000، أين تم إحراز تقدم كبير في تطوير مجموعة أولية من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وذلك بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS المبنية على أساس الاستحقاق كلما كان ذلك ممكنا، وبما يتماشى وخصوصيات القطاع العام. حيث أصدرت لجنة القطاع العام PSC مجموعة متكونة من ثمانية معايير بدءا من المعيار رقم 1 إلى المعيار رقم 8 على الترتيب، وبعد عقد اجتماع في ماي 2001، وافقت اللجنة على إصدار أربعة معايير إضافية، وذلك في جوان 2001، وهي المعايير التالية: من المعيار رقم 9 إلى المعيار رقم 12 على الترتيب، كما وافقت اللجنة على إصدار المعيار رقم 13 مستقبلا. وفي اجتماع عقد في نوفمبر 2001، أصدرت خمسة معايير أخرى تعالج قضايا محددة في إطار أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد تم إصدار المعايير التالية عقب الاجتماع : من

¹ CF :

- IFAC, Report of the Externally Chaired Review Panel on the Governance, **Role and Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee**, International Federation of Accountants, June, 2004.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعيار رقم 13 إلى المعيار رقم 17، أما المعيار رقم 18 فقد اعتمد إثر اجتماع لجنة القطاع العام الذي أقيم في مارس 2002.

كما أصدرت لجنة القطاع العام مسودتين أخرتين تعرض المعايير المقترحة في جوان 2001، وتحصلت على تعليقات بحلول 31 أكتوبر 2001. وتتمثل مسودات العرض في: - ED 20 إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، - ED 21 المخخصصات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة، وقد اختبرت هذه التعليقات لاعتماد المعايير في 2002.

ولم تكن للاتحاد الدولي للمحاسبين أية سلطة لفرض الامتثال لتلك المعايير، وهو ما اعترف به رئيس لجنة القطاع العام آنذاك السيد (Ian Ball) قائلاً: "إن القوة الرئيسية لتبني المعايير كانت نتيجة للضغوط المتزايدة على الحكومات لدراسة وقياس مدى نجاحها في تحسين القدرة التنافسية لاقتصادياتها".¹

وتم الانتهاء من المرحلة الأولى من برنامج المعايير في مطلع عام 2002، وتتألف من نشر 20 معيار دولي للقطاع العام (IPSASs) والمبادئ التوجيهية المتعلقة بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

واستندت IPSASs، والتي تعتبر مجانية حيث أنها متاحة على موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين، على معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي بدأ سريانها في 1997. وفي أوائل عام 2003، بعد فترة تطوير طويلة، نشرت لجنة PSC مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، وكان هذا أول نشر لسن المتطلبات واقترح الإفصاحات للتقارير وفقاً للأساس النقدي. في أكتوبر 2003، خلال اجتماع مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدينة كيبك الكندية، قرر الأعضاء إطلاق دراسة خارجية للجنة القطاع العام، وبعد القيام بفحص واستعراض خارجي لدور لجنة القطاع العام وحوكمتها وتنظيمها، قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين حل لجنة القطاع العام ليحل محلها مجلس IPSASB في عام 2004، مع إدخال تنقيحات على اختصاصاته تعكس أن ولاية المجلس ستتركز في المستقبل على تطوير وإصدار IPSASs.

وفي الآونة الأخيرة، بالإضافة إلى وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، كرس المجلس وقتاً طويلاً لتطوير:

- إطار مفاهيمي للقطاع العام يحدد الخطوط العريضة للمبادئ الأساسية التي ينبغي أن تتفق معها جميع المعايير المحاسبية الفردية والتي قد تنطوي على تنقيح بعض المعايير القائمة،

¹ Christopher Humphrey and Anne Loft, *op.cit*, p15.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- المبادئ التوجيهية للممارسات الموصى بها، والتي تمثل ممارسات جيدة تشجع كيانات القطاع العام على إتباعها (على العكس من المعايير التي يتعين على الكيانات تطبيقها إذا كانت ترغب في المطالبة بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام). وتشمل المشاريع الحديثة الأخرى العمل على مواءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير الإحصاءات المالية الحكومية. وإلى غاية 2017، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 40 معيار و3 آري جي RPG. وفي الوقت نفسه، لم تعالج حتى الآن بعض المسائل ذات الصلة بالقطاع العام، بما في ذلك المعالجة المحاسبية للمنافع الاجتماعية وغيرها من النفقات غير التبادلية.

الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأهم افتراضاتها

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

قبل إعطاء مفهوم عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ارتأينا إلى تقديم تعريف لكل من عملية صنع المعايير أي التوحيد المحاسبي، ومن ثم إعطاء مفهوم للمعايير المحاسبية بصفة عامة، وبعدها نسقط تلك التعاريف على المعايير المحاسبية الخاصة بالقطاع العام.

لقد بات توفير معلومات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الهدف الأساسي للمحاسبة العمومية، ولتحقيق هذا الهدف، تمتلك معظم الدول مجموعة من المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية.

وبدافع الحاجة إلى تعزيز إمكانية المقارنة والشفافية في المعلومات المالية على الصعيد العالمي، قدم المجتمع المحاسبي حلولاً مختلفة، ومن بينها توفيق المعايير والممارسات المحاسبية دولياً. حيث أن استخدام لغة محاسبية مشتركة لجميع هيئات القطاع العام في أنحاء العالم، من شأنه أن يسمح لمختلف المستخدمين من مراقبة أنشطة هذه الهيئات في الزمان والمكان المناسبين، واتخاذ قرارات عقلانية ورشيدة.

وعليه تم تطوير معايير محاسبية يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم، وكان هذا الحل في قلب اهتمامات العديد من أصحاب المصلحة بما في ذلك لجنة القطاع العام أساساً (PSC)، والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس IPSASB سنة 2004.

1-1- مفهوم المعيار: جاءت كلمة معيار (Norme) حسب قاموس لاروس، على أنها كلمة أجنبية مشتقة من اللفظ اللاتيني (Norma) بمعنى قاعدة أو قانون، فالمعيار عبارة عن مجموعة من الخصائص التي تهتم بوصف شيء ما، أو بعبارة أخرى عبارة عن قاعدة تثبت شروط تنفيذ عملية ما، وتهدف إلى تحسين المنتج الذي من خلاله يتم توحيد

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

العمل.¹ كما يعرف المعيار على أنه النموذج المعد مسبقاً ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته.² أما محاسبياً فيعرف المعيار على أنه: "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب".³

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المعايير المحاسبية هي مجموعة القواعد التي تحكم عمل المحاسب ويستعين بها في عمله. ومبدئياً، يجب أن يحتوي كل معيار على ثلاثة عناصر رئيسية متمثلة فيما يلي:⁴

- وصف تفصيلي للمشكلة المراد معالجتها؛
- عرض حلول ملائمة لحل المشكلة بناء على نظرية؛
- تقديم مبرر للحل المعتمد.

1-2- مفهوم المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام

تعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنها: "معايير علمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة ببيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية"⁵، حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام.

وتشير المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يمكن تطبيقها من قبل: الدولة، الحكومات المحلية الوطنية، والجهات الحكومية ذات الصلة. ولا تطبق معايير IPSASs على المؤسسات التجارية الحكومية، والتي تتميز بالخصائص التالية:⁶

- لها الحق في إبرام عقود باسمها؛
- قد خصتها السلطات المالية والتشغيلية بالقيام بأنشطة تجارية؛
- تبيع السلع والخدمات أثناء سير أعمالها العادية، إلى كيانات أخرى مقابل ربح أو استرداد التكاليف بالكامل؛
- لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر (بخلاف شراء المنتجات بشكل مستقل).

¹ Encyclopédie Larousse En Couleurs, édition du club France loisirs, volume 15, Paris, 1979, P6582.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص 58.

³ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، دمشق، سوريا، 2008، ص 34.

⁴ Belkaoui Ahmed, *Théorie comptable*, Presses de l'Université du Québec, 2^{ème} édition, Québec, 1984, Page 57.

⁵ Jens Heiling, *Basics of IPSAS and IPSASB's Conceptual Framework*, Ernst & Young Germany, Brussels, May 13, 2016, p2.

⁶ Thomas Muller-Marques Berger, Ernst & Young, *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, John Wiley and Sons, second edition, UK, 2012, p10.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- تراقب من طرف جهة تابعة للقطاع العام.
- وقد أوصت بهذه المعايير كل من الجهات التالية:¹
- **المعاهدات الدولية والاتفاقات والعقود:** وتشمل على سبيل المثال تعاريف العجز والدين المستخدمة في حساب النسب المالية وفقا لمعاهدة ماستريخت.
- **المنظمات الدولية ذات الطابع الرسمي:** وتشمل متطلبات التقارير المالية من قبل الأمم المتحدة UN، النظام الأوروبي للحسابات القومية SNA، دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS الصادر عن صندوق النقد الدولي IMF، الشفافية المالية FT، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- وعليه يمكننا تقديم التعريف التالي: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير ذات مصداقية وجودة عالية، تعدها جهة مستقلة وتدعمها إجراءات قانونية متينة، وتؤيدها الحكومات والهيئات المهنية المحاسبية والمنظمات الدولية، مثل: المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والبنك الدولي.
- وتشمل هذه المعايير عدة فقرات المهيكلة على النحو التالي:

- مقدمة؛
- الغرض من المعيار؛
- نطاق المعيار؛
- تعاريف المصطلحات المستخدمة في المعيار؛
- محتوى المعيار؛
- تاريخ تطبيق المعيار؛
- دليل للتطبيق؛
- الملاحق التي قد تحتوي على آراء أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2- الافتراضات الأساسية للمعايير

تمثل الافتراضات الرئيسية لمعايير IPSASs فيما يلي:²

¹ Chan James L., **International Public Sector Accounting Standard: Conceptual And Institutional Issues**, p2. Retrieved July 2, 2010 from <http://jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf>

² Ijeoma, N. B, **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria**, International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, vol 2, issue 3, 2014.

- الافتراض الأول: هناك العديد من المعاملات المشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام كلما كان ذلك ممكن، لذلك يفضل أن تكون مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لكلا القطاعين. حيث أن معظم معايير IPSASs يتم صياغتها من خلال إجراء تغييرات متواضعة للمعايير الصادرة عن مجلس (IASB)، فضلاً عن صياغة مجلس IPSASB لمعايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها الخاصة بالقطاع العام.
- الافتراض الثاني: بما أن الوحدات التجارية تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة سنوياً وفقاً لمبدأ الاستحقاق، فإنه من المتوقع أنه يجب على الحكومات القيام بنفس الشيء. وتشمل القوائم المالية الموحدة المنظمة الرئيسية والوحدات التابعة لها. حيث أن أساس الاستحقاق المستخدم من قبل الوحدات التجارية يعتبر بيع السلع والخدمات (وليس الإنتاج) كمييار للحكم على الأداء المالي.
- الافتراض الثالث: تكون المعايير المحاسبية أكثر موضوعية وذات جودة عالية إذا تم وضعها من قبل مجموعة من الخبراء المستقلين عن المنظمات التي تلتزم إتباع هذه المعايير، ويمكن للقطاع العام تحقيق الاستقلالية أو على الأقل تحسينها، بإعطاء هذه المهمة لخبراء مستقلين كهيئة من القطاع الخاص، أو مجلس استشاري، أو زيادة عدد من عامة الأعضاء (غير الحكومية).
- الافتراض الرابع: ينبغي أن تنتج المعايير المحاسبية من خلال إتباع الإجراءات القانونية الواجبة، هذه الإجراءات القانونية تعني أن الأبحاث والمداولات يجب أن تسبق القرارات؛ كما يجب توفير فرص كافية للأطراف المعنية للمساهمة قبل أن يتم الانتهاء من المعايير.

الفرع الثالث: مزايا المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والانتقادات الموجهة لها

1- مزايا المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي نبينها فيما يلي:

- التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة: إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبية الدولية هو الحاجة إلى التوافق المحاسبي، حيث توفر معايير IPSAS لغة المحاسبة المشتركة للدول التي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة. مما يتيح إمكانية مقارنة أفضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطالب بها كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

اعتمدت معايير IPSAS¹. فحسب بينيتو وآخرون " Benito B " فإن الكثير من الدول ستميل إلى تطبيق هذه المعايير أكثر فأكثر في المستقبل القريب، بسبب الحاجة إلى الحد من الاختلافات بين أنظمة المحاسبة العمومية في مختلف أنحاء العالم وزيادة قابلية المقارنة فيما بينها، كما أن هذه المعايير لا تسمح بالمقارنة بين أنظمة الدول مع بعضها البعض فحسب، وإنما تسمح من المقارنة بين مستويات الحكومة في نفس الدولة. فالمقارنة هي نقطة جد ضرورية، حيث أوضحت الدراسات المقارنة في علوم التسيير ذات أهمية بالغة، إذ أنها تسمح من فهم مدى تناسق الإجراءات المنفذة في كل دولة، وفيما إن كانت تعرض جوانب انتقادية؛ مما يساعد على تقديم اقتراحات ملائمة أكثر لكل دولة، ولاسيما إن كانت اقتصاديات مجموعة من الدول مرتبطة ببعضها البعض، كما هو الأمر في منطقة اليورو، خاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة.²

- **مسايرة العولمة:** شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال المحاسبة العمومية. فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها: "الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير"³، وقد أحدثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول العالم؛ وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم.

- **تعزيز المساءلة والشفافية:** إن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل أحد جوانب التركيز المتزايد للقضاء على الفساد، وتعزيز الشفافية في الحكومة.⁴ فلا تكاد تخلو أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع أنحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة، إلا أن الفرق يكمن في نسبته ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية أكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة، لأن الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من أجل كبح الفساد. فحسب تقديرات البنك الدولي نجد أن حوالي 5 في المئة من الناتج المحلي الإجمالي في جميع أنحاء العالم يضيع بسبب الفساد، كسوء استخدام الأموال والاختلاسات، ونتيجة لهذه الإحصائيات أصبحت محاربة

¹ Khouatra Djamel, **La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar**, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2007, p11.

² Benito B., Brusca I. and Montesinos V, **The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs**, International Review of Administrative Sciences 73(2), 2007, p314.

³ Granell, E, **Culture and globalisation: a Latin American challenge**, Industrial and Commercial Training, Vol. 32, No. 3, 2000, p89.

⁴ Kaufman, D., **Myths and Realities of Governance and Corruption**, World Bank Governance Programme, Washington, DC, 2005.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفساد أولوية للمنظمات الدولية¹، ولذلك قامت الجهات الدولية المانحة للأموال في السنوات الأخيرة بتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، بعد أن خلصت إلى أن تعزيز قدرات الحكومات الضعيفة على الحوكمة يعد بمثابة إستراتيجية جيدة لدعم تحسين المساءلة والشفافية والنزاهة، وأن الحوكمة الرشيدة هي بمثابة ترياق قوي مضاد للفساد والاحتيال، وذلك من خلال تشجيعها لقبول المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق سواء في القطاع العام أو الخاص.² وقد أثبتت الدراسات أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يعتبر واحدا من التحركات الأكثر أهمية في السنوات الأخيرة لتعزيز المساءلة والشفافية في القطاع العام، ومن شأنه أن يخلق سبيلا للتخفيض في حالة التلاعب بالموارد المالية في القطاع العام، وبالتالي الحد ولو نسبيا من نسب الفساد. فحسب دراسة لصندوق النقد الدولي (IMF) أن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق توفر معلومات غنية وهامة ليس فقط لأغراض تحليل استدامة السياسة المالية ونوعية القرارات المالية، ولكن أيضا في إطار محاربة الفساد وسوء التسيير، وخاصة فيما يتعلق بتسيير الأصول.³

فعلى مر السنين، ظل بعض المواطنين في بعض الدول النامية يلقون اللوم على قادتهم ويتهمونهم بسوء التسيير وتحويل الموارد العامة لتحقيق مكاسبهم الشخصية، في حين يصفهم البعض الآخر بأنهم سارقون، والبعض الآخر بأنهم مفسدون.⁴ وأشارت الدراسات في هذا الاتجاه إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتنفيذها على النحو السليم من شأنه أن يخلق سبيلا للتخفيض في حالة التلاعب بالموارد المالية في القطاع العام لأن أحد أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هو توليد الشفافية والمساءلة في أنشطة الهيئات العمومية.⁵

كما أجرى محمد الشجيري دراسة استقصائية لتحديد ما إذا كان ينبغي لبلد نام مثل العراق أن يعتمد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كوسيلة لتحسين نظام المحاسبة العمومية، حيث استخدمت الدراسة المنهجية النوعية من خلال استبيان للحصول على البيانات المطلوبة، وقد بينت نتائج الاستبيان أن عددا كبيرا من المستطلعين يعتقدون أن نظام المحاسبة العمومية العراقي يحتاج إلى إصلاح هام مستشهدين بالسبب الرئيسي ألا وهو الفساد. وأكدت النتيجة كذلك ضرورة تحسين الشفافية وجودة النظام المحاسبي ومساءلة الحكومة أمام المواطنين. وفي هذا السياق، ينبغي

¹ Adriana barrera, **World Bank urges crackdown on government corruption**, Reuters, December 2003.

² Shad Anwar, **Performance accountability and combating corruption**, the world bank, Washington, D.C, 2007, p305.

³ Benito B., Brusca I. and Montesinos V, **op.cit.**

⁴ Amaefule LI, Iheduru NG, **Electronic accounting system: A tool for checkmating corruption in the Nigerian public sector and a panacea for the nation's poor economic development status**, Sky Journal of Business Administration and Managemen, 2(4), 2014, p19–28.

⁵ Nweze A, **Using IPSAS to drive public sector accounting**. Journal of Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 46(1), 2013, p18-22.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لأن المحاسبة على أساس الاستحقاق تعطي ضماناً أفضل للنزاهة المالية مقارنة بالنقدية أو المحاسبة المعدلة على أساس النقدية.¹

أما أتويليك فقد قام بدراسة العلاقة بين الإعلان عن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمستويات المتصورة للفساد في البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء؛ وخلصت الدراسة إلى أن مستويات إدراك الفساد بالنسبة للبلدان المتقدمة التي أعلنت عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لا تختلف اختلافاً كبيراً عن مستويات إدراك الفساد بالنسبة للبلدان المتقدمة التي لم تعلن عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. أما فيما يخص الاقتصاديات النامية، أظهرت النتيجة درجة معينة من الاختلافات؛ وأوضح الباحث أن حكومات البلدان المتقدمة لم تكن تتوقع من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن تعزز بشكل كبير نتائجهم في مؤشر الفساد، بينما من المحتمل أن تتوقع حكومات البلدان النامية حدوث تحسن في تصنيفاتها بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهذا يتماشى مع دراسة محمد الشجيري التي تقدم دليل على أن البلدان النامية تتأثر بشكل كبير بالفساد.²

- **عاملاً محفزاً لتحسين الأداء:** لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، بل أكثر من ذلك، وسيلة لتحسين الأداء التشغيلي، وهو الحال في مجالات مثل: إدارة المخزون، الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين.³ كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضاً إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلاً عن الحوكمة عن طريق توفير معلومات محاسبية متسقة وواضحة وموجزة يمكن مقارنتها من بلد إلى آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضاً للتطورات المستقبلية من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.

- **مرجع دولي:** أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، فلها أهمية بالغة، ذلك أنها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوق بها وقابلة للمقارنة.⁴ إضافة لذلك، فإن هذه المعايير تمثل أفضل الأفكار المحاسبية في القطاع العام التي قدمتها مهنة المحاسبة العالمية لحد الآن، وقد أصبحت مرجعاً معترفاً به لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية في جميع دول العالم، حيث خلص بينيتو "Benito B" وزملاؤه إلى

¹ Mohammed Huweish Allawi Alshujairi, **Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq**, Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014, pp1-20.

² Atuilik, W, **The relationship between the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption**, Doctoral dissertation, Capella University, USA, 2013.

³ PWC, **Rejoignez les leaders dans le domaine des finances publiques**, sur le lien : <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>

⁴ Thomas Muller-Marques Berger, Ernst & Young, op.cit.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أن هناك العديد من الدول التي لديها القدرة الكافية للامتثال لمعايير IPSAS، ولاسيما تلك التي خاضت تجربة تبني المعايير المحاسبية في القطاع الخاص والعمل بها (وهي معظم الدول التي تتبع الثقافة الأنجلوسكسونية على غرار أستراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة UK، جنوب إفريقيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية... الخ)، كما خلصوا إلى أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق هي بمثابة المرجع الدولي الرئيسي للمعايير المحاسبية في القطاع العام، وأن العديد من الدول تتجه نحو هذه المعايير بشكل متزايد، إضافة لذلك يرون أن هذه المعايير تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلا تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة.¹

وتدعى الدول النامية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل المنظمات الدولية التي تقدم المساعدات المالية للدول النامية، وتشجع الدول الأخرى، بغض النظر عن أنظمتها السياسية والاقتصادية، على مواءمة معاييرها الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهكذا أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام معايير مرجعية دولية فعلية لتقييم ممارسات المحاسبة العمومية في جميع أنحاء العالم، ولهذا الأسباب، تستحق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام اهتمام واضعي السياسات المحاسبية والممارسين والباحثين على حد سواء .

- **تقارير شاملة:** من المتوقع أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي تستخدم حاجة مختلف المستخدمين، وأن يلغي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال حاليا في معظم الهيئات العمومية. ومن شأن التمثيل الكامل أن يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملاءمتها وقدرتها التنافسية الدولية.

- **تفادي إعادة اختراع العجلة:** أما Christiaens وزملاؤه فيرون أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير، أنها أكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتساعد على تفادي إعادة اختراع العجلة. بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة، وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك أنها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.²

مما سبق، يتضح لنا أن المعايير تهدف إلى تحسين جودة ونوعية التقارير المالية للأغراض العامة وإمكانية مقارنتها بين مختلف هيئات القطاع العام في جميع أنحاء العالم، مما يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها

¹ Benito B., Brusca I. and Montesinos V, *op.cit.*

² Christianens, J., Reyniers, B., & Rollé, C, **Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study**, International Review of Administrative Sciences, 2010, p552.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الحكومات. كما أن من شأن هذه المعايير تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لآليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.

2- الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

فضلا عن المزايا المذكورة أعلاه، فإن هناك بعض الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث أثار حوكمة مجلس المعايير نقاشا حاسما، أين سلطت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مارس 2012 الضوء على عيوب حوكمة إعداد معايير المحاسبة الدولية مشيرة إلى انعدام الشرعية والمصادقية والمساءلة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وفي هذا السياق قام العديد من الباحثين بانتقاد بعض الجوانب، وفيما يلي نوضح ذلك بشيء من التفصيل:

2-1- جدلية إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص:

هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاصة تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم. فعلى الرغم من المصطلحات المستخدمة - هيئة وضع المعايير المستقلة - للدلالة عليه، فإن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غير مستقل عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ولكنه هيئة فرعية ويمارس أنشطته تحت رعايته؛ ووفقا لفترة عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن أعضائه يعينون من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على توصية لجنة الترشيح، وكلاهما يعينه مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجمعية العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين التي تجمع جميع الأعضاء، وبالتالي فإن شرعية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تأتي من أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، أي المنظمات المهنية للمحاسبين.¹ فأعضاء IPSASB المعينين من قبل المجلس الإداري للاتحاد الدولي للمحاسبين تقريبا كلهم محاسبين مهنيين ينتمون للقطاع الخاص سواء من معاهد الخبرة المحاسبية، مكاتب التدقيق أو محافظي الحسابات (فعلى سبيل المثال: الأعضاء الفرنسيون التابعون لـ IFAC هم الهيئة العليا للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)، في حين كان من الأجدر أن ينتموا أساسا إلى القطاع العام، لأنه مهما كانت معرفة هؤلاء المحاسبين واسعة إلا أنها تبقى محدودة مقارنة بالمتخصصين في

¹ Jeanne DUPENDANT, Quelle gouvernance pour l'IPSAS BOARD, in Sébastien KOTT (dir.), **Droit et comptabilité la spécificité des comptes publics**, Ed.Economica, Paris, 2017, p67.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

مجال المحاسبة العمومية (سواء من الوزارات أو منظمات مراقبة الحسابات العمومية)، فعدم إشراك السلطات العمومية في مهمة وضع المعايير المحاسبية المستخدمة لإنشاء حسابات الهيئات العمومية يثير سؤالاً أساسياً عن الشرعية الديمقراطية.¹

صحيح أن هناك بعض الدول التي يمارس فيها خبراء المحاسبة مهامهم دون تمييز سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، وهنا لا بأس بذلك، أما بالنسبة للدول التي لا تعرف هذا النوع، فإن تمثيلها ضعيف أو غير موجود أصلاً. ونتيجة لذلك، يقتصر النقاش الدولي حول تجاهل العديد من الدول أثناء عملية إصدار المعايير. كذلك، عندما يقوم مجلس المعايير بإطلاق مشاورات حول مشروع معايير للتعليق عليها، لا يتم الرد إلا من طرف عدد قليل جداً من الدول، مما يؤثر بالطبع في نطاق مجلس المعايير. غير أن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يرون أن تطوير معايير المحاسبة العمومية من طرف المختصين من القطاع الخاص وعدم إشراك السلطات العمومية في ذلك يعد بمثابة ضمان لجودة معايير المحاسبة؛ مما يعني أنه يجب أخذ الاختلافات الثقافية بعين الاعتبار.

2-2- نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي:²

من الناحية النظرية، فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملية، فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب أفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير، حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية تأتي من هذه الدول، كما أن مناقشات مجلس IPSASB تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميز مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ البداية.

وهو ما أشار إليه Sébastien Rocher من خلال مقاله الذي يشكك من خلاله في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بحيث أشار إلى هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك تغييب للفاعلين في القطاع العام (ممثلين للوزارات، منظرين وطنيين، محاسبين عموميين...) من جهة، ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني. فمن بين ثمانية عشر عضواً، نجد ستة أعضاء من أوروبا، وثلاثة من أمريكا الشمالية، واثنان من

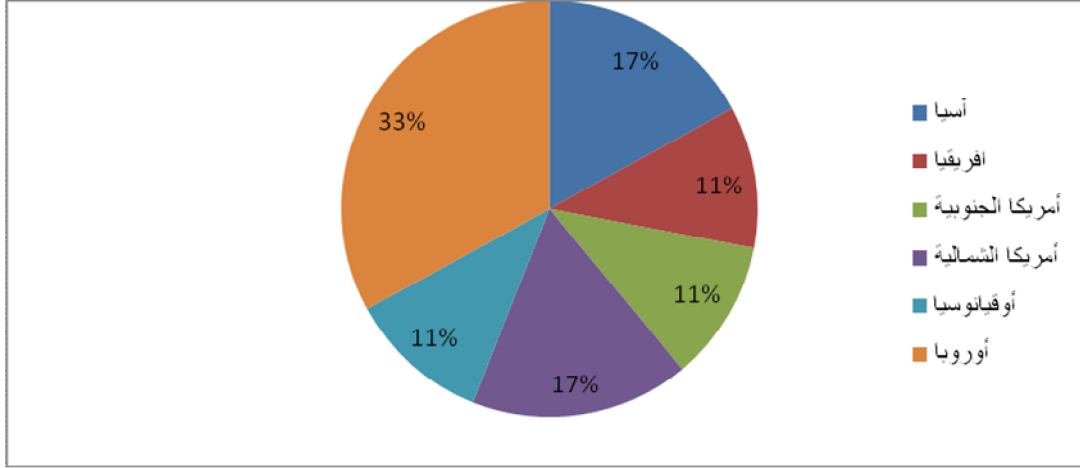
¹ Marie-Pierre CORDIER, **Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics**, Revue française de Finances Publiques, n° 122, 01 avril 2013, p2.

² Cf. Sébastien Rocher, **L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ?**, Comptabilité - Contrôle - Audit 2011/3 (Tome 17), p p 55-83.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

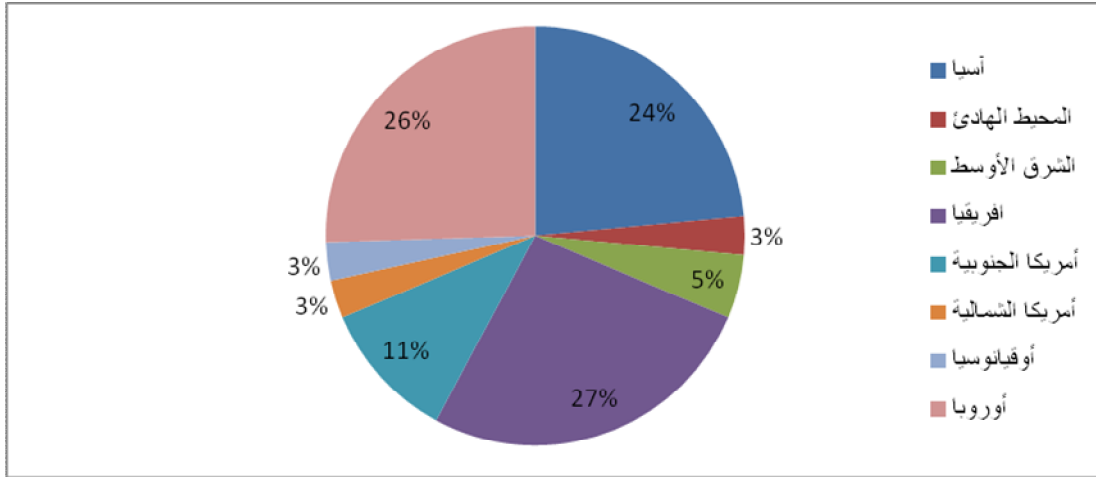
أوقيانوسيا، وهناك عضوين فقط من إفريقيا وعضوين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أولى مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادئ فهي غير ممثلة إطلاقاً، والشكلين التاليين يوضحان ذلك:

شكل رقم 01: التشكيل الجغرافي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام



المصدر: Jeanne DUPENDANT, Op.cit, p. 71.

شكل رقم 02: مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حسب المنشأ الجغرافي



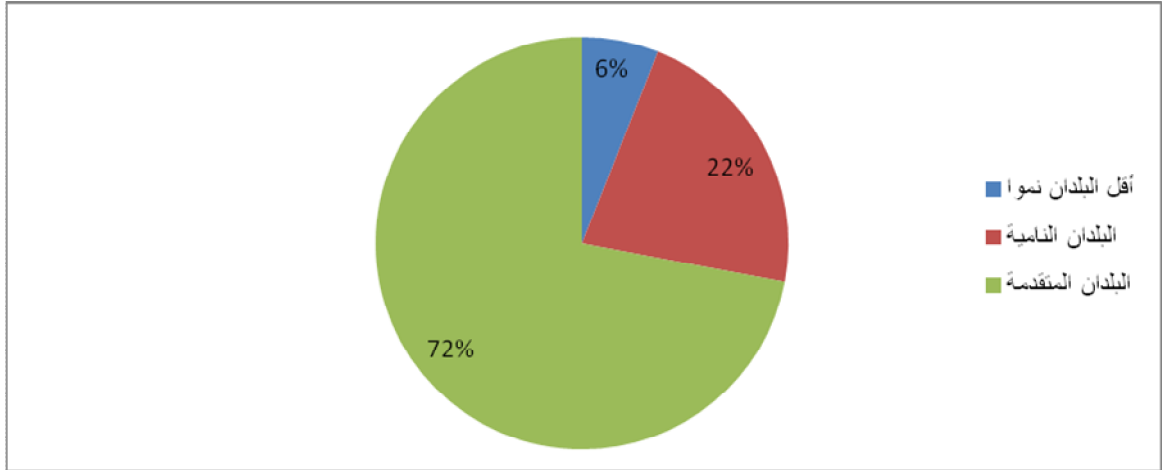
المصدر: Jeanne DUPENDANT, Op.cit, p. 71.

هذا النقص في التمثيل الجغرافي يقترن بفقدان أكثر وضوحاً للطابع التمثيلي للتنوع الاقتصادي لدول العالم. ففي عام 2016، جاءت الغالبية العظمى من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من البلدان المتقدمة (شكل رقم 3). ويبدو أن الحالة هنا تضر بفعالية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفعالية إجراءات مجلس

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تستخدم أساسا في البلدان النامية أو أقل البلدان نموا.

شكل رقم 03: التنوع الاقتصادي لمجلس IPSAS



المصدر: Jeanne DUPENDANT, Op.cit, p. 72.

وكعيب إضافي للمجلس هو أن IPSASB ليست ملزما بقواعد الحوكمة المطبقة من قبل هيئات التوحيد الثلاثة الأخرى التابعة لـ IFAC، التي تصدر معايير التدقيق الدولية (ISA)، ومعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة ومعايير التدريب. حيث أن هذه الأخيرة تخضع للرقابة الخارجية لمجلس مراقبة المصلحة العامة لـ PIOB الذي يضم ممثلين عن المنظمات الوطنية، وآراء المجموعات التشاورية الاستشارية (CAG).¹

وقد نوقشت بعض السبل للإصلاح، والتي نعرضها فيما يلي:²

- يجب أن يحصل المجلس على أغلبية الأعضاء من القطاع العام، المقترحين مباشرة من طرف الهيئات العمومية.
- إذا لم يكن واقعا أن يكون لديه في المستقبل القريب، أعضاء بدوام كامل ومتفرغين، كما هو الحال في مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فإنه يجب على الأقل أن يتفرغ الرئيس لأداء واجباته، ولمدة محددة (طويلة)؛
- يجب أن ينفذ الإشراف الخارجي دائما، ذلك الخاص بـ PIOB، أين يجب مراجعة تركيبة الأعضاء لتشمل أعضاء من القطاع العام.

¹ Club comptable des juridictions financières, le secteur public : la normalisation comptable à l'épreuve de la crise, conférence-débat, 28 septembre 2010, p5.

² Idem, p6.

2-3- حقيقة أن المعايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IAS / IFRS:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوقيع اتفاق مع مجلس IASB في نوفمبر 2011 لتطوير التعاون بينه وبين مجلس IPSASB، في حين أنه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة. فمعايير IFRS صممت في المقام الأول لصالح "المستثمرين"، حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتنوير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات، أما معايير IPSAS فتولي أهمية كبيرة للمواطنين وممثلهم.

فنموذج IFRS المتبع من طرف معايير IPSAS هو واحد من العوامل التي تفسر أنه لا يوجد لحد الآن معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءاً أساسياً من الإنفاق العام، أي نفقات الحماية الاجتماعية. كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الأثرية والتاريخية، والحدايق الوطنية العمومية، أو الأصول غير الملموسة مثل الحق في فرض ضرائب أو الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العمومية. لذا، إذا نظرنا، على سبيل المثال، للمعيار المحاسبي الدولي IPSAS31 المتعلق بالأصول غير الملموسة، سوف نجد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الخاصة بالشركات (تكاليف البحث والتطوير، البرمجيات، الخ) ولكن لا شيء حول الأصول الخاصة بالدولة. بالنسبة للمعاملات المماثلة لتلك التي تقوم بها الشركات، لا يوجد سبب للتحديد عن المعايير المطبقة على الشركات، كما أن الاتساق ينبغي أن يسود. ولكن من الضروري أيضاً وضع معايير محاسبية تتماشى وخصوصيات القطاع العام الكثيرة (أهمية المعاملات السوقية غير التبادلية بحكم أن القطاع العام لا يهدف لتوليد الأرباح، استمرارية الدول، وما إلى ذلك).¹

نموذج IAS / IFRS المتبع من قبل المعايير، والتحيز الثقافي المذكور أعلاه يمكنهم تفسير أن معيار (IPSAS 25) الذي يتناول رواتب ومعاشات موظفي وأعوان القطاع العام بنفس طريقة المعاشات التقاعدية المرسمة التي يديرها القطاع الخاص. فلم يكن هناك نقاش حول العواقب المحاسبية التي ينبغي استخلاصها من أسلوب تمويل المعاشات من نظام التوزيع الذي يتم من خلاله تمويل نفقات السنة من خلال إيرادات نفس السنة (عكس نظام الرسملة). كما يجب الإشارة إلى أنه لا يوجد معيار محاسبي خاص بنفقات الحماية الاجتماعية بما فيها نفقات معاشات الضمان الاجتماعي (المعيار رقم 25 يتعلق بمعاشات الموظفين فحسب).

¹ Marie-Pierre CORDIER, Op.cit, pp 2-3.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كما يوضح نموذج IAS/IFRS أيضا أن المعايير المتعلقة بالأدوات المالية مستنسخة من IFRS، وهي معقدة للغاية ولا تتناسب مع الإدارات العمومية. والتي اعتبرها مجلس IPSASB في الفترة 2008-2009 أي في عز الأزمة المالية مفيدة، أما اليوم فقد عفا عليها الزمن جزئيا.

كما أنه من بين الانتقادات الموجهة لمجلس IPSASB، والتي تعتبر مشكل عويص في عملية التوحيد، هي أن المجلس بدأ في إصدار المعايير دون إجراء تقييم شامل، ودون تطوير إطار مفاهيمي خاص بالمحاسبة العمومية والتقارير المالية، حيث أنه لم يتم بإطلاق مشروع وضع إطار مفاهيمي يستند إليه أثناء إعداد المعايير إلا في سنة 2006، أين كان قد أصدر مجموعة معتبرة من المعايير؛ ففي بداية عمل المجلس اعتمد على معايير IFRS/IAS كنموذج لمعايير القطاع العام، وقد لاقت هذه النقطة العديد من الانتقادات.

كما يرى Christiaens وزملاؤه أن معايير IPSAS لا تزال غير معروفة نسبيا، ولاسيما إذا ما قورنت مع أساس الاستحقاق المحاسبي، ولذلك هناك نوع من التخوف من تطبيق المعايير الدولية IPSAS من طرف بعض المختصين، وذلك راجع إلى عدم معرفتهم بهذه المعايير، مما يجعلهم يمتنعون عن تبنيها لجهلهم بفوائدها، حتى أنه هناك من هو مع تطبيق هذه المعايير إلا أنه لا يقدم تفسيرات مقنعة بشكل كافٍ، مما يدل على أن هذه المعايير لا تزال غير معروفة بشكل واسع حتى بالنسبة للموالين لتطبيقها. لذلك يتعين على مجلس IPSASB مواصلة جهوده لجعل الحكومات أكثر دراية بالمعايير، كما أن إقامة محاضرات وتنظيم مؤتمرات حول هذا الموضوع من شأنه التغلب على هذا الإشكال.¹

تستمد هذه المعايير الدولية نموذجاً أصلياً للتنظيم، يشكل قانوناً ضعيفاً يخضع للتغيرات والتكييفات المستمرة، ومن ثم فهي تقدم عدداً من نقاط الضعف، والتي تلاحظ مراراً وتكراراً. فانتقادات IPSAS هي من عدة أنواع، حيث تعد هذه المعايير غير مكتملة: فهي لا تأخذ في الاعتبار، على سبيل المثال، التحويلات الاجتماعية، التي تشكل جزءاً كبيراً من الإنفاق العام، كما تعد هذه المعايير غير مستقرة لأن العملية مستمرة ويجري تنقيح المعايير المعتمدة بالفعل باستمرار. كما أنها غير عملية بشكل كبير، وعمامة للغاية، ويمكنها حتى أن تترك الخيار بين العلاجات المحاسبية المختلفة، في حين أن معايير المحاسبة تفترض مسبقاً مدونات حسابات دقيقة تسمح بتنفيذها العملي. كما أنها لا تقترح تعريفاً أو نطاقاً محددًا للقطاع العام، ومن سماتها أنها معقدة وغير مناسبة للكيانات الصغيرة أو المتوسطة. وأخيراً،

¹ Christianens, J., Reyniers, B., & Rollé, C., op.cit.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في الوقت الذي تم فيه إصلاح حوكمتها مؤخرا لضمان تمثيل أفضل لأصحاب المصلحة العامة في عملية إعدادهم للمعايير، فإن مراعاة خصوصيات القطاع العام تظل القضية الرئيسية في بنائها.¹

المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يعتبر مجلس IPSASB حاليا اللاعب الرئيسي في عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وسوف نخصص من خلال هذا المطلب عرض المجلس وأهدافه (1)، هيكلته وتنظيمه (2)، سلطته (3).

الفرع الأول: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

1- ماهية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

حل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام للقيام بمهمتها سنة 2004، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه: "هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام"²، كما عرف على أنه: "مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم".³

وحسب قوانين مجلس IPSASB، فإن المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام مستثناة من هذه المعايير فهي معنية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS/IAS التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، مثلها مثل المؤسسات التابعة للقطاع الخاص.

2- أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يهدف مجلس IPSASB من خلال الدور المنوط به إلى نفس هدف IFAC، أي خدمة المصلحة العامة، من خلال تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية في القطاع العام، وتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية في جميع أنحاء العالم وتوحيدها. ويتم تحقيق هذه الأهداف من خلال اضطلاع المجلس بما يلي:⁴

— صياغة ونشر معايير محاسبية ذات جودة عالية؛

¹ Danièle Lamarque, *Contrôle et évaluation de la gestion publique: Enjeux contemporains et comparaisons internationales*, Bruylant, Bruxelles, 2016.

² Rocher Sébastien, *L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ?*, op.cit.

³ IPSASB, on the link: http://www.ifac.org/system/files/downloads/IPSASB_Fact_Sheet.pdf

*GPFs : general purpose financial reports.

⁴ IFAC, *Handbook of International Public Sector Accounting Standards*, New york, 2016.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

– العمل على التقارب الدولي بين هذه المعايير وتشجيع قبولها؛

– نشر دراسات حول القضايا والخبرات في إعداد التقارير المالية في القطاع العام؛

– نشر الوعي فيما يخص فوائد تبني هذه المعايير.

فالهدف الأساسي من مجلس IPSASB هو تطوير معايير IPSAS عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام، وتقديم إرشادات حول كيفية استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عملياً، أو ما يعرف بإرشادات الممارسة الموصى بها RFGs، وهي بيانات توفر إرشادات حول أفضل الممارسات في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام غير البيانات المالية، والترويج لها، وتسهيل تبادل المعلومات بين المحاسبين والعاملين في القطاع العام.

الفرع الثاني: تنظيم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1- نظام عمل المجلس:¹

- **عضوية المجلس:** يضم مجلس IPSASB في عضويته ثمانية عشر عضواً متطوعين، خمسة عشر منهم يتم ترشيحهم من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، أما الثلاثة الآخرون فهم من عامة الجمهور. كما يضم المجلس ممثلين من وزارات المالية والمؤسسات الرقابية الحكومية، والأوساط الأكاديمية. ويتعين لسن معايير جديدة موافقة أغلبية ثلاثة أرباع الأعضاء. بالنسبة لأغراض التصويت فإن كل عضو له الحق في صوت واحد.

- **مراقبوا المجلس:** يمتلك المجلس مراقبون - ممثلون عن المنظمات التي لها مصلحة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام، وتقدم إسهاماً مستمراً في عمل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولها مصلحة في تأييد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودعمها. ويشمل المراقبون الحاليون ما يلي:

¹ CF

- IFAC, **Who is the IPSASB?**, 2011, available in: http://www.ifac.org/system/files/downloads/IPSASB_Fact_Sheet.pdf
- IFAC, **IPSASB – Mandat interimaire**, available in : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/mandat-interimaire.pdf>

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

جدول رقم 03 : تشكيلة أعضاء مجلس IPSASB والهيئات المراقبة له إلى غاية 2016

أعضاء المجلس من مختلف دول العالم	المنظمات التي تملك صفة المراقبة في المجلس
- الرئيس الحالي: المملكة المتحدة	- بنك التنمية الآسيوي
- نائب الرئيس: نيوزيلندا	- المفوضية الأوروبية
- كندا (عضوين)	- يوروستات
- أستراليا	- مجلس معايير المحاسبة الدولية
- جنوب أفريقيا	- صندوق النقد الدولي
- فرنسا	- المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات - لجنة المعايير المحاسبية
- إيطاليا	- القسم الإداري المشترك للمعاشات التقاعدية للمنظمات المنسقة
- الولايات المتحدة الأمريكية	- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
- ألمانيا	- الأمم المتحدة
- اليابان	- برنامج تطوير الأمم المتحدة
- بناما	- البنك عالمي
- البرازيل	
- نيجيريا	
- النمسا	
- رومانيا	
- سويسرا	
- الصين	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات من الموقع الرسمي لمجلس IPSASB : <http://www.ipsasb.org>

- فترة التعيين: تكون فترة التعيين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد كحد أعلى لثلاث سنوات أخرى ، مع نقل ثلث الأعضاء سنويا، أما الرئيس فتبلغ مدة تعيينه القصوى تسع سنوات بما فيها عضويته في المجلس لدورة أو دورتين، مع إمكانية تعيينه لفترة استثنائية أخرى- أي لمدة ثلاث سنوات أخرى، أي أن عهده قابلة للتجديد مرتين.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- **اجتماعات المجلس:** تعقد الاجتماعات بأغلبية 12 عضواً على الأقل، كما أن جميع اجتماعات المجلس تهدف إلى تطوير المعايير أو الموافقة على نشرها، وتتم علناً؛ وتعقد أربعة اجتماعات في السنة، باللغة الإنجليزية.
- **تمويل المجلس:** يتولى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهام الدعم المالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB، غير أن تمويله لا يكفي لوحده، إضافة للتمويل الذي يتلقاه من الاتحاد فإن المجلس يتلقى تمويلات من عدة مصادر خارجية أخرى، مثل البنك الآسيوي للتنمية (ADB)، المفوضية الأوروبية (EC)، وحكومات كندا ونيوزيلندا وسويسرا، الأمم المتحدة (UN) والبنك الدولي. كما يتم تقديم الدعم للموظفين إلى المجلس في شكل مدراء فنيين، على سبيل المثال، من جمهورية الصين الشعبية، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، Ernst & Young، مجلس التقارير الخارجية لنيوزيلندا (XRB).¹

2- الهيكل التنظيمي للمجلس

يمثل الهيكل التنظيمي لمجلس IPSASB المهام والعمليات المختلفة التي ينهض بها أعضاء المجلس مقسمين إلى فئات، تناط بكل منها مسؤوليات وصلاحيات محددة تكفل تحقيق أهداف المجلس، وإصدار المعايير المحاسبية. وفيما يلي نعرض هذه الفئات ومهامها:

- **لجنة الترشيح:** تتألف لجنة الترشيح من الرئيس وما لا يقل عن ستة أعضاء يمثلون مناطق مختلفة من العالم، وتتبع لجنة الترشيح عملية مفتوحة وشفافة لاختيار المرشحين الأنسب للوظائف المتاحة. وهي تعمل في هذا الصدد على تحقيق التوازن بين قدرات المرشح ومؤهلاته المهنية مع الاحتياجات التمثيلية للمجالس واللجان، وتسعى لجنة الترشيح أيضاً إلى تحقيق توازن إقليمي ومهني واسع النطاق، فضلاً عن تمثيل البلدان ذات مستويات التنمية الاقتصادية المختلفة، والمساواة بين الجنسين.²
- **المجموعة الاستشارية:** يتم تعيين المجموعة الاستشارية من قبل مجلس IPSASB نفسه، وهي مجموعة لا يحق لها التصويت لا على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ولا على أية وثائق صادرة من المجلس، وإنما تشكل منتدى يمكن المجلس من التشاور مع ممثلي الشرائح المختلفة، وتقوم من خلال ممثلي المنظمات الأعضاء فيها بتقديم المشورة للمجلس بشأن: استراتيجيات وبرامج عمل المجلس، بما في ذلك أولويات المشروع، مشاريع المجلس

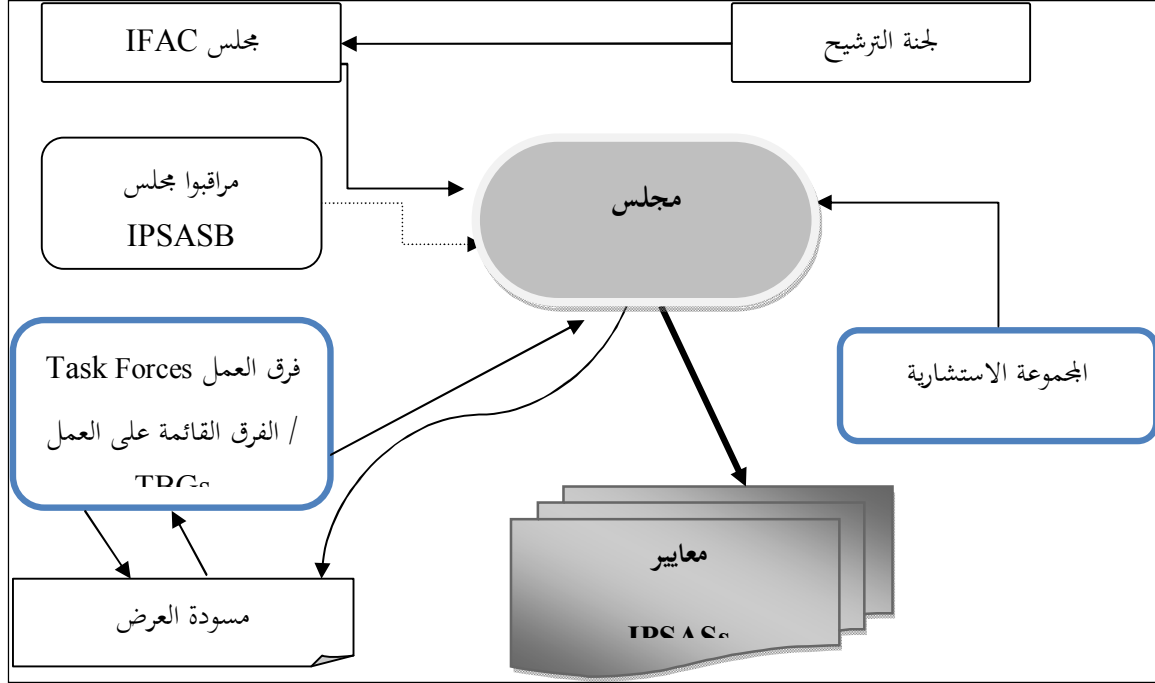
¹ Thomas Muller-Marques Berger, Ernst & Young, **op.cit.**

² CF: <http://www.ifac.org/about-ifac/nominating-committee/about-nominating-committee>

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بما في ذلك وجهات النظر حول القضايا أو المسائل التقنية التي قد تعرقل تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ومسائل أخرى متعلقة بمهام المجلس في مجال إعداد المعايير.¹

شكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام



Thomas Muller-Marques Berger, Ernst & Young, **op.cit**, p3.

المصدر:

إذا، تمر عملية إصدار المعايير بعدة مراحل، عادة ما تكون نفسها، وفيما يلي نوضحها:

- دراسة إصدارات كل من: مجلس معايير المحاسبة الدولية، الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية، هيئات المحاسبة المهنية، المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول مشروع ما؛
- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وعادة تكون لمدة أربعة أشهر على الأقل؛
- دراسة جميع الملاحظات المستلمة خلال فترة إبداء الملاحظات، وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة حيثما كان ملائماً في ضوء أهداف المجلس؛

¹ CF: <https://www.ipsasb.org/cag>

- نشر المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

3- سلطة مجلس المعايير IPSASB:

يقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بحق الحكومات وواضعي المعايير في إنشاء معايير محاسبية وإرشادات ومبادئ مرتبطة بها في نطاق دولهم، فهو لا يملك سلطة شرعية للمطالبة بالامتثال لمعاييرهم، وهذا يعني أن معاييرهم ليست ذات قوة ملزمة على السلطات الإقليمية أو هيئات القطاع العام الأخرى، فكل دولة لها الحق في قبولها أو رفضها، ويعتبر مجلس IPSASB الوظيفة التي يقوم بها بمثابة وظيفة داعمة، حيث يقوم بمساعدة واضعي المعايير الوطنية في تطوير معايير جديدة، أو مراجعة وتنقيح معايير قائمة مسبقاً، وهذا من أجل زيادة القابلية للمقارنة بين القوائم المالية لهيئات القطاع العام على الصعيدين الوطني والدولي.¹ ويتوقف نجاح الجهود التي يبذلها المجلس على الاعتراف بعمله ودعمه من طرف العديد من المجموعات المهتمة المختلفة التي تعمل في حدود ولاياته الخاصة.

ويشجع المجلس بقوة تبني المعايير، ويطلب بتوفيق متطلبات الإبلاغ الوطنية مع معايير IPSAS، حيث يتوقع أن لمعايير IPSAS فائدة كبيرة، ولاسيما بالنسبة للدول التي لا يوجد لها لحد الآن معايير محاسبية في القطاع العام معدة وفقاً لأساس الاستحقاق. وهو ما جعل الدول النامية من الدول المستهدفة الرئيسية، ذلك أن معايير IPSAS تعد بمثابة النموذج المحاسبي الوحيد المقبول دولياً في محاسبة القطاع العام، وبالتالي يمكن استخدامها كمبدأ توجيهي ومرجع. وهكذا، أصبحت هذه المعايير بحكم الأمر الواقع معايير قياسية دولية لتقييم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم. من أجل ذلك، وجب الاهتمام بهذه المعايير من قبل صناعات السياسات المحاسبين، الممارسين والباحثين على حد سواء.²

الفرع الثالث: ارتباط مجلس IPSASB بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

1- استناد مجلس IPSASB على معايير مجلس IASB

منذ سنة 1996، يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بتطوير معاييرهم من خلال الاستناد إلى معايير القطاع الخاص كلما كان ذلك ممكناً، حيث كان تركيز مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في بداية الأمر منصبا حول تكييف معاييرهم وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS القائمة، وتلتها المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فيما بعد، وقد مر المجلس في استناده إلى معايير IAS-IFRS بعدة مراحل بدءاً بالاستناد الكامل

¹ Tjerk Budding ; Giuseppe Grossi ; Torbjörn Tagesson, **Public Sector Accounting**, Routledge, first published, New York, 2015, p27.

² Chan James L., **International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues**, op.cit.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

عليها دون أدنى تغيير، ومن ثمة الاستناد الجزئي وإدخال بعض التعديلات بما يتلاءم وخصوصيات القطاع العام، وفيما يلي نوضح هذه المراحل بإيجاز:¹

- إلى غاية نهاية سنة 2001، كان هناك سبعة عشر معياراً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكلها تستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. وفي معظم الحالات، كانت هذه المعايير مماثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (مع بعض التعديلات في المصطلحات والأمثلة)، إلا أن البعض الآخر من هذه المعايير كان يحتاج إلى عمل مكثف لكي يتناسب وسياق القطاع العام. كما وضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام معياراً واحداً على أساس نقدي، صمم إلى حد كبير كخطوة مؤقتة للدول التي تمر بمرحلة الانتقال إلى أساس الاستحقاق.

- وفي عام 2002، بدأ مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المرحلة الثانية من برنامج المعايير الذي تضمن، بالإضافة إلى مواصلة وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام استناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معالجة القضايا ذات الأهمية الخاصة للقطاع العام.

- وفي نوفمبر 2011، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بنشر اتفاقية تهدف إلى تعزيز تعاونها في تطوير المحاسبة المالية والعمومية ومعايير التقارير المالية. ومن أجل إضفاء الطابع الرسمي على تعاونها، تم إبرام مذكرة تفاهم بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والجهات المانحة الدولية، من شأنها تعزيز المنظمات المهنية المحاسبية وتحسين جودة نظم الإدارة المالية في الاقتصاديات الناشئة.² وتتناول مذكرة التفاهم العلاقة على وجه التحديد بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية، ويحدد الخصائص الرئيسية التالية للتعاون والتواصل بين الهيئتين: هناك علاقة وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية IPSAS ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن المعايير المحاسبية الدولية IPSAS تستند إلى حد كبير على مبادئ IFRS، أو بالأحرى هي مستوحاة منها، وهذا كله من أجل ضمان القابلية للمقارنة بشكل أفضل بين تقارير كل من القطاع العام والقطاع الخاص خاصة في العمليات المتشابهة. ومع ذلك، يتم تطوير معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS في المقام الأول للوحدات المهادفة للربح، في حين أن معايير IPSAS خاصة بوحدات القطاع العام التي تقدم خدمات للحفاظ على رفاه مواطني الدولة.

¹ IPSASB Governance Group, **The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board**, 2014. Available at: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ff055e53-c573-4d6a-93c4-ef86243b16e7/back%20ground%20documents%20IPSASB-Consultation-Paper.pdf>

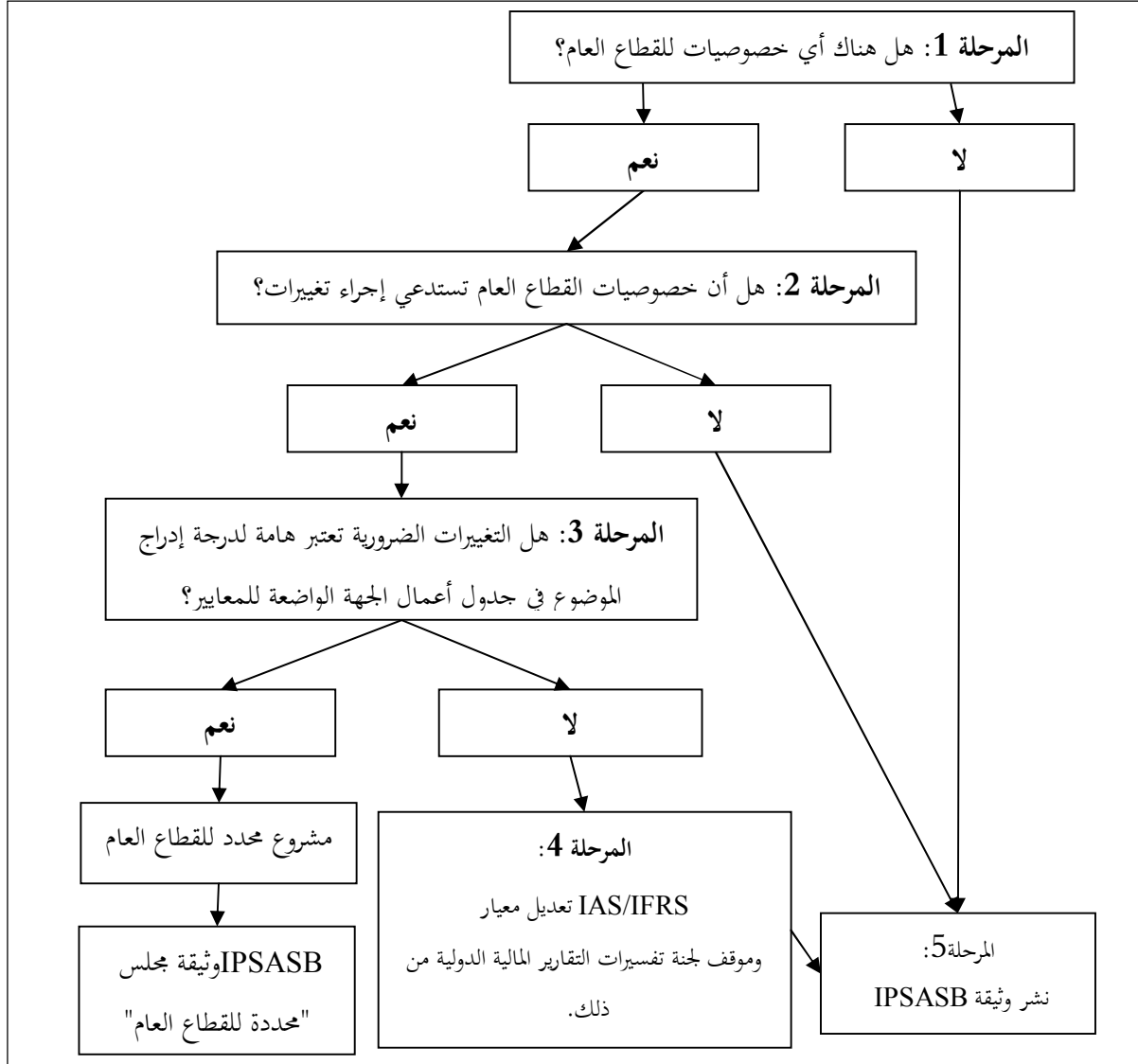
² CF: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFACIASBMOU>.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تجدر الإشارة هنا إلى أن تكييف معايير القطاع العام وفقا لمعايير القطاع الخاص يعتبر أقل تكلفة ويوفر الكثير من الوقت، فلو قام المجلس بإعداد معايير من جديد دون التغيير في معايير IAS، فسوف يخصص موارد كثيرة سواء كانت بشرية أو مادية من دون شك، لوضع معايير محددة للقطاع العام.

والشكل التالي يوضح عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالاستناد على معايير IAS/IFRS

شكل رقم 05: قاعدة تحويل معايير IAS في القطاع العام من قبل IPSASB



المصدر:

Sébastien ROCHER, L'IPSASB, Sisyphe des temps modernes, Revue Française de Comptabilité, N°470, Novembre 2013, p17.

يتبين لنا من خلال ما سبق أن معظم معايير IPSAS يتم صياغتها من خلال إجراء تعديلات متواضعة لمعايير IAS، ووضع معايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها الخاصة بالقطاع العام، فمن أهم الأسباب التي تجعل واضعي

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعايير يستندون إلى معايير IAS/IFRS ولا يدرجونها كما هي، هي تلك المشاكل التي قد تقع نتيجة لاختلاف الأنشطة. ويتبع مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام عدة مراحل أثناء تحويل معايير IAS لخدمة القطاع العام، وأولها يحدد إن كانت هناك قضايا خاصة بالقطاع العام أم لا، فإن كانت الإجابة بـ "نعم"، فيتحتّم على المجلس القيام بتعديلات جوهرية على عدة مراحل كما هو مبين في الشكل، أما إن كانت الإجابة بـ "لا" فيصدر المعيار مباشرة دون أي تعديلات.

وبعد ما يتبين للمجلس أن هناك خصوصيات للقطاع العام، تأتي المرحلة الثانية والتي يحدد فيها فيما إن كانت القضايا الخاصة بالقطاع العام تستدعي الخروج عن وثائق مجلس معايير المحاسبة الدولية وإجراء تغييرات، فإن لم تكن هناك مبررات للخروج يتم إصدار المعيار مباشرة دون أي تعديل، أما إن كانت هناك مبررات للخروج فينظر المجلس فيما إن كانت هذه المبررات تستدعي التعديل فقط ويمكن معالجتها في وثيقة من وثائق المجلس IPSASB المتقاربة مع وثيقة من وثائق مجلس IAS، أم تستدعي القيام بمشروع منفصل للقطاع العام، وذلك إذا تقرر أن قضايا ومساءل القطاع العام لم يتم تناولها في أي وثيقة من وثائق مجلس IASB.

2- أسباب وجود بعض الاختلافات بين معايير IPSAS ومعايير IAS/IFRS

ترجع أهم الاختلافات بين معايير IPSAS ومعايير IAS/IFRS للمصادر الثلاثة التالية:¹

- التغييرات التي تم إجراؤها من طرف مجلس IPSASB عند وضع معايير IPSAS بالاستناد على معايير IAS/IFRS، تعكس الاختلافات بين القطاعين العام والخاص؛
 - الاختلافات في مجموعة من المواضيع المتناولة من طرف هاتين المجموعتين من المعايير، بسبب الاختلافات في انتشار أنواع معينة من المعاملات، مثل المعاملات غير التبادلية؛
 - الاختلافات في توقيت إدخال متطلبات جديدة أو معدلة في كل مجموعة من المعايير.
- وفيما يلي قائمة بالفروق الرئيسية بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

¹ IPSAS Outlook, A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS April 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_vs_IFRS/\\$File/IPSAS%20vs%20IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_vs_IFRS/$File/IPSAS%20vs%20IFRS.pdf)

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

جدول رقم 04: الفروق الرئيسية بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	
مؤسسات القطاع الخاص مؤسسات القطاع العام ذات الطابع التجاري	هيئات القطاع العام الحكومات الوطنية الحكومات الإقليمية المركزية الحكومات المحلية.	النطاق
أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق الأساس النقدي	الأسس المعتمدة
مجلس IASB	مجلس IPSASB	الجهة المسؤولة عن إصدارها

المصدر: من إعداد الباحثة.

المبحث الثالث: إصدار، تبني واستخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن التنسيق بين مختلف الدول ووضع معايير من شأنها تعزيز الثقة والمصداقية في مهنة المحاسبة يجعل من مهمة مجلس المعايير صعبة وشاقة، حيث يتعين عليه وضع معايير دقيقة لا تحمل التأويل وتتسم بالمرونة كي تتلاءم مع الظروف المحيطة في نفس الوقت، وسوف نحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على إصدار هذه المعايير، والتي لاقت قبول كثير من الدول والهيئات، ومن ثم نتطرق إلى أساليب تبنيها، وفي الأخير نعرض قائمة الدول والمنظمات التي تبنت هذه المعايير.

المطلب الأول: إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأساليب تبنيها

تتسم عملية وضع المعايير بنوع من التعقيد، فهي ليست بالأمر الهين، حيث تتطلب الكثير من الجهد والوقت، فنجد أن معيار واحد بإمكانه استغراق العديد من السنوات قبل إصداره، وخير دليل على ذلك المعيار الخاص بالضرائب والتحويلات، الذي استغرق لوحده قرابة أربع سنوات من العمل. وسوف نحاول من خلال هذا المطلب التطرق للمراحل التي يمر بها إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ومن ثم نتطرق لأساليب تبنيها.

الفرع الأول: إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يسبق نشر معيار للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سلسلة من الدراسات (التي ينشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام) التي تركز على المواضيع المثيرة للجدل، على التعريفات، وعلى معايير الاعتراف وأساسيات المحاسبة، وتستكشف هذه الدراسات أيضا ممارسات عدة بلدان وتواجه تحليلا متعمقا للمفاهيم والحلول. ويمكن اختصار مراحل إعداد المعايير في المراحل التالية:¹

- القيام بسلسلة من البحوث والدراسات قصد استكشاف الممارسات المحاسبية الوطنية للعديد من الدول، وتبادل وجهات النظر حول القضايا المحاسبية المثيرة للجدل في القطاع العام مع مختلف واضعي المعايير المحاسبية الوطنية؛
 - مراجعة البيانات الصادرة من الجهات التي لها علاقة بالمحاسبة، ولاسيما تلك الصادرة عن مجلس IASB، وهيئات المحاسبة المهنية الأخرى؛
 - تشكيل فرق العمل التي تقوم بتوفير مدخلات للمجلس بشأن مشروع ما؛
 - نشر مسودة عرض ED بغية الحصول على تعليقات الجمهور، بحيث لا تقل فترة التعليقات عن مدة أربعة أشهر، وتتضمن أساسا الاستنتاجات، وقد تكون مسودة العرض ED مسبقة بورقة استشارية CP؛
 - أخذ جميع التعليقات الواردة أثناء فترة التعليق على أوراق المناقشة ومسودات العرض بعين الاعتبار، وإجراء تعديلات على المعايير المقترحة عند الاقتضاء (حيثما كان ذلك مناسبا)؛
 - بعد القيام بالتعديلات اللازمة، يجتمع أعضاء المجلس ويقومون بنشر مسودة تعرض على الجمهور، قبل إقرار معيار IPSAS رسميا، بحيث إذا حظي على موافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم إصداره؛
 - إصدار معيار IPSAS المتضمن نتائج الدراسات، ويعرض مراحل عملية إعداد المعيار، ويبرر الخيارات المتخذة.
- تجدر الإشارة إلى أن مجلس المعايير يتيح للأطراف المهتمة (بما في ذلك المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومدققي الحسابات، والذين يحضرون للمعايير (بما في ذلك وزارات المالية، واضعي المعايير والمحاسبين) فرصة التعليق على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ويتشاور أيضا مع الفريق الاستشاري المعني بالمشاريع الرئيسية والمسائل التقنية والأولويات في برنامج العمل.

¹ Thomas Müller-Marqués Berger, *op.cit*, 2012, p 28.

الفرع الثاني: أساليب تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكانتها وحظيت بالقبول من قبل مختلف الدول، بل إنه يمكن القول بأنها أصبحت المرجع الأبرز والأهم للمحاسبة العمومية على مستوى العالم، وما كان لهذه المعايير أن تتبوأ هذه المكانة السامقة إلا نتيجة للمزايا التي تحققها. ولعل من أهم مزايا المعايير الدولية أنه يتم إصدارها وتحديثها بشكل دوري، وذلك بعد القيام بدراسات ومناقشات من طرف نخبة من خبراء المحاسبة من شتى أنحاء العالم لضمان عالمية هذه المعايير واستيعابها للبيئات المختلفة وتنوع قوانينها وأعرافها وتطبيقاتها. كما أن هذه المعايير، المستوحاة بشكل كبير من معايير المحاسبة الدولية IFRS المخصصة للشركات، تراعي النماذج الجديدة للحكومة الرشيدة في القطاع العام، والتي تسعى لإقرار أنماط جديدة لقياس الأداء، والإفصاح عن معلومات مالية شفافة وملائمة، ومساءلة مسيري المال العام، ناهيك عن نشر التقارير الرقابية وفق أسس وقواعد محددة.

وبشكل عام، يمكن أن تستند إستراتيجية تطبيق المعايير على أحد النهجين: نهج الانفجار الكبير أو النهج المرحلي¹:

- نهج الانفجار الكبير "التحول الكامل": يترتب عن هذا النهج التحول من النظام المحاسبي السابق للمعايير المحاسبية الدولية إلى الامتثال الكامل لمعايير IPSAS بدءاً من تاريخ معين.

- النهج المرحلي "التحول التدريجي": ينطوي النهج المرحلي على التنفيذ التدريجي للتحسينات في تسلسل مخطط له، بهدف تلبية متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى أقصى حد ممكن عملياً، بنهاية المرحلة النهائية.

ويعد نهج التحول التدريجي هو الأنسب، خاصة عندما يجري تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد القوائم المالية على مستوى الحكومة عبر مراحل.

ومن شأن إتباع نهج التحول الكامل، الذي يتم بموجبه تنفيذ جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو معظمها في تاريخ محدد، أن ينطوي على مخاطر ويمكن أن يؤدي إلى تأخير كبير إلى أن يتم الانتهاء من جميع الاستعدادات والتحضيرات للتنفيذ الكامل؛ وعلى النقيض من ذلك، من شأن إتباع نهج تدريجي أن يتيح تلبية بعض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الأجل القصير، مع التنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع

¹ Abdul Khan and others, **Iceland : Technical Assistance Report - IPSAS in Iceland: Towards Enhanced Fiscal Transparency**, International Monetary Fund, 2014, p.36.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

العام على المدى المتوسط، ومن شأن إتباع النهج المرحلي أن يتيح الوقت أيضا لبناء المهارات والخبرات المتصلة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تماثيا مع وتيرة التنفيذ. وبالنظر إلى الإطار الحالي للمحاسبة على أساس الاستحقاق ونظم تكنولوجيا المعلومات المعمول بها وقدرات الموظفين، فإن النهج المرحلي الذي يسمح من معالجة وسد الثغرات المحددة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية تدريجيا خلال مرحلة التنفيذ، سيكون مناسباً.¹

المطلب الثاني: استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المستوى الدولي

كشفت الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية التي تلتها، أن غياب الشفافية وهشاشتها، والغموض في المالية العامة، مقترن بضعف حقيقي في تطبيق قواعد التسيير المالي الجيد، كل هذا من شأنه أن يعرض قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها من جهة، ويعرض تنفيذ مهمتها الرئيسية المتمثلة في توفير الخدمات العمومية للخطر من جهة أخرى. ونتيجة لما خلفته هذه الأزمات من سلبيات، وجدت الكثير من الدول نفسها مجبرة على مراجعة أنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية. ومنذ ذلك الحين تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة وملائمة وموثوق بها بصفتها حجر الزاوية في التسيير الفعال للأموال العمومية. وفي هذا السياق يعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق المرحلة الأولى من هذه الإصلاحات، ذلك أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس المحاسبي تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وتسمح من المساءلة وزيادة الشفافية.

وفي الوقت الحاضر، وبصرف النظر عن متطلبات الإبلاغ المالي المختلفة أو الخصائص المالية، يتحدث العالم لغة محاسبية واحدة من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS المعدة وفقا لأساس الاستحقاق والتي تعزز القابلية للمقارنة وأفضل الممارسات الدولية. وقد تم تبني هذه المعايير من طرف مئات الدول من القارات الخمس بمختلف الدرجات تبعا لأهداف كل بلد وظروفه المحددة، فضلا عن المنظمات الدولية والإقليمية، وهناك من الدول من هي في طور تبنيها إما عن طريق الإدخال المباشر للمعايير المحاسبية الدولية مثل ما قامت به (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، منظمة حلف شمال الأطلسي، الأمم المتحدة، سويسرا...)، أو من خلال تكييف المعايير الوطنية بما يتلاءم والمعايير الدولية مثل ما قامت به (كندا، نيوزيلندا، أستراليا، فرنسا...). وتعتبر نيوزيلاندا وأستراليا هي السباقة لذلك، ومؤخرا بدأت الدول العربية مثل الأردن وقطر والمغرب بتطبيق جزئي لهذه المعايير، إيمانا منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد.

¹Idem.

الفرع الأول: أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يكتسب زخما في جميع أنحاء العالم، حيث استثمرت العديد من الدول في إصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام، والتي غالبا ما يشار إليها باسم التسيير العمومي المالي الجديد،¹ حيث بين الاستبيان الذي قام به الباحثين Christiaens, Reyniers & Rolle أن هناك عدد قليل من دول الاتحاد الأوروبي التي لا تزال تستخدم الأساس النقدي (مثل اليونان، وبعض المناطق في ألمانيا)، في حين تطبق الدول الأخرى معايير المحاسبة الدولية IFRS أو IPSAS كما هو الحال في (فرنسا، ليتوانيا، السويد، سويسرا، المملكة المتحدة)²، وقد خططت هولندا والنرويج للمضي قدما نحو تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

وفيما يتعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فقد قامت الكثير من الدول في جميع أنحاء العالم بتبنيها، وهناك من تنوي تبنيها ووضعت خططها واضحة للتحويل إليها عن قريب، ومن بين هذه الدول نذكر ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:³

- نيوزيلندا: اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في عام 2014 - مع بعض الاستثناءات؛ والتي كانت تعتمد سابقا على معايير IFRS.
- سويسرا والنمسا: أدخلت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام - مع بعض الاستثناءات.
- المملكة المتحدة وأستراليا: اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS - مع بعض التحسينات.
- الولايات المتحدة الأمريكية: تتبع الولايات المتحدة الأمريكية معايير وطنية متسقة على نطاق واسع مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- كما لوحظ تقدم جيد في البرازيل وشيلي وإندونيسيا وإسرائيل وكوريا وماليزيا والفلبين.

وقد نفذت غالبية دول الاتحاد الأوروبي مثل البرتغال، إسبانيا، الدانمرك، وفنلندا المحاسبة على أساس الاستحقاق في حكوماتها المركزية، ولكنها لا تعتمز إصلاح أنظمتها المحاسبية وفقا لنموذج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وفي السنوات الأخيرة، شرعت دول نامية كثيرة واقتصاديات ناشئة أيضا في مسارات إصلاح مماثلة، فعلى سبيل المثال، البلدان الأفريقية التي كانت في طليعة تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مثل غانا ونيجيريا وجنوب

¹ Guthrie, J.; O. Olson; C. Humphrey. **Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward.** Financial Accountability & Management, 15(3-4), 1999.

² Christianens, J., Reyniers, B., & Rollé, C., **op.cit.**

³ Patrick Abachi, **Presentation On Ipsas Implementation In Africa**, 2017, available at <https://www.icpak.com> .

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أفريقيا قررت الاعتماد الجزئي للمعايير، أما تنزانيا فقد اعتمدت المعايير كاملة، أين قام البنك الدولي وصندوق النقد الدولي برعاية التطورات الرئيسية في ممارسات المحاسبة العمومية، بما في ذلك اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ونشر نظم معلومات الإدارة المالية المتكاملة، مع اعتزام العديد من الدول مثل زامبيا وزيمبابوي اعتماد المعايير رسمياً كجزء من برامج إصلاح الإدارة المالية، وقد تم تمويل بعض الحوافز والبرامج الخاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إفريقيا من قبل الجهات المانحة.¹ وقد اعتمدت بلدان جنوب آسيا أو تعتزم أولاً تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي كخطوة نحو التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق (ولكن لا تعتمد بالكامل).² كما بدأت بعض الدول العربية بالتخطيط لتبني هذه المعايير هي الأخرى، فمن بين الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية الـ 22، تطبق خمس حكومات مركزية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهي كل من: المغرب، الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، وجزر القمر، وذلك حسب الإعلانات الرسمية الصادرة عن وزارات المالية في هذه الدول. ومن الجدير بالذكر أنه على الرغم من أن هذه الحكومات المركزية تقوم بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على قوائمها المالية، إلا أنها حافظت على ميزانيتها وفقاً للأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل، وتبين هذه الحكومات المركزية العربية إحراز تقدم يبعث على الأمل في برامج تبني معايير IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق، التي أدت حتى الآن إلى تحديث القوانين واللوائح ذات الصلة، وإعادة تصميم مخطط الحسابات، وتطوير سياسات وعمليات محاسبية جديدة، وتنفيذ نظم معلومات الإدارة المالية.³

الفرع الثاني: أمثلة عن بعض المنظمات الدولية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أيضاً من قبل العديد من المنظمات في جميع أنحاء العالم، فالمنظمات فوق الوطنية للقطاع العام هي في طليعة التحرك نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية، وقد قامت منظمات مثل المفوضية الأوروبية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة حلف شمال الأطلسي والأمم المتحدة بالتبني الفعلي لمعايير

¹ ACCA, **IPSAS implementation: current status and challenges**, p14. Available at: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf

² Adhikari, P.; F. Mellemvik, **The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries**. Research in Accounting in Emerging Economies, 2010, p 10

³ **Accrual accounting is for the public sector too “A perspective for Arab central governments”**, Deloitte, A Middle East Point of View, 2015. Available at : <https://www2.deloitte.com/>

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSAS أو هي على وشك تبنيها، وقد وضعت الهيئات العمومية الوطنية والمحلية مشاريع وإجراءات لاعتماد معايير IPSAS، معايير IFRS أو معايير محاسبية محددة قريبة جدا من هذه المعايير الدولية.¹

1- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أول منظمة دولية تعتمد معايير IPSAS لإعداد قوائمها المالية لسنة 2000، هذا القرار تجلى أساسا في إنشاء مبادئ أساسية مثل: استقلالية الدورات، تحميل الفترة المالية بما يخصها من نفقات وإيرادات، الاعتراف بالمخصصات، بما في ذلك تسجيل استحقاقات المعاشات التقاعدية التي تتحملها منظمة OECD وتقدم الحسابات باليورو، وتشمل قوائم هذه المنظمة كلا من: قائمة المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية والتدفقات النقدية. وقد مكن تبني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمعايير المحاسبية الدولية تقييمها أساس الاستحقاق من قبل ستاندرد اند بورز*، مما مكن المنظمة من الوصول إلى أسواق رأس المال بمعدلات أكثر جاذبية، ورافق هذا الاختيار الطموح أيضا بقرار منظمة التعاون والتنمية لمراجعة حساباتها سنويا من قبل المدققين الخارجيين، مما يعكس الوعي بأهمية الحصول على التحقق من صحة المعلومات المالية عن طريق إخضاعها لفحص من قبل معايير المراجعة معترف بها في المجتمع المحاسبي والمالي.²

أما فيما يخص تبني دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمعايير، فوفقا لدراسة جديدة قام بها كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2017 يتضح أن هناك ما يقرب من 75٪ دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد تبنت الآن ممارسات المحاسبة على أساس الاستحقاق، وقد تناولت الدراسة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومة الوطنية في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التحديات والفوائد المترتبة على إصلاحات الاستحقاقات، والنظر في الخطوات التي تتخذها الدول للاستفادة على نحو أفضل من المعلومات المتعلقة بالاستحقاق في المستقبل. ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كان بطيئا جدا، وتؤكد الدراسة أيضا أنه في حين أن الاعتماد المباشر للمعايير المحاسبية الدولية، مثل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الوطنية

¹PWC, **Application des IPSAS (Normes comptables internationales du secteur public) dans le cadre d'une réforme plus large des finances publiques**, sur le lien : <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>

²Serge Villepelet, **Ipsas : le secteur public se dote d'un référentiel comptable commun**, les echos, 11 octobre 2001, sur le lien : https://www.lesechos.fr/11/10/2001/LesEchos/18507-152-ECH_ipsas--le-secteur-public-se-dote-d-un-referentiel-comptable-commun.htm

* ستاندرد أند بورز (S & P) هي شركة خدمات مالية ومقرها في الولايات المتحدة. وهي فرع لشركات مكغرو هيل التي تنشر البحوث والتحليلات المالية على الأسهم والسندات.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يزال منخفض جدا، فإن حوالي 28٪ من واضعي المعايير يستخدمون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كمرجع أساسي أو كإشارة صريحة لوضع معاييرهم الوطنية، ولا يزال اعتماد الحكومات الوطنية مباشرة للمعايير المحاسبية الدولية منخفض جدا بسبب بعض العوامل مثل الخبرة الثقافية والفنية والخبرة المطلوبة.¹

2- المفوضية الأوروبية CE:

تعتبر المفوضية الأوروبية إحدى المؤسسات الرئيسية للاتحاد الأوروبي، إلى جانب مجلس الاتحاد الأوروبي، والبرلمان الأوروبي والمجلس الأوروبي. وتتكون من 28 عضواً مفوضاً من 28 دولة، جميعهم ينتمون إلى الاتحاد الأوروبي. تم وضع 14 معيار محاسبة محددة من قبل المفوضية الأوروبية، وتم استكمالها والموافقة عليها. "تم اختيار عدم اتخاذ معايير IPSAS كما هي، وإنما إنشاء معايير محددة، أصغر حجماً وأكثر دقة. تم دمج متطلبات النشاط الحاصل في المشروع. تم نشر دليل محاسبي فيما بعد، وتم إعداد دليل التوحيد، وإعداد ميزانية افتتاحية وقوائم مالية موحدة في نهاية عام 2005 ونهاية عام 2006. علماً أن النظام المحاسبي للمفوضية الأوروبية يضم نوعين من المحاسبة: المحاسبة الميزانية وفقاً لأساس نقدي، والمحاسبة العامة وفقاً لأساس الاستحقاق.²

تذكر جميعاً الأزمة المالية لحكومة اليونان، وتقديمها إحصاءات حكومية خاطئة لمنطقة اليورو حول الوضع المالي للدولة ومستوى عجز موازنتها، الأمر الذي زاد في عمق الأزمة، أي أن هناك نقص في الشفافية في إظهار الموازنة على حقيقتها، حيث كشفت هذه الأزمة عن الحاجة إلى إصلاح ومواءمة نظام الميزانية والمحاسبة للقطاع العام في الاتحاد الأوروبي وأثارت بطريقة حاسمة قضية توحيد الحسابات العمومية، ولتلبية الطلب المتزايد على الشفافية والمساءلة وتعزيز موثوقية الحسابات العمومية بشكل ضروري، يتعين على الحكومات ومنظمات القطاع العام تقديم معلومات أكثر تنسيقاً وشمولاً عن وضعهم المالي ونتائجهم، ويعد التحرك نحو استخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كوسيلة لتغيير ممارسات المحاسبة والإبلاغ المالي في هذا القطاع جذرياً، تماماً كما فعلت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الشركات المدرجة في البورصة.

وقد أولى الاتحاد الأوروبي هذا الأمر الكثير من الاهتمام، فالوضع الحالي لبعض الدول الأوروبية سلط الضوء على عيوب وعدم تجانس أدوات المحاسبة العمومية. وعليه قامت المفوضية الأوروبية في 6 مارس 2013 بنشر تقريراً إلى المجلس والبرلمان الأوروبي "نحو تطبيق المعايير المحاسبية الموحدة في القطاع العام في الدول الأعضاء -مدى كفاية المعايير

¹ IFAC, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, 2017, Retrieved from <http://www.ifac.org/publications>

² Achraf Trabelsi, *application des normes IPSAS dans les établissements universitaires*, Iatrach édition, 1^{ère} édition 2017, Tunisie, pp 49-50.

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المحاسبة الدولية للدول الأعضاء"، أي أن المفوضية الأوروبية تخطط لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في جميع الدول الأعضاء من أجل تحسين التقارير المالية على جميع مستويات الحكومة، كما نصت المفوضية الأوروبية في تقريرها هذا على أن "معايير IPSAS هي المعايير الوحيدة للقطاع العام المعترف بها حالياً على الصعيد الدولي. فهي تستند إلى فكرة التسيير الحديث للقطاع العام الذي يتفق مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، يعتمد على نظم المعلومات الإدارية القادرة على توفير معلومات سريعة ودقيقة وموثوقة حول الوضع الاقتصادي والأداء والوضع المالي لدولة ما، كما هو الحال بالنسبة لأي نوع آخر من الكيانات الاقتصادية"¹ أي أن المفوضية الأوروبية ترى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تمثل مرجعاً نهائياً لمعايير القطاع العام المنسجمة المحتملة في الاتحاد الأوروبي. واقترحت في هذا التقرير تعميق التفكير حول وضع معايير المحاسبة الأوروبية، المعروفة باسم معايير "EPSAS" باستخدام معايير IPSAS كنقطة انطلاق مع ثلاث فئات:²

- معايير IPSAS مطبقة دون تغيير كبير؛

- معايير IPSAS التي تتطلب التكيف عند تطبيقها؛

- معايير IPSAS التي يمكن تعديلها لاستخدامها بما يتواءم والبيئة الأوروبية.

وفي عام 2015، أعلن الاتحاد الأوروبي عن إنشاء وتبني المعايير المحاسبية الأوروبية في القطاع العام (EPSAS) وتواريخ التبني التي تحددها البلدان المعنية.

3- منظمة الأمم المتحدة ONU

في تقريره المؤرخ 12 ماي 2006، أوصى الأمين العام بالموافقة على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي ينبغي أن تعتمد منظومة الأمم المتحدة ككل. ورأى الأمين العام أن اعتماد المعايير سيكون عنصراً أساسياً في خطوات الأمم المتحدة نحو إنشاء منظمة حديثة تطلعية، وشدد على أن هذا من شأنه أن يحسّن الحوكمة، ويحترم المسؤولية والشفافية. في 7 جويلية 2006، وافقت الجمعية العامة على اعتماد الأمم المتحدة لهذه المعايير.

¹ GHYSELS Raymond, **Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE**, 2013, sur le lien : <https://www.ipsas.eu/en/documents/2013%20AC09%20Adoption%20des%20normes%20comptables%20europ%3%A9ennes%20publiques%20RG.pdf>

² Jean-Louis Mullenbach, **Vers une harmonisation des comptes publics en Europe et au-delà ?**, octobre 2015, sur le lien : <http://www.academie-comptabilite.fr/upload/file/vers-une-harmonisation.pdf>

الفصل الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وقد أدى اعتماد المنظمة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى تنقيح النظام المالي والقواعد المالية واعتماد النسخة المنقحة من جانب الجمعية في قرارها 246/67. وقد أصدر الأمين العام النسخة المنقحة للنظام المالي والقواعد ، وبدأ سريانها في 1 جويلية 2013.¹

¹ ONU, **Principes directeurs de l'Organisation des Nations Unies - Normes comptables internationales du secteur public**, 2013, sur le lien : <https://hr.un.org/fr/node/13345>

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات، أولها أنه ساد الاعتقاد لفترة طويلة من الزمن أن الأساس النقدي التقليدي هو الأنسب لهيئات القطاع العام، ذلك أنه يتميز بسهولة الاستخدام ولا يهتم إلا بالتدفقات النقدية. إلا أنه، وفي الآونة الأخيرة، وتحديدًا في أواخر الثمانينات قامت بحوث علمية بإمارة اللثام عن عجزه وفشله، فبالرغم من سهولة استخدامه، إلا أنه لا يوفر إلا معلومات قليلة جدًا لمتخذي القرارات سواء عن الأصول أو الخصوم، كما أنه لا يتماشى وتحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة، بصفتها أحد أهم الركائز والمبادئ التي تقوم عليها الديمقراطية، وأهم آليات مكافحة الفساد بأنواعه سواء الإداري أو المالي.

وعليه، بدأ التفكير حول إيجاد حل لتجنب عيوب الأساس النقدي المطبق في المحاسبة العمومية، وقد تم اتفاق الخبراء آنذاك على أن الحل الأنسب لتحقيق الكفاءة والفاعلية في القطاع العام بما يضمن تحقق الشفافية والمساءلة، هو القيام بإصلاحات مفادها استيراد الأسس المطبقة في القطاع الخاص وتطبيقها في القطاع العام، أو ما يعرف بالتسيير العمومي الجديد NPM، والذي حمل في طياته التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي المطبق في القطاع الخاص في القطاع العام. وبدأ الاهتمام فيما بعد ينصب حول ضرورة إيجاد معايير مشتركة بين الدول قائمة وفقًا لأساس الاستحقاق، وفي ظل عدم وجود منافسين لمن يتولى مهام إصدار المعايير، واهتمام المهنيين أكثر بمعايير القطاع الخاص، أخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين زمام المبادرة، وشكل لجنة يطلق عليها لجنة القطاع العام، تهتم بصياغة وإعداد المعايير المحاسبية في القطاع العام والتي تحولت فيما بعد لتصبح مجلس المعايير وذلك سنة 2004. ومنذ نشأته، قام المجلس بإصدار العديد من المعايير التي سنعرضها بشكل مختصر في الفصل الموالي بغرض الوقوف على المرونة والموضوعية التي تتسم بها.

الفصل الثاني

تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا
للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع

تمهيد:

- تمثل إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي:¹
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، كمعايير تستند إليها الهيئات العمومية عند إعدادها للتقارير المالية المعدة للأغراض العامة.
 - إرشادات الممارسة الموصى بها، والتي تعرف اختصارا بـ (RPGs)، وهي عبارة عن بيانات توفر إرشادات حول الممارسة الجيدة في إعداد التقارير المالية للأغراض العامة غير القوائم المالية.
 - إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية المعدة للأغراض العامة.
- إضافة إلى أوراق وتقارير بحثية خاصة توفر معلومات تساهم في زيادة المعرفة المتعلقة بقضايا ومستجدات الإبلاغ المالي في القطاع العام، أي تقديم معلومات جديدة أو تحديث النظر في هذه المعايير من خلال تقديم أفكار مبتكرة، ومن أمثلة ذلك: دراسة الأدبيات ذات العلاقة، المقابلات، الاستبيانات، التجارب، والحالات الدراسية والتحليلية. والجدول التالي يمثل كل ما تم إصداره من معايير وما يقابلها من معايير IAS/IFRS منذ أول إصدار ولحد الساعة، إضافة للإطار المفاهيمي وإرشادات الممارسة الموصى بها.
- وسوف نحاول من خلال الفصل التطرق إلى كل من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن ثم نقوم بعرض أهم النقاط المتطرق إليها من خلال المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وأخيرا نعرض متطلبات وتحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

المبحث الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

¹ وردت في الملحق رقم 01 قائمة إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لغاية 2018 تتكون من المعايير وإرشادات الممارسة الموصى بها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

تستند المحاسبة السليمة للقطاع العام إلى إطار واضح يتم تعريفه ليعكس أفضل الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم، وتحقيقا لهذه الغاية، فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة في القطاع العام منظم بطريقة تعكس كل من: الأهداف، النطاق، أساليب الاعتراف والقياس، التعاريف الهامة، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المبينة في التقارير المالية والمحاسبية للهيئات العمومية.

فهو يركز على أفضل مبادئ المحاسبة العمومية؛ ويشكل أساسا لإعداد ونشر الميزانيات، والاحتفاظ بسجلات مالية كاملة، وتقديم إفصاحات كاملة وتقديمها إلى مراجعة الحسابات؛ كما أنه يساعد على مراقبة كل من الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، ويذهب أبعد من ذلك للمساعدة في تقييم النتائج المالية للحكومة من المعاملات والأحداث. وأخيرا، يؤدي إطار مفاهيمي محدد بطريقة جيدة إلى إصدار تقارير مالية سهلة الاستعمال على أساس دوري. كما يحدد الإطار المفاهيمي الفترة الزمنية أو الإطار الزمني للإبلاغ المالي على المستويات الحكومية والتي تحدد عادة بسنة.

المطلب الأول: لمحة عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وأهدافه

لقد تم نشر الإطار المفاهيمي والموافقة عليه مبدئيا في سنة 2014 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لذلك سوف نحاول من خلال هذا المطلب الوقوف على المراحل التي مر بها الإطار المفاهيمي لمجلس IPSAS، وماذا نعني به، وأهدافه.

الفرع الأول: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

كما سبق وأن رأينا، أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قام بإطلاق برنامج وضع المعايير سنة 1996، ليصدر بعده مجموعة متماسكة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأساسية، بحيث تم الأخذ بعين الاعتبار أثناء إعداد المعايير العديد من المفاهيم والتعاريف والمبادئ، غير أن هذه المفاهيم والتعاريف والمبادئ لم تكن محددة بشكل واضح ومفصل.

حينها أدرك المجلس أنه قد حان الأوان لوضع إطار مفاهيمي دولي لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام، فالإطار المفاهيمي يعمل على دعم المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الدول، بغض النظر عن النظام السياسي أو نوع النظام القائم، وبغض النظر عن الترتيبات المؤسسية والإدارية التي وضعها كل قطاع عام لضمان تقديم الخدمات للمواطنين، والتي تختلف اختلافا كبيرا من دولة إلى أخرى. لذلك كان على المجلس عند إعداد الإطار المفاهيمي أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:¹

- تنوع التقاليد الأساسية الاجتماعية والثقافية،
- أنواع الأنظمة؛

¹ IFAC Board, **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, Final Pronouncement, New York, January 2013, p4.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- آليات ضمان الخدمات للمواطنين في العديد من الدول المرشح تبنيتها للمعايير. وقد تم تطوير الإطار المفاهيمي على مدى فترة ثماني سنوات، ونشر بالكامل في 31 أكتوبر 2014، تحت عنوان "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام". والجدول التالي يمثل المراحل التي مر بها مشروع إعداد الإطار المفاهيمي بدءا من سنة 2006 إلى أن رأى النور:

جدول رقم 05: المراحل الزمنية التي مر بها مشروع إعداد الإطار المفاهيمي

الانجازات	الفترة
شروع المجلس رسميا في مشروع الإطار المفاهيمي، بالتعاون مع عدد من واضعي المعايير الوطنية وهيئات أخرى.	جويلية 2006
في نوفمبر 2006 وافق مجلس IPSASB على ملخص المشروع، وأصبح خاضعا للمراجعة النهائية والتعليق من قبل المشاركين من واضعي المعايير الوطنية. ونشرت نسخة محدثة على الموقع الإلكتروني في ديسمبر 2006.	نوفمبر - ديسمبر 2006
تعديل الجدول الزمني للمشروع والإسراع فيه، ولم يصبح المشروع مشروع تعاوني مع واضعي المعايير الوطنية وهيئات الأخرى.	2008
نشر أوراق التشاور ومسودات العرض على مراحل مختلفة لمشروع الإطار.	2009-2013
صدور الفصول الأربعة الأولى من الإطار. الفصل 1: دور وسلطة الإطار المفاهيمي الفصل 2: أهداف ومستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة الفصل 3: الخصائص النوعية للمعلومات المالية الفصل 4: الهيئة المعدة للتقارير	جانفي 2013
الموافقة على الفصول الأخيرة. الفصل 5: عناصر القوائم المالية الفصل 6: الاعتراف بالقوائم المالية الفصل 7: قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية الفصل 8: عرض المعلومات في التقارير المالية للأغراض العامة	سبتمبر 2014
الانتهاء من إعداد الإطار وإصداره بالكامل.	31 أكتوبر 2014

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على:

Ernst & Young, **The conceptual framework – from start to finish**, IPSAS Outlook, November 2014, p2. Available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ipsas-outlook-nov-2014/\\$FILE/EY-ipsas-outlook-nov-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ipsas-outlook-nov-2014/$FILE/EY-ipsas-outlook-nov-2014.pdf), last accessed 15 November 2016.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم التي يستند لها مجلس IPSASB عند وضعه للمعايير والمبادئ التوجيهية، حيث يتعامل مع المفاهيم التي تنطبق على القوائم المالية لهيئات القطاع العام، فضلا عن مجموعة واسعة لاحتياجات المعلومات المالية في القطاع العام، وقد مثل مشروع الإطار المفاهيمي أولوية إستراتيجية رئيسية لمجلس IPSASB في السنوات الأخيرة.¹ وقد تمت الموافقة على الفصول الأربعة الأخيرة أثناء الاجتماع الذي عقده المجلس في سبتمبر 2014، هذه الفصول الأربعة التي تتناول: التعريف الاعتراف وقياس عناصر القوائم المالية وعرضها في التقارير المالية للأغراض العامة، بالإضافة إلى أربعة فصول الأولية: الفصل 1 "دور وسلطة الإطار المفاهيمي"، الفصل 2 "الأهداف ومستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام"، الفصل 3 "الخصائص النوعية"، والفصل 4 "الكيانات المعدة للتقارير المالية" والتي نشرت في أوائل عام 2013، ليصل العدد الإجمالي لفصول الإطار المفاهيمي إلى ثمانية. وقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) إطاره المفاهيمي لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام. ويوفر المفاهيم التي تدعم تطوير معايير المحاسبة الدولية والممارسات الموصى بها.

وشرع مجلس المعايير IPSASB رسميا مشروع الإطار المفاهيمي في أواخر 2006. حيث كان المشروع في الأصل مشروعاً تعاونياً مع عدد من واضعي المعايير الوطنية والهيئات الرسمية المماثلة التي تتولى مسؤولية إعداد التقارير المالية لهيئات القطاع العام في نطاق دولهم.

ومنذ بداية المشروع، لم تكن نية مجلس IPSASB مقتصرة على تفسير الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتطبيقها على القطاع العام، على الرغم من أن IPSASB يشرف على عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وغيره من الجهات المعنية بوضع المعايير، حيث ظل الإطار دائما مشروعا محددًا للقطاع العام. وأعيد تأكيد هذا النهج من قبل IPSASB في جوان 2013، عندما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ورقة مناقشته DP 2013/1A لاستعراض الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية. وفي أواخر عام 2009، تم تنقيح ومراجعة الجدول الزمني لمشروع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB، وتم تسريع المشروع والتوقف عن التعاون مع واضعي المعايير الوطنية والهيئات الأخرى، وبعد نشر أوراق التشاور ومسودات العرض بين سبتمبر 2008 وأفريل 2013، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الفصول الأربعة الأولى من الإطار في جانفي 2013، والتي تحدد ما يلي:²

- دور الإطار المفاهيمي في وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها؛
- المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام للهيئات العمومية، وهم: متلقي الخدمة ومقدمي الموارد وممثليهم؛
- أهداف التقارير المالية للهيئات العمومية في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرار؛

¹ IPSASB, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, IFAC, New York, 2014. Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8>

² Ernst & Young, *The conceptual framework – from start to finish*, IPSAS Outlook, op.cit.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية وخصائص الهيئة العمومية المعدة للتقارير المالية للأغراض العامة.

وفي سبتمبر 2014، تمت الموافقة على الفصول النهائية للإطار المفاهيمي، والتي اتسمت بإنجاز المراحل 2-4 من المشروع، وأصدرت وثيقة الإطار النهائي في 31 أكتوبر 2014.

الفرع الثاني: الهدف من وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية

إن الإطار المفاهيمي ليس بمثابة معيار، وإنما هو عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي يؤخذ بها أساسا لإعداد القوائم المالية، والمرجع الذي يرجع إليه لعلاج مشكلة غير متوقعة عند إعداد معيار ما، فالإطار المفاهيمي يمثل الأسس والمبادئ المحاسبية الأساسية التي تهدف إلى توفير معلومات مفيدة وهامة لاتخاذ القرارات. وتتلخص الأهداف الرئيسية للإطار في النقاط التالية:

- تقديم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند إعداد معايير جديدة في المستقبل وتحسين المعايير القائمة؛
- مساعدة الهيئات الوطنية الواضعة للمعايير في تطوير معايير وطنية؛
- مساعدة هيئات القطاع العام في تطبيق المعايير؛
- مساعدة المدققين الخارجيين من إبداء رأيهم حول امتثال القوائم المالية للمعايير؛
- مساعدة مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ قرارات حول المعلومات المعدة وفقا للمعايير.

المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB

سوف نحاول من خلال هذا المطلب عرض المحتوى الرئيسي للإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث تضمن الإطار العديد من المواضيع، بدءا بالمقدمة والتي وضحت السمات والعوامل التي تميز هيئات القطاع العام عن هيئات القطاع الخاص، ومرورا إلى الفصول الثمانية التي سبق وأن أشرنا إليها، والتي انقسمت في صدها إلى مراحل: صدرت الأربع فصول الأولى في جانفي 2013، وتلتها الفصول الأربعة الأخيرة في سبتمبر 2014.

الفرع الأول: الفصول الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في جانفي 2013

1- دور وسلطة الإطار المفاهيمي: يحدد هذا الفصل دور الإطار المفاهيمي، والذي ينتظر منه أن يحدد المفاهيم التي سيعتمد عليها مجلس IPSASB عند وضعه لمعايير IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها، فالإطار المفاهيمي سيدعم عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.¹

2- أهداف ومستخدمي التقارير المالية المعدة للأغراض العامة:² يحدد هذا الفصل أهداف التقارير المالية وكذا مستخدمي التقارير المالية، حيث تفترض الفقرة رقم 1 من الفصل الثاني من الإطار المفاهيمي أن "التقارير المالية

¹ IPSASB, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, op.cit, pp8-11.

² Idem, pp12-26.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة تمكن من توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات"، فأهداف التقارير المالية تحدد بالرجوع إلى مستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة، واحتياجاتهم من المعلومات، فتوفير معلومات مفيدة للمساءلة وصنع القرار هو الهدف النهائي من التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة GPFrs. ويحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجموعة كاملة من التقارير المالية تضم: الميزانية، قائمة الدخل (جدول النتائج)، جدول التغيرات في الوضع المالي والملاحظات.

وقد ناقش المجلس قائمة المستخدمين المحتملين للتقارير المالية، ويتمثل هؤلاء المستخدمين في كل من:

- متلقي الخدمات والموردين في المقام الأول، الذين لا يحق لهم مطالبة الهيئات العمومية بالمعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

- السلطة التشريعية (أو هيئة ماثلة لها)، وأعضاء البرلمان (أو هيئة تمثيلية ماثلة) هم أيضا مستخدمين رئيسيين للتقارير المالية، حيث يستفيدون بشكل كبير ومستمر من التقارير على نطاق واسع ومستمر عندما يتصرفون بصفتهم ممثلين لمصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد.

ولذلك، ولأغراض الإطار المفاهيمي، فإن المستفيدين الرئيسيين من التقارير هم متلقي الخدمات وممثليهم ومقدمي الموارد ومثليهم. ويتلقى المواطنون الخدمات ويقدمون الموارد اللازمة لذلك من وإلى الحكومة وغيرها من هيئات القطاع العام، ولذلك، فإن المواطنين هم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية للأغراض العامة. لذلك يجب التركيز على تلبية متطلبات هذه الشريحة، وإظهار المعلومات التي تمهها في التقارير المالية.

وقد لا يكون بعض مستلمي الخدمات ومقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية للأغراض العامة للمعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار مواطنين - على سبيل المثال، المقيمين الذين يدفعون الضرائب و / أو يحصلون على مزايا ولكن ليسوا مواطنين؛ والوكالات المانحة الشئانية والمتعددة الأطراف، وكثير من المقرضين والشركات الذين يقدمون الموارد إلى الحكومة ويتعاملون معها؛ وأولئك الذي يقومون بتمويل أو الاستفادة من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي توفر الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية لهذه المنظمات من أجل الحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إذا مما سبق يتضح لنا أن التقارير المالية للأغراض العامة معدة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير أنها ليست حكرا عليهم فقط، فقد توفر هذه التقارير أيضا معلومات مفيدة لأطراف أخرى ولأغراض أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون والصالح العام وجماعات الضغط (اللوبي) وغيرهم، المعلومات التي توفرها التقارير المالية للأغراض العامة مفيدة لأغراضهم الخاصة.

ويمكن للمنظمات التي لديها سلطة المطالبة بإعداد التقارير المالية المصممة خصيصا لتلبية احتياجاتها الخاصة من المعلومات أن تستخدم أيضا المعلومات التي تقدمها التقارير المالية للأغراض العامة لأغراضها الخاصة - على سبيل المثال، الهيئات التنظيمية والرقابية، ومؤسسات مراجعة الحسابات، واللجان الفرعية التابعة للسلطة التشريعية أو الهيئات

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

الإدارية الأخرى، الوكالات المركزية ومراقبو الميزانية، ووكالات التصنيف الائتمانية، وفي بعض الحالات مؤسسات الإقراض ومقدمي التنمية وغيرهم من المساعدين، فقد تجد هذه الأطراف أن المعلومات المقدمة في التقارير المالية للأغراض العامة مفيدة، على الرغم من أنهم لا يصنفون ضمن المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية للأغراض العامة. ولذلك، فإن التقارير المالية للأغراض العامة لم يتم إعدادها لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات على وجه التحديد.

وتنقسم المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المعدة للأغراض العامة إلى:

- معلومات خاصة بالأداء المالي: تحديد موارد الهيئة، والمطالبة بتلك الموارد.
 - معلومات خاصة بالمركز المالي: تقييم بعض المسائل، كأن يتم تقييم فيما إن كانت الهيئة قد اكتسبت موارد اقتصادية واستخدمتها بكفاءة وفعالية.
 - معلومات خاصة بالتدفقات النقدية: تقييم سيولة الهيئة وملاءمتها.
- إضافة إلى معلومات إضافية يتم تقديمها في الملاحظات أو تقارير منفصلة، حول:
- الامتثال للميزانية المعتمدة؛
 - كفاءة الخدمات المقدمة؛
 - الخطة المستقبلية لتقديم الخدمات.

3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية: هناك اهتمام واسع ومستمر لمعظم الحكومات ليس فقط حول الامتثال للمعايير، بل أيضا حول نوعية المعلومات المقدمة وجودتها، وذلك لما لجودة المعلومات المحاسبية من أهمية في إرساء قواعد المساءلة والشفافية وتلبية حاجات المستخدمين. فقوائم الأداء المالي الخاطئة وغير الدقيقة بإمكانها تشويه الرقابة الإدارية الداخلية من جهة، ولها أثر بالغ أيضا على الصعيد الخارجي من جهة أخرى، حيث يمكنها أن تضلل أصحاب المصلحة الرئيسيين في الحصول على معلومات دقيقة.

وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة GPFrs السمات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين، وتدعم تحقق أهداف هذه التقارير، المتمثلة في توفير معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وقد وردت في الفصل الثالث من الإطار المفاهيمي هذه الخصائص النوعية، وهي كل من: الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، والتوقيت المناسب.¹

¹ Idem, pp27-42.

ويمكن تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى صنفين: خصائص رئيسية وأخرى ثانوية. وفيما يلي نتناول كل صنف على حدى:¹

3-1- الخصائص الرئيسية: تتمثل الخصائص النوعية الرئيسية في: ملائمة المعلومات المحاسبية، وموثوقيتها.

- ملائمة المعلومات المحاسبية: La pertinence

تعرف المعلومات الملائمة على أنها تلك المعلومات القادرة على إحداث الفرق من خلال مساعدة متحذي القرارات على عمليات صنع القرار، ويتحقق هذا الأمر من خلال قدرة المعلومات على التنبؤ وعلى التحقق، وتكون للمعلومات قيمة تنبؤية إذا ساعدت على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وتكون لها قيمة استرجاعية إذا كانت قادرة على التحقق من صحة التقييمات السابقة. ويرتكز مبدأ الملائمة على مبدأ الأهمية النسبية. وتكون المعلومات واقعية (مهمة نسبيا) إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تشويهها في قرارات مستخدميها. وبعبارة أخرى، تشكل الأهمية النسبية جانب معين من الملائمة الذي يعتمد على طبيعة أو حجم البنود التي تتعلق بها المعلومات.

- الموثوقية أو التمثيل الصادق: La Fiabilité

تمثل التقارير المالية الظواهر الاقتصادية استنادا على الكلمات والأرقام، ولكي تكون مفيدة يجب أن لا تمثل المعلومات المالية سوى الظواهر ذات الصلة وإنما يجب أن تعطي صورة حقيقية عنها، ولإعطاء صورة دقيقة تماما عن الظواهر الاقتصادية يجب أن تتمتع التقارير المالية بثلاث خصائص أساسية:

- أن تكون شاملة، أي أنها تحتوي على كافة المعلومات اللازمة لتمكين المستخدمين من فهم الوقائع المعروضة، بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة.

- أن تكون محايدة، يعني الابتعاد عن التحيز في اختيار وعرض المعلومات المالية. انه ليس لديها تحيز، الترجيح، لإثبات أن تقليل أو غيرها من التلاعب لزيادة احتمال أن المعلومات المالية سيتم إيجابية أو سلبية ينظر إليها من قبل المستخدمين. لا يعني المعلومات المحايدة المعلومات التي لها أي غرض أو أي تأثير على السلوك. وبدلا من ذلك، فإن المعلومات المالية ذات الصلة هي، بالتعريف، واحدة لديها القدرة على التأثير على قرارات المستخدمين.

- وخالية من الخطأ،

- موثوقية المعلومات لا تعني أن المعلومات دقيقة من جميع النواحي. فمصطلح "خالية من الأخطاء" يعني أنه لا توجد أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وأن عملية الرصد لإنتاج المعلومات التي تم اختيارها وتطبيقها دون خطأ المقدمة. في هذا السياق، فإن عدم وجود أخطاء لا يعني دقيق تماما من جميع النواحي. وهكذا، يمكن للمرء

¹ CF :

- Bruno Colmant, et autres, **Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière**, PEARSON EDUCATION, 2e édition , USA , 2013, pp56-59.

- IASB, **Cadre conceptuel de l'information financière**, IFAC, New York, 2010, pp16-20. sur le site : <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item71834.pdf>

- IPSASB, **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, op.cit, pp28-32.

تحديد ما إذا كان تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للرصد دقيقة أو غير دقيقة. الصورة نعطي قد هذا التقدير، إلا أن تكون وفيه إذا تم وصف كمية بوضوح ودقة عن كونه تقدير، إذا تم شرح طبيعة وحدود عملية الرصد تقدير، وإذا ارتكبت أية أخطاء أثناء اختيار وتطبيق عملية مناسبة لإنشاء التقدير.

3-2- الخصائص الثانوية: كما يمكن تقسيم الخصائص نوعية ثانوية للمعلومات المحاسبية إلى أربعة خصائص:

القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، والقابلية للفهم. وهي خصائص من شأنها تعزيز فائدة المعلومات الملائمة والموثوق بها، أي أنها مكمل للخصائص الرئيسية الملائمة والموثوقة.

- **القابلية للمقارنة:** القابلية للمقارنة هي الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر. فعلى عكس الخصائص النوعية الأخرى، فالقابلية للمقارنة ليست سمة من عنصر معين، حيث يجب أن يكون هناك على الأقل عنصرين من أجل إجراء المقارنة. فمثلا نجد أن قرارات المستخدمين تنطوي على الاختيار بين العديد من البدائل، وإذا توفرت هذه الخاصية تسهل عليهم المهمة.

- **القابلية للتحقق:** يساعد التحقق على تقديم ضمان للمستخدمين من أن المعلومات تعكس الظواهر الاقتصادية التي تمثلها بصدق، ويعنى به أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكنهم التحقق فيما إن كانت المعلومات متوافقة مع المعاملات الفعلية أو الأحداث بدرجة معقولة من الدقة. قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة، ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما رغبوا في استخدام هذه المعلومات، فإنه من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وأساليب التقييم المستخدمة.

- **التوقيت المناسب:** يعنى بالتوقيت إتاحة المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب لكي تكون قادرة على التأثير على قراراتهم. وعموما، كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة. ومع ذلك، قد تستمر بعض المعلومات في توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة المحاسبية التي تغطيها تلك المعلومات المالية، على سبيل المثال قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

- **القابلية للفهم:** القابلية للفهم هي الخاصية النوعية التي تسمح بفهم المعنى، وتكون المعلومات مفهومة إذا كانت مبوبة ومعرفة ومعرضة بوضوح ودقة. تجدر الإشارة إلى أن هناك بعض الظواهر التي تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن فهمها بسهولة إلا باستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية، إلا أن هذه التقارير تصبح باستبعاد هذه المعلومات غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة. ويتم إعداد القوائم المالية للمستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، ويقومون بفحص وتحليل المعلومات بعناية. قد يحدث في بعض الأحيان أن يحتاج المستخدمون للاستعانة بمستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

والجدول التالي يلخص أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفقا للإطار المفاهيمي:

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

جدول رقم 06: الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة

الشرح	الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة
قادرة على إحداث فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين؛ لها قيمة مؤكدة وقيمة تنبؤية.	الملائمة
أن تكون المعلومات كاملة، خالية من الأخطاء ومن التحيز، وتعكس بصدق المضمون الذي يفترض أن تقدمه.	التمثيل الصادق
تسمح للمستخدمين من فهم معناها، ومعدة بلغة بسيطة وواضحة.	القابلية للفهم
تمكن المستخدمين من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين المعلومات الواردة في التقارير المالية الأخرى.	القابلية للمقارنة
بحيث يمكن للمراقبين المطلعين والمستقلين أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء بشأن المعلومات.	القابلية للتحقق
متاحة للمستخدمين في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراراتهم.	التوقيت المناسب

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

وبالإضافة إلى الخصائص النوعية، فقد تناول أيضا هذا الفصل القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية المعدّة للأغراض العامة، وهي:

- **الأهمية النسبية:** أهمية المعلومات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند العرض، أكثر أو أقل تفصيلا وتصنيف المعلومات في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وينبغي أيضا اتخاذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار في اختيار المعلومات الواردة في الملحق. وتكون المعلومات مهمة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر في قرارات مستخدمي الحسابات. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة البند الذي يتم الحكم عليه في الظروف الخاصة لكل كيان؛

- **التكلفة - المنفعة:** تفرض التقارير المالية تكاليف وينبغي أن تبرر منافع التقارير المالية هذه التكاليف. إن الموازنة بين التكلفة والمنفعة تعد قيدا شائعا وعماما، فالمنافع المستمدة من المعلومات يجب أن تفوق وتتجاوز تكلفة توفير هذه المعلومات، غير أن تقييم الفوائد والتكاليف ومعرفة فيما إن كانت فوائد تقديم المعلومات تبرر التكاليف ذات الصلة تعد في أغلب الأحيان مسألة تقديرية واجتهادية، لأنه غالبا ما يتعذر تحديد وتقدير جميع التكاليف وجميع فوائد المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام GPFrs. بالإضافة إلى ذلك، قد لا تقع التكاليف بالضرورة على أولئك المستخدمين الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، ولهذا الأسباب يصعب إجراء اختبار التكلفة- المنفعة في حالة معينة. ومع هذا،

ينبغي أن يكون كل من واضعي المعايير ومعددي ومستخدمي القوائم المالية على دراية بهذا القيد وينبغي أن لا يغيب عن بالهم.

- **التوازن بين الخصائص النوعية:** في الممارسة العملية، غالبا ما يعتبر تحقيق التوازن أو المفاضلة بين الخصائص النوعية عنصرا ضروريا، فالخصائص النوعية تعمل معا للإسهام في فائدة المعلومات. فلن يكون المعلومات ملائمة مثلا، يجب أن تكون في الوقت المناسب ومفهومة. وبشكل عام، فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

4- الهيئة المعدة للتقارير: حدد الإطار المفاهيمي من خلال هذا الفصل، الخصائص الرئيسية للهيئة المعدة للتقارير، على النحو التالي:¹

- ترفع الموارد الاقتصادية "من أو نيابة عن" متلقي الخدمات، وتستخدم الموارد للقيام بأنشطة لصالح الأطراف المعنية أو نيابة عنها؛

- هناك متلقي الخدمات أو مقدمي الموارد يعتمدون على التقارير المالية المعدة للأغراض العامة للهيئة العمومية، للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

وعليه يمكن القول أن الهيئة المعدة للتقارير هي هيئة ترفع الموارد الاقتصادية من الهيئات المكونة و / أو بالنيابة عنها، و/أو تستخدم الموارد الاقتصادية للقيام بأنشطة لصالح هذه الهيئات المكونة أو بالنيابة عنها، ويعتمد مقدمو الخدمات أو موردي الموارد على التقارير المالية لهذه الهيئة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة أو اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: الفصول الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في سبتمبر

2014

1- عناصر القوائم المالية: حسب الإطار المفاهيمي، فإن عناصر القوائم المالية تعمل على تجميع الآثار المالية للمعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى في فئات واسعة ذات خصائص اقتصادية مشتركة. وتمثل هذه العناصر البنات الأساسية لإعداد القوائم المالية، وتلعب دورا هاما في تسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والنشاطات الاقتصادية، حيث تضع القوائم بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تحقق الأهداف، وتفي بالخصائص النوعية للتقارير المالية. وتنقسم عناصر القوائم المالية إلى كل من: الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات وحقوق الملكية وتوزيعات الملكية.² ولكل عنصر من هذه العناصر تعريفات، ومعايير للاعتراف والقياس محددة في كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المنطبق على هذه العناصر، والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ IPSASB, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, op.cit, pp43-48.

² Idem, pp49-71.

جدول رقم 7: عناصر القوائم المالية التي تناولها الإطار المفاهيمي

تعريفها	عناصر القوائم المالية
	الأصول والخصوم
الموارد التي تسيطر عليها الهيئة نتيجة لأحداث سابقة (الفقرة 6.5).	الأصول
تعهد حالي للهيئة ناتج عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها الهيئة والتي تنطوي على منافع اقتصادية. (الفقرة 14.5).	الخصوم
الإيرادات - النفقات = فائض أو عجز	الإيرادات والنفقات
الزيادات في المركز المالي الصافي للهيئة، بخلاف الزيادات الناتجة عن حقوق الملكية (الفقرة 29.5).	الإيرادات
الانخفاض في المركز المالي الصافي للهيئة، بخلاف الانخفاضات الناتجة عن توزيعات الملكية (الفقرة 30.5)	النفقات
	حقوق الملكية وتوزيعات الملكية
تدفقات الموارد إلى هيئة ما، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي تنشئ أو تزيد من حصة المركز المالي الصافي للهيئة. (الفقرة 33.5)	حقوق الملكية
تدفقات الموارد لخارج الهيئة، التي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاكاً، والتي تعود / تخفض حصة المركز المالي الصافي للهيئة.	توزيعات الملكية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما ورد في الإطار المفاهيمي.

2- الاعتراف بالقوائم المالية: يتم وصف عملية الاعتراف بأنها عملية دمج وإدراج المبالغ التي ينبغي عرضها في متن القائمة المالية المناسبة. والبند المعترف به هو ذلك البند الذي يفي بتعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار. ويحدد هذا الفصل السادس المعايير التي يجب الوفاء بها لكي يتم الاعتراف بالعنصر في القوائم المالية: ينبغي أن يفي البند بتعريف العنصر؛ كما يجب أن يكون البند قابلاً للقياس بطريقة تلي الخصائص النوعية.¹

¹ Idem, pp72-76.

3- قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية:¹ إن الخطوة التي تلي مرحلة الاعتراف بالمعاملة أو الحدث أو الظاهرة الاقتصادية، هي تحديد قيمة نقدية لبنود القوائم المالية. حيث أن تحديد القيمة النقدية للمعاملة يتطلب اختيار أساس قياس مناسب وضمان أن تكون عملية القياس ذات صلة بما فيه الكفاية وتمثل بصدق هذا البند. كما أن الإطار المفاهيمي لا يحدد أساس قياس واحد أو مجموعة من القواعد لجميع الظروف، وقد ورد تعريف القياس في الفقرة 7-2 من الإطار المفاهيمي أنه: "اختيار قواعد القياس التي تعكس بشكل عادل تكلفة الخدمات والقدرات التشغيلية والمالية للهيئة بطريقة مفيدة في محاسبتها، ومفيدة لأغراض صنع القرار". وسيتبع قياس البنود المعترف بها في القوائم المالية المتطلبات المنصوص عليها في كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. ويحدد الإطار المفاهيمي خمس أساليب وطرق لقياس الأصول والخصوم:

3-1- أساليب قياس الأصول:

- التكلفة التاريخية: إن المقابل الممنوح لشراء أو تطوير أصل ما هو النقد أو ما يعادله أو قيمة المقابل الآخر المدفوع وقت اكتسابه أو تطويره (الفقرة 13.7).
- التكلفة الجارية: هناك أربع قياسات متاحة للقيمة الجارية:
 - القيمة السوقية: المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة. (الفقرة 24.7) عند الاقتناء: القيمة السوقية = التكلفة التاريخية
 - تكلفة الاستبدال: التكلفة الاقتصادية الأكثر الضرورية لتقوم الهيئة باستبدال إمكانيات الخدمات المتوافرة في الأصول (بما في ذلك المبلغ الذي ستستلمه الهيئة جراء التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي) في تاريخ الإبلاغ. (الفقرة 37.7)
 - صافي سعر البيع: المبلغ الذي يمكن للهيئة الحصول عليه من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع. (الفقرة 49.7)
 - القيمة الإستعمالية: القيمة الحالية للهيئة من إمكانيات الخدمة المتبقية للأصل أو القدرة على توليد منافع اقتصادية في حالة استمرار استخدامها، وصافي المبلغ الذي ستستلمه الهيئة جراء التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي". (الفقرة 58.7)

3-2- أساليب قياس الخصوم:

- التكلفة التاريخية: إن التكلفة التاريخية مناسبة حيثما يكون من المرجح تسوية المطلوبات بالشروط المذكورة. وهذا يعني أنه لن يكون مناسباً للخصوم طويلة الأجل. غير أن التكلفة التاريخية لا يمكن تطبيقها على الخصوم التي لا تنشأ عن المعاملة.

¹ Idem, pp77-101.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- **تكلفة الوفاء:** هي "التكلفة التي ستحملها الهيئة في الوفاء بالالتزامات التي تمثلها الخصوم، على افتراض أنها تقوم بذلك بأقل تكلفة" (الفقرة 7-74). وحيثما يستلزم الوفاء العمل الذي يتعين القيام به، فإن التكاليف ذات الصلة هي تلك التي ستحملها الهيئة.
- **القيمة السوقية:** المبلغ الذي يمكن من خلاله تسوية التزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة.
- **تكلفة الإفراج:** "تكلفة الإفراج" هي مقياس مناسب للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، يكون صافي سعر البيع أكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من القيمة المستخدمة (الفقرة 79.7)، وتعكس تكلفة الإفراج مبلغ الخروج الفوري من الالتزام. وبالتالي فإن تكلفة الإفراج هي المبلغ الذي سيوافق عليه الدائن عند تسوية دينه أو مطالبة طرف ثالث بقبول تحويل الالتزام من المدين. وإذا كان هناك أكثر من طريقة لضمان الإفراج عن المسؤولية، تكون تكلفة الإفراج هي أقل مبلغ.
- **سعر الافتراض:** "سعر الافتراض" هو المصطلح المستخدم في سياق الخصوم للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة استبدال الأصول (الفقرة 87.7). وبنفس الطريقة التي تمثل بها تكلفة الاستبدال المبلغ الذي تدفعه المنشأة بشكل رشيد للحصول على أصل ما، فإن سعر الافتراض هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله بشكل رشيد مقابل تحمل التزام حالي.

جدول رقم 08: ملخص أسس قياس الأصول والخصوم

أسس القياس	الدخول/ الخروج	قابلة أو غير قابلة للرصد في السوق	هيئة محددة أو غير محددة
الأصول			
التكلفة التاريخية	دخول	قابلة للرصد عموما	هيئة محددة
القيمة السوقية في السوق المفتوحة، النشطة والمنظمة	دخول وخروج	قابلة للرصد	هيئة غير محددة
القيمة السوقية في السوق غير النشطة	خروج	مرتبطة بطريقة التقييم	مرتبطة بطريقة التقييم
تكلفة الاستبدال	دخول	قابلة للرصد	هيئة محددة
صافي سعر البيع	خروج	قابلة للرصد	هيئة محددة
القيمة الاستعمالية	خروج	غير قابلة للرصد	هيئة محددة
الخصوم			
التكلفة التاريخية	دخول	عموما قابلة للرصد	هيئة محددة Entity-specific
التكلفة المترتبة عن الوفاء بالخصوم	خروج	غير قابلة للرصد	هيئة محددة Non-entity specific
القيمة السوقية في السوق	دخول وخروج	قابلة للرصد	هيئة غير محددة

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

			المفتوحة، النشطة والمنظمة
مرتبطة بطريقة التقييم	مرتبطة بطريقة التقييم	خروج	القيمة السوقية في السوق غير النشطة
هيئة محددة	قابلة للرصد	خروج	تكلفة الخروج
هيئة محددة	قابلة للرصد	دخول	السعر المفترض

المصدر:

Jens Heiling, **Basics of IPSAS and IPSASB's Conceptual Framework**, op.cit, pp 13-14.

4- عرض المعلومات في القوائم المالية المعدة للأغراض العامة: يقدم هذا الفصل إرشادات عن طرق تقييم العرض التقديمي، من خلال ثلاث جوانب:¹

- الاختيار: ما هي المعلومات المطلوبة في القوائم المالية والتقارير المالية المعدة للأغراض العامة. يجب أن تكون موجزة وسهلة الفهم؛
- التوقع: التركيز على توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة وعلى تحديد موقع المعلومات داخل التقرير؛
- التنظيم: يعالج الترتيب، تجميع وترتيب المعلومات، تتضمن قرارات حول كيفية ترتيب المعلومات داخل التقارير المالية المعدة للأغراض العامة وهيكلها العام.

المبحث الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إلى غاية سنة 2018، أصدر مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام 40 معيار وفقا لأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار واحد وفقا للأساس النقدي، والذي يهدف إلى سياسة تعتبر خلالها المحاسبة على أساس نقدي سوى حل مؤقت للحكومات التي هي في طريقها إلى العمل الكامل على أساس الاستحقاق، هذه المعايير تتضمن أحكاما بشأن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS المستندة لأساس الاستحقاق

إن المعيار المحاسبي عبارة عن نص يهدف إلى تعريف معنى المفاهيم الأساسية للمحاسبة وتحديد الطريقة الصحيحة للتعامل مع المعاملات المحاسبية. ويحتوي كل معيار محاسبي على ثلاثة مكونات: المعاملات المعترف بها والمثبتة في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. كيفية تقييم وقياس الأصول والخصوم؛ المعلومات الإضافية التي يتم تقديمها لشرح الحسابات. وقد ارتأينا من خلال هذا المطلب إلى تصنيف المعايير المحاسبية المستندة لأساس الاستحقاق إلى فئات، حسب تشابه عمل هذه المعايير:

- المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية؛
- المعايير الخاصة بالإفصاح والمعايير الخاصة بمعالجة الأصول؛
- المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم؛

¹ IPSASB, **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, op.cit, pp102-117.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- المعايير الخاصة بالإيرادات والمصاريف والمعايير الخاصة بالأدوات المالية؛
- المعايير الخاصة بالتوحيد والاستثمارات الإستراتيجية؛
- باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى أننا سوف نركز على هدف كل معيار باختصار لأن التفاصيل طويلة فهي لوحدتها تفوق السبعمئة صفحة، وللمزيد من الاطلاع يمكن اللجوء دوما إلى مصدر هذه المعايير.

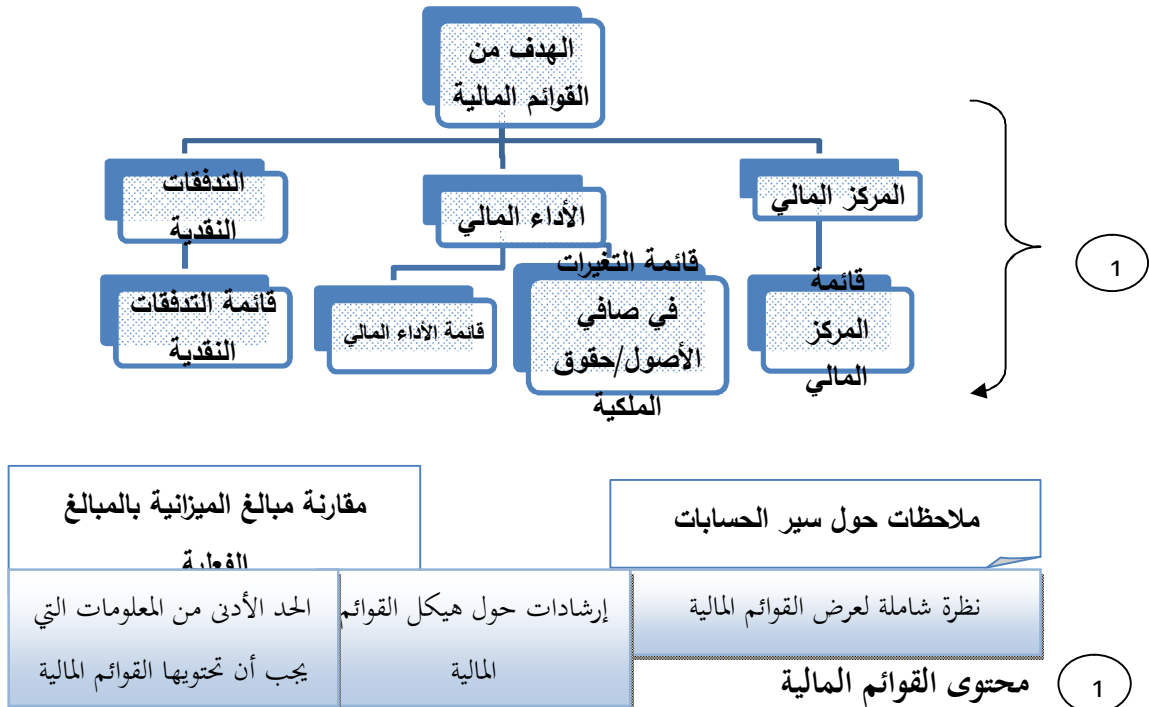
الفرع الأول: المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية

تعد القوائم المالية أداة هامة لتوصيل المعلومات إلى مستخدمي هذه المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وقد حدد مجلس IPSASB مجموعة من المعايير تختص في توضيح طرق إعداد وعرض هذه القوائم، وفيما يلي نذكرها:

1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 01: عرض القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس والطرق التي يتم من خلالها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان إمكانية المقارنة، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية لنفس الوحدة لفرات مالية مختلفة، أو مقارنة القوائم المالية لهيئات عمومية أخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار مجموعة من الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، توجيهات وإرشادات حول هيكل هذه القوائم، والحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق. أما الاعتراف والقياس والإفصاح عن بعض المعاملات والأحداث الأخرى، فقد تم تناولها في معايير أخرى (par.1). والشكل التالي يوضح الهدف من هذا المعيار.

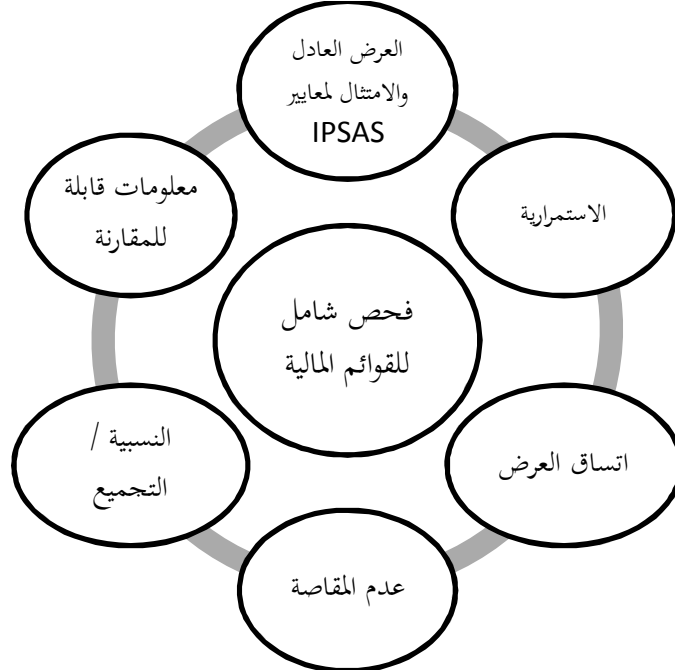
شكل رقم 06: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 01 عرض القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحثة

1-1- الاعتبارات الكلية في القوائم المالية: يوضح الشكل التالي المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية:

شكل رقم 07: الاعتبارات الكلية في القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على معطيات IPSASB

وفيما يلي شرح للاعتبارات المذكورة أعلاه حسب ما ورد في المعيار رقم 1:

- **العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالهيئة العمومية بشكل عادل، ويتطلب العرض العادل تمثيل نتائج المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بأمانة وبشكل صحيح بما يتفق مع تعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والخصوم والإيرادات والنفقات المبينة في معايير IPSAS's. إن التطبيق المناسب لمعايير IPSAS's مع إفصاحات إضافية عند الضرورة يفرضي إلى قوائم مالية تحقق العرض العادل (par.27).
- **الاستمرارية:** عند إعداد القوائم المالية يجب أن يقوم الأشخاص المسؤولون عن إعداد تلك القوائم إجراء تقييم قدرة الهيئة العمومية على الاستمرار في عملها، وأن يكون التقييم على أساس استمرارية الهيئة، إلا إذا كانت هناك نية لتصفية الهيئة أو وقف أعمالها، أو في حالة عدم وجود بديل واقعي إلا القيام بذلك (par.38).
- **اتساق العرض:** يجب الإبقاء والثبات على عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى الفترة التي تليها، إلا إذا ظهر تغيير جوهري في طبيعة أنشطة الهيئة أو مراجعة لقوائمها المالية، وما إذا كانت طريقة عرض أخرى أكثر ملاءمة، أو ما إذا كان معيارا يفرض مثل هذا التغيير (par.42).
- **عدم المقاصة:** يجب عدم إجراء مقاصة للأصول والخصوم والإيرادات والنفقات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام (par.48).

- النسبية / التجميع: يجب عرض كل فئة هامة من البنود المماثلة بشكل منفصل في القوائم المالية، وتعرض البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة (par.45).
- معلومات قابلة للمقارنة: يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ المبلغ عنها في القوائم المالية. ويجب تضمين المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون مناسبة لفهم القوائم المالية في الفترة الحالية (par.53).

1-2- القوائم المالية الواجب إعدادها:

وتشمل القوائم المالية الواجب إعدادها بحسب المعيار رقم 1 ما يلي: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، عندما تقوم الهيئة بإتاحة الميزانية المعتمدة للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كعمود موازنة في القوائم المالية، وأخيرا قائمة الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى (par.21).

كما ينص المعيار رقم 1 على أنه يتعين على الهيئة التي تمثل قوائمها المالية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإبلاغ عن هذا الامتثال، ولا ينبغي وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع المعايير إذا لم تلتزم بجميع أحكامها.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 2: قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار إلى توفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل، وذلك عن طريق إعداد قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية الناتجة خلال الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. حيث يعرض هذا المعيار شكلا لقائمة التدفقات النقدية وكيفية إعدادها انطلاقا من تحديد النقدية للأنشطة والمصنفة إلى أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية، كما يقدم أمثلة عن كل صنف من هذه التدفقات.

2-1- التعاريف التي تضمنها المعيار رقم 2: (par.8)

- التدفقات النقدية: هي تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة، ويقصد بالنقد المعادل الاستثمارات قصيرة الأجل (أقل من ثلاثة أشهر من تاريخ الاقتناء)، عالية السيولة أي أنها قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية، وتخضع لمخاطر التغير في القيمة، وتستبعد عادة الاستثمارات في الأسهم.
- الأنشطة التمويلية: هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به والاقتراضات للهيئة. وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل: التدفقات النقدية الداخلة من القروض الجديدة؛ التدفقات النقدية الخارجة المقابلة لسداد القروض؛ التدفقات النقدية الخارجة المقابلة للفوائد المستحقة على القروض والالتزامات الأخرى.
- الأنشطة الاستثمارية: أنشطة إمتلاك وبيع الأصول والاستثمارات طويلة الأجل التي لا تشملها النقد المعادل. وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار: التدفقات النقدية الخارجة لاقتناء الممتلكات والمنشآت والمعدات (مثل المركبات أو الحواسيب أو المعدات المكتبية)، والأصول غير الملموسة (التراخيص وتحديثات البرمجيات) وغيرها من الأصول الطويلة الأجل؛ التدفقات النقدية الداخلة من بيع الممتلكات والمنشآت

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الطويلة الأجل الأخرى؛ الأجزاء التي تعزى إلى الكيان من التدفقات النقدية الداخلية والخارجية الناشئة عن الاستثمارات القصيرة والطويلة الأجل والحصص في المشاريع المشتركة فضلا عن مشتريات ومبيعات هذه الاستثمارات.

- **الأنشطة التشغيلية:** هي أنشطة الهيئة التي ليست أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية. وفيما يلي أمثلة عنها: المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛ المقبوضات النقدية من الرسوم التي تفرض على البضائع والخدمات التي تقدمها الهيئة؛ المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى أو موازنة أخرى صرحت بها حكومة مركزية أو هيئات عمومية أخرى.

2-2- طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية: يمكن إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام طريقتين:

- الطريقة المباشرة: يتم من خلالها الإفصاح عن الفئات الرئيسية من مجمل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية.
- الطريقة غير المباشرة: بموجب الطريقة غير المباشرة، يتم تعديل صافي الفائض أو العجز بمقدار آثار المعاملات غير النقدية (على سبيل المثال، الإيرادات أو المصروفات المستحقة، والمخصصات، والاستهلاك، وما إلى ذلك) والإيرادات والمصروفات المتعلقة بأنشطة الاستثمار والتمويل.

كما نصت الفقرة رقم 36 من المعيار رقم 2 على أن: التدفقات النقدية من المعاملات المقومة بعملة غير العملة الوطنية يتم احتسابها في عملة الإبلاغ (بالعملة الرئيسية للدولة) عن طريق تطبيق سعر الصرف المعمول به في الهيئة على مبلغ المعاملة خلال الفترة التي أجريت فيها المعاملة (تاريخ التدفق النقدي). وتجدر الإشارة إلى أن الأرباح والخسائر غير المحققة الناشئة عن تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ليست تدفقات نقدية ولكن ينبغي الإبلاغ عنها في قائمة التدفقات النقدية للسماح بتسوية الأرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة.

3- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 3: السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يبحث المعيار رقم 3 في ثلاثة مواضيع مهمة في القوائم المالية لغايات الشفافية والإفصاح وإظهار النتيجة والمركز المالي الحقيقي للهيئات العمومية. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المعايير اللازمة لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في هذه السياسات، التغييرات في التقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء. كما يهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز مدى ملائمة ومصداقية القوائم المالية للهيئة، وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مع القوائم المالية للفترة الزمنية المختلفة، ومع القوائم المالية للهيئات الأخرى.

3-1- التعاريف: وردت التعاريف التالية في المعيار رقم 3: (par.7)

- **السياسات المحاسبية:** هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها الهيئة العمومية أو الوزارة في إعداد وعرض قوائمها المالية.

- التغيير في التقدير المحاسبي: هو عبارة عن تعديل في القيمة المسجلة أو التزام أو اهتلاك أصل ناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والخصوم والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها، وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فإن التغيرات في التقديرات ليست أخطاء وإنما هي تعديل.
- أخطاء الفترة السابقة: الاغفالات أو القوائم الخاطئة التي تقع في القوائم المالية لواقعة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام المعلومات الموثوقة التي:
 - أ. كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية عن تلك الفترات؛
 - ب. يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بالاعتبار عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.
- وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والاحتيايل أو التضليل.
- التطبيق بأثر رجعي: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هي المطبقة بصفة دائمة.
- إعادة عرض القوائم المالية بأثر رجعي: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث إطلاقاً.
- التطبيق بأثر مستقبلي: التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في سياسة محاسبية وللإعتراف بأثر التغيير في تقديرات محاسبية يتمثل فيما يلي على الترتيب: تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظرف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة؛ والاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.
- 3-2- السياسات المحاسبية:** هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها الهيئة في إعداد وعرض القوائم المالية (par.7).
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية: عندما يطبق معيار محاسبة محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى، فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التي تطبقها الهيئة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال تطبيق المعيار. وفي ظل غياب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تنطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتعين على الإدارة أن تستخدم حكمها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بأنها: (par.12)
 - أ. ذات صلة باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
 - ب. موثوقة، ويمكن الاعتماد عليها من منطلق أنها تجعل القوائم المالية:
 - تعبر بأمانة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للهيئة؛
 - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانوني لها؛
 - محايدة، أي أنها خالية من التحيز؛

- حكيمة، أي أنها تتسم بالحिطة الحذر؛
- مكتملة في كافة جوانبها الهامة.

- **ثبات السياسات المحاسبية:** يجب على الهيئة الثبات في اختيار تطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات الأحداث والحالات الأخرى المتماثلة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار محاسبي دولي في القطاع العام بتصنيف البنود الذي قد يكون ملائما معه تطبيق سياسات مختلفة عليها. لذا فعندما يتطلب معيار محاسبي محدد أو يسمح بمثل هذا التصنيف، يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة ويتم تطبيقها باتساق على كل فئة (par.16).

- **التغييرات في السياسات المحاسبية:** تقوم الهيئة العمومية بتغيير السياسة المحاسبية إذا اقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير، وإذا نتج عن هذا التغيير قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للهيئة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية (par.17).

- **تعتبر تغييرات في السياسة المحاسبية الحالات الآتية (par.20 ; par.19):** التغيير من أساس محاسبي معين إلى أساس محاسبي غيره؛ وكذا التغيير في المعالجة المحاسبية لمعاملة أو حدث أو ظرف ما، أو في قياسه أو الاعتراف به ضمن أساس محاسبي.

ب- **لا يعد ما يلي تغييرا في السياسة المحاسبية (par.21):** تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف في جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التي كانت تحدث في الماضي؛ وتطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات لم تحدث من قبل أو كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

- **تطبيق التغييرات في السياسة المحاسبية:**

يعد التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 الممتلكات المصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 الأصول غير الملموسة بمثابة تغيير في السياسة المحاسبية ينبغي التعامل معه على أنه إعادة تقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 أو المعيار المحاسبي 31، وليس وفقا لهذا المعيار (par.21).

- **التغييرات في التقديرات المحاسبية:** نتيجة لظروف عدم اليقين التي تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتنطوي عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي (par.37):

- أ. إيرادات الضريبة المستحقة للحكومة؛
- ب. الديون المعدومة نتيجة لعدم تحصيل الضرائب؛
- ج. تقادم المخزون؛
- د. القيمة العادلة للأصول المالية والخصوم المالية؛

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

هـ. الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع؛

و. التزامات الضمان.

- الاعتراف بالتغير في التقدير المحاسبي: يتم الاعتراف بتأثير التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي وذلك بإدراج ذلك التأثير وتضمينه في الأرباح أو الخسائر عن فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط، وفترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما (par.41). أما إذا كان التغير في التقدير المحاسبي يسبب تغيرات في الأصول والخصوم، أو في أي بند من بنود صافي الأصول/حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الخصم أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغير (par.42).

- الإفصاح عن التغير في التقدير المحاسبي: تفصح الهيئة العمومية عن طبيعة وقيمة التغير في تقدير محاسبي الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية، إلا إذا تعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية. وإذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى الهيئة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة (par.44 ; par.45).

3-3- أخطاء الفترة السابقة:

- تصويب الأخطاء بأثر رجعي: تقوم الهيئة العمومية بتصويب أخطاء الفترات السابقة الهامة بأثر رجعي في المجموعة الأولى من القوائم المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال (par.47):
أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛
ب. إذا حدث الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والخصوم وصافي الأصول/حقوق الملكية (قائمة المركز المالي) لأول فترة سابقة معروضة.

- الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة: تفصح الهيئة العمومية عما يلي (par.54):

أ. طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

ب. قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة؛

ج. قيمة التصحيح في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د. الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح ذلك الخطأ عن فترة

سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة التي بدأت تصحيح الخطأ اعتباراً منها.

هـ. لا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

4- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 14: الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار القوائم المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير (par.1). وباختصار تتمثل أهداف هذا المعيار في بيان:

- متى يتوجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير؛
- والإفصاحات التي يجب على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار القوائم المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.

4-1- التعاريف: استخدم في هذا المعيار بعض المصطلحات، نقدم تعريفها فيما يلي (par.5):

- الوقائع بعد تاريخ الإبلاغ: هي الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تحدث بين تاريخ الإبلاغ وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية. وهناك نوعين: الوقائع المعدلة بعد تاريخ الإبلاغ وهي تلك التي توفر دليلا على الظروف التي كانت سائدة في تاريخ الإبلاغ؛ والأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الإبلاغ: وهي تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الإبلاغ.

- تاريخ الإبلاغ: هو تاريخ آخر يوم لفترة الإبلاغ التي ترتبط بها القوائم المالية.

4-2- الأحداث بعد تاريخ الإبلاغ التي يتوجب تعديلها في القوائم المالية: يتوجب على الوحدة أن تعدل المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية بحيث تعكس وقائع معدلة خاصة جوهرية التي تحدث بعد تاريخ الإبلاغ (par.10). ومن الأمثلة على الوقائع التي يتوجب تعديلها ما يلي (par.11) : صدور حكم أو قرار قضائي بعد تاريخ الإبلاغ يؤكد بأنه كان على الوحدة التزام قائم بتاريخ الإبلاغ؛ الحصول على معلومات بعد تاريخ الإبلاغ تؤكد على انخفاض قيمة أحد الأصول؛ اكتشاف عملية احتيال أو أخطاء تشير أن القوائم المالية غير صحيحة.

4-3- الأحداث بعد تاريخ الإبلاغ التي لا يتوجب تعديلها في القوائم المالية: لا يتوجب على الوحدة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية بحيث تعكس وقائع غير معدلة بعد تاريخ الإبلاغ (par.12)، ومن الأمثلة على ذلك: تبني سياسة دورية لإعادة تقييم الأصول؛ تحديد مسؤولية برامج خدمة مجتمع معينة.

4-4- توزيعات الأرباح: إذا تم اقتراح إعلان أرباح موزعة أو توزيعات أرباح بعد تاريخ الإبلاغ، يتوجب على الوحدة عدم الاعتراف بهذه التوزيعات كخصوم بتاريخ الإبلاغ.

4-5- الإفصاح:

- الإفصاح عن تاريخ اعتماد الإصدار: يتوجب على الوحدة الإفصاح عن تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، ومن أعطى ذلك الاعتماد، وإذا كانت هيئة أخرى تملك السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار، فعلى الوحدة الإفصاح عن هذه الحقيقة (par.26).

- تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد التقرير: إذا حصلت أي وحدة على معلومات بعد تاريخ الإبلاغ وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، حول الظروف التي كانت سائدة عند تاريخ الإبلاغ، فعلى الوحدة أن تحدث الإفصاحات المتعلقة بتلك الظروف في ظل المعلومات الجديدة.
- الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير: إذا كانت الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الإبلاغ هي أحداث هامة، بحيث أن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على أساس القوائم المالية. فينبغي على الوحدة أن توضح عما يلي لكل فئة هامة تخص الحدث غير المؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الإبلاغ: طبيعة الحدث أو الواقع؛ وتقدير تأثيره المالي، أو بيان يفيد بأن مثل هذا التقرير لا يمكن إجراؤه (par.30).

5- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم الأداء السابق للوحدة بشكل أفضل، والتعرف على الموارد المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للوحدة وتعزيز شفافية الإبلاغ المالي وتمكين الوحدة من الوفاء بالتزاماتها عند المساءلة بشكل أفضل. ويعرف القطاع حسب ما ورد في المعيار على أنه: "نشاط مميز أو مجموعة من الأنشطة التابعة للوحدة والممكن تمييزها، والتي يكون من الملائم الإبلاغ بمعلومات مالية حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للوحدة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التخصيص المستقبلي للموارد" (par.9).

6- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 24: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يهدف هذا المعيار للتأكد من أن وحدات القطاع العام قد قامت بالوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في قوائمها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور (وحيث يتم إعداد الموازنة والقوائم المالية على نفس الأساس) وإظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المدرجة في الموازنة، كما يتعين على الهيئة العمومية حسب هذا المعيار عرض مقارنة بين الموازنة (المبالغ المقدرة) والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في التقارير المالية، والإفصاح عن الانحرافات المادية بينها والأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة (par.1).

ولتطبيق هذا المعيار يتطلب تحديد مفهوم المصطلحات التالية: (par.7)

- الموازنة المعتمدة (المصادق عليها): وتعني صلاحية الإنفاق المستمدة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة لفترة الموازنة.
- الموازنة النهائية: هي الموازنة الأصلية المعدلة فيما يخص كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة المطبقة على فترة الموازنة أو التغييرات الرسمية المشابهة.
- الموازنة الأصلية: هي الموازنة الأولية المصادق عليها لفترة الموازنة.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- الاعتماد أو المال المخصص: هو التفويض الممنوح من هيئة تشريعية لتخصيص الأموال للأغراض المحددة من طرف السلطة التشريعية أو أي سلطة مماثلة.
- الأساس القابل للمقارنة: وتعني المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي ونفس أساس التصنيف لنفس الهيئات ولنفس الفترة الخاصة بالموازنة المعتمدة.
- ويتعين على الهيئة العمومية أن تعرض مقارنة المبالغ المدرجة في الموازنة التي تتحمل المسؤولية عنها علنا والمبالغ الفعلية، إما كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وينبغي أن تعرض المقارنة بشكل منفصل لكل مستوى إشراف تشريعي ما يلي (par.14):
- أ. مبالغ الموازنة الأصلية ومبالغ الموازنة النهائية؛
- ب. المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة؛
- ج. توضيح الاختلافات الهامة بين الموازنة التي تتحمل الهيئة المسؤولية عنها علنا والمبالغ الفعلية (وذلك عن طريق الإفصاح في الملاحظات)، ما لم يكن هذا التوضيح مضمنا في الوثائق العامة الأخرى الصادرة إلى جانب القوائم المالية، وأن يتم وضع إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الملاحظات.
- ويتعين على الهيئة العمومية عرض مقارنة مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الرئيسية فقط عندما يتم إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة (par.21). كما يتعين عليها أن تقدم تفسيراً للتغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية سواء أن كانت ناتجة من إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى (par.29):
- أ. من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن القوائم المالية؛
- ب. في التقرير الصادر قبل إصدار القوائم المالية أو في نفس وقت صدورها أو بالتزامن معها، وينبغي إدراج إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات القوائم المالية.
- وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة، ينبغي مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة مع المبالغ الفعلية الآتية المعروضة في القوائم المالية، مع تحديد أي اختلاف في الأساس والتوقيت والهيئة بشكل منفصل (par.47):
- أ. في حالة تبني أساس الاستحقاق في الموازنة، تتم المطابقة مع الإيرادات والمصاريف وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- ب. في حالة تبني أساس آخر خلاف أساس الاستحقاق في الموازنة، تتم المطابقة مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- ويجب الإفصاح عن المطابقة في متن قائمة مقارنة مبالغ الموازنة بالمبالغ الفعلية أو في ملاحظات القوائم المالية.

الفرع الثاني: المعايير الخاصة بالإفصاح

سوف نتناول من خلال هذا الفرع معيارين للإفصاح: أحدهما إلزامي، وهو المعيار رقم 20 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشأن الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، والآخر طوعي وهو المعيار 22 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشأن الإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع الحكومي العام.

1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 20: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

1-1- الهدف من المعيار والتعاريف التي تضمنها:

يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود إفصاح عن الأطراف ذات العلاقة. وقد وردت بعض المصطلحات في هذا المعيار التي نقدم تعريفها فيما يلي (par.4):

- موظفو الإدارة الرئيسيون: وهؤلاء هم:

أ. جمع المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة في الوحدة. و

ب. الأشخاص الآخرون الذين يملكون السلطة والمسؤولية للتخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة وحدة الإبلاغ.

- الأطراف ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف له القدرة على التحكم في الطرف

الآخر أو كان له تأثير هام على الطرف الآخر عند اتخاذ قرارات مالية وتشغيلية، أو إذا كانت وحدة الطرف ذو

العلاقة ووحدة أخرى خاضعتان لرقابة مشتركة. وتتضمن الأطراف ذات العلاقة ما يلي:

أ. الوحدات التي تسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر على وحدة الإبلاغ، أو

تكون مسيطر عليها من قبل وحدة الإبلاغ.

ب. المنشآت الزميلة (حسب 7 IPSAS).

ج. الأفراد الذين يملكون بشكل مباشر أو غير مباشر حصة في وحدة الإبلاغ تجعلهم ذوي تأثير كبير على

الوحدة، بما في ذلك الأفراد المقربون من عائلات أي منهم.

د. موظفو الإدارة الرئيسيون وأفراد عائلاتهم المقربين.

هـ. الوحدات التي يحتفظ بها أي من الأشخاص المذكورين في الفقرتين (ج) و(د) بشكل مباشر أو غير مباشر

حصة ملكية جوهرية، أو التي يكون مثل هؤلاء الأشخاص قادرين على ممارسة تأثير كبير عليها.

- عمليات الأطراف ذات العلاقة: هي تحويل الموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذات العلاقة بصرف النظر عما

إذا تم تسعيرها أم لا، باستثناء العمليات التي تتم مع أي وحدة أخرى والتي هي طرف ذو علاقة فقط لأنها

معتمدة اقتصاديا على وحدة الإبلاغ أو الحكومة التي تشكل جزء منها فقط.

1-2- الإفصاح:

- الإفصاح عن السيطرة: عند وجود سيطرة بين الأطراف ذات العلاقة، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك بغض النظر

عما إذا كانت هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة أم لا (par.25).

- الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة: في العمليات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة باستثناء تلك العمليات التي تقع ضمن العلاقة الطبيعية مع المورد أو العلاقة الزبون/المستلم وفقا لشروط أقل أو أكثر تفضيلا من الشروط المتوقع منطقيا اعتمادها من قبل الوحدة إذا تعاملت مع ذلك الفرد أو الوحدة على أساس تجاري بحت تحت نفس الظروف، فإن وحدة الإبلاغ يجب أن تفصح عن كل ما يلي (par.27): طبيعة العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛ أنواع العمليات التي حدثت؛ وعناصر العمليات الضرورية بالشكل الذي يمكن من تقديم قوائم مالية تحتوي على معلومات مناسبة موثوقة لأغراض صنع القرار والمسائلة.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

2-1- الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في القوائم المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن المعلومات المناسبة حول القطاع الحكومي العام من شفافية التقارير المالية وأن يساعد في فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين القوائم المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية (par.1).

2-2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية بشأن القطاع الحكومي العام بما ينسجم مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للحكومة باستثناء الحالتين التاليتين (par.23-25):

أ. عند عرض المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام، يجب ألا تطبق الوحدات متطلبات المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 6 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" فيما يتعلق بالوحدات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.

ب. يجب أن يعترف القطاع الحكومي بالاستثمار الخاص به في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة على أنه أصل وينبغي محاسبة ذلك الأصل بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها.

2-3- الإفصاحات حول القطاع الحكومي العام: يجب أن تحتوي الإفصاحات فيما يخص القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي (par.35):

أ. البنود الرئيسية للأصول، مع إظهار الاستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل؛

ب. الخصوم بحسب البنود الرئيسية؛

ج. صافي الأصول/حقوق الملكية؛

د. إجمالي زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها بشكل مباشر في صافي

الأصول/حقوق الملكية؛

هـ. الإيرادات والمصاريف بحسب البنود الرئيسية؛

و. الفائض أو العجز؛

ي. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

يتعين على الوحدات التي تعد إفصاحات عن القطاع الحكومي العام أن توضح عن أهم الوحدات المسيطر عليها التي يتضمنها القطاع الحكومي العام وعن أية تغييرات في تلك الوحدات عن الفترة السابقة، إلى جانب توضيح الأسباب وراء عدم شمول أي من هذه الوحدات التي تم إدراجها سابقا في القطاع الحكومي العام (par.40).

الفرع الثالث: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول

1- الأصول طويلة الأجل (غير الجارية):

يغطي هذا الجزء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تفصل في متطلبات المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل والمعاملات ذات الصلة والإبلاغ عنها. ويشمل هذا بالتالي: 17 IPSAS الممتلكات والمنشآت والمعدات؛ 5 IPSAS تكاليف الاقتراض؛ 31 IPSAS الأصول غير الملموسة؛ 16 IPSAS العقارات الاستثمارية؛ 21 IPSAS انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية؛ 26 IPSAS انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقدية.

1-1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 17: الممتلكات والآلات والمعدات

يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 IPSAS إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التحقق من المعلومات المتعلقة باستثمار الوحدة العمومية في الممتلكات والآلات والمعدات، والتغييرات التي قد تطرأ عليها.

ويطبق هذا المعيار على الوحدات التي تعد وتقدم القوائم المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، باستثناء الحالة التي يتم فيها اعتماد معالجة محاسبية مختلفة وفقا لمعيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام؛ وأيضا تستثنى الحالات التي يتعلق فيها الأمر بالأصول الموروثة. وينطبق هذا المعيار على جميع وحدات القطاع العام باستثناء المؤسسات التجارية الحكومية¹ (GBEs). وتمثل القضايا الرئيسية في المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصول، وتحديد قيمتها الدفترية، فضلا عن الإهلاكات وخسائر انخفاض القيمة.

1-2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 5: تكاليف الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، فهو يتطلب بشكل عام الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي تم فيها تكبدها، ومع ذلك يسمح هذا المعيار كمعالجة بديلة برسلمة تكاليف الاقتراض التي ترتبط مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

¹ وقد عرفت المؤسسات التجارية الحكومية في المعيار رقم 01 على أنها: تلك الوحدات التي تتميز بالخصائص التالية: تملك صلاحية التعاقد باسمها، أوكلت إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال، تباع السلع والخدمات أثناء سير أعمالها العادية لوحدة أخرى مقابل ربح أو استرداد التكلفة كاملة، لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر، تسيطر عليها وحدة القطاع العام. (7 par, IPSAS1)

ذلك أنه يجوز لوحدة القطاع العام تمويل بناء مشاريع رأسمالية رئيسية، مثل الطرق أو أصول البنية التحتية الأخرى من خلال الاقتراض، والتي تتحمل الوحدة تكاليف تمويل لها. وينص المعيار 5 IPSAS المتعلق بتكاليف الاقتراض على المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف. ولا ينطبق هذا المعيار إلا لما يسمى "الأصول المؤهلة"، وهي الأصول التي تتطلب فترة زمنية لجعلها جاهزة للاستخدام المقصود أو البيع، وتشمل الأمثلة على الأصول المؤهلة بناء مباني المكاتب والمستشفيات وأصول البنية التحتية وبناء محطات التصنيع ومرافق توليد الطاقة (par.13).¹

1-3- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 31: الأصول غير الملموسة

الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له أي محتوى مادي (par.16). وتشمل الأمثلة على الأصول غير الملموسة براءات الاختراع والعلامات التجارية والشهرة وبرامج الكمبيوتر والأسماء التجارية. وهذا يعني أن الفرق الرئيسي بين الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الملموسة) والأصول غير الملموسة هو أنه في حين أن الأولى تعد ممتلكات مادية، فإن هذه الأخيرة تعد ممتلكات غير مادية.

ويهدف المعيار المحاسبي رقم 31 إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة. ويتطلب المعيار أن تعترف الوحدة العمومية بالأصل غير ملموس إذا تم استيفاء معايير معينة. كما ينص على كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة وطبيعة الإفصاحات المطلوبة. تجدر الإشارة إلى أن بعض الأصول خارج نطاق المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 31. وتشمل هذه المعايير (par.3):

- الشهرة التي يتم احتسابها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS رقم 3 "الأعمال التجارية" أو ما يعادله بالمعيار المحاسبي الوطني (انظر الفقرة الثالثة من هذا المعيار)؛

- الأصول المالية على النحو المحدد في المعيار 28 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: الأدوات المالية: العرض؛

- أصول الاستكشاف والتقييم.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الفقرة الثالثة من هذا المعيار تستثني من الأصول الغير الملموسة تلك الأصول المكتسبة من خلال عملية تجميع معاملات غير تبادلية، كما أنها لا تنطبق على الصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور أو الوسائل المماثلة. فهناك آراء متباينة حول ما إذا كانت هذه الصلاحيات والحقوق تستوفي تعريف الأصل غير الملموس، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كانت ستفي بمعايير الاعتراف. هذه القضية تم تناولها في الإطار المفاهيمي، ولكن ليس بعد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، والذي لا يزال يستبعد من نطاق المعيار.

من خلال ما سبق يتضح أنه يمكن أن تواجه وحدات القطاع العام اعتبارات مختلفة عند محاولة تحديد الأصول غير الملموسة، ففي حين أن برامج الكمبيوتر وبراءات الاختراع والتراخيص تعد بسيطتقسيمياً¹، إلا أن هناك جدل مستمر حول ما إذا كانت صلاحية رفع الضرائب وصلاحية منح الحقوق هي أصول غير ملموسة.

¹ تم تصنيف تكاليف الاقتراض في الفصل الخاص بالأصول الثابتة. وبما أنها تتعلق بالمصاريف والمخزونات والخصوم، فقد كان من الممكن إدراجها في هذه العناوين.

1-4- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 16: العقارات الاستثمارية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية والإفصاحات ذات الصلة. (par.1)

وتعرف العقارات الاستثمارية حسب ما ورد في الفقرة السابعة من هذا المعيار على أنها الأراضي أو المباني المحتفظ بها من قبل المالك أو بموجب إيجار تمويلي لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، باستثناء المحتفظ بها لما يلي: (par.7)

- الاستخدام في الإنتاج أو تزويد السلع أو الخدمات، أو لأغراض إدارية.

- البيع ضمن سياق العمليات الطبيعي.

يجب الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصل في الحالات التالية فقط: (par.20)

- عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة إلى الوحدة من هذه الممتلكات.

- عندما يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموثوقية.

كما يجب قياس العقارات الاستثمارية مبدئياً على أساس تكلفتها، أما العقارات الاستثمارية المكتسبة من خلال العمليات غير التبادلية فتكون تكلفتها هي قيمتها العادلة في تاريخ الحصول عليها وتكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها عقارات استثمارية وفقاً لما هو منصوص عليه في عقد الإيجار التمويلي في المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 في الفقرة رقم 28. (par.34)

1-5- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها الوحدة لتحديد ما إذا كانت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقدية قد انخفضت ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض. (par.1)

1-5-1- انخفاض قيمة الأصل:

- يعرف هذا المعيار انخفاض القيمة على أنها خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة لأصل ما، إضافة إلى الاعتراف المنتظم بخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة للأصل من خلال الإهلاك، لذلك يعكس انخفاض القيمة انخفاضاً في منفعة أصل معين بالنسبة للوحدة التي تسيطر عليه.

- يتعين على الوحدة أن تقيم في كل تاريخ لإعداد التقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكان حدوث انخفاض في قيمة أصل ما. وفي حال وحد مؤشر كهذا على الوحدة أن تقدر مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد للأصل.

- لدى تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكان حدوث انخفاض في قيمة أصل ما على الوحدة أن تأخذ بعين الاعتبار المؤشرات التالية كحد أدنى:

أ. مصادر المعلومات الخارجية: التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛ حدوث تغييرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الوحدة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسات الحكومية التي تعمل الوحدة فيها.

ب. مصادر المعلومات الداخلية: وجود أدلة على تعرض الأصل لأضرار مادية؛ حدوث تغييرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الوحدة خلال الفترة أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى المدى الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها استخدام الأصل أو يتوقع أن يتم بها استخدامه، وتشمل هذه التغييرات أن يصبح الأصل عاطلا أو وجود خطط لوقوف أو إعادة هيكلة العملية التي يتبع الأصل لها، أو وجود خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقا؛ اتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح باستخدامه؛ وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة أصل ما أسوأ بكثير من المتوقع أو ستكون كذلك.

1-5-2- الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة وقياسها:

- في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد لأصل ما أقل من مبلغه المرحل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به، ويكون ذلك التخفيض عبارة عن انخفاض القيمة؛
- يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في الفائض أو العجز؛
- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل تكلفة الإهلاك للأصل في الفترات المستقبلية وذلك لتوزيع المبلغ المرحل الجديد للأصل، مطروحا منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

1-6- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقدية

- يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تنطبق على الوحدة لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصول المدرة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض. (par.1) ويتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل المولد للنقدية وقياسها في الحالات التالية:
- في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل له، ويتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد له، ويعتبر التخفيض خسارة انخفاض قيمة؛
 - يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة على الفور في حالة الفائض أو في حالة العجز؛
 - عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة انخفاض القيمة أكبر من المبلغ المسجل للأصل المرتبط به، يتعين على الوحدة أن تعترف بالالتزام فقط إذا كان هناك معيار آخر يشترط ذلك؛
 - بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة ما، تعدل مصاريف الإهلاك المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

2- الأصول الجارية:

- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 12: المخزون

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية، والاعتراف

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اللاحق به كمصرف عند استهلاكه، حيث "يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحاليين".
علما أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي والمعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الاستراتيجي الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار ومواد الصيانة، الطوابع البريدية.

- قياس المخزون:

وفقا للمعيار الدولي رقم 12 فإن المخزون يسجل محاسبا بمقدار التكلفة أو صافي القيمة القابلة للاسترداد أيهما أقل (par.15)، باستثناء الحالتين التاليتين:

- يتم قياس المخزون الذي تم امتلاكه من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة كما في تاريخ الامتلاك.
(par.16)

- يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية أيهما أقل عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون من أجل التوزيع دون مقابل أو مقابل تكلفة اسمية؛ أو الاستهلاك في عملية إنتاج البضائع التي سيتم توزيعها دون رسوم أو مقابل رسوم اسمية. (par.17)

- الإفصاح: يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي: (par.47)

- السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عن قياس المخزون، بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛
- إجمالي المبلغ المسجل للمخزون والمبلغ المسجل في التصنيفات الملائمة للوحدة؛
- القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛
- أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصرف للفترة؛
- مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصرف في الفترة؛
- قيمة أي عكس لأي تخفيض والمعترف به في قائمة الأداء المالي في الفترة؛
- الظروف والأحداث التي أدت إلى عكس تخفيض المخزون؛
- المبلغ المسجل للمخزون المخصص كضمان للالتزامات.

الفرع الرابع: المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم

يتناول الجزء الرئيسي من هذا الفرع المعيار 39 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشأن منافع الموظفين، بينما تتطرق الأجزاء المتبقية إلى المحاسبة المتعلقة بالخصوم الأخرى والمزايا الاجتماعية. فبالإضافة إلى منافع الموظفين، يمكن أن يكون للهيئات التابعة للقطاع العام أيضاً خصوم في شكل إيرادات مستلمة (والتي يمكن أن تكون قصيرة أو طويلة الأجل) والحسابات الدائنة (قصيرة الأجل) والخصوم المستحقة (قصيرة الأجل).

1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 39: منافع الموظفين

يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، بما في ذلك المنافع قصيرة الأجل (الأجور والإجازات السنوية والإجازات المرضية والمكافآت وتقاسم الأرباح والمنافع غير النقدية) والمعاشات التقاعدية؛ والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والمنافع الطبية ومنافع نهاية الخدمة وغيرها من منافع الموظفين الطويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، والعجز، والتعويض المؤجل، والعلاوات، وتقاسم الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على أساس المساهمات وخطط منافع التقاعد للموظفين.

ويحل هذا المعيار محل المعيار رقم 25 "منافع الموظفين"، بدءاً من الفاتح جانفي لسنة 2018، مع تشجيع الاعتماد المبكر. وكان هذا المشروع محدود النطاق جزءاً من إستراتيجية مجلس IPSASB للحفاظ على المعايير الحالية. حيث يعكس المعيار رقم 39 التعديلات التي أدخلت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمعاييرها IAS19 "منافع الموظفين". وفيما يلي نوضح أهم الاختلافات الرئيسية بين المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 39 والمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 25 الذي تم إلغاؤه:

- إزالة الخيار الذي يسمح للمنشأة بتأجيل الاعتراف بالتغيرات في صافي التزاماتها المحددة فيما يتعلق بالمنافع (ما يُعرف بنهج الممر)؛
- مقدمة لنهج صافي الفائدة بالنسبة لخطط المنافع المحددة؛
- تعديل بعض متطلبات الإفصاح عن خطط المنافع المحددة وخطط أرباح العمل المتعددين؛
- تبسيط متطلبات المساهمات من الموظفين أو الأطراف الثالثة في خطة المنافع المحددة، عندما يتم تطبيق تلك المساهمات في شكل خطة مساهمة بسيطة ترتبط بالخدمة؛
- إزالة متطلبات برامج الضمان الاجتماعي المركبة.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 19: المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية لكل من المخصصات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة، وضمان أن يتم الإفصاح عن معلومات كافية عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وكميتها. وبالتالي، يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن يتم التعامل فقط مع الخصوم الحقيقية ضمن القوائم المالية، ويتم استثناء الاعتراف بالنفقات المستقبلية المخطط لها حتى ولو تم الموافقة عليها من قبل الإدارة وبالمثل، مخصصات خسائر التأمين الذاتي، ومخصصات عامة غير مؤكدة، وغيرها من الأحداث التي لم تحدث. وللاعتراض بالمخصصات يجب توفر الشروط التالية:

- أن يكون لدى المنشأة التزاما حالياً قانونياً أو استدالياً نتيجة لحدث سابق؛
- احتمال أن تتطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام؛
- يمكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

الفرع الخامس: المعايير المتعلقة بالإيرادات والمصاريف

سوف نتناول من خلال هذا الفرع المعالجة المحاسبية لكل من الإيرادات والمصاريف بموجب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

حيث خصص مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام معيارين للمعالجة المحاسبية للإيرادات العامة في القطاع العام، ويتعلق الأمر بكل من المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 9 والمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 23. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أنه في القطاع العام، يمكن أن تشمل معاملات الإيرادات على عناصر تبادلية وعناصر غير التبادلية. ويحدد المعيار 11 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشأن عقود الإنشاء المبادئ المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات الناشئة عن عقود الإنشاء الطويلة الأجل.

1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 9: الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة والمتأتية من المعاملات والأحداث التبادلية. والنقطة الأساسية المطروحة هنا بشأن الاعتراف بالإيرادات هي تحديد وقت الاعتراف بها. حيث يتم الاعتراف بالإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة للوحدة، وعندما يمكن تقييم هذه الفوائد بشكل موثوق.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يهدف هذا المعيار إلى تحديد قواعد ومتطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المتأتية من المعاملات غير التبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج الوحدات. ويتعامل هذا المعيار مع العناصر التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية وقياسها، بما في ذلك تحديد مساهمات أصحابها "المالكين" (par. 1).

3- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 11: عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار المخصص لبحث عقود الإنشاء إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، حيث يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات وإيرادات العقد.

4- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 13: عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المعمول بها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية للمستأجرين والمؤجرين.

الفرع السادس: المعايير الخاصة بالأدوات المالية

إن محاسبة الأدوات المالية هي مجال مهم ولكنه معقد بالنسبة إلى معظم الحكومات، إذ يمكن أن تجري كيانات القطاع العام معاملات مالية معقدة للحد من تعرضها للمخاطر. ولقد أدت الأزمة المالية الأخيرة بالكثير من

الحكومات إلى التدخل بطرق مختلفة، بما في ذلك عن طريق الاستثمار في المؤسسات المالية التي تحتاج إلى ضخ رأس المال أو بشراء أصول مالية "سامة".¹

ويعني هذا أن كيانات القطاع العام تستثمر، بشكل مباشر أو غير مباشر، مبالغ كبيرة في الأصول المالية. وقد أدت طبيعة هذه المعاملات المالية المعقدة إلى قيام الكيانات باعتماد ممارسات محاسبية مختلفة، مع زيادة استخدام القيم العادلة والتطبيق المكثف لأساليب محاسبة التحوط (أي التعويض). وحيث أن الأدوات المالية أصبحت أكثر تعقيداً وشيوعاً، فإن الكشف الواضح والكامل يصبح أمراً مهماً بشكل متزايد. وعليه تم نشر ثلاثة معايير من قبل IPSASB لتغطية التقارير المحاسبية والمالية للأدوات المالية:

- المعيار 28 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: الأدوات المالية: العرض؛

- المعيار 29 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس؛

- المعيار 30 من المعايير المالية في القطاع العام: الأدوات المالية: الإفصاح.

1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 28: "الأدوات المالية: العرض"

يهدف هذا المعيار لشرح المبادئ الأساسية لتصنيف وعرض الأدوات المالية كخصوم أو صافي أصول/ حقوق الملكية، ومقاصة الخصوم والأصول المالية. حيث تنشأ الأصول والخصوم في القطاع العام من كل من الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية، ولا تعتبر الأصول والخصوم الناتجة عن الترتيبات غير الملزمة أدوات مالية.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 29: "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف وقياس الأصول المالية والخصوم المالية، حيث يتم الاعتبار المبدئي للأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.

3- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 30: الأدوات المالية: الإفصاحات

يهدف إلى تحديد المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية للمنشأة، وطبيعة ومدى المخاطر التي يتعرضون لها أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر. وعرف هذا المعيار ثلاث أنواع من المخاطر التي يمكن التعرض لها:

- مخاطر الائتمان: هي مخاطر أن يقوم طرف واحد للأداة المالية في التسبب في خسارة مالية للطرف الآخر بعدم الوفاء بالتزاماته؛

- مخاطر السيولة: أن تواجه المنشأة صعوبة في الوفاء بالتزاماتها المالية التي يتم تسديدها عن طريق تسليم مبالغ نقدية أو أصول مالية أخرى؛

¹ Caroline Aggestam-Pontoppidan and Isabelle Andernack , **Interpretation and Application of IPSAS**, Wiley, UK, 2016, p285.

- مخاطر السوق: وهي مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق.

وتشمل مخاطر السوق ثلاث أنواع من المخاطر وهي: مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة، ومخاطر الأسعار الأخرى.

وقد تم إلغاء المعيار IPSAS 29 الحالي بالرغم من أنه يتضمن إرشادات بشأن عدد من المواضيع الخاصة بالقطاع العام، ونظرا لدمج التحسينات في المعيار الدولي التاسع لإعداد التقارير المالية IFRS 9 الذي يعتمد عليه هذا المعيار، قام مجلس IPSASB بإصدار المعيار المحاسبي رقم 41: الأدوات المالية .

4- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 41: الأدوات المالية¹

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 41 "الأدوات المالية"، ويحسن هذا المعيار إلى حد كبير من علاقة المعلومات بالأصول بالخصوم المالية. ويحل معيار المحاسبة الدولي في العام 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ويحسن متطلبات المعيار بإدخال:

- متطلبات تصنيف وقياس مبسطة للأصول المالية؛

- نموذج اضمحلال تطلعي؛

- نموذج محاسبة تحوط يتسم بالمرونة.

ويعد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 خطوة كبيرة للأمام في مجال محاسبة الأدوات المالية ويحل المشكلات المصاحبة للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 29 التي كشفت عنها الأزمة المالية العالمية، ويقدم المعيار مبادئ تعكس بشكل صحيح اقتصاديات التعاملات التي تضمنت الأدوات المالية، ويحل محل النهج الذي يقوم على القواعد بشكل أكثر الذي كان يقوم عليه المعيار السابق.

ويستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 "الأدوات المالية" الذي أعده مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويتضمن أيضًا توجيهًا خاصًا بالقطاع العام وتقديم أمثلة توضيحية على:

- الضمانات المالية الصادرة من خلال التعاملات غير التبادلية؛

- القروض المقدمة بشروط ميسرة؛

- أدوات حقوق الملكية الناشئة عن التعاملات غير التبادلية؛

- القياس بالقيمة العادلة.

الفرع السابع: المعايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الإستراتيجية

إن المعايير التي كانت مخصصة للتوحيد هي كل من المعيار المحاسبي رقم 6 القوائم المالية المنفصلة والموحدة والمعيار رقم 7 الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمعيار رقم 8 الحصص في المشاريع المشتركة، تجدر الإشارة هنا إلى أنه تم إلغاء المعايير هذه المعايير وحلت محلها اعتبارا من 1 جانفي 2017 مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وهي كل من المعايير: 34، 35، 36، 37، 38؛ وقد نشرت هذه المجموعة من المعايير الجديدة سنة 2015

¹ CF: <https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifs/08-fr-ca-fr-ca/ipsas-41>

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

وهو تاريخ نافذ اعتبارا من 1 جانفي 2017، مع السماح بالتطبيق المبكر. وإذا طبق الكيان هذه المعايير الجديدة لفترة تبدأ قبل 1 جانفي 2017، يتعين عليه أن يكشف عن هذه الحقيقة، وأن يطبق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجديدة في الوقت نفسه. وقد تم إلغاء المعايير 6،7،8 لأنها تستند مباشرة على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، ولأن معايير التقارير المالية الدولية IFRS الأساسية قد تغيرت، وضعت IPSASB معايير من 34 إلى 38، بحيث يتم الحفاظ على التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة بالقدر المناسب. وتشمل هذه المعايير أيضا إرشادات هامة لجعلها ملائمة للتطبيق في القطاع العام، وتمثل هذه المعايير الخمس في:¹

- المعيار 34 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، القوائم المالية المنفصلة: إن الأحكام المتعلقة بالقوائم المالية المنفصلة للمعيار 34 مشابهة جدا لتلك الواردة في المعيار 6 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

- المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، القوائم المالية الموحدة: يلغي المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ويستبدل أحكام المعيار 6 بشأن القوائم المالية الموحدة. ولا يزال المعيار 35 يقتضي تقييم السيطرة من حيث الفوائد والقوة؛ ومع ذلك، فقد تغير تعريف السلطة، ويحتوي المعيار الآن على إرشادات أكثر بكثير بشأن تقييم السيطرة. ويركز تعريف السيطرة على قدرة الكيان على التأثير على طبيعة ومقدار المنافع من خلال سلطتها على كيان آخر. وهذا التعريف الجديد للسيطرة قد يؤثر على تقييمات السيطرة القديمة، وبالتالي قرار توحيد أو عدم توحيد منشآت معينة. ويقدم المعيار 35 أيضا مفهوم "المنشآت الاستثمارية"، الذي يمكن تطبيقه على بعض صناديق الثروة السيادية. وعموما، تقيس المنشأة الاستثمارية استثماراتها في المنشآت المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وبعد مشاورات مستفيضة، قرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لأسباب تتعلق بالقطاع العام، أن الكيان الذي يسيطر على كيان استثماري ينبغي أن يحتفظ بهذه الطريقة للمحاسبة عن استثمارات منشأة استثمارية في قوائمها المالية الموحدة، سواء كانت هي نفسها كيان استثماري أم لا. وخلافا للمعيار 6 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لم يعد المعيار 35 يسمح بالإعفاء من توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة المؤقتة، وتماشيا مع سياسته الرامية إلى الحد من الفروق غير الضرورية بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمبادئ التوجيهية للدليل إحصاءات المالية الحكومية، قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بتنسيق مبادئ المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مع دليل إحصاءات المالية الحكومية لعام 2014 (النسخة الأولية قبل النشر) حيثما أمكن.

- المعيار 36 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، الاستثمارات في المنشآت والمشاريع المشتركة: إن تطبيق طريقة حقوق الملكية المستخدمة في حساب الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة موضح في المعيار 36. والأحكام التي يتضمنها مماثلة جدا لتلك الواردة في المعيار 7 من المعايير المحاسبية الدولية في

¹ IFAC, *IPSASB Publishes IPSASs on Accounting for Interests in Other Entities*, Jan 30, 2015, New York, in: <https://www.ifac.org/news-events/2015-01/ipsasb-publishes-ipsass-accounting-interests-other-entities>
<https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/psas/completed-projects/ipsas-34-38-accounting-for-interests-in-other-entities>

القطاع العام حيث يجب الآن استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب المشاريع المشتركة؛ ويشير عنوان المعيار أيضا إلى المشاريع المشتركة. وخلافا للمعيار 7 لا يسمح المعيار 36 بمعاملة محاسبية مختلفة للاستثمارات المؤقتة.

- المعيار 37 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الترتيبات المشتركة: يحدد المعيار 37 أحكاما بشأن تصنيف الشراكات ومحاسبة أنواع مختلفة من الشراكات. والشراكات إما مؤسسات مشتركة أو مشاريع مشتركة. ففي مؤسسة مشتركة، يكون لأطراف الشراكة حقوق في الأصول والخصوم فيما يتعلق بخصوم المؤسسة. بل على العكس من ذلك، في مشروع مشترك، يكون للأطراف في المؤسسة حقوق في صافي أصول المؤسسة. وتختلف هذه التصنيفات عن تصنيفات المعيار المحاسبي في القطاع العام 8 التي تنص على ثلاثة أنواع من الشراكات (المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والعمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة، والأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة). ويقتضي المعيار 37 أن تعترف المنشأة بحصتها في عملية مشتركة من خلال الاعتراف بحصتها في أصول الشركة وخصومها وإيراداتها والمصروفات المتكبدة. كما يتطلب أيضا محاسبة المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. أما في السابق، سمح المعيار 8 بالرقابة على المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي.

- المعيار 38 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى: يجمع المعيار 38 متطلبات الكشف التي سبق إدراجها في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من 6 إلى 8. ويتضمن أيضا متطلبات إفصاح جديدة، بما في ذلك ما يتعلق بالمنشآت المنظمة غير الموحدة والحسابات المسيطر عليها المقتناة للخروج.

الفرع الثامن: باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

1- المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المحددة:

هناك معياران محددان للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أحدهما مرتبط بالنشاط، والآخر مرتبط بالبيئة الاقتصادية والنقدية، وهما كل من المعيار 27 المتعلق بالإبلاغ عن النشاط الزراعي وهو أمر هام بالنسبة لمعظم هيئات القطاع العام، والمعيار 10 الذي يستهدف الهيئات التي تعد عملتها الوظيفية عملة اقتصاد مفرط التضخم.

1-1- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 27: الزراعة

- مفهوم النشاط الزراعي لغايات تطبيق المعيار: يشمل المحاصيل النباتية والحيوانية بما فيها مرحلة التحول البيولوجي والمحصول الناتج عن الأصول البيولوجية.

- الاعتراف والقياس بالنشاط الزراعي:

• ينبغي على الوحدة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما، و فقط عندما:

أ. تسيطر على الأصل نتيجة أحداث سابقة؛

ب. احتمالية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمة مرتبطة بالأصل؛

ج. إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته على نحو موثوق فيه.

• يقاس الأصل البيولوجي (بما في ذلك الأصل المكتسب من المعاملات غير التبادلية (par.16)) عند الاعتراف الأولي وفي كل تاريخ إعداد التقارير بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع. ما عدا الحالة المبينة في الفقرة 34 حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. عند تحديد القيمة العادلة ، يجب تحديد ما إذا كان هناك سوق نشط أم لا. (انظر للفقرتين رقم 21 و 22 من هذا المعيار لمزيد من الاطلاع)

1-2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 10 : التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط

يبين هذا المعيار إجراءات إعداد القوائم المالية الأساسية بما ذلك القوائم المالية الموحدة لأي وحدة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع، ويقدم توجيهات بشأن إعادة صياغة القوائم المالية في بيئة التضخم المرتفع لضمان توفير معلومات مفيدة. وبشكل عام، يكون الاقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع عندما يكون هناك معدل تضخم تراكمي بواقع 100% على مدى ثلاث سنوات.

2- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 32: ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لترتيبات امتيازات تقديم الخدمات من قبل المانح، والتي هي وحدة من وحدات القطاع العام.

إن ترتيب امتياز الخدمة هو ترتيب (عادة تعاقدية) حيث يقوم كيان القطاع الخاص بتوفير الأصول والخدمات ذات الصلة التي تتيح للجمهور الوصول إلى المرافق الاقتصادية والاجتماعية الرئيسية. تشمل الأمثلة الطرق والمدارس وشبكات الاتصالات. وفي مثل هذه الترتيبات، يوجد طرفان - مشغل الامتياز (عادة كيان للقطاع الخاص) ومانح (كيان للقطاع العام) ، وهو الطرف الذي يمنح ترتيبات الخدمة. يتم تعويض المشغل عن خدماته خلال فترة الترتيب وفي المقابل يكون ملزماً بتقديم الخدمات العامة. وفي نهاية الترتيب، يتم التحكم في الفائدة المتبقية في أي أصول يتم بناؤها أو تحويلها كجزء من الترتيب (مثل الطرق السريعة أو الجسور أو شبكات الاتصالات) بواسطة المانح ، وليس المشغل.¹

3- المعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 40 : توليفات القطاع العام²

قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بنشر المعيار المحاسبي رقم 40 "توليفات القطاع العام"، والذي سيصبح ساري المفعول اعتباراً من 1 جانفي 2019. ويقدم هذا المعيار أول متطلبات المحاسبة الدولية التي تعالج على وجه التحديد احتياجات القطاع العام عند محاسبة مجموعة من الهيئات والعمليات، ويصنف المعيار توليفات القطاع العام إما في شكل اندماجات أو عمليات استحواذ. أخذاً بعين الاعتبار المراقبة، فضلاً عن غيرها من المعامل.

4- المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 4: آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

¹ Caroline Aggestam-Pontoppidan and Isabelle Andernack, op.cit, p175.

² CF: <https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-40-public-sector-combinations>

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأنشطة الأجنبية للوحدة، وهناك طريقتين فقد يكون لها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لها عملات أجنبية. وتتركز أهم مواضع هذا المعيار في تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بالأثر المالي لتغيرات سعر الصرف (par.1).

وقد وردت العديد من التعاريف في هذا المعيار، والتي نذكرها فيما يلي: (par.10)

- المعاملة بالعملة الأجنبية: هي المعاملة المحددة بعملة أجنبية أو التي تتطلب تسوية بعملة أجنبية. وتشمل شراء أو بيع سلعة أو خدمة بعملة أجنبية، شراء أو بيع أصل أو تسديد خصومات بعملة أجنبية، إقراض أو إقتراض المبالغ المحددة بعقد القرض بالعملة الأجنبية؛

- البنود النقدية: هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والخصوم التي سيتم استلامها أو دفعها في شكل مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد من وحدات عملة؛

- العملة الوظيفية: هي العملة التي تستخدمها الدولة في توليد نقدها، والتي يتم بموجبها تحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها؛

- عملة العرض: هي العملة التي تعرض بها القوائم المالية.

4-1- الاعتراف بمعاملات العملة الأجنبية بالعملة الرسمية: أوجب هذا المعيار تسجيل المعاملة عند الاعتراف بها بالعملة الرسمية، وذلك من خلال المبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينه وبين عملة البلد المعني بتاريخ المعاملة (par.23).

4-2- الاعتراف بفروقات أسعار الصرف:

- إن فروقات الصرف الناشئة من تسوية بنود نقدية أو من الإبلاغ عن البنود النقدية للوحدة بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أوليا خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة، يجب الاعتراف بها كفائض أو عجز في الفترة التي نشأت فيها (par.31)، باستثناء فروقات الصرف التي يتم وصفها بموجب الفقرة 37.

- عند الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية، يجب الاعتراف بأي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبالعكس ذلك عند الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في الفائض أو العجز، فيجب الاعتراف بأي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة في الفائض أو العجز.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي وإرشادات الممارسة الموصى

بها

قام مجلس IPSASB بالإضافة إلى المعايير السابقة الذكر والتي تعتمد على أساس الاستحقاق المحاسبي، بإصدار معيار لإعداد التقارير المالية وفقا للأساس النقدي المحاسبي، وقد تم تطوير هذا المعيار أخذا بعين الاعتبار ظروف ومتطلبات القطاع العام، لذلك فلا يوجد ما يقابله من معايير IAS/IFRS .

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي السابق

1- الهدف من المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي:

يهدف هذا المعيار إلى وصف الطريقة التي ينبغي أن تعرض بها القوائم المالية للأغراض العامة وفقا للأساس النقدي المحاسبي. حيث أن الامتثال لمتطلبات وتشجيعات هذا المعيار سيعزز شفافية وشمولية التقارير المالية للإيرادات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات والهيئات العمومية، كما أنه سيعزز قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس الحكومة أو الهيئة في الفترات السابقة وقابلية مقارنة القوائم المالية للهيئات الأخرى التي تعتمد الأساس النقدي في تسجيلاتها المحاسبية. فالعيب الأساسي للأساس النقدي هو أنه يحكي جزء فقط من القصة المالية، ومع ذلك فإن المعيار المحاسبي وفقا للأساس نقدي يعد بمثابة نقطة انطلاق سليمة لهيئات القطاع العام التي ليس لديها أي معايير محاسبية معمول بها لتعزيز ممارسات إعداد التقارير المالية الخاصة بهم.

2- هيكل المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي:

ويشمل هذا المعيار جزأين: الجزء الأول إلزامي، أما الجزء الثاني فهو غير إلزامي.

1-2- الجزء الإلزامي:

يحدد المتطلبات التي تنطبق على جميع الهيئات العمومية التي تعد قوائم مالية للأغراض العامة في إطار المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي؛ حيث يعرف المحاسبة وفقا للأساس النقدي، ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، والملاحظات الداعمة، ويتناول مسائل إبلاغ محددة أخرى. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة موحدة للإيرادات والنفقات النقدية؛
- قائمة مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية؛
- إيضاحات حول القوائم المالية.

2-2- الجزء غير الإلزامي:

يحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي تشجع الهيئة على تبنيها لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة الأصول النقدية وأرصدة الحسابات؛
- الملاحظات؛
- قائمة الفواتير المستحقة (الخصوم)؛
- قائمة السلف والقروض غير المبررة؛
- إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية؛
- قائمة الخصوم المحتملة.

يجب على الهيئة العمومية التي تعد وتعرض القوائم المالية وفقا للأساس النقدي، على النحو المحدد في هذا المعيار، أن تطبق متطلبات الجزء الأول منه في عرض القوائم المالية السنوية للأغراض العامة؛ كما يجب على الهيئة التي تتوافق

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

قوائمها المالية مع متطلبات الجزء الأول من هذا المعيار أن تفصح عن هذه الحقيقة، ولا ينبغي وصف أن القوائم المالية تمثل لهذا المعيار ما لم تمثل لجميع المتطلبات الواردة في الجزء الأول من المعيار.

الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي حسب آخر المستجدات¹
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سنة 2018 الإصدار المنقح من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي Cash Basis IPSAS - "إعداد التقارير المالية وفقاً للمحاسبة على أساس نقدي" وبذلك تم استبدال المعيار الذي كان قد صدر في 2003 وتم تعديله في 2006 و 2007، ويبدأ العمل بهذا المعيار المنقح بداية من سنة 2019، ويشجع التطبيق المبكر. ويتمثل الهدف الرئيسي من هذه المراجعة في إزالة بعض من أبرز التحديات التي تطرأ عند تنفيذ معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي، تحدي يبرز عند إعداد القوائم المالية الموحدة؛ والآخر يتمثل في الإفصاح عن المعلومات بشأن المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى.

فالمعيار السابق وفقاً للأساس النقدي يتطلب أن تكون القوائم المالية لجميع "المنشآت المسيطر عليها"، مثل الوكالات التابعة للوزارات والمؤسسات المملوكة للدولة، موحدة من قبل المنشآت المسيطرة. والعديد من هذه المؤسسات، تم تأسيسها كشركات، وتعد تقاريرها بالفعل على أساس الاستحقاق. وقد يكون من المهرق بالنسبة للحكومات أن تعدل القوائم المالية للمؤسسات المملوكة للدولة وفقاً للأساس النقدي قبل أن يتم توحيد هذه القوائم المالية. وقد تؤدي الصعوبات في تطبيق معيار السيطرة في مناخ عمل منخفض القدرة إلى ظهور تحديات مرتبطة بعملية التوحيد. والمعيار المنقح لا يطلب من الدول أن تنفذ التوحيد بعد الآن، رغم أنه يشجع على ذلك. ويشجع المعيار الحكومات أيضاً على عرض القوائم المالية الموحدة لقطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام، والمنشآت الأخرى التي تمثل الأنشطة الحكومية الرئيسية. هذه المعلومات لها أهمية كبيرة بالنسبة للشفافية المالية وإدارة الموازنة بكفاءة، فضلاً عن تقييم أثر السياسات المالية للحكومات ووضع السيولة على باقي الاقتصاد.

ويتمثل التغيير الآخر الهام في إعادة صياغة المتطلبات السابقة للإفصاح عن المعلومات حول المساعدات الخارجية ومدفوعات الغير مثل الإفصاح الطوعي الذي يتم التشجيع عليه بالرغم من ذلك. حيث اشتكت بعض الحكومات بشأن صعوبة الحصول على المعلومات الإلزامية حول مدفوعات الأطراف الأخرى، والإفصاح عن تفاصيل المساعدات الخارجية، والتي لا يكون بعضها مطلوباً في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق. ومع ذلك، فإنه لا يزال هناك حاجة للاعتراف بالمساعدات الخارجية المستلمة نقداً في البيانات المالية.

وإضافة إلى معالجة هذه المعوقات التي تطرأ عند تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي، فقد اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بدوره في دعم الحكومات في انتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق. وفي حقيقة الأمر، يشير المعيار الجديد إلى أن "معياري المحاسبة الدولية

¹New Cash Basis IPSAS, available at : <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2018/01/a.html>

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

في القطاع العام وفقا للأساس النقدي قد طورت كخطوة متوسطة لدعم الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الاستحقاق وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

ويشجع المعيار الدول بشدة على جمع والإفصاح عن المعلومات التي لم يتم الاعتراف بها في المحاسبة على الأساس النقدي. تشمل هذه المعلومات الذمم الدائنة، والذمم المدينة، والاقتراض، والأصول غير المالية، والإيرادات والمصروفات المستحقة. بعض الدول التي تطبق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي قد تحتاج إلى فترة زمنية طويلة، وإلى موارد ودعم في لتتمكن من بناء القدرات التي تمكنها من جمع هذه البيانات على أساس موثوق به وفي الوقت المناسب. وبعد ذلك، ينبغي أن تكون الدول مجهزة جيدا للانتقال إلى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تقسم إلى صنفين: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق ومعياري محاسبي واحد وفقا للأساس النقدي. والجدول الموالي يلخص أهم الفروق بينهما:

جدول رقم 09: الفروق بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقا لأساس الاستحقاق والمعياري

المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي

العدد	معايير IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق	معايير IPSAS وفقا للأساس النقدي
1	41 معيار منها ما تم إلغاؤه	
الهدف	يصف الطريقة التي ينبغي أن تقدم بها التقارير المالية بموجب أساس الاستحقاق	يصف الطريقة التي ينبغي أن تقدم بها التقارير المالية بموجب الأساس النقدي ويهدف هذا المعيار إلى تشجيع الهيئات العمومية على إصدار المعلومات وفقا لأساس الاستحقاق بشكل طوعي، حتى وإن كانت القوائم المالية الأساسية معدة وفقا للأساس النقدي. فهو معد خصيصا للدول التي تنوي الانتقال إلى أساس الاستحقاق.
التركيز	بالإضافة إلى تركيزه على التدفقات النقدية التي يركز عليها الأساس النقدي، يركز على الإيرادات، الأصول والخصوم وحقوق الملكية	يركز على الإيرادات والنفقات والأرصدة
محتوياتها	هناك صنفين من معايير وفقا لأساس الاستحقاق، تتميز بما يلي: الصنف 1: تلك التي تتلاقى ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس IASB، بحيث يتم الحفاظ على نفس المعالجة المحاسبية والنص الأصلي لمعيار IFRS، ما لم	يتضمن فصولا عن المعلومات المفصّل عنها، سواء إلزاميا واختياريا.

	<p>ترد حالات تتطلب وجوب القيام بتعديلات لازمة بما يتماشى وخصوصيات القطاع العام . الصفحة 2: تلك التي تتعامل مع المعلومات المالية للقطاع العام، والتي لم تعالج بشكل شامل في IFRS، أو التي يضع لها مجلس IASB أصلا معيار IFRS.</p>
--	--

المصدر: من إعداد الباحثة.

الفرع الثالث: إرشادات الممارسة الموصى بها

تم استحداث إرشادات الممارسة الموصى بها (RPG)، وهي بيانات توفر إرشادات حول الممارسة الجيدة في إعداد التقارير المالية المعدة للأغراض العامة غير القوائم المالية. وفيما يلي نذكر كل منها:

- 2- إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 " إعداد التقارير بشأن الإستدامة طويلة الأجل للأمر المالية للهيئة "
- 3- إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 2 " مناقشة وتحليل القوائم المالية "
- 4- إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 3 " الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات "

تقدم هذه الإرشادات (RPG 3) إرشادات حول الممارسات الجيدة في الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات، ويعكس صياغة هذه الإرشادات التزام المجلس بمعالجة المسائل المتعلقة بإعداد التقارير في القطاع العام، بما في ذلك تلك المرتبطة بالمعلومات الإضافية في القوائم المالية، فتقديم الخدمات هي المهمة الأساسية لمعظم هيئات القطاع العام. وتعتبر المعلومات المتعلقة بأداء الخدمات أمر أساسي للمستخدمين حتى يتمكنوا من تقييم الخدمات المقدمة وتقييم استخدام هيئات القطاع العام لمواردها بكفاءة وفعالية لتقديم تلك الخدمات، وتقدم هذه الإرشادات (RPG 3) إرشادات لدعم جودة المعلومات المتعلقة بأداء الخدمات التي تقوم الهيئات بالإبلاغ عنها مسبقاً كما تقدم إطاراً مفيداً للهيئات التي لم تبدأ بعد بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات.¹

المبحث الثالث: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اعتمد عدد كبير من المنظمات في جميع أنحاء العالم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وتحتل هيئات القطاع العام فوق الوطنية مكان الصدارة في التحرك نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وقد اعتمدت بالفعل منظمات مثل المفوضية الأوروبية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة حلف شمال الأطلسي والأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أو هي بصدد القيام بذلك؛ غير أن الهيئات العمومية المحلية والوطنية قد وضعت أيضا مشاريع وعمليات لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو إطار محاسبي محدد قريب جدا من هذه المعايير الدولية. وعقب اعتماد الأمم المتحدة والمنظمات الدولية

¹ IFAC, IPSASB Publishes Recommended Practice Guideline on Reporting Service Performance Information, New York, 2015. Available at : <https://www.ifac.org/news-events/2015-03/ipsasb-publishes-recommended-practice-guideline-reporting-service-performance-in>

الأخرى للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، زاد عدد هيئات القطاع العام التي أعلنت عن نيتها في تطبيق هذا الإطار المحاسبي بشكل كبير.

المطلب الأول: التحديات التي تواجه الدول عند تطبيق معايير IPSAS

هناك أربعة تحديات هامة تواجه الحكومات المركزية، ولها تأثير كبير على جهودها في تبني معايير IPSAS نوجزها فيما يلي:¹

الفرع الأول: برنامج زمني واقعي والتخطيط المناسب "يعتبر تبني المعايير مكلفاً ويستغرق وقتاً طويلاً"

إن عملية تبني معايير IPSAS ليست بالأمر الهين، وتتطلب وقتاً كافياً قدر حسب تجارب الدول بين 5 إلى 7 سنوات، مع مراعاة الاختلافات في حجم وتعقيد الحكومات المركزية المعنية. فنجد مثلاً دولة مثل كندا استغرق منها تبني هذه المعايير قرابة 7 سنوات كاملة، أما أستراليا فاستغرقت 8 سنوات، والأمثلة عديدة. ويعد التخطيط المسبق الفعال أمراً أساسياً لوضع جدول زمني مستهدف يمكن تحقيقه والحصول على الموارد المطلوبة. وعلى الرغم من أن هذا التخطيط يمكن أن يكون مكلفاً، إلا أنه يحفظ استثمارات برنامج التنبئ الكلي ويقلل من احتمال التأخير. ومن الضروري أن يتضمن التخطيط إستراتيجية انتقالية واضحة، وخارطة طريق تفصيلية للتبني، تأخذ في الاعتبار المبادرات الحكومية الأخرى وتضع ميزانية شاملة للبرنامج.

الفرع الثاني: استقطاب القيادة الحكومية التنفيذية

ليس من النادر أن تواجه برامج معايير IPSAS تأخيرات في الحصول على المعلومات والدعم المطلوبين من الفرق الفنية التنفيذية الأخرى غير المالية. على سبيل المثال: الحصول على معلومات من أقسام الموارد البشرية بشأن استحقاقات الموظفين بعد انتهاء الخدمة للاعتراف بالمسؤولية المرتبطة بها أو التعاون مع قسم المشاريع لحساب المشاريع الرأسمالية كأصول. ويتعين على قادة المالية العمومية المسؤولين عن برنامج تبني المعايير أن يأخذوا في الاعتبار دور القادة التنفيذيين وتأثيرهم على نجاح مختلف الأنشطة في برنامج التنبئ. ولتمكين التعاون المثمر والدعم في الوقت المناسب، يتعين على قادة المالية عقد دورات توجيهية منظمة وموجهة للقادة التنفيذيين وفرقهم لتفسير أثر وفوائد برنامج تبني معايير IPSAS على المجالات التنفيذية المختلفة. وكجزء من الجهد التوجيهي، ينبغي التأكيد على فائدة القوائم المالية القائمة على أساس الاستحقاق، ولاسيما أن القادة التنفيذيين يواصلون رصد الميزانيات القائمة على النقدية للحصول على تمويلها.

الفرع الثالث: قدرة موظفو قسم المالية والدعم المحاسبي التقني

إن الموظفين الماليين والمحاسبين في الهيئات الحكومية الذين ينفذون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجعلون من هذا التحول حقيقة واقعة، والذين يحتاجون، إضافة لعملياتهم اليومية وقضاء بعض الوقت في أنشطة الانتقال، إلى معرفة معايير IPSAS، التي تختلف عن الأساس الخاص بهم النقدي / النقدي المعدل. ينبغي أن يقيّم مسؤولوا برنامج

¹ Accrual accounting is for the public sector too "A perspective for Arab central governments", Deloitte, A Middle East Point of View, op.cit.

تبنى المعايير قدرات موظفي قسم المالية وأن يكفلوا توزيع العمل على نحو سليم. كما أن التدريب على أساسيات أساس الاستحقاق المحاسبي وإطار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مهم أيضا لمساعدة الموظفين على فهم كيفية تنفيذ العمليات الجديدة. وينبغي أن يقترن ذلك بتوفير التوجيه التقني المنتظم والمتاح للوصول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تمكين التعلم العملي على أساس تدريجي.

ففي دراسة استقصائية قامت بها PWC حدد أكثر من نصف المشاركين نقص الموظفين المدربين كتحدٍ رئيسي يواجهه الحكومات عند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، فأساس الاستحقاق أكثر تعقيدا من الأساس النقدي، حيث يتطلب مزيدا من الخبرة التقنية في مجال المحاسبة وزيادة الحكم المهني وزيادة مشاركة الموظفين غير المحاسبين في عملية صنع القرار، ولا تقتصر الخبرة المطلوبة على فهم مفاهيم أساس الاستحقاق، وإنما تتطلب معارف تقنية للمجالات المحاسبية المعقدة مثل الأدوات المالية واستحقاقات الموظفين وتقييم الممتلكات والتوحيد على سبيل المثال لا الحصر، ومن الضروري أيضا تدريب الموظفين على المستوى التشغيلي في مجالات مثل الأصول الثابتة وإدارة المخزون.

الفرع الرابع: الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات

يمثل تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات والاعتراف بها على النحو المشار إليه في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عنصرا حاسما في تحديد الأرصدة الافتتاحية لبيان الوضع المالي عند اعتمادها للمرة الأولى. ويعتبر الاعتراف بها تحديا نظرا لصعوبة تحديد وحساب وتسجيل السجلات التاريخية لها. تكافح في كثير من الأحيان الحكومات والهيئات ذات الصلة من أجل العثور على سجلات تاريخية (مثل شبكة الطرق التي بنيت قبل 50 عاما والتي لا توجد وثائق أصلية لها)، والتوصية هي إيجاد بدائل عملية لتحديد التكلفة المعتبرة.

إضافة لأهم التحديات السابقة الذكر، ارتأينا إلى ذكر أهم الحواجز التي تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام، وقد قسمها الباحث حسن عودة إلى قسمين: حواجز نظرية وأخرى تطبيقية:¹

- **الحواجز التطبيقية (أو العملية):** وقد عددها فيما يلي: الحواجز القانونية، تكلفة تصميم وإنشاء نظام محاسبي جديد، غياب معايير محاسبية حكومية مقبولة قبولا عاما؛ الافتقار إلى موظفين مؤهلين وأكفاء في القطاع العام؛ مقاومة التغيير وغياب نظام تحفيزي ملائم؛ ثقافة الإدارة البيروقراطية؛ عدم الاتساق الداخلي؛ نقص الضغط الخارجي؛ غياب الالتزام السياسي؛ انعدام التواصل حول عملية الإصلاح؛ عدم توفر القدرات في مجال تكنولوجيا المعلومات؛ استخدام الميزانية التقليدية ونقص الموارد المالية.

- **الحواجز النظرية (أو المفاهيمية):** وتمثلت في الآتي: عدم وجود حافز للربح؛ تحديد وتقييم الأصول المادية الموجودة؛ تحديد جهة حكومية معنية بالإبلاغ وحدودها؛ زيادة معدلات التضخم، والتي من شأنها خلق

¹ Ouda Hassan, Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on The Netherlands and Egypt Implementing reforms in public sector accounting, in Susana Jorge (dir.), **Implementing reforms in public sector accounting**, Coimbra University Press, 2008, p113.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

صعوبات فيما يخص أصول وخصوم الحكومة؛ الغموض حول مبادئ أساس الاستحقاق المحاسبي، والترتيبات التي أثارته نقاشات مطولة حول كيفية تطبيقها في القطاع العام، مثل: مبدأ الاستمرارية والتحقق، مبدأ المطابقة (بين الإيرادات والنفقات). والجدول الموالي يلخص أهم ما تم ذكره أعلاه:

جدول رقم 10: الحواجز النظرية والتطبيقية التي تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في

القطاع العام

معياري القياس	الحواجز الانتقالية
1- الحواجز النظرية	
- عدم وجود دافع للربح، في حين أن هناك معلومات حول التكلفة.	غياب حافز الربح
- عدم تسجيل الأصول؛ - مشاكل مرتبطة بطرق التقييم.	تحديد وتقييم الأصول المادية القائمة
- عدم وجود صلة مباشرة بين الإيرادات والنفقات المرتبطة بها.	مبدأ المقابلة
- تنوع تدفق الموارد الحكومية.	مبدأ التحقق
- مشاكل مرتبطة بتحديد الهيئة المعدة للتقارير؛ - النهج المستخدم في تحديد حدودها.	تحديد جهة حكومية معدة للتقارير
- معدل التضخم.	العامل الاقتصادي (التضخم)
2- الحواجز التطبيقية	
- عدم مرونة النظام القانوني؛ - عدم وجود ضغوط قانونية؛ - طبيعة الهيئة الواضعة للمعايير.	الحواجز القانونية
- حجم التكاليف المطلوبة؛ - الافتقار للمهارات التقنية من حيث البرمجيات والمعدات.	تكلفة إنشاء وتصميم نظام محاسبي جديد
- نظام التعليم؛ - مستوى التعليم؛ - الفروق في الرواتب؛ - نظام التدريب.	غياب موظفين مؤهلين في المحاسبة العمومية
- معايير IPSAS؛ - ESA؛ - معايير الوطنية GAAP؛ - الجمع بين المعايير الدولية والوطنية .	غياب المعايير والممارسات المحاسبية التي تتماشى وسياق القطاع العام
- تأثير التعير؛ - الافتقار إلى حوافز مناسبة؛	مقاومة التغيير وغياب نظام تحفيزي مناسب

الفصل الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة العمومية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- الرضا عن النظام القديم.	
- انتشار الثقافة البيروقراطية؛ - انتشار نظام المدخلات؛ - غياب نظام قائم على المخرجات؛ - نظام حيازة دائم.	ثقافة الادارة البيروقراطية
- اللامركزية في مسؤولية تغييرات اللوائح المحاسبية؛ - غياب اتساق داخلي بين الهيئات الحكومية وداخلها.	خصائص تنظيمية
- الضغط الخارجي من السلطة التنفيذية والتشريعية المعنية بالهيئات الحكومية؛ - طلب معلومات ذات قيمة من قبل صناع القرار.	نقص الضغط الخارجي
- الثقافة السياسية؛ - النظام السياسي؛ - دور وزارة المالية.	عوامل سياسية (غياب الالتزام السياسي)
- عدم وجود استراتيجية جيدة للتواصل	انعدام التواصل حول عملية الاصلاح
- مدى حوسبة النظام المحاسبي؛ - التكاليف المطلوبة.	عدم توفر القدرات في مجال تكنولوجيا المعلومات
- عدم اتساق أسس المحاسبة والموازنة	استعمال الأساليب التقليدية
- الظروف المالية لكل بلد.	نقص الموارد المالية

Ouda Hassan, op.cit. , p114.

المصدر:

إضافة لكل ما سبق فهناك تحدي جد هام، ويتعلق الأمر هنا بالآثار السياسية لتحديث المحاسبة في القطاع العام، حيث لاحظ كل من تشان وجونز ولودر أن الإصلاحات المحاسبية لها تكاليف وفوائد من الناحية الاقتصادية والسياسية، ولا يمكن التغاضي عن أن السياسيين يشعرون بمجازية تقليدية "للتلاعب" مع الدفاتر العامة. ولأخذ مثال عن إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق، فإن التلاعب بالدفاتر يتيح إمكانية تحويل الاعتراف بالإيرادات والنفقات إلى فترات مختلفة، مما يؤثر على مبالغ العجز لتلك الفترات. وبالنسبة للسياسيين الذين لديهم آفاق تخطيط قصيرة، فإن التدابير المحاسبية التي تؤجل العجز في المستقبل هي أفضل من تلك التي تخلق عجزا حاليا. وبالمثل، في حين أن الاعتراف بالمستحقات طويلة الأجل ورسملة النفقات الرأسمالية من شأنه أن يزيد من مبالغ أصول الحكومة، فإن هذه "المنفعة" يمكن أن تقابلها "تكلفة" مبالغ أكبر من الخصوم الطويلة الأجل التي تظهر في الميزانية العمومية. وبصفة عامة، إذا تجاوزت التكاليف المتوقعة للإصلاح المحاسبي منافعه المتوقعة، فإن الإصلاح لن ينجح على الأرجح.¹ كما أن للإصلاحات المحاسبية آثار سياسية، فغالبا ما تدعو الإصلاحات المحاسبية إلى الإفصاح عن

¹ Chan, J. L., Jones, R. H., & Lüder, K. G., **Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions**, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 1996, 147-174.

معلومات إضافية وتوزيع المعلومات على أولئك الذين قد لا يكون لديهم إمكانية الوصول المسبق إلى المعلومات المالية للحكومة، ومن ثم، فإن الإصلاح قد يكسر احتكار المعلومات لدى الخبراء الماليين والسلطة التنفيذية للحكومة التي تسيطر عادة على وظيفة المحاسبة. وبما أن المزيد من المعلومات يتدفق من السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية، وكذلك من الحكومة إلى المواطنين ودفعي الضرائب، فإن الإدارة قد تخاطر بإجراء تدقيق أوثق لهيئة تشريعية مستنيرة وعامة للجمهور، وهذه هي التكلفة السياسية للإصلاح المحاسبي للإدارة، مما يجعلها أقل حماسا للكشف الكامل عن المعلومات المالية.

المطلب الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

من أجل ضمان نجاح الحكومات في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، قدمت التوصيات التالية:¹

الفرع الأول: الدعم السياسي

هناك حاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لتيسير تنفيذ معايير IPSAS، ويمكن الحصول على الدعم السياسي من الأعلى من خلال إبراز الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها الكشوف المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تعزيز عملية صنع القرار وتؤدي إلى تحسين تقديم الخدمات ومن ثم الحد من الفقر. وعندما تقدر القيادة السياسية حقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، فإنهما سيكونون أكثر قدرة على دعم تنفيذ معايير IPSAS.

الفرع الثاني: التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS

يعتبر تقديم التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS شرطا أساسيا للنجاح في التنفيذ، ويمكن التقليل من مقاومة الوزارات والوكالات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال تدريب عملي لجميع الموظفين الحكوميين الذين يضطلعون بمسؤوليات الإبلاغ المالي، وعندما يتفهم الأشخاص القضايا المعنية ويكونون قادرين على تنفيذ المهام المطلوبة في تنفيذ معايير IPSAS، فإنهم لن يقبلوا ذلك فحسب، بل سيصبحون أبطالا ودعاة لتطبيق هذه المعايير.

الفرع الثالث: وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ

ينبغي وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ، حيث أن وضع دليل شامل ومبسط للمحاسبة والإبلاغ يبين بوضوح الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات التي تتطلبها معايير IPSAS، فضلا عن ميثاق حكومي واضح للحسابات، كل هذه الأمور تعد شروطا مسبقة لنجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بحيث يصبح الدليل نقطة مرجعية للحصول على إرشادات ويقلل كذلك من إمكانية المقاومة؛

¹ Atuilik Williams Abayaawien and others, **transitioning to IPSAS in africa: an analysis of the benefits and challenges**, International Journal of Social Science and Economic Research, Vol 01, Issue 06, 2016.

الفرع الرابع: اعتماد خطة واضحة المعالم ومعقولة للتنفيذ

- هناك حاجة إلى اعتماد إطار زمني مناسب ومعقول للتنفيذ، ففي بعض الأحيان تفشل الإصلاحات لأنها أكثر طموحا فيما يتعلق بالإطار الزمني لتنفيذ العملية، وهناك حاجة إلى وضع إطار زمني معقول وعملي لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، ويعتبر الإطار الزمني الذي يتراوح بين خمس وعشر سنوات للتنفيذ الكامل معقولا؛ ونبغي أن يكون هناك تسلسل منطقي لمراحل التنفيذ، حيث يشمل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عددا من الأنشطة الفرعية العديدة، ويعتمد التنفيذ الناجح على التسلسل المناسب لهذه الأنشطة. ومن الأفضل دائما أن يتم البدء بالأنشطة التي تسفر عن انتصارات سريعة لترتفع الثقة والمعنويات، ومن المهم أيضا أن تكون الأنشطة الأولية هي الأنشطة التي تدفع الأنشطة اللاحقة، كما أن التنفيذ يجب أن يتم على مراحل حسب القطاع أو الحجم، حيث يمكن إتباع نهج التحول الكبير في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويوصى بأن يتم التنفيذ إما حسب قطاع أو حجم الكيان أو كليهما على مراحل. كما يعد اعتماد النهج التجريبي هو الأفضل، فمن الجيد دائما أن يسبق التنفيذ الفعلي للإصلاحات الكبيرة إجراء دراسات تجريبية، وينبغي اختيار الوزارات والإدارات كبرامج تجريبية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من أجل التعرف على الاختناقات وحلها قبل التنفيذ على نطاق واسع؛

- يلزم التعامل الفعال مع قضايا إدارة التغيير، فمن المسائل الحاسمة المتعلقة بالتنفيذ الناجح لأي مشروع إصلاحية هي إدارة التغيير، حيث يعد وضع استراتيجيات ملائمة لإدارة التغيير شرطا لا غنى عنه لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بنجاح؛

- هناك حاجة إلى إنشاء فرق فعالة لعملية التنفيذ، حيث يمثل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مشروعاً كبيراً ولا يعتمد على شخص واحد للنجاح، وسيطلب التنفيذ الناجح بناء فرق فعالة. فهناك حاجة لبناء فرق قوية لإدارة المشاريع من خلال استخدام أفضل الأفراد من المجالات الوظيفية ذات الصلة للعمل كأعضاء الفريق؛

- وأخيرا وليس آخرا، تحديد الرواد لدفع جدول أعمال تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وحسب تقرير تقرير لـ"برايس وتر هاووس كوبرز" PwC، فإن نجاح الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مرهون باتباع الخطوات التالية:¹

- تحليل الفجوة وخارطة الطريق: ويهدف تحليل الثغرات إلى توفير فهم دقيق لتأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الكيان، وتبسيط الضوء على مسائل الإبلاغ والمحاسبة ذات الأولوية، وتحديد العمليات التجارية التي يمكن أن تتأثر، وأن تتخذ قرارات مستنيرة بشأن كيفية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتسمح خارطة الطريق للكيان بوضع خطة عمل مفصلة وتحديد احتياجاته وتقدير تكلفة عملية التحويل بأكملها، بما في ذلك على مستوى نظام المعلومات؛

¹ CF: <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>

- **التحويل:** وتشمل المرحلة الثانية من منهجية التحويل إنشاء المشاريع وتقييم المكونات وحل المشاكل، فضلا عن التحويل الأولي. والغرض من المشروع هو تمكين الكيان من إتمام التحويل بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الاستمرار في إدارة الأنشطة على نحو فعال. وتحقيقا لهذه الغاية، يتم تعريف هيكل إدارة المشروع، وتكييف أدوات التحويل، وإبلاغ إستراتيجية المشروع في جميع أنحاء الكيان.

ويشمل تقييم المكونات وحل المشاكل إنشاء أساليب محاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ووضع هيكل القوائم المالية، وتنفيذ إستراتيجية تحويل الإدارات. وتكون الهيئة العمومية على استعداد لإجراء التحويل بعد توثيق الأساليب المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتحديد البيانات والتسويات اللازمة، ووضع حلول عملية لإعداد التقارير. ويسمح التحويل بإعداد القوائم المالية الأولى للمنشأة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ويعني ضمنا أنه يمكن اتخاذ قرار مستنير بشأن إستراتيجية التحويل الجارية. وللقيام بذلك، يجب تصميم وإنشاء نظم الإبلاغ والتحقق منها، ويجب حساب التعديلات المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويجب وضع اللمسات الأخيرة على قوائم الإبلاغ لأغراض تقديم المعلومات المطلوبة، ويجب استكمال نتائج المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ل يتم توحيدها وتحليلها. وعند الانتهاء من التحويل، يكون لدى الكيان أول قوائمته المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقييم للأثر التشغيلي، وتحليل للثغرات في العمليات والنظم والهيكلي التنظيمي.

- **دمج التغيير:** الخطوة الأخيرة هي تمكين الكيان من الانتقال بسلاسة إلى عمل متكامل تماما واستخدام لغة جديدة بكل سهولة وضمان. ويشمل إدماج التغيير مواصلة التدريب على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في جميع أنحاء الكيان، ووضع الصيغة النهائية للدليل المحاسبي ورسم الحسابات، واستكمال تصميم النظم والتحقق منها، والتحقق منها ونشر عمليات وإجراءات جديدة، بما في ذلك الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتعديل عمليات الميزانية. في الممارسة العملية، اعتمادا على احتياجات وقيود الوقت للمشروع، جزء من العمل المتعلق بالخطوتين الثانية والثالثة يمكن القيام به في وقت واحد، وبمجرد اكتمال التحويل، ستدمج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في جميع أنحاء الكيان، وستعدل النظم وتحديث الرقابات وستوثق الإجراءات ويُدرب الموظفون تدريجيا تماما.

خلاصة:

بعد ما تطرقنا من خلال الفصل الأول لموضوع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال سرد نشأة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والتطور التاريخي لها، هيكلها وتنظيمها وكيفية إعداد المعايير، تم في الفصل الثاني عرض المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال التطرق للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وتوضيح أهميته وعرض محتوياته، كما تم عرض موجز لكل معيار على حدى، وفي الأخير تطرقنا لتحديات ومتطلبات تبني هذه المعايير.

الفصل الثالث

التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية

في الجزائر

تمهيد:

يغطي موضوع الإصلاح المحاسبي بالاهتمام من قبل جميع الدول سواء على مستوى القطاع الخاص أو القطاع العام، ويعد لزاما قبل التطرق إلى موضوع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر عرض الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية وطرق مسك الحسابات، وعليه جاء هذا الفصل لتقديم لمحة عن الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر، لإدراك ضرورة تبني الإصلاحات المحاسبية التي من شأنها تعزيز الشفافية والمساءلة والانفتاح على الرأي العام.

المبحث الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثالث: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

المبحث الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

سوف نحاول من خلال هذا المبحث تقديم الإطار القانوني الذي ينظم مجال المحاسبة العمومية منذ الاستقلال إلى اليوم، والذي يتميز بتوسعه، نظرا لتعدد واختلاف العمليات المالية والمحاسبية للهيئات العمومية، من خلال تعريف المحاسبة العمومية وفقا للقانون الجزائري وعرض التطور التاريخي لها، ومن ثمة نتطرق إلى القوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية في الجزائر والتطور التاريخي لها

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم تعريف للمحاسبة العمومية حسب ما ورد في القانون، وكذا عرض التطورات التاريخية التي عرفتتها المحاسبة عبر الزمن.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

عرف محمد مسعي 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"¹.

كما عرفها محمد صغير أنها: "كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحققة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضا التزامات الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، وكيفية مسك الحسابات"².

من خلال التعاريف السابقة، وحسب ما نصت عليه المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يتضح لنا أن الهيئات العمومية الجزائرية تتمثل في كل من: الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحققة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.³

كما يتضح لنا أن المحاسبة العمومية هي بمثابة مزيج بين القواعد القانونية والقواعد التقنية، فالقواعد القانونية هي التي تقوم بضبط واجبات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة وللجماعات المحلية والمؤسسات العمومية؛ في حين أن القواعد التقنية تقوم بضبط إجراءات تسجيل العمليات المالية وعرض الحسابات العمومية المتعلقة بها.

ولكن ما يعاب على هذه التعاريف والمستمدة أصلا من القوانين السائدة في الجزائر، أنها لم تتطرق إطلاقا لعنصر جد هام وأساسي ألا وهو توصيل المعلومات لمستخدميها لاتخاذ قرارات بشأنها.

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 8.

² محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص 118.

³ المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة في 15 أوت 1990.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

لا يفوتنا ونحن ندرس واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، أن نعرض على دراسة الجذور التاريخية لها، وأن نقف على أهم الإجراءات التي أقرتها القوانين بشأنها. وفي هذا السياق، يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى العديد من النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر، والتي نتجت عبر مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي، وشملت هذه المراحل ما يلي:¹

– الفترة من 1862 إلى 1962:

إرتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إبان فترة الاحتلال الفرنسي على قواعد النظام الفرنسي بطبيعة الحال، حيث كان يعمل وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، والذي كان يعرف المحاسبة العمومية أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير الأموال العامة"، وتمثل الأموال العامة في كل من أموال الدولة، المحافظات، البلديات، الهيئات العمومية.²

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، والذي تضمن 286 مادة متعلقة بالمحاسبة العمومية، الرقابة المالية، والعلاقات المالية بين الجزائر وفرنسا، موزعة على ستة أبواب:³

الباب الأول: ميزانية الجزائر والعمليات المالية؛

الباب الثاني: المحاسبة وجهاز المحاسبة؛

الباب الثالث: الرقابة على العمليات المالية والخزينة العمومية؛

الباب الرابع: الجهاز المالي للجماعات والهيئات العمومية؛

الباب الخامس: أجهزة فرنسا في الجزائر؛

الباب السادس: قواعد عامة مختلفة.

– مرحلة ما بعد استقلال الجزائر 1962 إلى غاية سنة 1975:

قامت الجزائر غداة الاستقلال بتصفية القوانين التي كانت سائدة إبان الاستعمار، حيث أصدرت مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري. ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك

¹ محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 9-11.

² Jaques Magnet, *Éléments de comptabilité publique*, 5^e édition, L.G.D.J, Paris, 2001, p16.

³ Décret n°50-1413 du 13 novembre 1950 portant règlement d'administration publique relatif au régime financier de l'Algérie, JORF du 15 novembre 1950 p 11632.

الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى المادة الثامنة من الأمر رقم 65-320 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966، والتعليمة العامة رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة، والتي سوف نفصل فيها لاحقا عند التطرق للجانب التقني للمحاسبة العمومية.

— مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975-1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 29-73 الصادر في نفس التاريخ، إلى جانب صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية. وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي غياب نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

لكن هذا الفراغ القانوني لا ينفي وجود نصوص قانونية متعلقة بالمحاسبة العمومية وذات مصدر جزائري، بل كما سبق وأن رأينا أنه غداة الاستقلال صدرت قوانين عوضت القوانين الفرنسية، حيث صدرت التعليمات المتضمنة مدونة حسابات الخزينة والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة سنة 1968، غير أن القوانين التي جاءت بعدها وبداية من سنة 1990 اعتبرت خطوة هامة وجادة لتقنين المحاسبة العمومية في الجزائر.

في هذه الفترة كان الجمود مسيطرا على

— مرحلة من 1990 إلى يومنا هذا:

تميزت هذه المرحلة بظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، حيث تم إصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والتي ذكرناها سابقا. ويعتبر قانون 90-21 أشهر قانون عرفته الجزائر منذ الاستقلال، حيث جاء في فحواه الكثير من المحاور، والتي تعد حجر الأساس في فهم المحاسبة العمومية في الجزائر وسيورثها، فقد تناول كل من:¹

- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية؛
- تعريف المحاسبة العمومية؛
- مبادئ المحاسبة العمومية؛
- الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية؛
- الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

¹ القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثاني: القوانين المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر

إن العلاقة بين المحاسبة العمومية والقانون العام تعتبر من أوثق العلاقات، فالمحاسبة تنتمي إلى القانون العام وتعتبر جزءاً منه، وتتجلى هذه العلاقة في الشكل كما تتجلى في المضمون، فالأفعال القانونية التي تحكم وتنظم الممارسات المحاسبية العمومية عبارة عن أفعال انفرادية صادرة عن السلطات العمومية: الدستور، الأوامر العضوية، قوانين المالية، القواعد العامة، القرارات، التعليمات، النشرات، حتى القواعد التقنية للمحاسبة العمومية، كلها قواعد للقانون العام. حيث يتم تحديد هذه القوانين بموجب تعليمات وزير المالية، وتعتبر إجراءات إدارية وتطبق هذه القواعد على العمليات المالية للهيئات العمومية، وعلى عكس ذلك، فإن العمليات المالية للجمعيات والمنظمات والشركات وكل هيئات القطاع الخاص لا تخضع لهذه القوانين، إلا إذا وردت استثناءات صريحة ومحدودة.¹

فالأحكام الدستورية والتشريعية والتنظيمات القائمة في الدول -وبالخصوص القانون باعتباره أداة لحماية الصالح العام- هي القيود التي تحكم المحاسبة العمومية والتي يجب التقيد بها، وفي حالة وجود تعارض بين النصوص والقواعد القانونية من جهة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهة أخرى، فالأولية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية إلى أن يتسنى تعديلها لتتطابق مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك.² ومن هنا يتبين لنا أن المحاسبة العمومية مرتبطة بالقوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها، وهو ما يتطلب ضرورة أن يتلاءم نظام المحاسبة العمومية معها لتفعيل دورها. وفي الجزائر، يتضمن مجال المحاسبة العمومية إطار قانوني خاص يضبط واجبات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين والأعوان الآخرين المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية، ويتميز الإطار القانوني الذي ينظم مجال المحاسبة العمومية بتوسعه، وذلك نظراً لتعدد واختلاف العمليات المالية والمحاسبية للهيئات العمومية، ويمكن تقسيم الإطار القانوني للمحاسبة العمومية إلى ما يلي:

الفرع الأول: الدستور

نص دستور 1996 الذي لا يزال ساري المفعول إلى يومنا هذا على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كتلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام وتسيير الوسائل المادية و الأموال العمومية.

الفرع الثاني: النصوص القانونية

لا تخفى علينا العلاقة الوطيدة بين المحاسبة العمومية والمالية العمومية، إذ تعتبر فرع من فروعها إضافة إلى الفرعين الآخرين المتمثلين في قانون الميزانية والقانون الجبائي. وعليه تتمثل القوانين المتعلقة بمجال المحاسبة العمومية فيما يلي:

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج.ر. العدد 28: وهو قانون جد هام في مجال المحاسبة العمومية حيث نص على عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، كما هناك العديد من الإحالات في القانون رقم 90-21 عليه. وفي سبتمبر 2018 صدر نص جديد يحدد إطار عمل الإدارة

¹ Jaques Magnet, op.cit, p19.

² إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

المالية للدولة، والممثل في القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية في الجريدة الرسمية رقم 53، حيث يحدد هذا القانون المبادئ والقواعد المتعلقة بالميزانية العامة للدولة، وحسابات الدولة وتنفيذ القوانين المالية، ويلغي هذا النص الجديد القانون رقم 84-17 والذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات التي تفرضها المتغيرات والتطورات التي تعرفها الدولة السياسية والاقتصادية.

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر. العدد 35: ويعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية. والملاحظ في الجزائر أنه قبل صدور هذا القانون لم يوجد نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها، حيث يتضمن اثنان وسبعون مادة مصنفة في أربعة أبواب. خصص الباب الأول للأحكام المتعلقة بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، في حين تم تخصيص الباب الثاني للأعوان المكلفون بالتنفيذ، أما الباب الثالث فتناول الأحكام المتعلقة بالرقابة على النفقات المستعملة ورقابة التنفيذ ورقابة التسيير، أما الباب الرابع فتناول الأحكام الخاصة بالعقوبات المالية في حق المدنيين.

- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.

الفرع الثالث: المراسيم التنفيذية

المراسيم التنفيذية هي مجموعة من النصوص التنظيمية المطبقة على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992، ج.ر. العدد 05، المحدد لإجراءات الدفع بالاعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992، ج.ر. العدد 05، والمتعلق بالحسابات البريدية الجارية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، ج.ر. العدد 82، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، ج.ر. العدد 09، المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، ج.ر. العدد 30، المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996، ج.ر. العدد 06، يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998، ج.ر. العدد 51، والمتعلق بنفقات الدولة للتجهيز.
- المرسوم التنفيذي رقم 04-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004، ج.ر. العدد 62، المتضمن إحداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، ج.ر. العدد 64، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

الفرع الرابع: الاجتهاد القضائي

يمكن للاجتهاد القضائي إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.¹

المبحث الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية في ظل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر المال قوام الدولة والعصب الرئيس لنظامها الاقتصادي، حيث أنها تحتاج إليه كثيراً في القيام بوظائفها، وما دام أن المال يوجه لتنفيذ السياسات العمومية في مختلف المجالات فيطلق عليه مصطلح المال العام، ولا يعتبر مالا عاما إلا إذا كان مخصصا للمنفعة العامة. وانسجاما مع هذه الأهمية، يحظى المال العام بالحماية القانونية لتأمين حرمة والحيلولة دون الاعتداء عليه أو الضرار به، وقد صيغت قواعد المحاسبة العمومية أصلا لهذا الشأن. وسنحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على أهم النقاط المتعلقة بأعوان تنفيذ الميزانية وتوضيح مسؤولياتهم والتزاماتهم. إضافة للتطرق لمبدأ جد هام في المحاسبة العمومية في الجزائر ألا وهو مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 11.¹

المطلب الأول: أصناف أعوان تنفيذ العمليات المالية

يتولى مهام تنفيذ الميزانية والعمليات المالية ومراقبتها في الجزائر أشخاص مؤهلين لذلك، هم: الآمرون بالصرف الذين تعود إليهم صلاحية اتخاذ قرارات انطلاق هذه العمليات؛ والمحاسبون العموميون الذين يقومون بالتنفيذ الفعلي للميزانية؛ إضافة للمراقبين الماليين الذين يتولون مهام مراقبة تنفيذ الميزانية .

الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف وصلاحيته وحدود مسؤوليته

1- تعريف الأمر بالصرف:

جاء في مفهوم المادة 23 من القانون رقم 90-21 أن الأمر بالصرف هو: كل شخص مؤهل باسم الهيئة العمومية التابع لها بإصدار الأوامر الخاصة بتنفيذ ميزانية الدولة بشقيها "الإيرادات والنفقات"، وتتجلى مهامه في: إثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها.

كما يعرف الأمر بالصرف على أنه: الإداري المؤهل للأمر بصرف النفقات (ومن المفترض الإيرادات ، ولكن في هذا المجال، دوره يكون أقل أهمية)، فهو ذلك الذين لديه دور رئيسي (ولكن ليس دائما حصريا) في قرار استخدام الإعتمادات المفتوحة في الميزانية، مما يعني أن هذه الميزة تكون محفوظة فقط لأعلى السلطات الإدارية.¹ مما سبق نستنتج أنه لا يمكن مباشرة عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلا من طرف أشخاص مؤهلين لذلك.

2- صلاحيات الأمر بالصرف:

من خلال المواد 16، 17، 19، 20، 21 الواردة في القانون رقم 90-21، يمكن تعريف المهام المسندة إلى الأمر بالصرف في تنفيذه للميزانية كالتالي: إثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها، أي المرحلة الإدارية التي يعنى بها الأمر بالصرف، وفيما يلي نشرح كل عملية على حدى:

2-1- المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات: وتتم عمليات تنفيذ النفقات لدى الأمر بالصرف عبر ثلاث مراحل:

2-1-1- مرحلة الالتزام Engagement:

تعد مرحلة الالتزام المرحلة الأولى من مراحل تنفيذ النفقات العمومية، وحسب المادة 19 من القانون رقم 90-21 فيعرف الالتزام بالنفقة على أنه: "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين"، أي أن الالتزام بالنفقة ينتج عن عمل يترتب عليه تحمل الميزانية لنفقة عمومية، ويعد الأمر بالصرف ملزما بعدم تجاوز تراخيص الميزانية تطبيقا للمادة 75 من القانون 84-17 التي نصت على ما يلي: " لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الإعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك"، وباحترام آراء وتأثيرات هيكل الرقابة التي نصت عليها التشريعات والترتيبات السارية.

وقد يأخذ الالتزام بالنفقة صور عديدة، فقد يكون ناتجا عن قرار إداري مثل قرار تعيين شخص بوظيفة عامة الذي يترتب عليها صرف نفقة في شكل مرتب لهذا الشخص أو إبرام صفقة مع مقاول أو أن يكون خارجا عن إرادة أمر

¹ Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, **Finances publiques**, 8^e édition, ÉDITIONS DALLOZ, Paris, 2013, p107.

الصرف مثل صدور حكم بتغريم الإدارة؛ كما قد يكون ناتجا عن عمل غير مشروع قد تتسبب فيه الإدارة للغير والذي يترتب عليه صرف نفقة كتعويض مادي للضرر، .. الخ؛ أي أن الالتزام بالنفقة يعني القيام بعمل يجعل الدولة مدينة.

2-1-2- مرحلة التصفية Liquidation:

يقصد بعملية التصفية ضبط المقدار النهائي المستحق على الإدارة ما بموجب الالتزام بالنفقة، وتتم هذه العملية على أساس وثائق الإثبات التي تقرر وجود دين قائم الذات بذمة الهيئة العمومية وأن ذلك الدين يمكن المطالبة بتسديده أي أنه لم يسقط الحق فيه، أو بتعبير المادة 20 من القانون رقم 90-21 "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

وعليه تتضمن عملية التصفية عمليتين أساسيتين هما:

- التأكد من حقيقة الدين ويشمل ذلك "التأكد من العمل المنجز Service fait" والذي يعني أن النفقات تصرف فقط لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم.¹
 - وتحديد مبلغ النفقة حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.
- وبتصفية النفقة، يقوم الأمر بالصرف بوقف المبلغ المحدد.

2-1-3- مرحلة الأمر بالدفع:

يعتبر الأمر بدفع النفقة آخر المراحل الإدارية لعملية تنفيذ النفقات العمومية، وقد نصت المادة 21 من القانون رقم 90-21 عليه: "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"، أي أن الأمر بالصرف يقوم في الأخير بإصدار الوثيقة التي يأذن بموجبها للمحاسب العمومي بتأدية النفقة وهي الأمر بالصرف وذلك على ضوء ما تم من إثبات لمبلغها، ويرفق بوثائق الإثبات التي تسمح للمحاسب من ممارسة مراقبته الخاصة.

2-2- المرحلة الإدارية لتنفيذ الإيرادات :

تختلف عملية تنفيذ الإيرادات عن عملية تنفيذ النفقات، ذلك أن السلطة التنفيذية تكون مجبرة على تحصيل الإيرادات المسجلة بأكملها، في حين أنها غير مجبرة على صرف جميع النفقات المسجلة.² وتتم عملية تنفيذ الإيرادات التي يقوم بها الأمر بالصرف عبر مرحلتين:

2-2-1- مرحلة الإثبات Constataion:

ورد تعريف إثبات الإيراد العمومي في نص المادة 16 من القانون رقم 90-21 على أنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"، أي أن الأمر بالصرف يقوم بمعاينة حقوق المؤسسة في ميدان الإيرادات.

¹ André Barilari, **les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques**, L.G.D.J, Paris, 2003, p24.

² بلس شاوش بشير، المالية العامة : المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2007، ص 209.

2-2-2- التصفية Liquidation :

ورد في مفهوم نص المادة 17 من القانون رقم 90-21 بأن عملية تصفية الإيراد العمومي هي تلك العملية التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها. ويتم في هذه العملية تحرير سند التحصيل من الأمر الصرف، والذي يبين فيه طبيعة الإيراد وقيمته النقدية وتعيين المدين وآجال ومكان الدفع، ثم يرسله للمحاسب العمومي الذي يتولى المرحلة الأخيرة المحاسبية من مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية أي مرحلة التحصيل.

3- أنواع الأمر بالصرف: يمكن التمييز بين عدة أصناف من الأمرين بالصرف في الجزائر، وهم: الأمر بالصرف الرئيسيون، الأمر بالصرف الثانويون والمفوضون، والأمر بالصرف الوحيدون.

3-1- الأمر بالصرف الرئيسي:

نصت المادة 26 من القانون 90-21 أن الأمر بالصرف الرئيسيون هم الذين تفوض لهم الإعتمادات المالية بصفة مباشرة وبدون أية وساطات، وهم:

- المسؤولون المكلفون بالتنسيق المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

وحسب المادة رقم 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، فإن الأمر بالصرف الرئيسي هو من يصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.¹

فالأمر بالصرف الرئيسي يكتسب هذه المهمة بحكم صفته الأصلية كمسؤول أول على رأس الهيئة العمومية، فمثلا نجد أن الوزراء بمجرد تعيينهم يكتسبون صفة الأمر بالصرف آليا.

3-2- الأمر بالصرف الثانوي والأمر بالصرف المفوض:

منح قانون المحاسبة العمومية الصلاحية للأمر بالصرف الرئيسي حق تفويض بعض من اختصاصاته في المجال المالي إلى مساعديه تحت مسؤوليته ومراقبته، وعليه يعتبر هؤلاء الذين تم تفويضهم بعض الاختصاصات أمرين بالصرف ثانويين؛ وقد نصت المادة 27 من القانون 90-21 على أن الأمر بالصرف الثانويون مسؤولون بصفتهم رؤساء

¹ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

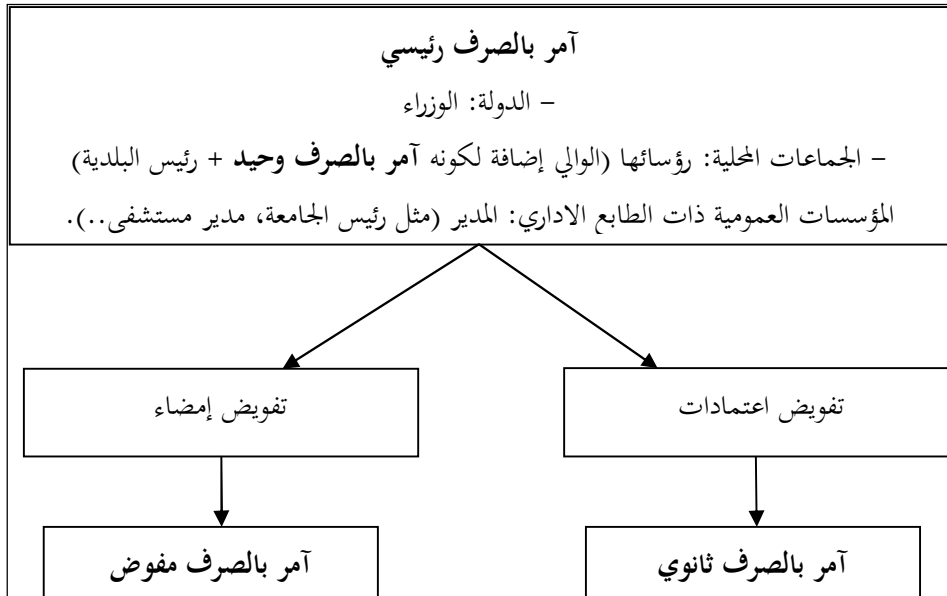
المصالح غير الممركزة للدولة على الوظائف المحددة في المادة 23، أي العمليات الإدارية لتنفيذ النفقات والإيرادات العمومية، كما نصت المادة 8 من من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أن الآمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين. وإذا أردنا تعريف الأمر بالصرف الثانوي يمكن أن نقول أنهم: أولئك الذين يحصلون على تفويضات من قبل الأمرين بالصرف الرئيسيين في الإعتمادات المالية.

تجدر الإشارة إلى أن تفويض الأمر بالصرف الرئيسي للأمر بالصرف الثانوي يعد تفويضا للمسؤوليات بحيث يتم نقل جزء من الصلاحيات الإدارية والمالية من المفوض إلى المفوض إليه. على عكس تفويض الإمضاء أين يسمح لكل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي من تفويض توقيعاتهم إلى مساعديهم لكي يسيروا بشكل مشترك نفس الإعتمادات المالية، ويطلق عليهم إسم الأمر بالصرف المفوض.¹

3-3- الأمر بالصرف الوحيد: Ordonnateur unique

نصت المادة 27 المعدلة من قانون 90-21 على ما يلي: "يطبق الوالي، بصفته الأمر بالصرف الوحيد، برامج التجهيز العمومي غير الممركز المنصوص عليها سنويا عن طريق تنظيمي والمسجلة في رقم دليله". وعليه، يعتبر الوالي والذي سبق وأن صنفناه كأمر بالصرف رئيسي فيما يخص تنفيذ ميزانية الولاية، أمرا بالصرف وحيدا أيضا، وذلك فيما يخص تنفيذ برامج التجهيز العمومي اللامركزية والمسجلة باسمه. ويمثل الشكل الموالي أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر.

شكل رقم 08: أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على المراجع السابقة.

¹ Jean-Luc Albert, Luc Saïdj, op.cit, p107.

4- مسؤولية الأمر بالصرف: يخضع الأمر بالصرف إلى مجموعة من المسؤوليات سواء التأديبية أو الجزائية أو السياسية، وهذا ما سنتطرق له بشيء من التفصيل، ونميز هنا بين الأمرين بالصرف المنتخبين والأمرين بالصرف المعيّنين .

4-1- مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب: يعتبر كل من الوزراء ورؤساء المجالس الشعبية البلدية والمسؤولين المنتخبين، وتقوم مسؤولية هؤلاء على ثلاثة أشكال:¹

4-1-1- مسؤولية سياسية: تستند إلى فكرة أن الميزانية عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة، ومن هنا فإن المكلفون بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الإعتمادات المالية، ورخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة، وهذا ما يؤدي إلى عزل الأمر بالصرف بسبب المخالفات المالية التي ارتكبتها، وهناك:

- مسؤولية سياسة للوزراء أمام أعضاء البرلمان، حيث يمكنهم استجواب أعضاء الحكومة وتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية، وتكون الإجابة خلال أجل أقصاه 30يوما؛

- مسؤولية سياسية لرئيس المجلس الشعبي البلدي عندما يسحب المجلس الشعبي ثقته منه، وتنتهي مهامه عن طريق الاقتراع علي بعدم الثقة و بأغلبية (3/2) ثلثي أعضاءه، هذا النوع من المسؤولية سهل التقدير وصعب التطبيق لأن الأمر بالصرف يمكنه دائما إثبات فعله بالنظر السياسية.

4-1-2- مسؤولية مدنية: هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك. فتطبيق العقوبات الناتجة عن اقتحام المسؤولية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

4-1-3- مسؤولية جنائية أو جزائية: وتطبيق هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليها القانون الجزائري صراحة: الرشوة، الاختلاس، التزوير، الغش، وغيرها من الجرائم.

ومنه الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي، يكون لها وصف الجريمة الجزائية وفقا لقانون العقوبات يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

4-2- مسؤولية الأمر بالصرف المعين: ونعني به باقي أصناف الأمر بالصرف من غير المنتخب، وتقوم مسؤوليته على ثلاثة أشكال مختلفة هي:²

4-2-1- مسؤولية تأديبية: يستحق الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات، عقوبات تأديبية تطبق عليه من طرف رئيسه السلمي، الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة في النظام العام للوظيفة العمومية (كالتأخير في ترقيته، التنزيل في الرتبة أو العزل...)، ويتعلق خاصة هذا النوع من المسؤولية بالأمر بالصرف الثانوي.

¹ قاوي زهير، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2012، ص 64-65.

² محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 36-37.

4-2-2- مسؤولة مدنية: ينفذ هذا النوع من المسؤولية لنفس الأسباب والظروف التي تنفذ فيها مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب، وتنص المادة 31 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن: الأمر بالصرف مسؤولون على الأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال؛ كما أنهم مسؤولون مدنيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

4-2-3- مسؤولية جنائية أو جزائية: تطبق في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية منصوص عليها في القانون الجنائي الجزائري، حيث تنص المادة 32 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن: الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية.

الفرع الثاني: المحاسب العمومي وصلاحيته وحدود مسؤوليته

1- تعريف المحاسب العمومي:

يعتبر محاسبا عموميا كل موظف يخضع بحكم واجباته لوضع مالي محدد يضمن مسؤوليته الشخصية والمالية، ويتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية (مع وجود استثناءات لبعض الأشخاص الاعتباريين)، ويقوم بإمضاء النصوص التي تنظم تعيينه، ويخضع أساسا لسلطته.¹

2- صلاحيات المحاسب العمومي:

رأينا أن تنفيذ العمليات المالية للدولة يمر بمرحلتين إدارية يقوم بها الأمر بالصرف، ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسب، وفضلا عن كون المحاسب العمومي مسؤول عن تنفيذ الجانب المحاسبي للعمليات المالية وحيارة المال العام وحراسته وتداوله، فهو مطالب إضافة لذلك بالقيام بجملة من العمليات الرقابية التي تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها.

فدور المحاسبين العموميين هو ذو شقين، فمن جهة هم مطالبون تحت مسؤوليتهم الشخصية والمالية بمراقبة مدى الانتظام المالي لأوامر الإنفاق الموجهة لهم من قبل الأمرين بالصرف ورفض الانصياع لأوامر غير قانونية؛ ومن جهة أخرى يعتبر المحاسبون العموميون الجهة الوحيدة التي يخول لها حيارة واستعمال الأموال العمومية (من قبلهم أو عن طريق مساعدتهم)، ويطلق على هذا الدور أحيانا اسم "دور أمين الخزينة Rôle de Caissier".²

2-1- المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية:

تعرف المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية بمرحلة "تأدية النفقات" وهي مهمة أكلها المشرع، مع جملة من المهام الأخرى إلى المحاسبون العموميون، وقد ضبطت المادة 33 من القانون 90-21 هذه المهام كما يلي:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

¹ Jean-Luc Albert, Luc Saïdj, *op.cit.*, p108.

² Idem.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حسابات الموجودات.
- كما أنهم مكلفون بمراقبة صحة الدين، وتشمل هذه المراقبة ما يلي:¹
- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الإعتمادات؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
- الطابع الإجرائي للدفع؛
- تأشيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

2-2- الصلاحيات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات "مرحلة التحصيل Recouvrement":

تعد مرحلة التحصيل من صلاحيات المحاسب العمومي، والتي تسمح بدمج ديون الإدارة مع الخزينة العمومية؛ وتختلف طرق التحصيل باختلاف طبيعة الإيراد، وعادة ما تمر عبر عدة مراحل.² يقصد بالتحصيل مجموع العمليات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة المعمول بها، فبعد أن يقوم الأمر بالصرف بمرحلة الإثبات والتصفية واحتساب مبلغها، يصل الدين إلى مرحلة التحصيل من طرف المحاسب بناء على أوامر بالتحصيل يصدرها الأمر بالصرف، وتعتبر هذه الأوامر سندات تنفيذية يتعين على المحاسب تنفيذها داخل الآجال المقررة لها قانونياً، ويخضع التحصيل لمجموعة من الضوابط التي تحرك المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي جراء عدم تحصيله لدين مستحق أو تحصيل دين غير مستحق.

ويتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بعملية التحصيل المادي للإيرادات أن يراقب مشروعيتها، من خلال التأكد من استيفائها لجميع الشروط والضوابط المتعلقة بها، أي مراقبة صحتها وإدراجها في محلها، وكذا التحقق من الأوراق المثبتة.³

وفي هذا الصدد، يمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات الخاضعة للتحصيل:

¹ المادة 36 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

² Ali Bissad, **Manuel de la comptabilité publique**, éditions Ecole nationale des impôts (ENI), 1^{ère} édition, Algérie, 2001, p93.

³ انظر المادة 35 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

2-2-1- تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي

بعد بالتكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب أو غيرها، يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل وكذا تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه. وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليها بشكل طوعي، يطبق قابض الضرائب إجراءات التحصيل الجبري بداية بإنذار المكلف ثم للإدارة الحرة في اختيار الإجراء التالي سواء بالغلق المؤقت أو بالحجز ثم البيع بالمزاد.¹

2-2-2- تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأمالك الدولة

في سبيل تحقيق تسيير جيد للإيرادات العمومية، ووفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، فإن أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل ديون خارجة عن الضرائب وأمالك الدولة يجب أن تصدر من الأمر بالصرف في غضون فترة أقصاها ثلاثين (30) يوماً من إثباتها.² ويجب أن يبين الأمر بالإيرادات أسس تصنيفيتها ويتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين.³

ويقوم المحاسب العمومي بالتكفل في كتاباته بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف بعد أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات⁴، ومن ثمة يرسل الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد الذي يتكلف به إلى المدين في أجل ثمانية (8) أيام برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.⁵ وفي حالة عدم الدفع في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد، يقوم المحاسب العمومي بتذكير المدين بإرسال إنذار دون مصاريف Sommatation sans frais كتابيا، بضرورة دفع الدين المستحق عليه في أجل عشرين (20) يوماً.⁶

تجدر الإشارة هنا إلى أن عملية التحصيل يجب أن تكون في المقام الأول بطريقة ودية من خلال إخبار الملتزمين بتاريخ التحصيل وآخر أجل للأداء مع حثهم على احترام الآجال المحددة، وهناك حالتين إما أن يقوم المحاسب العمومي

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص 127.

² المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ح ر عدد 9 الصادرة في 10 فيفري 1993.

³ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سبق ذكره.

⁴ انظر إلى:

المادة 35 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره؛

المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سبق ذكره؛

⁵ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سبق ذكره؛

⁶ المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سبق ذكره؛

بتحصيل مبلغ الدين أو انتهاء الآجال دون تحصيل، وفي الحالة الأخيرة يتعين على المحاسب القيام بطريقة التحصيل الجبرية.

فإذا لم يدفع المدين بعد انتهاء هذا الأجل المحدد ديونه، يصبح الأمر بالإيراد تنفيذيا من طرف الأمر بالصرف الذي أصدره بناء على طلب من المحاسب العمومي في غضون فترة أقصاها 15 يوما، وتوضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسب العمومي المختص التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف " يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغ.... ليصبح بيانا تنفيذيا وذلك طبقا للمادة 68 من القانون 90-21". وبعد أن تصبح الأوامر بالإيرادات تنفيذية يطلق عليها اسم "بيانات تنفيذية" ويرسلها المحاسب إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الجبري تبعا لحافظة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في سجل خاص تسجل فيه مختلف المتابعات المتخذة، ويعيد إلى المحاسبين نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام.¹ ومن إجراءات التحصيل الجبري الإنذار ثم الحجز ثم البيع وأخيرا الإكراه البدني.²

3- أنواع المحاسب العمومي: ينقسم المحاسب العمومي إلى محاسب رئيسي ومحاسبي ثانوي:

3-1- المحاسب العمومي الرئيسي:

حسب ما ورد في المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية، فإن المحاسب العمومي الرئيسي هو: المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلا أمين خزانة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته. ويتمثل المحاسبون العموميون الرئيسيون في كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة: يتولى العون المحاسبي المركزي للخزينة مهمتين أساسيتين هما: تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي الـ 48 أمين خزينة ولائي وأمين الخزينة المركزي وأمين الخزينة الرئيسي، مع متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

- أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز. يصعب عليه في بعض الحالات أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة ولهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

- أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ عمليات الميزانية، وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

- أمين الخزينة الولائي: له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها

¹ أنظر إلى المواد 14، 15، 16، 17، 18، 19 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سبق ذكره.

² انظر إلى قانون الإجراءات المدنية.

الأمرون الثانويون (مثلا المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية)، ولا نغفل عن ذكر المهمة الأساسية له والمتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.

3-2- المحاسب العمومي الثانوي

ورد ذكره في المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات، أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب. حيث يمتلك صفة المحاسب العمومي الثانوي كل من:

- قابض الضرائب: يتدخل لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية تارة بصفة مباشرة (TVA) وتارة بصفة غير مباشرة (الإقتطاعات الإجتماعية) ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع الضرائب، مع أنه في السابق كان يتكفل بتنفيذ ميزانيات البلديات، أما الآن فقد أناط المشرع هذه المهمة بالمحاسب البلدي؛

- قابض أملاك الدولة؛

- قابض الجمارك؛

- محافظ الرهون؛

- أمين الخزينة البلدي: يتولى تنفيذ ميزانية البلدية؛

- أمين خزينة المؤسسات الصحية: قبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية، أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

4- مسؤولية المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن العمليات التي تسند إليه، هذه المسؤولية قد يتحملها المحاسب العمومي شخصيا أو تفوض لمرؤوسيه، وذلك وفقا لما ورد في القانون 90-21 من المادة 38 إلى المادة 46، كما يكلف بمجموعة من الواجبات منصوص عليها في المواد 35،36،37.

حيث نصت المادة 38 من القانون 90-21 على أن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية بقرار من مجلس المحاسبة.

4-1- المسؤولية المالية: نصت المادة 42 بشكل صريح على تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسؤول على تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات، فمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء، وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه.

وفيما يخص العجز الذي تسبب فيه المحاسب للخزينة فقد نصت الفقرة الأولى من المادة 53 من القانون 90-21 أنه: "يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وفي كل نقص حسابي مستحق يتحمله".

ونظرا للطبيعة الخاصة للمحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته المالية إلا عن طريق الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، ويمكن للمحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يستفيد من إجراءات تخفيف مسؤوليته الشخصية والمالية عن طريق تقديم طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من تسديد المبالغ المستحقة والتي يثبت فيها وزير المالية في حدود الصلاحيات المخولة لها بموجب القوانين والتنظيمات المعمول بها.

4-2- المسؤولية الشخصية: نصت المادة 43 من القانون 90-21 على أن المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه.

الفرع الثالث: المراقب المالي وصلاحيته وحدود مسؤوليته المالية

1- تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية، يعين من قبل الوزير المكلف بالميزانية،¹ مقره هو الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية، ويعمل المراقب المالي بمساعدة أشخاص مساعدين معينين بموجب قرار وزاري، وتعتبر رقابته رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية، وحسب ما جاء في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-414 فإن المراقب المالي يراقب النفقات الملتزم بها على عدة ميزانيات وهي كالتالي: الحسابات الخاصة بالخزينة، نفقات ميزانية الولاية، نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

2- صلاحيات المراقب المالي:

وفقا لأحكام المادة 58 من القانون رقم 90-21 والمادتين 9 و23 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فإن المراقب المالي يتولى مهمة إجراء المراقبة القبليّة لمشروعية إجراء الالتزام بالدفع الذي يقوم به الأمر بالصرف، وقبل قبول التأشير على هذا الالتزام يجب على المراقب المالي أن يتحقق مما يلي:³

- صفة الأمر بالصرف؛
- المطابقة التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- التخصيص القانوني للنفقة؛
- مطابقة مبلغ الالتزام بالعناصر المبيّنة في الوثيقة المرفقة؛
- وجود التأشير أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج. ر عدد 64.

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.

³ المادة 09 من نفس المرسوم السابق.

ويشروع المراقب المالي في تفحص ومراجعة الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتزم بها في أجل عشرة أيام من تاريخ استلام مصالح المراقبة المالية لاستمارة الالتزام، ويمكن تمديد الآجال إلى عشرين يوما في حال تعقد الملفات.¹ وخلال هذه المدة على المراقب المالي تحديد مصير الالتزام بالنفقة سواء بمنح التأشيرة، وقد يتم رفض التأشير على الالتزام بالنفقة في بعض الحالات التي تكون فيها الالتزامات غير قانونية أو غير مطابقة للتنظيم، وقد يكون الرفض مؤقت أو نهائي كما أن هناك حالة تغاضي، وفيما يلي شرح لذلك:

أ- الرفض المؤقت: يبلغ الرفض المؤقت في الحالات الآتية:²

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛
- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

ب- الرفض النهائي: يعلل الرفض النهائي بما يلي:³

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

ويتعين على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، ويسمح لهذا الأخير إعادة النظر في هذا الرفض عندما يقدر أن هذا الرفض مبني على عناصر غير مؤسسية.⁴

ج- التغاضي: يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات المنصوص عليه في المادتين 6 و 7 أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر معلل، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، حيث يرسل الملف الذي يكون موضوع التغاضي مباشرة إلى الوزير المعني أو الوالي المعني حسب الحالة، وذلك حسب ما جاءت به المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414. ولا يمكن حصول التغاضي المنصوص عليه في المادة 18 أعلاه في حالة رفض نهائي يعلن عنه بالنظر لما يلي:⁵

- صفة الأمر بالصرف؛
- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها؛
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛

¹ المادة 14 من نفس المرسوم السابق.

² المادة 11 من نفس المرسوم السابق.

³ المادة 12 من نفس المرسوم السابق.

⁴ المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009.

⁵ المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره .

- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛
- التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف إخفاء إما تجاوزا للإعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

3- مسؤولية المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته، وكذا عن التأشيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يبلغ عنها.¹

3-1- مسؤوليته أمام وزارة المالية: تخضع مهام ومسؤوليات المراقب المالي لرقابة وزير المالية وهيئات الرقابة التابعة للوزارة على غرار المفتشية العامة للمالية، فالمراقب المالي ملزم بإرسال تقرير سنوي إلى وزارة المالية تخص نشاطاته وأعماله والتي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للأمر بالصرف وذلك للمقارنة والمقاربة بينهم، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، وذلك عند منحه لتأشيرات غير شرعية ومخالفة للقوانين والتنظيمات المعمول بها أو رفضه لبعض التأشيرات المؤهلة للقبول.

3-2- مسؤوليته أمام مجلس المحاسبة: تطبقا للمادة 88-7 للأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، يمكن غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية.

المطلب الثاني: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

من بين الخصائص الأساسية للمحاسبة العمومية الجزائرية هو تدخل فئتين من الأعوان المستقلين والمنفصلين في المعاملات المالية: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، اللذان ينصاعان لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

الفرع الأول: توضيح مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مبدءا كلاسيكيا مكرسا في أنظمة المحاسبة العمومية التي تعتنق المذهب اللاتيني، والذي تعود فكرته للنظرية التي عرضها الفيلسوف الفرنسي مونتيسكيو في كتابه الشهير "روح القوانين" I'esprit des lois وذلك سنة 1748، والتي مفادها فصل السلطات.² وقد هيمن مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على تنظيم المالية العمومية في الجزائر منذ بداية التسعينات من القرن العشرين، حيث عرض هذا المبدأ بصورة أولية في المادة 24 من قانون المالية لسنة 1980، وتم التأكيد عليه بعد ذلك باستمرار، وأخيرا في الفصل الثالث من القانون 90-21، فكل هذه القوانين جاءت لترسيم مبدأ الفصل في الصلاحيات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ويطبق هذا المبدأ على كافة الهيئات العمومية الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية في الجزائر.

¹ المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، مرجع سبق ذكره.

² Ali Bissad, op.cit. , p9.

وقد جاء تطبيق هذا المبدأ رغبة في تحقيق الشفافية عند تنفيذ العمليات المالية وحماية المال العام، حيث يتعين على الجهة التي تقرر العمليات وتتابعها أن لا تحتفظ بالمال العام، أما الجهة التي يكون في حوزتها المال (المحاسبون) فلا يمكنها تقرير العمليات.

ويتجسد هذا المبدأ في عنصرين أساسيين حسب ما نصت عليه المادتين 55 و56 من القانون رقم 90-21، حيث يتعلق من جهة بعدم التوافق بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، ومنع الجمع بين الوظيفتين لدى نفس الشخص "وظائف الأمر بالصرف وتلك الخاصة بالمحاسب العمومي متعارضة..."؛ وقد امتد هذا الفصل إلى الأزواج إذ يمنع الأزواج من ممارسة أحد هذه الوظائف في نفس الهيئة العمومية، فلا يجوز لزوجة الأمر بالصرف ممارسة وظيفة محاسب عمومي لدى نفس الهيئة أو العكس؛ ومن جهة أخرى يتعلق باستقلالية المحاسب، والتي تمثل أصالة أساسية للقانون العام.

من خلال ما سبق يتضح لنا أنه صحيح أن كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مكلفين بتنفيذ العمليات المالية، غير أن لكل منهما دور خاص، ولا يتوقف هذا الفصل عند الأشخاص فحسب، بل يتعدى للوظائف المكلفين بها، فالفصل هنا مزدوج في الأشخاص والوظائف.

الفرع الثاني: مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

أخذ المشرع الجزائري مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بشكل صريح، ما عدا بعض الاستثناءات الواردة بنص القانون، وذلك رغبة منه في تحقيق ما يلي:¹

- **ضمان حسن تسيير الأموال العمومية:** يظهر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة لضمان حسن تسيير المال العام، وذلك بفضل إلزامية وضع عونين مختلفين بالضرورة للقيام بتنفيذ عمليات الميزانية بشقيها، ولاسيما جانب النفقات. فتنفيذ الميزانية ينتج عن المزج الإلزامي بين عملية صنع القرار (الأمر بالصرف) وعملية المراقبة (المحاسب العمومي). وفيما يتعلق بتسيير الأموال العمومية، فقد جاء فصل المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي نتيجة عدم ثقة السلطة التشريعية بأولئك الذين تم استدعاؤهم لتسيير هذه الأموال؛

- **الرقابة المتبادلة le contrôle mutuel:** حيث تسند مهمة تسيير الأموال العمومية إلى فئتين متميزتين من المسؤولين والمسؤولين المنتخبين محليا وتخضع لهيكلين منفصلين، تم تأسيس الرقابة المتبادلة: الآمرون بالصرف يأمرون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛ والمحاسبون ينفذون هذه الأوامر، ويقومون في نفس الوقت بمراقبة مدى انتظامها الخارجي في إطار التحقق من الشرعية الخارجية. فالرقابة المتبادلة تعد من أهم مبررات الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فالمحاسب العمومي يقوم على مستوى الإيرادات بمراقبة المشروعية الميزانية والقانونية لعملية التحصيل وكذلك التخفيضات والإلغاءات، أما فيما يخص النفقات فيقوم قبل قبوله لأي نفقة بمراقبة صفة الأمر بالصرف وتوفر الإعتمادات، والتأكد من صحة تقييد النفقات في أبواب الميزانية المتعلقة بها؛ والتأكد أيضا من تقديم

¹ MATTRET Jean-Bernard, **Principe de séparation des ordonnateurs et des comptables**, 2012, sur le site : <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr>, consulté le 12 février 2017.

الوثائق المثبتة التي يتعين عليهم طلبها قبل أداء النفقات. وتنتهي هذه المراقبات إلى إمكانية رفض الامتثال لأوامر الأمر بالصرف إذا أثبت أن هذه الأوامر من شأنها أن تحرك مسؤولياته الشخصية والمالية، ما عدا حالة صدور أمر بالتسخير منه، ويتحمل بموجبه المسؤولية المالية محل المحاسب العمومي؛

- **تقسيم العمل la division du travail:** ففي المؤسسات الكبيرة ذات الطابع الخاص، لا يقوم رئيس المؤسسة بتحصيل الفواتير ولا بدفع الأموال للموردين، وإنما يقوم بتكليف هذه المهمة لقسم المحاسبة. نفس الشيء يطبق في الهيئات العمومية، حيث أن الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يستجيب لتقسيم العمل: كل فئة من هؤلاء الأعوان متخصصة وفقا لقدراتها. فالأمر بالصرف يقوم بتسيير إتمادات الميزانية في حين يقوم المحاسب العمومي بتسيير الأموال، أي أن الأمر بالصرف يقوم بمهام إدارية، أما المحاسب العمومي فيقوم بمهام محاسبية بحتة. ففيما يخص النفقات، فإن الأمر بالصرف مكلف بالالتزام، التصفية، والتكليف بالإنفاق؛ أما المحاسب العمومي فهو مكلف بالتكفل بها ودفعها. أما فيما يخص الإيرادات، فيقوم الأمر بالصرف بإثبات الدين، ومن ثمة يقوم بتصفيته، وإصدار الإيرادات المقابلة والأمر بتحصيلها؛ أما المحاسب العمومي من جهته يضمن التكفل بها، ويقبل تحصيلها بعدما أن يتحقق من الترخيص بذلك بموجب القانون، وبعد التأكد وممارسة الرقابة على شرعية الإيرادات التي أمره بها الأمر بالصرف يقوم المحاسب العمومي بالتحصيل الفعلي للإيرادات التي تكفل بها؛

- **وحدة العمل المالي l'unité d'action financière:** تقريبا جميع المحاسبين العموميين تابعين لوزارة المالية، وهذا يتوافق مع الرغبة في توفير وضمان وحدة العمل المالي. ونتيجة لذلك، يأتي التأكيد على هذا المبدأ حفاظا على تماسك الدولة بالرغم من تنوع أعمالها.

من خلال ما سبق نستنتج أن الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يعد مبدءا عاما للمحاسبة العمومية في الجزائر، وقد تم وضعه في المادة من قانون 90-21 التي تنص على أن مهام الأمر بالصرف وتلك الخاصة بالمحاسب العمومي غير متوافقة وعلى وجوب الفصل بين وظائفهما وجعلها متعارضة. فالأمر بالصرف لديه حرية التصرف في مدى ملائمة النفقات، فهو الذي يعد ويقود سياسة الهيئة العمومية؛ في المقابل نجد أن المحاسب العمومي لا يحكم على مدى ملائمة هذه النفقة، وإنما يقوم بمراقبة انتظام هذه النفقة على أساس النصوص القانونية. ويستند هذا الفصل إلى العديد من المبررات أولاها الرغبة في إقامة رقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، كما أن المعاملات المالية أيا كانت تتطلب إشراك اثنين من الأعوان بانتظام في عمليات مختلفة للغاية، وهذا للحد من الغش. فتدخل هذين العونين دون أية تبعية بينهما من شأنه تعزيز الأمن في المالية العامة، كما يسمح بالتوزيع المتوازن للعمل؛ وعلى العكس من ذلك، فإن عدم احترام مبدأ الفصل يمكن أن يؤدي إلى انتهاكات خطيرة.

الفرع الثالث: الاستثناءات المتعلقة بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

رأينا فيما سبق أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يجمع بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فلكل منهما مهامه التي حددها له القانون، فالأمر بالصرف يتولى المهام الإدارية في حين أن المحاسب يتولى المهام المالية والمحاسبية، غير أنه قد يسمح في بعض الحالات الاستثنائية للمحاسب بتولي مهام الأمر بالصرف، من أجل تسهيل التسيير

وتمكن الهيئات العمومية من القيام بمهامها بشكل جيد. فهذه الاستثناءات مرخصة قانونيا في كل من جانب تنفيذ النفقات وجانب تنفيذ الإيرادات. وفيما يلي نتناول كلا من هذه الاستثناءات على حدى:

1- استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات :

كما هو معروف فإن الأمر بالصرف هو الذي يملك صلاحية إصدار سندات التحصيل، غير أنه في حالات استثنائية قد يسمح للمحاسب العمومي بتحصيل بعض الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف، وعادة ما يتعلق الأمر بكل من:

- **الإيرادات التي تكون نقدا:** وهي الإيرادات التي تستند على التصريحات التي أدلى بها المدينون أنفسهم، وتلاحظ فوراً من طرف المحاسب العمومي دون تدخل الأمر بالصرف، ما عدا الرقابة اللاحقة لصحة التصريحات، وهي متعلقة خصوصا بالضرائب المباشرة والحقوق الجمركية.

- **وكالات الإيرادات:** يتم عادة إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية (المرسوم التنفيذي رقم 93-108) لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء الضرائب، والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية، والجمارك، والأملاك الوطنية)، التي لا يمكن حسب طبيعتها أن تخضع للإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب العمومي المخصص، يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية (أسعار خدمات مقدمة من طرف الهيئة العمومية المقصودة على سبيل المثال) ثم يقوم دورياً (كل أسبوع على الأقل) بنقلها إلى صندوق هذا الأخير.¹

أي أنه بإمكان الوكلاء المعينون بواسطة الأمرين بالصرف والمعتمدون من طرف المحاسبين العموميين أن يكلفوا بتحصيل الإيرادات لحساب المحاسبين وتحت مراقبتهم، ويقوم الوكيل بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تم دفعها من طرف المدينين، ثم يعيدها للمحاسب على فترات منتظمة، والذي يقوم بدوره، بعد التحقق من دقة التصفية، بطلب الأمر بالصرف بنشر سند جماعي الذي يتم بموجبه تخصيص الإيرادات المحصلة.²

2- استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات:

من أجل تسهيل مهام الهيئات العمومية وتمكينها من القيام بواجباتها على أحسن وجه، ونظرا لخصوصية بعض النفقات وما تتطلبه من سرعة في الإنجاز، مكن المشرع الجزائري آمري الصرف من تأدية بعض النفقات العمومية بواسطة وكالة النفقات أو دون الأمر بالصرف؛ حيث حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 والمتضمن قانون المالية سنة 1993 جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ، ويتعلق الأمر بكل من: النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف مسبق، والنفقات التي تدفع دون أمر بالصرف.

وقد حدد القانون النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف مسبق في كل من:

- المدفوعات بواسطة وكالات التسبيقات؛

¹ محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص26.

² Jacques Magnet, op.cit., p32.

- أصل رأس المال والفوائد المستحقة على قروض الدولة، وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال؛
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي المستفاد من التمويلات الخارجية.
- أما النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف فقد حددها فيما يلي:
- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة؛
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛
- المصاريف والأموال الخاصة.

وقد نظم المرسوم التنفيذي 93-108 وكالات النفقات والإيرادات، والتي تعتبر عملية استثنائية لتنفيذ نوع من النفقات أو الإيرادات العمومية التي لا يمكن لها أن تنتظر الآجال الطبيعية للإثبات والتصفية والأمر بالصرف، نظرا لطول فترة هذه الإجراءات، حيث نصت المادة 18 من هذا المرسوم على النفقات التي لا يمكن القيام بها، وهي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير وأجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم؛
- تسبيقات عن مصاريف المهمات الأشغال المنجزة في الوكالات.

الفرع الرابع: إجراء تسخير المحاسب العمومي

وفقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، تستند عمليات تنفيذ النفقات في الهيئة العمومية على قاعدتين أساسيتين: سلطة اتخاذ القرار للأمر بالصرف، وممارسة الرقابة التي يضطلع بها المحاسب العمومي والتي يترتب عنها عقوبات مترتبة عن مسؤوليته الشخصية والمالية.

ومع ذلك، قد يؤدي الاحترام المطلق لتقاسم السلطات بين المحاسب والأمر بالصرف إلى حجب العملية من خلال امتناع المحاسب عن تأدية النفقة المعروضة عليه، دون أن يكون من الممكن قانونيا إيجاد حل لإرضاء الأمر بالصرف، ومن أجل تفادي هذه العقبات وضمان الكفاءة في أداء الهيئات العمومية الوطنية تم إنشاء قانون التسخير.

1- الآثار المترتبة عن إجراء التسخير:

ترفع المسؤولية عن المحاسب إذا ما صدر قرار بتأدية النفقة من وزير المالية لأن هذه القرارات ملزمة له، وذلك تطبيقا للمادتين 47 و48 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. حيث نصت المادة 47 على ما يلي: "إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن الأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 48"، أما المادة 48 فنصت على: "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم؛ غير أنه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بما يلي: عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة؛ عدم توفر أموال الخزينة؛ انعدام إثبات أداء الخدمة؛ طابع النفقة غير الإجرائي؛ انعدام تأشير مراقبة النفقات الموظفة أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به".

أما المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، فقد جاء في مفهوم مواده ما يلي: إذا رأى الأمر بالصرف ضرورة تجاوز رفض المحاسب العمومي لإنجاز النفقة عليه أن يطلب منه كتابيا صرف النظر عن هذا الرفض، على أن يتضمن الأمر بالتسخير زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة "يطلب من المحاسب أن يدفع" في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها، ويجب على المحاسب العمومي الذين يمثل لعملية تسخير أن يقدم تقريرا بذلك إلى الوزير المكلف بالمالية خلال خمسة عشر (15) يوما، وأن يذكر في التقرير المصحوب بنسخة من الوثائق المحاسبية تفاصيل الأسباب الداعية إلى رفض الدفع، ولوزير المالية الحق في طلب معلومات مكتملة من الأمر بالصرف عند الحاجة.

2- الاستخدام الجيد لإجراء التسخير:

إن استخدام إجراء التسخير هو الإجراء الذي يجب أن يبقى بحكم التعريف استثنائيا، ومع ذلك، فإنه لا يقدم على مواجهة ويندرج في إطار العلاقات الودية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ولا يبدو كمظهر من مظاهر المعارضة، بل على العكس من ذلك يبدو كإرادة مشتركة لإيجاد حل للتعليق التنظيمي (Blocage réglementaire). وهو يعكس تكييف قواعد المحاسبة العمومية إلى الضروريات التشغيلية وحاجيات العمل في الهيئة العمومية، ويتحمل الأمر بالصرف المسؤولية الشخصية والمالية لهذا القرار، وبالتالي لا يمكن أن يفوض توقيعه لممارسة هذه الصلاحيات.¹ تجدر الإشارة هنا إلى أنه: نادرا ما يتم تعليق الدفع من طرف المحاسب العمومي وإجراء تسخير من طرف الأمر بالصرف على أرض الواقع، لأن تعليق الدفع يجب أن يكون مرفقا بتبريرات، وما عدا ذلك يجد المحاسب نفسه يمارس تعسفا على الأمر بالصرف قد يصل إلى درجة المساومة.

والقانون واضح وجلي، حيث ينص على أن: "كل محاسب تسبب، بغير حق في رفض أو تعطيل دفع قانوني، أو الذي لم يصرح برفضه المسبب يعتبر مسؤولا على الأضرار التي قد تنجم، ويتحمل حسب خطورة الوضع، العواقب التي قد تصل إلى فقدته لمنصبه"². أما إذا كان المحاسب العمومي على حق، وقام الأمر بالصرف بإجراء تسخير وتجاوز ذلك الرفض، فيتحمل المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي. وحدث مثل هذه الأخطاء، يعتبر دليلا واضحا على جهل أحد العونين أو كلاهما لمبادئ وقواعد المحاسبة العمومية، وعلى البيروقراطية على مستوى الوصاية التي يبلغ إليها المشكل.

الفرع الخامس: عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تتعلق عقوبات خرق مبدأ الفصل سواء كانت بسوء نية أو بحسنها بحالتين، الحالة الأولى أين يقوم الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب: وهو ما يعرف بالتسيير الفعلي أو التسيير بحكم الواقع Gestion de fait، أما الحالة الثانية أين يقوم المحاسب بتولي بعض مهام الأمر بالصرف، مما يعرضه لتهمة الاختلاس La concussion.

¹Centre national de la recherche scientifique CNRS, *La séparation de l'ordonnateur et de l'agent comptable*, sur le lien : <http://www.dgdr.cnrs.fr/intranetdcif/Docs/Bibliotheque/reglementation/pdf/EPN/separation.pdf> consulté le 05 juillet 2017.

² أنظر المادة 520 من المرسوم المؤرخ في 31 ماي 1862.

1- التسيير الفعلي

1-1- تعريف التسيير الفعلي:

يعنى بالتسيير الفعلي فرضية التدخل غير النظامي (القانوني) في تداول الأموال العمومية أو الأموال الخاصة، بواسطة أشخاص لا يملكون صفة المحاسب العمومي على سبيل المثال الأمر بالصرف أو شخص عادي.¹ أي أنه التعامل غير المصرح به للأموال العمومية أو ما يعادلها. ويعد بمثابة خرق لمبدأ الفصل بين الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف)، لأن الشخص الذي لا يملك صفة المحاسب العمومي، يجد نفسه في حالة تلاعب بالأموال العمومية أو ما يعادلها، سواء كان ذلك احتيالا بإراداته أم جهلا بمبدأ الفصل.

تجدر الإشارة هنا، إلى أن مخاطر التسيير الفعلي لا تخص الأمر بالصرف فقط، ولكن كل شخص، موظف رسمي أو شخص عادي، لا يملك صفة محاسب عمومي قانونيا. وعليه يتعرض للمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي بدله. وبالتالي فإن نظام التسيير الفعلي هو أسلوب لضمان أن قواعد المحاسبة العمومية لم يتحايل عليها، من خلال ضمان التعامل مع الأموال العامة للمحاسب العمومي فقط، وتوفير الأساس القانوني لاسترجاع الأموال العمومية التي تم استخراجها بطريقة غير مشروعة من أولئك الذين تسببوا في ذلك.²

كما جاء مفهوم التسيير الفعلي في القانون الجزائري في كل من القانون رقم 90-21، وكذا مختلف النصوص المتعلقة بمجلس المحاسبة، بما فيها الأمر رقم 95-20.

فوفقا لأحكام المادة 51 من القانون رقم 90-21: "يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون، كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم والأموال دون أن تكون له صفة محاسب عمومي، ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض"، تجدر الإشارة هنا إلى أن كل من يقوم بالتسيير الفعلي يعد محاسبا فعليا أو شبه محاسب كما ورد في المادة أعلاه.

أما وفقا لأحكام المادة 86-2 من الأمر رقم 95-20: "يعد محاسبا فعليا كل شخص يقبض إيرادات ويدفع نفقات ويجوز أو يتداول أموالا أو قيما تعود أو تسند إلى مصلحة أو هيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أو هي ملك لها، وذلك بالتماس من الناظر العام، ودون أن تكون لهذا الشخص صفة المحاسب العمومي بمفهوم التشريع والتنظيم المعمول بهما، ودون أن يجوز ترخيصا صريحا من السلطة المؤهلة لهذا الغرض".

من خلال التعاريف السابقة، يمكن أن نقول أنه يصرح بالتسيير الفعلي إذا تحققت الإيرادات أو النفقات العمومية من طرف شخص اعتباري أو طبيعي غير المحاسب العمومي، وينطوي التسيير الفعلي على ثلاثة عناصر: تداول الأموال، الطابع العمومي لهذه الأموال، غياب الحصول على التراخيص اللازمة لهذا التداول.

1-2- عواقب التسيير الفعلي:

¹ André legrand et Céline Wiener, **le droit public**, la documentation française, Paris, 2017, p185.

² **Qu'est-ce que la gestion de fait**, 31 octobre 2017, sur le lien: <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/rub1882/qu-est-ce-que-gestion-fait.html> consulté le 13 mars 2018.

نصت المادة 52 من القانون 90-21 على العقوبات التي يخضع لها المحاسب الفعلي حيث جاء في نصها: "يخضع المحاسب الفعلي فضلا عن العقوبات التي يتعرض لها عند اغتصاب الوظيفة لنفس التزامات المحاسب العمومي، ويضطلع بنفس المسؤوليات التي يضطلع بها، كما يخضع لنفس المراقبة ولنفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي". لذلك فإن تدخل الأمر بالصرف في اختصاصات المحاسب العمومي يمكن أن يجعل منه محاسباً فعلياً، وبالتالي يتحمل نفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي، فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة. كما نصت المادة 86 من الأمر رقم 95-20 على ما يلي: "يراجع مجلس المحاسبة حسابات الأشخاص الذين يصرح أنهم محاسبون فعليون، ويصدر بشأنها أحكاماً حسب نفس الشروط والجزاءات المقررة لحسابات المحاسبين العموميين". وأن "لمجلس المحاسبة معاقبة الأشخاص الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون على التدخل في وظائف المحاسب العمومي، بغرامة مالية قد يصل قدرها مائة ألف دينار (100000 د.ج) وذلك حسب أهمية المبالغ محل التهمة ومدة حيازتها أو تداولها"، وفي حالة ما إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته وقائع من شأنها أن تبرر دعوى تأديبية ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته استناداً للوضع القانوني لهذا الأخير، فإنه يبلغ الهيئة ذات السلطة التأديبية ضد المسؤول أو العون المعني بهذه الوقائع. (المادة 27 مكرر من الأمر رقم 95-20).¹

2- جريمة الاختلاس:

في حالة قيام المحاسب العمومي بتحصيل مبالغ مالية دون سند تحصيل عن الأمر بالصرف يعتبر مرتكباً لجريمة الغدر أو الاختلاس، أما في حالة دفعه لنفقة ما دون أمر أو حوالة دفع فهو يعرض مسؤوليته المالية والشخصية ووضعه في حالة مدين اتجاه الهيئة المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية.

كما سبق يمكننا أن نستنتج النقاط الآتية:

- هناك بعض الاستثناءات التي يخول فيها القانون للمحاسب العمومي من التصرف تلقائياً دون الرجوع المسبق إلى الأمر بالصرف؛
- يراقب المحاسب العمومي جميع حركات الأمر بالصرف، ومن أجل منع أي عرقلة قد يتسبب فيها المحاسب بقصد أو دون قصد، رخص المشرع آلية الأمر بالتسخير التي تنتقل بموجبها المسؤولية المالية من المحاسب العمومي إلى الأمر بالصرف.

من خلال كل ما سبق نستنتج أنه في الجزائر، جعل المشرع تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية من اختصاص الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث يتم تنفيذ العمليات المالية في مرحلتين: مرحلة إدارية يتولاها أمر الصرف ومرحلة محاسبية يتولاها المحاسب العمومي، وذلك وفق تقنيات تم ضبطها في القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

¹ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010، والمتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 39 الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1995.

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

إن هذا الفصل في الوظائف يمثل مبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية، ألا وهو: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هذا المبدأ يشكل إستراتيجية للحد من مخاطر الفساد والابتزاز وعمليات المناولة غير القانونية للأموال العمومية، وعند انتهاك هذا المبدأ يوصف التسيير بأنه "تسيير فعلي gestion de fait"، وهذا ينطبق في أغلب الأحيان عندما يقوم الأمر بالصرف بـ "تنظيم" خروج غير مشروع للأموال من الخزينة العمومية واستخدامها خارج القواعد المنصوصة؛ كما يمكن للتسيير الفعلي أن يكون من قبيل الصدفة، لأنه ناتج عن سوء فهم للقواعد المحاسبية والميزانية المطبقة، مما يؤدي إلى التمييز بين التسيير الفعلي الناتج عن حسن أو سوء النية.

وعند اكتشاف أن هناك تسيير فعلي، يصبح المسؤولون عن ذلك "محاسبين بحكم الواقع أو محاسبين فعليين"، ويمكن أن يحكم عليهم بسداد المبالغ المحولة على نحو غير ملائم أو دفع غرامة، حتى وإن استخدمت هذه المبالغ لأغراض عامة.

ويتمثل المبدأ الرئيسي الثاني للمحاسبة العمومية في المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، هذه المسؤولية الاستثنائية التي خصصها القانون للمحاسب العمومي دون غيره. حيث يصبح المحاسب العمومي بمجرد تثبيته في مهامه مسؤول شخصيا وماليا عن الأفعال والرقابات التي تقع عليه، وأي إخفاق من جانبه أو من قبل أشخاص موضوعين تحت سلطته يجعله عرضة لتحمل المسؤولية الشخصية والمالية بموجب الشروط المنصوص عليها في المادة وفي حالة ما تم الحكم عليه بمخالفة نتيجة عدم مراعاته لقواعد المحاسبة العمومية، يوضع المحاسب في حالة مدين إما عن طريق هرميته (وزير المالية) أو في معظم الأحيان من قبل مجلس المحاسبة (الرقابة القضائية)؛ بعد ذلك يتعين عليه تسوية الوضع، إذا لزم الأمر من أمواله الشخصية.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة المطبقة على العمليات المالية والمحاسبية

حرصا من الدولة الجزائرية على تأمين الاستعمال السليم للمال العام وحمايته من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب، والتصدي لتجاوزات التي قد تحدث في هذا الصدد، فإن تنفيذ الميزانية يخضع لسلسلة من الرقابات التي تقوم بها هيئات مختلفة مستقلة عن الهيئة التي نفذت النفقات يكمل بعضها البعض. وتنقسم هذه الرقابات وفقاً لعدة معايير، حيث تنقسم وفقاً لمعيار التوقيت الزمني لتنفيذ العملية المالية إلى رقابة قبلية ورقابة بعدية، هذا النوع من التقسيم يسمح بتتبع جميع المراحل التي يمر بها الإنفاق بدءاً من الالتزام أي نشأة الدين مروراً إلى عملية الدفع ومرحلة ما بعد الدفع؛ كما يمكن أن تنقسم وفقاً لمعيار السلطة المخولة للجهة الرقابية إلى ثلاثة أنواع: الرقابة الإدارية والرقابة القضائية والرقابة السياسية، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية

كما هو معلوم، تمر عملية تنفيذ العمليات المالية للدولة بالعديد من المراحل والتي تخضع للرقابة المالية، والرقابة الإدارية كأحد أنواع الرقابة المالية تمارس عبر كل هذه المراحل لضمان انتظام المعاملات المالية والاستخدام السليم للأموال، وتخضع في حملها لسلطة وزير المالية؛ ويشمل هذا النوع من الرقابة كل من الرقابة المالية قبلية التي لا طاماً أسندت لوزارة المالية وبصفة خاصة لمديرية الميزانية ممثلة في المراقبين الماليين، إضافة إلى رقابة الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات

المالية أنفسهم وهم كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وكذا الرقابة البعدية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية. وفيما يلي نعرض رقابة المفتشية العامة للمالية بالتفصيل، بحكم أننا تناولنا رقابة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي فيما سبق .

1- المفتشية العامة للمالية:

1-1- تعريف المفتشية العامة للمالية:

تم إنشاء المفتشية العامة للمالية IGF كهيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية، بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، والذي ينص في مادته الأولى على: "تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى المفتشية العامة للمالية"¹، وقد تم إلغاء هذا المرسوم باستثناء المادة الأولى منه بموجب المرسوم رقم 92-78 الذي حدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية.² هذا الأخير تم إلغاؤه بموجب ثلاثة مراسيم تنفيذية نشرت في الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخة في 7 سبتمبر 2008.³ وتصنف رقابة المفتشية العامة للمالية ضمن الرقابة البعدية، أي أنها تتم بعد تنفيذ عمليات الميزانية.

1-2- صلاحيات المفتشية العامة للمالية:

تم توسيع مجال تدخل المفتشية العامة للمالية بشكل كبير، ذلك أنها تمارس مهمتها الرقابية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، بالإضافة إلى كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني، وكل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.⁴

¹ المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، يتضمن إحدات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 10 الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980. (ملغى)

² المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 15 الصادرة بتاريخ 26 فيفري 1992. (ملغى)

³ انظر إلى:

- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سبق ذكره.

- وتتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة فيما يلي:¹
- سير الرقابة الداخلية وفعالية هيكل التدقيق الداخلي؛
 - شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي؛
 - التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك؛
 - إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها؛
 - دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها؛
 - مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف؛
 - شروط تعبئة الموارد المالية وطرق تسيير إتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير؛
 - شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية؛
 - رقابة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات؛
 - فحص كل مستند أو وثيقة تبريرية، بما في ذلك إمكانية الحصول على التقارير المعدة من طرف أي هيئة رقابية وأية خبرة خارجية؛
 - تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي؛
 - رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات من خلال القيام في عين المكان بأي بحث أو تحقيق؛
 - القيام في عين المكان بأي فحص بغرض التيقن من صحة وتمام التقييد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، وعند الاقتضاء معاينة حقيقة الخدمة المنجزة.
- فمهمتها تتجلى في إجراء التحقيقات بخصوص مستخدمي الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، فهي تتحقق من التسيير الذي يقوم به هؤلاء المستخدمون وخاصة المحاسبون منهم، كما تقوم بتقييم أداء أنظمة الميزانية والتقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي، والتدقيق وتقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية؛ ويمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم أيضا بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها. ومن أجل تنفيذ جميع هذه الأعمال، فإن المفتشية العامة للمالية تتدخل من خلال مهام الرقابة والتحقيق أو الخبرة، التي تقوم على إمكانية مراقبة إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها ودقة المحاسبات وصدقها وانتظامها.
- وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي قام بها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات التي تمارس عليها المفتشية رقابتها، غير أنه لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

¹ المادتين 5 و6 من نفس المرسوم السابق.

من خلال هذا المجال الواسع من الصلاحيات، فإن المفتشية العامة للمالية تساعد الدولة على التحكم بشكل أفضل في المخاطر المحاسبية أو المالية أو المتعلقة بالأداء في ممارسة مهمتها للتدقيق والمراجعة، بالإضافة إلى دعم اتخاذ القرار العام في إطار مهامها، ولاسيما التقييم والتحقق والخبرة.

وتحدد عمليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي، يعد ويعرض على وزير المالية خلال الشهرين الأولين من السنة، ويتم إعداد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة والهيئات والمؤسسات المؤهلة، إلا أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات. كما تعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة نشاطاتها وملخص معابنها والأجوبة المتعلقة، وتسلمه إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها.¹

تجدر الإشارة هنا أن رقابة المفتشية العامة للمالية تتم في عين المكان وعلى الوثائق، لتتمكن في الأخير من إعداد التقرير اللازم، وقد تكون فجائية أو بإخطار مسبق.² فهي تعتمد في عملها على الطبيعة الفجائية، حيث تقوم بدورات تفتيش بشكل مفاجئ للإدارات تحدد إما بناء على طلبات التدخل من وزراء أو مسؤولي مصالح معنية، أو بناء على تلقي الشكايات، أو استناداً إلى اقتراح من المفتش العام بإجراء كل تحقيق يراه مفيداً ويحدد موضوعه بموافقة وزير المالية. هذا النوع من الرقابة يجعل المفتشية العامة للمالية تكتشف حقيقة الإدارات والمؤسسات العمومية.

2- تقييم الرقابة الإدارية

2-1- تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية:

إن الناظر للوضع القانوني للمفتشية العامة للمالية بالجزائر يفترض أن تكون من أهم هيئات الرقابة الإدارية، ذلك أنها تمارس رقابة بعدية على تنفيذ الميزانية، من خلال إجراء مراقبتها على الوثائق وفي عين المكان عبر إجراء التحقيقات والتأكد من صحة وقانونية العمليات المالية المرتبطة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، فرقابتها هي رقابة مشروعية من شأنها محاربة الفساد والرشوة واختلاس الأموال العمومية وترشيد التسيير العمومي، ولا يمكن لأي كان إغفالها. إلا أن واقع الحال يبين أن رقابتها تعتبرها بعض النقائص والعوائق التي تحول دون فعاليتها الحقيقية وتضعف أدائها العملي، ولعل أهم ما يحد من فعالية عملها الرقابي هو تبعيتها لوزارة المالية، هذه الأخيرة التي قد تقوم بمراقبة نفسها مما يجعلها محل انتقادات بدلا من أن تتصف بالحياد والموضوعية.

كما يلاحظ أن هناك غياب تنسيق مع الجهات الرقابية الأخرى لاسيما مجلس المحاسبة تقارير المفتشية العامة للمالية محاطة بالسرية لا تنشر ولا تحال على البرلمان مباشرة،³ مما يجعلها عرضة للتسيير السياسي وتسيير التوازنات داخل الحكومة أو حتى داخل وزارة المالية في حد ذاتها؛ وما يعاب عليها أيضا أن هناك الكثير من الهيئات التي لا تخضع لرقابتها على غرار رئاسة الجمهورية ووزارة الدفاع الوطني وبعض المؤسسات العمومية الاقتصادية مثل سوناطراك، كما

¹ المادة 13 من نفس المرسوم السابق.

² انظر المادة 14 من نفس المرسوم السابق.

³ إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2010، ص 175.

أن دورها الرقابي منحصر في إعداد التقارير التي تتضمن اقتراح التدابير والنصائح اللازمة للهيئات الخاضعة للرقابة دون أن يكون لها صلاحية البت أو إصدار أي أحكام أو قرارات كفرض العقوبات في حالة اكتشاف مخالفات، حيث يرجع للسلطة السلمية أو الوصية للهيئة المراقبة وحدها اتخاذ الإجراءات اللازمة التي أثارها التقرير المبلغ لها¹؛ وبالإضافة لكل ما سبق فإن جهاز المفتشية العامة للمالية يعاني من نقص كبير في موارده البشرية بالنظر إلى تعدد وجسامته المهام الملقاة على عاتقه، لذا يتعين تكوين المزيد من المدققين للتمكن من توسيع البرنامج الرقابي لها.

2-2- تقييم رقابة المراقب المالي:

تعد رقابة المراقب المالي رقابة وقائية تهدف إلى الحيلولة دون حدوث تجاوزات مالية بشتى أنواعها، حيث تمكن من اكتشاف الخطأ فور وقوعه والانحرافات المقصودة وغير المقصودة من الأمرين بالصرف، وتسعى مباشرة إلى تداركه وتصحيحه، كما تعد رقابة شرعية تعمل على التأكد والتحقق من مدى صحة إنفاق النفقات العمومية وفق الاعتماد المالي المخصص لها.² إلا أنه تعثر بها الكثير من النقائص التي نذكرها فيما يلي:

- اقتصرها على رقابة شرعية دون رقابة ملائمة: أي التأكد من أن الإجراءات التي اتبعت في صرف النفقات قد تمت في حدود الإعتمادات المالية المقررة لها، فهي رقابة تنصب على مشروعية التصرف محل الرقابة من الناحية القانونية والمالية والمحاسبية، دون الرقابة على الأداء والانجاز وتحقيق الأهداف وقياس النتائج وتحديد وسائل الانحراف واستعمال الوسائل الرقابية.

- تعتبر رقابة المراقب المالي بطيئة عند منح أو رفض التأشير على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف.

- كما تعتبر الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي رقابة إضافية لا تجد ما يبررها بالنسبة لكثير من العمليات المالية الروتينية، وهذا على اعتبار أن المحاسب العمومي يعيد نفس العملية الرقابية مع حرصه وتدقيقه بشكل أكبر مقارنة بالمراقب المالي نظرا للمسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقه في هذا الشأن؛ كما تم تسجيل تدخلات عديدة للمراقب المالي في قرارات تقع ضمن صلاحيات الأمر بالصرف وذلك بسبب غموض النصوص القانونية فيما يخص تحديد معالم الحدود بين مفهوم النفقة (التي تعتبر من صلاحيات المراقب المالي) وملاءمة النفقة (التي تدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف).³

2-3- رقابة المحاسب العمومي والأمر بالصرف:

تمارس الرقابة المالية من طرف المحاسب العمومي والأمر بالصرف، وذلك أساسا للتحقق من انتظام النفقات قبل التزامها من قبل الأمر بالصرف ومنع أي تجاوز للموازنة التي أجازها البرلمان، إذا لزم الأمر. فالمحاسب العمومي يتحقق

¹ سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011، ص 73.

² ابراهيم بن داود، مرجع سبق ذكره، ص 138.

³ نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017، ص 107.

على، وجه الخصوص، من مخصصات الميزانية الصحيحة ومدى توافر الإعتمادات، وحقيقة الخدمة المنجزة التي تتم عن طريق طلب المستندات الداعمة والأوراق المثبتة من الأمر بالصرف، وعدم صرف النفقات.. الخ. هذا ويتطلب الأمر تجديده مجال المالية العمومية هذا بعمق، لأن هذه الرقابات موجهة أساسا نحو الانتظام المسبق، في حين أنه يتطلب تعزيز المنطق الإداري وزيادة الاستقلالية والمساءلة من المديرين.

الفرع الثاني: الرقابة القضائية "رقابة بعدية"

1- تقديم مجلس المحاسبة:

إن مجلس المحاسبة هو هيئة عليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتأكد من مطابقتها عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها. وتهدف رقابة مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.¹

وتتمثل المهمة الأولية لمجلس المحاسبة في ممارسة الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين، فهو يحاسب حسابات المحاسبين العموميين ويتحقق من انتظام الإيرادات والنفقات الموصوفة فيها، وللقيام بذلك يحلل الحسابات والوثائق المثبتة المقدمة ويفحص توازن الحسابات، فإذا كانت الحسابات منتظمة يمنح المجلس إبراء ذمة المحاسب العمومي. ومن ناحية أخرى، يقدر مدى مسؤولية المحاسب الشخصية والمالية في حالة ضياع الإيرادات أو إذا تم الإنفاق بشكل غير منتظم، التي يمكن للمحاسب أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته.² وتمتد أيضا رقابة مجلس المحاسبة على أي شخص يشارك بصورة غير قانونية في تسيير الأموال العمومية، ويخضع المحاسب الفعلي بعد ذلك لنفس الالتزامات والمسؤوليات كمحاسب عمومي.³ وفي الأخير، يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير كل سنة يرفعه إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناتجة عن أشغال تحريات، مرفقة بالتوصيات التي يرى أهمية تقديمها وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، وينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية.⁴

2- تقييم رقابة مجلس المحاسبة:

¹ المادة 2 من الأمر رقم 95-20، مرجع سبق ذكره.

² المادة 82 والمادة 83 من نفس الأمر السابق رقم 95-20.

³ المادة 86 من نفس الأمر السابق رقم 95-20.

⁴ المادة 16 من نفس الأمر السابق رقم 95-20.

- بالرغم من الصلاحيات الدستورية والقانونية الواسعة نسبيا الممنوحة للمجلس منذ نشأته، إلا أن رقابته تعد رقابة ضعيفة نظرا لأن هناك نقائص تحول دون تأدية المجلس للدور المنوط به، والتي نوجزها فيما يلي:¹
- ضعف تأطير عمليات الرقابة بسبب قلة الموظفين الفنيين في المجلس من مدققين وقضاة، مما أثر سلبا على نسبة تغطية وإنجاز العمليات الرقابية المسطرة في إطار البرامج السنوية للرقابة، إضافة لنقص الموظفين الأكفاء للقيام بعمليات رقابية ذات جودة تتماشى والمعايير الدولية للرقابة في القطاع العام؛
 - العمليات الرقابية التي يقوم بها المجلس تتعلق بمراجعة حسابات المحاسبين على حساب عمليات الرقابة المتعلقة بنوعية التسيير؛
 - عدم إتاحة التقارير الرقابية التي يصدرها المجلس للجمهور، وخاصة التقرير التقييمي حول مشروع قانون تسوية الميزانية والتقرير السنوي الذي توجه نسخ منه يرفعه إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول، وذلك خلافا للنص القانوني الذي يلزم نشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية؛
 - ضعف نطاق مشاركة المواطنين في عمليات المراجعة وصياغة البرامج السنوية للرقابة.

الفرع الثالث: الرقابة السياسية

1- رقابة البرلمان:

من بين أنواع الرقابة التي تمارس على المال العام هي الرقابة السياسية، وهي تلك الرقابة التي يتم تنفيذها في إطار هيئة منتخبة تمنحها الطابع السياسي، أي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) على السلطة التنفيذية من ناحية أداءها للاختصاصات المخولة لها في الدستور، حيث لها الحق في محاسبة تصرفاتها وأعمالها وقراراتها، ويستطيع البرلمان من خلالها التحقق من مشروعية تصرفات السلطة التنفيذية وأعمالها ومدى استهدافها الصالح العام، ويكون له مراجعتها وإعادةتها إلى الطريق الصحيح إذا انحرفت. هذه الوظيفة المعترف بها للبرلمان في الجزائر واردة في كل من دستور 1989 ودستور 1996 وينظمها القانون 84-17 المتعلقة بقوانين المالية.

إن الرقابة السياسية التي يمارسها البرلمان تتعلق بكل من الرقابة القبلية من خلال مصادقته على قانون المالية واعتماده، وكذا الرقابة الآنية التي تتم أثناء مرحلة التنفيذ، والرقابة البعدية التي تتم بعد التنفيذ.

حيث يمارس البرلمان رقابته القبلية من خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية الابتدائية والتكميلية والتعديلية، فأثناء هذه المناقشة يتعرض أعضاء الحكومة إلى مساءلة من طرف النواب بخصوص كل ما هو وارد في مشروع قانون المالية المعروف عليهم، فالمساءلة هي بمثابة رقابة قبل التنفيذ واستعمال الأموال العمومية؛ أما أثناء تنفيذ الميزانية العامة الابتدائية يحدث وأن ترجع الحكومة أمام البرلمان من أجل تعديل أو تكميل ما قد تمت الموافقة عليه في قانون المالية الابتدائي، فتفتح المناقشة والمساءلة من جديد حول استعمال الأموال العمومية؛ في حين أن الرقابة البعدية تتم في إطار مناقشة قانون ضبط الميزانية.²

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص 108.

² يحيى دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط2، القبة، الجزائر، 2014، ص 132-133.

2- تقييم الرقابة السياسية:

تعد الرقابة السياسية رقابة ضعيفة، وذلك راجع للأسباب التالية:

- إن رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية باعتبارها رقابة ذات طابع سياسي بالدرجة الأولى تبقى فعاليتها مرهونة إلى حد بعيد بمدى فعالية أعضاء البرلمان في ممارسة سلطاتهم النيابية وصلاحياتهم الرقابية على أعمال الحكومة، والذين لا يملكون الوقت الكاف والخبرة الفنية والمحاسبية اللازمة لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات والأرقام مناقشة تفصيلية.¹
- قصر مدة المناقشة والتصويت البرلماني على مشروع قانون المالية، حيث لا تتعدى 75 يوم من تاريخ إيداعه، فمدة المناقشة والتصويت في الغرفة الأولى لا تتعدى 47 يوما، أما في الغرفة الثانية لا تتعدى 20 يوما، وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين يبت في شأنه من طرف اللجنة المتساوية الأعضاء في أجل لا يتعدى 8 أيام؛ وفي حالة عدم المصادقة خلال 75 يوم يصدر قانون المالية عن طريق أمر رئاسي مهما كانت أسباب عدم المصادقة.²
- إضافة للنقائص المتعلقة بوسائل الرقابة السياسية على غرار الأسئلة والاستجواب، فبيما يخص الأسئلة فقد نصت المادة 134 من الدستور على إمكانية توجيه أعضاء البرلمان أسئلة شفوية وكتابية إلى أي عضو في الحكومة ولاسيما فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية، وما يعاب عليها هو التأخر في الإجابة على الأسئلة أو تفاديها مما يفقدها قيمتها ولاسيما في ظل انعدام الجزاء القانوني عن الأسئلة الموجهة للحكومة؛ أما فيما يخص النقائص المتعلقة بالاستجواب فالكثير من أعضاء البرلمان يتفادون هذه الوسيلة ويعزفون عن استخدامها، نظرا لأن المشرع الجزائري يشترط توقيع ثلاثين عضوا على الاستجواب، كما أن الآثار الناتجة عنه تعد جد محدودة.
- وعموما، فإن هذه الأجهزة الرقابية (الإدارية، القضائية، السياسية) تقوم بدور جيد ولكنه ليس المأمول لاسيما في ظل تفشي الفساد، فهناك تباينا ملحوظا وواضحا بين أداء الأجهزة الرقابية ونتائج عملها، وذلك راجع لضعف الأنظمة ومستوى التنسيق والتعاون والتكامل بينها، لذلك هي بحاجة للتكامل وعدم التداخل بينها، وجعل أدائها يتناسب والمعايير الدولية وكذا الإصلاحات التي تبنتها وزارة المالية في الجزائر على مستوى المالية العمومية.

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

بعد أن تناولنا الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وتعرفنا على القوانين المنظمة للمهنة في المبحث الأول، نأتي الآن للتطرق إلى الإطار التقني لها، ولا يفوتنا ونحن ندرسه التطرق إلى التعليم العام رقم 26 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة، وكذا أنواع المحاسبات المسكدة في ظل محاسبة الدولة، ونختم هذا المبحث بالتعرف على المبادئ والتقنيات المحاسبية المتعارف عليها في الجزائر.

¹ سامية شويحي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

المطلب الأول: التعليلة العامة حول محاسبة الخزينة لسنة 1968

تم وضع القواعد التقنية لمحاسبة الدولة في التعليلة العامة لوزارة المالية رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968¹، والتي تضمنت مدونة حسابات الخزينة وكذا طريقة سير الحسابات وكيفيات التسجيل المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بميزانية الدولة وعرض الحسابات المتعلقة بها.

الفرع الأول: مدونة حسابات الخزينة

تعد مدونة حسابات الخزينة المرجع الرئيسي الذي يستند له المحاسب العمومي في تسجيل العمليات المالية، وهي تشكل أساسا استئنافا لمدونة حسابات الخزينة الفرنسية لعام 1934.²

1- تصنيف مدونة حسابات الخزينة:

فيما يلي نذكر تصنيف مدونة حسابات الخزينة:³

- الحساب العام: يتفرع حساب عام داخل كل مجموعة من مجموعات حسابات المدونة، والذي يجمع عمليات ذات طبيعة خاصة مختلفة لكن ذات ميزة مشتركة. ويتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين، يمثل الأول مجموعة الحسابات، أما الثاني يمثل تفرعات الحساب العام والذي يتفرع من 10 إلى 91؛
- القسم: تنقسم الحسابات العامة إلى عدة أقسام في حساب يحتوي على ثلاثة أرقام، يمثل الرقمين الأولين الحساب العام، في حين أن الرقم الثالث يمثل تفرعات القسم؛
- الحساب الثانوي أو الحساب الخاص: ويمثل الحسابات الفرعية للحسابات العامة أو القسم، والتي تمثل الحسابات المشخصة لكل عملية مالية، حيث تختلف وتتفرع هذه الحسابات باختلاف طبيعة العمليات المسجلة، ويمكن في حالة الضرورة تمديد الحساب الثانوي إلى ثلاثة أرقام من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

2- طريقة ترقيم حسابات المدونة:

- تعتمد طريقة ترقيم المدونة على الترتيب الخطي التسلسلي، حيث تجمع العمليات التي هي من نفس الطبيعة في حساب موحد، وفي هذا الإطار يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:
- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم 01 إلى 09
 - الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.
 - الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.
- أما التفرعات الباقية فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كحد أقصى إلى ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة أرقام.

¹ Ministère des finances, **direction générale de la comptabilité**, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

² BOUTABA Miloud, **La réforme de la comptabilité publique**, Intervention dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique organisé par l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale IEDF, Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000, p4.

³ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p13.

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا الصدد، يمكن تقديم مثال توضيحي لشرح طريقة قراءة الحسابات وفق مجموعة حسابات المدونة كما يلي:
الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو التالي:

- مجموعة الحسابات رقم 02 عمليات الميزانية؛
 - الحساب العام رقم 20 عمليات الميزانية (إسناد نهائي)؛
 - تفرع الحساب العام رقم 202 النفقات العمومية؛
 - الحساب الثانوي رقم 202.002 نفقات التجهيز العمومي؛
 - الحساب الفرعي رقم 202.002.006 نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.
- 3- آلية سير حسابات المدونة:

تحتوي مدونة حسابات الخزينة على العديد من الحسابات المختلفة باختلاف العمليات المالية للدولة، وتصنف هذه الحسابات حسب طبيعة العمليات إلى:¹

- **الحسابات المالية Les comptes financiers** : وهي جميع الحسابات التي تختص بتسجيل حركة الأموال والقيم العمومية الناتجة إما عن التحولات المالية أو تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات (من الخزينة وإليها)، والتي تتم عبر الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخبزينة العمومية أو الحساب الجاري حساب الخزينة لدى البنك المركزي. وبالنسبة لقيود العمليات المالية في الحسابات المالية فإن أي تسجيل محاسبي في الجانب المدين يعد بمثابة زيادة في الموجودات المالية لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعد نقص في الموجودات المالية للخبزينة العمومية؛
- **حسابات التسديد Les comptes de règlement** : وهي تلك الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية ما بين مختلف المحاسبين العموميين، ويتم استعمالها عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وعليه يقوم المحاسب الثانوي بتحويل المبالغ المالية للمحاسب الرئيسي المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه؛ ويتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين. وبالنسبة لقيود العمليات المالية في حسابات التسديد فإن أي تسجيل في الجانب المدين يعبر عن استلام تحويلات مالية من مختلف المحاسبين العموميين، في حين أن أي تسجيل في الجانب الدائن يعبر عن إرسال تحويلات مالية لصالح محاسبين آخرين؛
- **الحسابات الوسيطة Les comptes d'ordre**: وهي تلك الحسابات التي تستعمل لنقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة لأخرى تطبيقا لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين، وعليه لا ينتج عن هذه

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p14-17.

العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال والقيم العمومية المتداولة بين المحاسبين العموميين، وبالتالي فإن هذه الحسابات ترصد عند غلق السنة المالية ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة؛

- **حسابات الإسناد النهائية Les comptes d'imputation définitive**: وهي تلك الحسابات التي تسجل القيد النهائي للنفقات أو الإيرادات وفقا لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة؛ ويعد المحاسب الرئيسي المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي طبقا لطبيعة العمليات المالية التي يقوم بها، والذي يكون مسؤولا عليها مسؤولية مباشرة أمام هيئات المراقبة ولاسيما مجلس المحاسبة. ويتم تسجيل عملية الإسناد النهائي للنفقات في الجانب المدين فقط دون أن تقيد أي مبلغ في الجانب الدائن بالنسبة للحسابات المتعلقة بالنفقات، أما بالنسبة للإيرادات فالعكس حيث تتم عملية الإسناد النهائي من الجانب الدائن دون أن يقيد أي مبلغ في الجانب المدين؛
- **حسابات الإسناد المؤقتة Les comptes d'imputation provisoire**: تستعمل هذه الحسابات لتسجيل العمليات مجهولة المصدر لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لذلك يقوم بعملية تسجيل مؤقتة في انتظار التسوية النهائية، فهذه الحسابات لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، فكل إسناد مؤقت يجب أن يتبعه إسناد نهائي بنفس المبلغ. وتنقسم هذه الحسابات إلى:

أ. **حسابات تسوية الإيرادات والنفقات**: تعنى هذه الحسابات بتسجيل العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات التي لم تستلم بعد ووثائق إثباتها أو لم يعرف نوعها أو مصدرها؛

ب. **حسابات التحويل Comptes de transfert**: إن الهدف من هذه الحسابات هو ربط محاسبة المحاسب الرئيسي مع المحاسب الثانوي، حيث تتم عملية إرسال واستلام التحويلات المالية بينهما دون أي نقل فعلي للأموال، وبالتالي فإن هذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية. ويقوم الوكيل المحاسبي المركزي للجزيرة بمراقبة توازن هذه الحسابات وكذا بتركيز ودمج هذه التحويلات.

4- أقسام مدونة حسابات الخزينة: قسمت التعليمات العامة رقم 16 الآنف الذكر حسابات الخزينة إلى تسعة مجموعات، وهي كما يلي:¹

- **المجموعة الأولى: عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة**

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المالية المتعلقة بتسجيل حركة التدفقات المالية على مستوى الخزينة العمومية (من وإلى الخزينة)، إضافة إلى حسابات الأوراق المالية العمومية التي تتداولها الخزينة، وتمثل هذه الحسابات في: حسابات النقد (ح/10)، حسابات التسديد للخزينة مع البنك المركزي (ح/11)، حساب الأوراق المالية (ح/12)، حساب الودائع (ح/13).

- **المجموعة الثانية: عمليات الميزانية**

¹ Ministère de finance, **textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01**, direction général de comptabilité, 2005, pp181-195.

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بالتنفيذ الفعلي لإيرادات ونفقات الميزانية العامة، وتمثل هذه الحسابات في: حساب الميزانية (ح/20)، حساب تنفيذ الميزانية (ح/21).

- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتنفيذ برامج التنمية خارج الميزانية العامة، وتمثل هذه الحسابات في: الحسابات الخاصة للخزينة (ح/30)، الحسابات الخاصة لتنفيذ الإيرادات (ح/31)، حسابات التخصيص الخاص (ح/32)، حسابات الديون النهائية للدولة (ح/33)، حساب تحويل الإيرادات (ح/34)، حساب تنفيذ ديون الدولة (ح/35)، حساب ديون الدولة الأرباح والأعباء (ح/36).

- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة

وتتضمن هذه المجموعة حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخواص إلى جانب المرافق العمومية التي يجبرها القانون على فتح حساب في الخزينة العمومية (ومن أهمها الجماعات المحلية، المرافق العامة ذات الطابع الإداري الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، البريد والمواصلات، البنوك التجارية العامة والخاصة، الموثقون، المحضرون القضائيون، صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين) ويتم تسيير هذه الحسابات مجاناً ودون فوائد من طرف مصالح المحفظة المالية للخزينة؛ وتتضمن حسابات: مراسلي الخزينة المتعلقة بالتنفيذ النهائي (ح/40)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتحصيل الإيرادات (ح/41)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتنفيذ الإيرادات (ح/42).

- المجموعة الخامسة: حسابات تحت التسوية

تتضمن هذه المجموعة الحسابات التي تقيّد جميع العمليات المالية التي يقوم بها محاسب عمومي لفائدة محاسب عمومي آخر، أو الحسابات التي لم يعرف مصدرها ولم تتوفر وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي تنفيذ عمليات الإسناد النهائي؛ وهي كل من حسابات: إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/50)، نفقات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/51)، تدفقات نقدية وتحويلات فيما بين المحاسبين (ح/52)، الحسابات الوسيطة (ح/53)، أي الحسابات التي لم يتم تسويتها من طرف المحاسب العمومي ليتم إلغاؤها وتسجيلها في القيد النهائي في دفاتر المحاسب المكلف بهذه العملية.

- المجموعة السادسة: النتائج

يمسك العون المركزي للخزينة حسابات هذه المجموعة، وذلك من خلال الحسابين التاليين: حساب النتيجة المتعلقة بتنفيذ الميزانية (ح/60)، وحساب رصيد عمليات الخزينة (ح/61).

- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة

يختص العون المحاسبي المركزي بمتابعة مسك حسابات هذه المجموعة أيضاً، حيث يقوم بتسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في حساب قروض مضمونة من طرف الدولة (ح/70)، وعند تسديدها يتم تسجيل أقساط التسديد في حساب أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة (ح/71).

- المجموعة الثامنة: حقوق الدولة

يختص العون المحاسبي المركزي بمسك حسابات هذه المجموعة، وهي الحسابات المتعلقة بمتابعة حقوق الدولة الناتجة عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية، ويقوم بتسجيلها في الحسابين التاليين: حساب الحقوق المختلفة (ح/80)، وحساب المستحقات الآجلة (ح/81).

- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة

إضافة إلى ما سبق نجد المجموعة التاسعة المخصصة للقيم غير المتداولة، حيث أن الحسابات الخاصة بهذه المجموعة ليست جزءاً من محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، بل يتم وصفها في ميزان معين وتشكل ما يسمى المحاسبة "الخاصة".

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية عند إصدارها أو تداولها في السوق المالية، وتتضمن كل من حساب المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين (ح/90)، وحساب المحفظة المالية للوسطاء الماليين (ح/91).

الفرع الثاني: السجلات المحاسبية والإحصائية

وفقاً للتعليمات العامة رقم 16 فإن عمليات تنفيذ الميزانية تؤدي إلى تسجيل القيود المحاسبية فيما يخص النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة، ويتم تتبع هذا التسجيل المحاسبي على المستندات والدفاتر المحاسبية التي هي موضوع تبرير هذا التسجيل الذي أدلى به المحاسب العمومي. وتظهر التعليمات في الجزء الثاني منها أن هناك ثلاثة أنواع من الدفاتر الدورية التي ينتجها النظام، وهي كل من الدفاتر المحاسبية والإحصائية وكذا الملحق، هذه الوثائق تعد بمثابة الأداة المعتمدة للتعرف بشكل دائم على توافر النقدية في الخزينة، وتنفيذ عمليات ميزانية الدولة وحسابات التخصيص الخاص وتوفر التدابير المناسبة للتحكم في التسيير المالي والمحاسبي العمومي.

فالسجلات المحاسبية هي نتائج عمليات جرد المعاملات في تاريخ معين، وتتكون هذه السجلات أساساً من مستخرج العمليات اليومية TR6، دفتر الأستاذ العام، سجل الحسابات العام، دفتر حسابات الصندوق وميزان الحسابات الشهري.¹ أما المستندات الإحصائية تهدف إلى معرفة دائمة للنقدية المتاحة في سبيل التحكم فيها، وتتكون هذه المستندات بشكل أساسي من الوضعية الشهرية لتنفيذ الميزانية TR5، وكذا الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة والحساب الختامي للدولة.² في حين أن الملاحق تتكون من النماذج والأمثلة ومراجع التسجيل ومسك عمليات الإحصاء والعمليات المحاسبية.

الفرع الثالث: القيود المحاسبية

قامت التعليمات العامة رقم 16 في الجزء الثالث منها بوصف مفصل لطريقة مسك وتحضير القيود المحاسبية، أما في الجزء الرابع فقد أظهرت طريقة إفعال القيود العامة، في حين تناول كل من الجزء الخامس والسادس إفعال عمليات نهاية السنة، علماً أن الأساس النقدي هو الأساس المحاسبي المتبع عند التسجيل المحاسبي.³

¹Ministère des finances, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, pp 78-80.

² Idem, p77.

³ Idem, pp 99-171.

الفرع الرابع: محاسبة القيم غير المتداولة ومحاسبة الخزينة

تناولت التعليم رقم 16 في الجزء السابع منها طرق مسك العمليات المتعلقة بالقيم غير المتداولة والمحفظة المالية للخزينة العمومية محاسبيا¹، حيث تهدف المحاسبة إلى وصف كيفية التعامل مع مختلف السندات الصادرة عن الخزينة باسم ولفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أو أطراف أخرى الموكلة لهم لغرض حراستها، إصدارها وتسليمها أو تنفيذ العمليات الخاصة.²

تمسك هذه المحاسبة المادية في قيد مزدوج على أساس محاسبة الصندوق، حيث تسمح بتحمل كل القيم التي تدخل في شبكة محاسبي الخزينة، لكنها ليست حرة³ من محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، بل هي موضوع حساب تسيير منفصل، ويتم وصفها في ميزان معين وتشكل ما يسمى المحاسبة "الخاصة".

الفرع الخامس: حساب التسيير للمحاسب الرئيسي للدولة

تناولت التعليم رقم 16 في الجزء الثامن منها طريقة إعداد حساب التسيير وإيداعه من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية، وذلك من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية لاسيما أمام مجلس المحاسبة.

المطلب الثاني: أنواع المحاسبات الممسكة في ظل محاسبة الدولة الحالية

عملا بأحكام المادة 2 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها³، يهدف إلى تكملة أحكام النص السابق وتحديد المحاسبة التي يمسكها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة.

حيث تنص المادتين 02 و03 منه على ما يلي: تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، حيث تتكون هذه المحاسبة من:

- محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف، تسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية؛

¹Idem, pp 173-187.

²Idem, pp 175.

³ المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

- محاسبات يمسخها المحاسبون العموميون، و تشمل: محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية؛ محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات؛ إضافة إلى محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.

الفرع الأول: المحاسبة الإدارية

تسمح المحاسبة الإدارية للآمرين بالصرف التابعين للدولة بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية، ويمسك الآمرون بالصرف بأنواعهم الرئيسيون والثانويين محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات، وبالتالي تتعين إلزامية الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن:

- في المحاسبة الإدارية للإيرادات: الديون الدائنة المثبتة والموفى بها، الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على أوامر، التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.¹

- في المحاسبة الإدارية للنفقات: الإعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها، تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين، التزامات الدفع التي يتم القيام بها لنفقات التسيير والتجهيز، والأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.²

- في محاسبة أوامر الصرف: حيث يتم مسك هذه المحاسبة وفقا لمبدأ القيد البسيط بما يسمح من الإفصاح عن الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة، التفويضات بالإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين، ومبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة، والإعتمادات المتاحة.³

فالمحاسبة الإدارية تسجل العمليات المالية التي يقوم بها الأمرين بالصرف الممارسة تحت مسؤوليتهم، أي إثبات الإيرادات والأمر بتحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بصرفها.⁴

من الناحية العملية، فإن الأمرين بالصرف يتجاهلون الاحتفاظ بالحسابات الإدارية، والتي غالباً ما تم تجميعها بأثر رجعي من البيانات المقدمة من حسابات المحاسبين، أو التي جمعها المحاسبون أنفسهم، مما جعل الرقابة المتبادلة وهمية.⁵

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

تسمح المحاسبة العامة بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية، ويمسك المحاسبون التابعون للدولة محاسبة عامة ومحاسبة خاصة بالأعيان والقيم والسندات، ويتولون محاسبة العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحققة، وذلك وفقا لطريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسمها الوزير المكلف بالمالية، وقد نصت المادتين 4 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم

¹ المادة 15 من نفس المرسوم السابق.

² المادتين 17 و 19 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 24 من نفس المرسوم السابق.

⁴ Jacques Magnet, op.cit., p112.

⁵ Idem.

91-313 على: "تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين وحسب السنة المدنية".

حيث يمسك المحاسبون محاسبة العمليات الميزانية الخاصة بالدولة، والتي تعرض كل من التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات والتحصيلات المنجزة والبواقي المطلوب تحصيلها فيما يخص مجال الإيرادات؛ أما فيما يخص مجال نفقات التسيير فتعرض كل من الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، والرصيد المتاح؛ وفي مجال نفقات التجهيز والاستثمار فتعرض البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة، الالتزامات بالدفع حسب العمليات وكذا الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، الباقي من البرامج المأذون بها، والباقي من إعتمادات الدفع المفتوحة.¹

ويمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة حسابات حركات الأموال نقدا كانت أم قيما في حسابات الودائع، أو في حسابات جارية، أو في حسابات دائنة ومدينة²؛ وتبين هذه العمليات كذلك الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل.³

حيث يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخزينة كل سنة وفي نهاية التسيير موازنة الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى، كما يرسلون للمحاسب نفسه جميع البيانات الحسابية والوثائق المنصوص عليها في التعليمات المعمول بها؛ أما المحاسبون الثانويون فيرسلون للمحاسبين الرئيسيين الذين هم على صلة بهم كل شهر وبصفة مباشرة الوثائق والبيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات حسب الكيفيات التي يحددها وزير المالية. ويلزم العون المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي بوضع حساب تسيير فيما يخص العمليات التي يختصان بها.⁴

ما يلاحظ على المحاسبة العامة للدولة الحالية أنها تقتصر على تصنيف وتسجيل الميزانية والمعاملات النقدية في مدونة حسابات بسيطة يصعب ربطها بالمحاسبة الوطنية، وتسمى محاسبة الصندوق أو المحاسبة النقدية والتي لا تسمح إلا بتتبع الحركات المتعلقة بالتحصيل والدفع أي احتساب التدفقات النقدية فقط (الداخلة والخارجة)، ولا تأخذ بعين الاعتبار لا مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات ولا المحاسبة على أساس الاستحقاق ولا بعد الذمة المالية للدولة.

الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة

وهي محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات، وتعرض هذه المحاسبة الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها.⁵ تم تصميم هذه المحاسبة في الجزائر كمحاسبة قائمة بذاتها لتكملة المحاسبة العامة من حيث أنها تسمح تسمح بمراقبة ومتابعة حركات الممتلكات وقيم الاستغلال؛ وتهدف إلى بيان العمليات المتعلقة ب: مخزونات السلع

¹ المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

² المادة 40 من نفس المرسوم السابق.

³ المادة 41 من نفس المرسوم السابق.

⁴ انظر إلى المواد 30، 35، 36، 37 من نفس المرسوم السابق.

⁵ المادة 42 من نفس المرسوم السابق.

والتوريدات والفضلات والمنتجات غير التامة الصنع واللفائف التجارية وحركتها، بالإضافة إلى السندات الإسمية لحاملها أو المأذون في صرفها للغير، والقيم المختلفة للمنظمات العمومية أو المعهود بها إليها، الأدوات والأشياء المنقولة، والنماذج والسندات والتذاكر والطوابع والتصويرات (فينييت) المعدة للإصدار أو البيع.¹ وتمسك هذه المحاسبة من طرف الأمر بالصرف والمحاسب المكلف، كل واحد بالنسبة للمواد والقيم والسندات التي يجوزها أو يعهد بها إليه.²

ما يعاب على هذا النوع من المحاسبة أنه لا يوجد مسك محاسبة مادية سليمة، بمعنى أنها لا تمكن من تنفيذ عمليات الجرد وعمليات متابعة حركات الممتلكات وحفظها، بل يمكن القول أنها مهملة وغير معروفة، ولم تنل الاهتمام الكاف بالرغم من وضوح أهميتها، ويعزى ذلك عموماً إلى عدم استيعاب أهمية هذا النوع من المحاسبة نظراً لندرة وتواضع التأطير والتتبع والمراقبة، وكذا لقلّة التكوين والتكوين المستمر خصوصاً لمسيري المصالح المادية والمالية؛ وبما أن المحاسبة القائمة هي محاسبة الصندوق التي يتم وفقها تسجيل المعاملات المالية العامة ومراقبة شرعيتها، فإن فائدة هذا النوع من المحاسبة لا تجد طريقها في ظلها.

الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية

تسمح المحاسبة التحليلية التي تمسك في حينها بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.³ والملاحظ على هذا النوع من المحاسبة أنه يلقي تطبيق واسع المدى في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وعلى الرغم من أهميته في القطاع العام إلا أنه يحاط بكثير من القيود في الهيئات التابعة له، وذلك راجع لغياب الترتيبات القانونية التي تنظمه، وكذا لصعوبة تطبيقه والتي غالباً ما تكون نتيجة تناقض بين المبادئ الأساسية للمحاسبة النقدية وبعض المتطلبات الواردة في القانون⁴، هذه المبادئ التي بدأت تحتفي على المستوى الدولي منذ إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي من بين أهدافها نجد تطبيق محاسبة التكاليف الهادفة لتقييم التكاليف وأداء الخدمات العمومية؛ ناهيك عن الافتقار للوسائل المادية اللازمة لتطبيقه على غرار أنظمة الإعلام الآلي التي تسهل عملية جرد وحساب تكاليف السلع والخدمات وللكفاءات المؤهلة للقيام بذلك.

المطلب الثالث: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري

سوف نحاول من خلال هذا المطلب عرض أهم المبادئ التقنية التي تتركز عليها مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

¹ Article 54, Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

² انظر المادة 33 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

⁴ Jean-Paul Milot, **Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat ?**, Politiques et Management Public, 2000, pp1-17.

الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة

يمنع بموجب هذا المبدأ منعا باتا تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، ويتعين أن تتجه جميع الإيرادات مهما كان مصدرها أو نوعها نحو تمويل جميع النفقات؛ وذلك للحد من تبذير المال العام ومن التحيز في تخصيص الإيرادات لأجل الإنفاق في خدمات تستفيد منها نفقات معينة تمثل قوى سياسية أو أغلبية حاکمة.

وقد نصت المادة 8 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في الفقرة الأولى منها على أنه " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"، وقد وردت بعض الاستثناءات على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات تتعلق بكل من "الميزانيات الملحققة، الحسابات الخاصة للخزينة، أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات".¹

وينبثق عن مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة مبدأين هامين، وهما كل من مبدأ وحدة الصندوق ومبدأ وحدة الخزينة، واللذان يشكلان قاعدة هامة في مسك محاسبة الدولة.

1- **مبدأ وحدة الصندوق:** يتم بموجبه إيداع جميع الموارد المالية للدولة في حساب جاري واحد وهو حساب الخزينة العمومية. وينتج عن تنفيذ مبدأ وحدة الصندوق أن يكون لدى كل محاسب صندوق واحد وحساب جاري بريدي واحد، وذلك لتجنب توزيع الأموال على عدة صناديق، مما يجعل الرقابة صعبة وغير فعالة في بعض الأحيان.

2- **مبدأ وحدة الخزينة:** والذي مفاده أن الخزينة العمومية هي التي تقوم بتسيير جميع الأموال العمومية. ويتم بموجب هذا المبدأ إلزام جميع الهيئات العمومية والجماعات المحلية التي الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بإيداع أموالهم لدى الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج Partie double

يعد مبدأ القيد المزدوج قاعدة أساسية في المحاسبة، ومفاده أن يتم تسجيل العملية المحاسبية الواحدة في قيدتين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، مما يسمح بإحداث التوازن بين العمليات من خلال تساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة وكذا تساوي الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدينة، ويسهل مسك الحسابات والرقابة على المعاملات. وقد استخدم هذا المبدأ حتى نهاية سنة 1993 من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة، ثم تم تعميمه اعتبارا من 1 جانفي 1994 على كل قابضين الوكالات المالية بموجب التعليم رقم 078 من 17 أوت 1991 من المديرية المركزية للخزينة. ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في التقارب بين المحاسبة الخاصة والمحاسبة العمومية، ولذلك تم دمجها تدريجيا ضمن هذه الأخيرة، ذلك أن له ميزة واضحة من ناحية توحيد الأساليب المحاسبية وحوسبة المصالح المحاسبية.²

¹ انظر للمادة 8 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

² Ali Bissad , op.cit , p127.

إن المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسبون تطبق على الدولة كما هو الشأن بالنسبة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ولكنها تختلف في طرق تنفيذها، ذلك أنها تستخدم أحيانا محاسبة ذات قيد بسيط للآمرين بالصرف الملزوم بمسك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية، وأحيانا أخرى محاسبة ذات قيد مزدوج بالنسبة للمحاسبين العموميين الذين يواصلون تطبيق مبادئ أسلوب التسيير وطريقة مركزية المحاسبة في الحسابات العامة للخزينة، المنظمة بموجب التعليمات المتعلقة بمحاسبة الخزينة.¹

فالتشريع نص على إحلال المحاسبة ذات القيد المزدوج محل المحاسبة ذات القيد البسيط بشكل تدريجي، الأمر الذي لم يحدث لحد الآن، فما يلاحظ على أرض الواقع أن هذا المبدأ لا يزال يواجه صعوبات في التكيف في القطاع العمومي المالي بسبب خصوصياته وسوء تطبيقه في المحاسبة العمومية الجزائرية. وبقي هذا المبدأ متجاهل في المحاسبة العمومية الجزائرية نظرا لغياب محاسبة الذمة واعتمادها على مبدأ القيد البسيط الذي يهتم بتسجيل الإيرادات والنفقات، والمقبوضات والمدفوعات فقط، حتى لو كان يخدم ظريفاً طريقة مدين دائن.²

الفرع الثالث: أسلوب التسيير

نصت المادة 7 من القانون 84-17 والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أن "العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية"، وهو نظام تسيير سنوي. حيث يتم تطبيق القاعدة السنوية ويمنح الترخيص السنوي لسنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني بها الترخيص وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية.³

أي أنه يتم قفل العمليات الخاصة بالتحصيل والصرف التي تمت خلال الفترة ما بين 1 جانفي و31 ديسمبر خلال نهاية السنة، بغض النظر عن السنة الحقيقية للحقوق أو الديون، وفيما إن كانت الإعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك.

وقد حدد تاريخ 10 ديسمبر من السنة المعنية كآخر تاريخ للالتزام بالنفقات، كما أن تاريخ 25 من نفس الشهر هو آخر تاريخ لتمرير أوامر وحوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى "يوم إضافي" يمنح للمحاسبين العموميين يسمح بتنفيذ شامل للنفقات. ويتم التحميل النهائي للنفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر والذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.⁴

¹ Ali Bissad, op.cit, p126.

² Jean-François Des Robert et Jacques Colibert, Les Normes IPSAS et le secteur public : États et municipalités, Établissements publics, Organisations internationales, Dunod, Paris, 2008, p13.

³ انظر إلى المادة 4 من المرسوم 91-313، مرجع سبق ذكره.

⁴ Ali Bissad, op.cit, p 130.

الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة La Centralisation

تتم عملية تركيز عمليات الخزينة وفقا لثلاث مستويات:¹

- المستوى الأول، حيث يقوم المحاسب الثانوي للدولة عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له؛
- المستوى الثاني، أين يقوم المحاسب الرئيسي بعد عملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- المستوى الثالث، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بإعداد ميزان الحسابات العام للدولة بعد أن يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني.

الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة Service fait

حرصا من الدولة الجزائرية على حماية الأموال العمومية، أرسى قانون المحاسبة العمومية قاعدة من القواعد الأساسية في مجال النفقات والتي مفادها أنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم؛ أي إلزام المحاسبين العموميين بممارسة الرقابة على صحة الديون التي يقومون بدفعها، تتعلق هذه الرقابة بتبرير الخدمة المنجزة ودقة حسابات التصفية، وتكتسي هذه الرقابة أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين حيث أن الدفع على الوثائق غير النظامية أو غير الكافية يتسبب في تحمل مسؤوليتهم المالية. تستند عملية الالتزام بالنفقات إلى قاعدة قديمة، وهي قاعدة الخدمة المنجزة Service fait، والتي بموجبها يخضع دفع ديون الهيئات العمومية للتنفيذ الكامل للخدمات من جانب الدائن وتنفيذها وفقا للشروط الأصلية، عندئذ فقط يمكن التصفية بالمعنى الدقيق للكلمة، والتي يتم فيها حساب مبلغ الدين أو التحقق منه، وعليه فإن عملية التصفية تنطوي على مرحلتين متتاليتين هما كل من التأكد من الخدمة المنجزة وتحديد مقدار النفقات.² أي أن معاينة إنجاز الخدمات يعد عنصرا هاما من العناصر التي تنبني عليها تصفية النفق

المبحث الثالث: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

سوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقييم الإطار المحاسبي الحالي المتمثل في مدونة حسابات الخزينة، وذلك للوقوف على النقاط التي تحسب له وتلك التي تحسب عليه.

المطلب الأول: تقييم مدونة حسابات الخزينة

خضعت مدونة حسابات الخزينة للعديد من التعديلات في سبيل تكييفها مع التغيرات الاقتصادية والمتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة، وعلى الرغم من بعض المزايا التي تقدمها إلى أنها تشوبها الكثير من النقائص، لذلك ارتأينا من خلال هذا المطلب التطرق لكل من إيجابيات مدونة حسابات الخزينة وسلبياتها.

¹Idem, pp 130-131.

² Michel Bouvier et autres, **Finances publiques**, LGDJ, 13^e édition, Paris, 2014, p 403.

الفرع الأول: ايجابيات مدونة حسابات الخزينة

- لا يمكن إنكار أن مدونة حسابات الخزينة تتسم بإيجابيات (على غرار إيجابيات الأساس النقدي التي تعتمد عليه والتي سبق وأن فصلنا فيها في الفصل الأول)، إضافة لما يلي:¹
- السماح بتطبيق رقابة مستمرة على حركة التدفقات النقدية للخبزينة العمومية؛
 - سهولة إجراء القيود المحاسبية التي تركز على الأساس النقدي عند تسجيل العمليات المالية، فبالرغم من أن مدونة حسابات الخزينة تحتوي على عدد كبير من الحسابات إلا أن أغلب القيود المحاسبية لا تتطلب تسجيلات محاسبية مركبة بين عدة حسابات، ذلك أن قيد العمليات الدورية والمتكررة يتطلب استعمال حسابين غالبا (حساب من مجموعة الموجودات المالية وآخر حسب طبيعة النفقة أو الإيراد)؛
 - انعدام الحاجة إلى عمليات تسوية مركبة في نهاية السنة المالية؛
 - سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة نظرا للاعتماد على منطق الصندوق البحث؛
 - اعتماد حسابات تفصيلية بعناوين دقيقة ومشخصة لتسهيل قيد العمليات المالية، وكذا اعتماد الاختصاص في مسك الحسابات بما يمكن من التمييز بين الحسابات المفتوحة لدى المحاسبين العموميين الرئيسيين وأخرى لدى المحاسبين الثانويين فقط وبين الحسابات التي يسيرها حصريا العون المحاسبي المركزي للخبزينة؛
 - كما يسمح نظام محاسبة الخزينة العمومية بتطبيق رقابة مركزة على مدخلات ومخرجات حسابات الموجودات المالية للخبزينة، مما يمكن من إعداد بيان المركز المالي للدولة بسرعة، إضافة إلى البساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة.

الفرع الثاني: سلبيات مدونة حسابات الخزينة

- تعترى مدونة حسابات الخزينة جملة من النقائص، والتي نذكر منها ما يلي:²
- قصور مدونة حسابات الخزينة عن إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة؛
 - جمود ترقيم حسابات المدونة: إن ترقيم حسابات المدونة غير مرن نظرا للاعتماد على الترقيم الخطي، مما أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، وصعب من عملية التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في نشاطات الدولة. إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز في أغلب الأوقات بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي؛
 - صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي: هذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص 174-175.

² آمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014، ص 772.

المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز - في غالب الأحيان - لا تتم في الآجال المحددة، مما يسبب تأخرا في الحصول على كل المعلومات وبالتالي إتخاذ القرارات الملائمة، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير الفعال للمالية العمومية؛

- تعقيد الوثائق المحاسبية: تتميز مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق مدونة حسابات الخزينة الحالية بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ويرجع ذلك إلى الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مختلف العمليات المنفذة دون تناول تفاصيلها، أي أنها لا تعطي معلومات دقيقة عن مختلف تقسيمات هذه العمليات، مما يحول دون إمكانية المقارنة والتحليل؛

- محدودية الأساس النقدي الكامل الذي تستند عليه مدونة حسابات الخزينة: بقي الإطار المحاسبي للدولة المتمثل في "مدونة حسابات الخزينة" عاجزا عن تأدية الدور المنوط به، ذلك أنه يعتمد على الأساس النقدي والذي تشوبه العديد من أوجه القصور، فيما يلي نذكرها:¹

أ. الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق: في المحاسبة العمومية التقليدية، لا تسجل المعاملات إلا عند استلام النقدية أو دفعها حقيقة. ومن ثم، لا يستطيع المديرون الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة؛

ب. الاستثمارات: في المحاسبة العمومية التقليدية، تعامل حيازة الأصول الثابتة كنفقات وتحجز إلى سنة محاسبية واحدة، الأمر الذي يؤدي إلى التشويه نظرا لأن العمر الإنتاجي للأصل أطول بكثير؛

ت. الإهلاكات: لا تدرج الإهلاكات في المحاسبة التقليدية للقطاع العام، لأن الاستثمارات تعامل كمصروفات، وتحسب في فترة محاسبية واحدة، ولا يترتب على الإهلاكات أي صرف للمدفوعات. وبالتالي، فإنه لا يتم تسجيل انخفاض قيمة الأصول الثابتة في حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)؛

ث. المخزونات: يتم التعامل مع مشتريات المخزون كمصروفات، ويتم تسجيل المبيعات اللاحقة كأرباح دون تكلفة مرتبطة بها. هذه الممارسة تشوه بشكل كبير الربح / الخسارة في السنوات المحاسبية المطبقة، خاصة إذا كانت قيمة المخزونات تظهر بشكل كبير في كشف الميزانية (مثال على المؤسسات الرسمية التي يكون نشاطها الرئيسي بيع المنشورات)؛

ج. المخصصات (المؤونات): لا تعتبر المخصصات سمة من سمات المحاسبة التقليدية للقطاع العام، ولا يتم الاعتراف بها إلا عندما تولد الخصوم المحتملة الدفع. إن عدم توفر هذه المعلومات في القوائم المالية للجنة المحاسبية التي تكون فيها المخصصات معروفة والتأخر في تسجيل المخصصات حتى يتم دفعها، يمكن أن يشوه صورة الكيان أو المؤسسة بشكل كبير، خاصة إذا كان مبلغ المخصصات كبيرا؛

¹ Félix Madrid García, op.cit, pp 347-348.

ح. الاستحقاقات والمدفوعات المسبقة: لا تسجل الإيرادات أو النفقات التي تغطي أكثر من سنة مالية واحدة (كمثال، الفائدة المكتسبة من الاستثمارات أو الخسوم المالية) في المحاسبة التقليدية للقطاع العام إلا عند استلامها أو دفعها، بصرف النظر عن تاريخ توليد الإيرادات أو النفقات، مما يشوه الربح / الخسارة للسنة. "فالدولة، على عكس المؤسسات الخاصة، لا تمتلك محاسبة تسمح لها من معرفة واقعها المالي بدقة، مما يدل أنها حبيسة التقاليد البالية. فحسابات الدولة تستند في الواقع على الأساس النقدي، والذي يهتم بمتابعة العمليات المالية، وهذا يعني أنه لا يهتم سوى بالمدفوعات والمقبوضات النقدية. هذا الإطار المحاسبي يسمح من معرفة تنفيذ النفقات في أبواب الميزانية بدقة، وبالتالي توفير المعلومات الضرورية للبرلمان، ومع ذلك، فإنه يجعل من الصعب جدا وصف ممتلكات الدولة ودمتها المالية. ونظرا لعدم وجود المحاسبة على أساس الاستحقاق، فإن جميع عمليات الخزينة غير مدرجة في الميزانية العامة للدولة، والتي لا يوجد لديها كشوف الميزانية، ولا منطبق الأصول والخسوم. فالدولة ليست لديها محاسبة على أساس الاستحقاق ولا محاسبة تحليلية: فتوقعاتها وتقديراتها تتجاهل، على سبيل المثال، مفاهيم المخصصات والإهلاك، مما يؤدي إلى عواقب وخيمة. فعند إجراء استثمارات، فإن التشغيل غير متوقع والتجديد غير معتبر ولا يؤخذ الإهلاك بعين الاعتبار."¹

ومما يعاب على النظام المحاسبي الحالي أنه لا يزال يعتمد على النظام الفرنسي القديم، هذا الأخير الذي يعتبر المرجعية الأولى للنظام الحالي تم انتقاده بشدة نظرا لانسامه بالكثير من العيوب (تجدر الإشارة هنا إلى أن عيوب النظام الفرنسي السابق تنطبق على النظام المحاسبي الحالي في الجزائر)، ولعل من أهمها ما يلي:

- **ثقله وعدم فاعليته:** يؤدي مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى خسارة غير ضرورية في الوقت والتكلفة بسبب تكرار المهام والرقابات التي يولدها. ولعل أهم الانتقادات الموجهة للمحاسبة العمومية تكمن في حقيقة أنه على الرغم من شكليتها ودقتها إلا أنها لم تمنع أبدا إهدار المال العام أو التسيير غير الفعال الذي يبلغ عنه مجلس المحاسبة كل سنة.² كما أن تسجيل العمليات المحاسبية يتسم بالبطء في وتيرته وذلك لعدم اعتبار العمليات بكيفية مندمجة منذ الالتزام بها.

- **عدم قدرته على جعل التسيير العمومي أكثر كفاءة وشفافية:** إن قواعد المحاسبة العمومية التي صممت لاحتواء مستوى الإنفاق العام في حدود الإعتمادات المقررة، والتي تركز على رقابة شرعية العمليات، أصبحت اليوم غير ملائمة لتلبية متطلبات التسيير العمومي الحديث المعني المرتكز على الكفاءة والشفافية. فبعدما أن ركزت طويلا على الميزانية والتعامل مع المال العام، لا يجب أن تضمن الامتثال للوائح المالية فحسب، ولكن إضافة لذلك يجب أن تضمن الشفافية المالية. كما أن فصل المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يؤدي إلى احتكار المحاسب العمومي لمسك الدفاتر، من شأنه أن يفقد الأمر بالصرف وإدارته الاهتمام بالمسائل

¹ Evelyne Lande et Sébastien Rocher, **25 ans de réformes comptables au service du management public**, Politiques et management public, Vol. 26/3, 2008.

² Bernard Adans et Laurent Paumelle, **Quel avenir pour le comptable public ?** Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique, l'Académie des sciences et techniques comptables et financières, le cahier n°32, novembre 2016, p16.

المحاسبية وكل ما يتدفق منها، على أساس أن هذه المعلومات على وجه الحصر من مجال المحاسب العمومي وعادة ما تصل إلى الأمر بالصرف في وقت متأخر جداً، حتى إذا تم إبلاغه به.¹

- اعتماده على النظام المحاسبي الفرنسي البحت: لم يطبق مثل هذا النظام المحاسبي إلا في فرنسا والبلدان التي لها معها روابط تاريخية قوية كالجائز، ولا يوجد في أي مكان آخر مثل هذا التنظيم؛ وهكذا فإن فرنسا كانت معزولة عن بقية دول العالم المتقدمة مع كل العواقب التي يمكن أن تنجم عن كون هذا النظام نموذجاً محدداً بعيداً عن النهج الأنجلوساكسونية المهيمنة وغالباً ما لا يكون ذلك متوافقاً مع منطق معظم حزم البرامج التي وضعت لتطوير القطاع العام.²

- احتياجات جديدة التي لم تستجب لها محاسبة الدولة: تم انتقاد نظام محاسبة الدولة قبل اعتماد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية بشدة واعتبر نظام محاسبي قديم عفى عنه الزمن، لاسيما من حيث عدم قدرته على تلبية الاحتياجات التي أعرب عنها مستخدموه، ولاسيما البرلمانين، وعدم وجود شفافية الوضع المالي للدولة، وعدم كفاية مساهمة الحسابات في صدق عملية إعداد وتصويت الموازنة وغياب رؤية موحدة لوضعية الهيئات العمومية كافة. ومن أمثلة عدم كفاية مساهمة النظام المحاسبي في صدقية الميزانية، هو أن نفقات الدولة وإيراداتها ترتبط بالسنة المالية التي تم دفعها أو تحصيلها (انظر المادة 7 من القانون 84-17)، وفي المقابل، لا يمكن تسجيل أي معاملة عند إقفال الميزانية، مما قد يؤدي إلى تأجيل تأدية وتسديد بعض النفقات للحد بشكل مصطنع من عجز السنة المعنية؛ وربما ينتج عن ذلك بعض الخروقات لمبدأ صدقية الميزانية، والذي يحث على صدقية الحسابات المقيدة في سجلات الإيرادات والنفقات، والذي يتعين أن تستجيب لمتطلبات الاستحقاق. علاوة على ذلك، فإن النظام المحاسبي الحالي لا يوفر معلومات دقيقة حول ثروة الدولة ووضعيتها المالية وتطورها مع مرور الوقت أي أنه يقتصر على منطق الصندوق دون أي مقارنة حقيقية للتسيير المالي ولا يهتم بتحليل التكاليف، مما يعيق البرلمان من تقييم إستراتيجية الدولة الاستثمارية وبالتالي غياب خيار أمثل للاستثمارات، أو تخصيص إعتمادات للصيانة أو تجديد هذه الثروة. ولذلك أصبح من الضروري، من أجل إثراء تخصيص إعتمادات الميزانية السنوية وتحسين تقييم استدامة المالية للدولة وأدائها، أن يتم تطوير النظام المحاسبي للدولة من أجل تحديد، جميع الالتزامات القانونية التي قد تفرض عليه، بما في ذلك الالتزامات التي لا يمكن ترجمتها فوراً إلى نقد وفقاً لنظام الاستحقاقات.³

المطلب الثاني: دواعي الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي الجزائري

إن النهج الذي تتبعه الجزائر في المحاسبة العمومية هو نهج تقليدي، ومن سماته أن المعاملات تسجل على أساس نقدي، كما أنه يهدف إلى تحقيق مبادئ شرعية ومراقبة النفقات فحسب دون الرقابة على الأداء.

¹ Idem, p16.

² Idem.

³ Cour des comptes, **La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager**, rapport public thématique, Paris, février 2016, pp 13-15.

وقد كان هذا النوع من المحاسبة كافيا للقطاع العام حتى أواخر الثمانينات، ومنذ ذلك الحين، شهد القطاع العام تحولا شاملا دعا بالضرورة إلى تغييرات جوهرية في النهج المتبع في المحاسبة العمومية، ومن ثم إلى المعايير المحاسبية. ولم يكن سبب إعادة التفكير سببا منفردا بل نتيجة مجموعة من الأسباب، ولعل أهمها هي محدودية الأساس النقدي التقليدي.

الفرع الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة أم اختيار؟

طرح الباحث Chan في مقالته الموسومة ب: "المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإصلاح المحاسبة الحكومية في الدول النامية" السؤال التالي: هل الإصلاحات المحاسبية عبارة عن تقليد، موضحة، أم أنها ضرورة؟ ويعتبر هذا السؤال ذو أهمية خاصة، لاسيما للدول النامية التي تحث على القيام باستثمارات كبيرة في هذا الشأن. فإذا كان هذا الإصلاح مجرد تقليد، لا يمكن أن يحقق شيئا سوى أنه تقليد أعمى واستنساخ مضح للممارسات الغربية؛ أما إن كان موضحة، سوف يسفر قليلا عن القيم الدائمة. وتوصل الباحث في نهاية المطاف أن إصلاح المحاسبة الحكومية ضروري لأنه يعزز القدرات المؤسساتية اللازمة لتحقيق الأهداف الإنمائية، كما حث الباحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جعل النزاهة المالية من الشواغل الرئيسية، وتمكين المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدول النامية.¹

وفي الجزائر، يعد إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أمرا ضروريا للغاية، ولاسيما في ظل الأوضاع الراهنة أين ساد الكثير من الفساد، فهي أحوج إليها اليوم أكثر من أي وقت مضى، كما أن نظام المحاسبة العمومية لا يزال يعتمد على الأساس النقدي، والذي أثبت عجزه على مر السنوات، فهو يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، وإصلاح المحاسبة العمومية يكرس أيضا التقريب بين نماذج الإدارة المعمول بها في كلا القطاعين العام والخاص، وبذلك جلب الأساليب المبتكرة التي ثبتت فعاليتها في الشركة للقطاع العام، دون إغفال خصوصيات هيئات القطاع العام بصفتها حكما وضامنا على المصلحة العامة. كما أن العولمة تمارس ضغوطاً كبيرة على الحكومات لإجراء تغييرات جوهرية على الأنظمة الإدارية، وتسريع إصلاح المؤسسات، وفتح النظام المالي أمام المنافسة الأجنبية.²

وسبب آخر هو الضغط الذي تمارسه المؤسسات المالية الدولية، مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي على معظم البلدان للقيام بالإصلاح الاقتصادي المطلوب، بما في ذلك إصلاح القطاع العام؛ ويمكن ملاحظة هذا الضغط بشكل أكبر في الاقتصاديات المتخلفة والانتقالية حيث تتطلب المنظمات الدولية ابتكارات محاسبية محددة لتكون بمثابة شرط لا غنى عنه لتقديم المساعدة.³

¹ James Chan L., *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*, available at: <http://blog-pfm.imf.org/files/chan2006ipsasgafdc.pdf>

² Fulin, C, *Meeting the Challenge of Globalization in China*, the news letter about reforming economics, World Bank, 2001.

³ Godfrey, et al, *A diffusion-Contingency model for government accounting innovations*, Paper presented at the 7th CIGAR Conference, Tilburg University, the Netherlands, 24-25 June 1999.

لذلك يبدو أن هذه الإصلاحات لم تعد اختيارية، وإنما أمر لا بد منه وضرورة ملحة لبث الحياة في شريان النظام المحاسبي وإعادة حالة الاتزان التي افتقدتها لقرون ليتم رسم ملامح نظام محاسبي حديث قائم على مبادئ الحياد والمصدقية. ومسألة الإصلاح هي مسألة وقت، تمتلك فيه بعض البلدان القدرة على الاستجابة السريعة للأحداث الخارجية والداخلية، وتستغرق البلدان الأخرى بعض الوقت للاستجابة، ولكنها في النهاية سوف تتبع ذلك. وقد تفتنت حكومة الجزائر لذلك، وكانت من جملة الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية تلك المتعلقة بوضع مخطط محاسبي جديد للدولة في منتصف التسعينات، وبدأ العمل به منذ سنة 2003، إلا أنه لاقى الكثير من المعوقات بعدها وتم تجميده سنة 2007، ليتم إدراج مشروع إصلاح آخر للمحاسبة العمومية، موازيا للإصلاح الميزانياتي القائم حالياً، والذي لم يتجسد على أرض الواقع ليومنا هذا.

الفرع الثاني: دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

كما هو معلوم، ما من إصلاح إلا وكان متذرعاً بجملة من المسوغات التي تعلله، فإذا نظرنا إلى مسوغات ودوافع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر لوجدنا أن أولها هي بقاء مدونة حسابات الخزينة وفية للأساس النقدي التقليدي والذي لا يمكن إنكار أنه لبي لفترة طويلة نسبياً احتياجات الجزائر، ومع ذلك، فإن عيوبه الآن أصبحت مفرطة، وأحاط المدونة بالكثير من السلبيات ومظاهر الخلل، مما استدعى إيجاد حلول لتجاوز هذه الاختلالات وإعادة النظر فيها، إضافة إلى أسباب أخرى سوف نتطرق إليها بنوع من التفصيل فيما يلي:

- إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام:
فتطبيق أساس الاستحقاق المطبق في القطاع الخاص على الهيئات العمومية، من شأنه أن يحقق مزايا متعددة:¹
أ. يوفر سجلات دقيقة ومتكاملة؛

ب. يعطي صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في تسيير وإدارة مواردها؛

ت. يساعد في تقييم أداء الهيئات العمومية من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها؛

ث. يساعد في تحديد إجمالي تكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة، والتي تعد معلوماتها ضرورية لتقييم كفاءة أداء الخدمات الحكومية، وإتاحة مقارنتها بتكلفتها نفس الخدمات إن قدمت من طرف القطاع الخاص أو التطوعي؛
وهذه هي الأهداف الرئيسية من وراء إصلاح المحاسبة العمومية، والذي يعتبر بدوره جزءاً مكملًا للإصلاح الاقتصادي. فالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ناتج عن ثبوت قصور الأساس النقدي ومحدوديته بصفة رئيسية، وعن المزايا المتعددة لأساس الاستحقاق الذي يقوم بتسجيل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية « الأصول الصافية » في دفتر الأستاذ العام عند حصول النشاط الاقتصادي ذي الصلة وعندما يتم تسلم أو دفع المبالغ النقدية.

¹ النشرة الإخبارية لبرنامج التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي، العدد الأول، سبتمبر 2016، على الموقع الرسمي لوزارة المالية في الإمارات العربية المتحدة:

الفصل الثالث: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

- التماشي مع توجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق، على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).¹

- ضرورة افتتاح الميزانية العامة للدولة (ضعف الشفافية والإفصاح، وبالتالي المساءلة):

حصلت الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة لعام 2006 على 28 درجة، أما في مسح عام 2008 فقد حصلت على درجتين، كما انخفض مؤشر الموازنة المفتوحة لمسح عام 2010 ليصل إلى درجة واحدة، ليرتفع بعدها إلى 13 و19 درجة على التوالي في 2012 و2015.

ووفقا لهذه المؤشرات، نستنتج أن الحكومة الجزائرية لا توفر سوى معلومات ضئيلة عن الميزانية العامة للدولة وعن أنشطتها المالية، مما يجعل دون إمكانية مساءلة المواطنين للحكومة عن كيفية تسييرهم للمال العام. وهو ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم 11: تطور مؤشر الميزانية المفتوحة في الجزائر

السنوات	2006	2008	2010	2012	2015
المؤشر	28	2	1	13	19

Source: International Budget Partnership, Available at : <http://survey.internationalbudget.org/availability/country/Algeria/embed>

وقد أثبتت الدراسات أهمية معايير IPSAS في تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة، لذلك يجب إيلاء مشكلة عدم افتتاح الميزانية وغياب الإفصاح اللازم الكثير من الاهتمام؛ حيث يحقق اعتماد نظام الميزانيات المفتوحة مشاركة المواطنين في العملية الديمقراطية، بالإضافة إلى فائدته المباشرة في مواجهة الفساد وتحسين الأداء المالي للدولة. كل هذه الأسباب وأخرى دفعت بحكومة الجزائر إلى التفكير في إعادة عصرية الأنظمة المحاسبية والمالية لها.

¹ Joe Cavanagh and al, **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, IMF Fiscal Affairs Department, September 2016, On the official website: www.imf.org.

خلاصة:

من خلال ما سبق يتضح لنا أنه بالرغم من الحركة الكبيرة التي شهدتها دول العالم نحو تبني أساس الاستحقاق في القطاع العام، إلا أن الجزائر لا زالت لحد الآن تعتمد على الأساس النقدي الكامل في القياس المحاسبي، هذا الأساس الذي لا يجب إنكار أن تنفيذه لبي لفترة طويلة نسبيا احتياجات الجزائر، ومع ذلك، فإن عيوبه الآن أصبحت مفرطة، وتتطلب إعادة النظر فيه. فهو يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، أي أنه يقتصر على التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وفيما إن كانت الأموال العمومية قد أنفقت وفقا لما خصص لها، في حين أنه يهمل إظهار مدى كفاءة وفعالية الهيئة العمومية في استغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها؛ كما أنه لا يعكس الوضع المالي الحقيقي للهيئات العمومية، حيث أنه يتم وفقه تحميل الحسابات لأية سنة مالية بالنفقات والإيرادات التي دفعت أو قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت تعود إلى السنة المالية نفسها أو لسنة سابقة أو لاحقة؛ ولا يوفر إلا معلومات قليلة جدا لمتخذي القرارات سواء عن الأصول أو الخصوم، ولا يتماشى وتحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة بصفتها أحد أهم الركائز والمبادئ التي تقوم عليها الديمقراطية وأهم آليات مكافحة الفساد بأنواعه الإداري والمالي؛ بالإضافة لذلك فهو يعد بعيد كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

فالنظام المحاسبي في الجزائر بشكله الحالي يستدعي التحديث، وذلك من أجل تبسيطه وضمان الشفافية في تسيير الأموال العمومية؛ ولا شك أن عملة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ستؤدي حتما، في حال تأمين أسباب النجاح لها، إلى إحداث ثورة في مجال المحاسبة العمومية، وجعلها متميزة بالبساطة والوضوح والملائمة والمقروئية في سياق المعلومات المقدمة دوريا، وبالتالي تتخذ الحكومة قرارات عقلانية من شأنها تحقيق استدامة وضع السياسة المالية، وتأثيرها على متغيرات الاقتصاد الكلي وتدفق رؤوس المال.

ومن أجل ذلك، قامت الجزائر خلال السنوات الأخيرة بالانخراط في مسار إصلاح منظومة المالية العمومية، وذلك عبر إصلاح كل من الميزانية والحسابات العمومية، سعيا منها إلى تكريس مبادئ الحوكمة الرشيدة والشفافية والمساءلة؛ وكانت من جملة هذه الإصلاحات تلك المتعلقة بوضع مخطط محاسبي جديد للدولة في منتصف التسعينات، وبدأ العمل به منذ سنة 2003، إلا أنه لاقى الكثير من المعوقات بعدها وتم تجميده سنة 2007، ليتم إدراج مشروع إصلاح آخر للمحاسبة العمومية، موازيا للإصلاح الميزانياتي القائم حاليا يتبع قرار السلطات العمومية لإعطاء الدولة الجزائرية مخطط محاسبي يستجيب للقواعد والمعايير الدولية، والذي لا يزال حبرا على ورق، ولم يتجسد على أرض الواقع ليومنا هذا. وهذا ما سنحاول الوقوف عليه من خلال الفصل الموالي، لمعرفة محتويات مشاريع عصرنة كل من المخطط المحاسبي الدولة وأنظمة الميزانية.

الفصل الرابع

آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في
الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية
الدولية في القطاع العام

تمهيد:

سبق وأن ذكرنا عيوب الأساس النقدي الذي يتركز عليه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فالأساس النقدي لا يوفر معلومات عن الذمة المالية وأداء الحكومة والهيئات العمومية، لذلك فإنه لا يدعم تطوير المحاسبة العمومية ولا النظام الميزانياتي، وبالتالي فهو لا علاقة له بحكومة ذات فعالية وكفاءة؛ ومن أجل أن يكون نظام المحاسبة العمومية مناسباً لحكومة فعالة وكفؤة، يجب أن يكون نظام محاسبة إعلامي. وبالتحديد، يجب أن يوفر المعلومات التي يمكن أن تثبت مساءلة الحكومة عن الشؤون المالية والموارد الموكلة إليها وتكون مفيدة في اتخاذ القرار.

باختصار، يجب أن تكشف المحاسبة العمومية عن إجمالي مجموع الأصول المادية والمالية والخصوم والنفقات والإيرادات، وإلى أي مدى تم استخدام الموارد الاقتصادية بطريقة فعالة وكفؤة، وإلى أي مدى تكون السياسات المالية في مصلحة دافعي الضرائب الحاليين والمستقبليين. ولذلك، هناك حاجة ملحة للحصول على معلومات إضافية، ويعتبر التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق واحدة من الإصلاحات المحاسبية الهامة، التي تستحق النظر الجاد في تقديم معلومات إضافية لصياغة السياسات وإدارة ومراقبة الموارد والمراجعة الفعالة.

لذلك من أجل تطوير نظام المحاسبة والميزانية في الجزائر، هناك حاجة ملحة إلى التحول من المحاسبة النقدية إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتحول من الميزانية التقليدية (منطق الوسائل) إلى منطق النتائج، وبعبارة أخرى من الميزانية النقدية إلى الميزانية على أساس الاستحقاق.

وهو ما تسعى الحكومة الجزائرية للوصول إليه وتحقيقه من خلال المشاريع التي باشرتها وزارة المالية، والتي سنحاول الوقوف عليها من خلال هذا الفصل، من خلال التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: محاولات عصنة نظام المحاسبة العمومية غير الناجحة

المبحث الثاني: محاولات تحديد نموذج جديد للمحاسبة في إطار مشروع عصنة محاسبة الدولة لسنة

2006 وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: أسباب تأخر تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة ومتطلبات تنفيذه

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: محاولات عصرة نظام المحاسبة العمومية غير الناجحة

على ضوء ما سبق من النقائص التي اعترت مدونة حسابات الخزينة وكذا الأساس النقدي الذي يعتمد عليه في التسجيل المحاسبي، أصبح إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية أمراً لا غنى عنه. وبالنظر إلى حجم وتعقيد هذا الإصلاح، فقد اعتبر أنه من الضروري إعطاء الأولوية لإصلاح إطار محاسبة الدولة، أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والسلطات المحلية والميزانية الملحقمة، فقد تم تأجيلها إلى مرحلة لاحقة بالتشاور مع القطاعات المعنية.¹ وعليه قامت الجزائر في سبتمبر 1995 بإطلاق مشروع إصلاح محاسبة الدولة رغبة منها في التخلي عن المحاسبة القائمة على الأساس النقدي التي عفا عنها الزمن، والانتقال نحو نظام محاسبي مالي متكامل وشامل يسمح للدولة من تسيير وتقييم عملياتها المالية بشكل صحيح ويسمح لمستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات الصحيحة.

المطلب الأول: مراحل إعداد مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995

أسندت مهمة الإصلاح للمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية سنة 1995، أين تم تكوين فوج عمل مكون من إدارات المديرية، كما تم الاستعانة بالخبرة الفرنسية وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، للسهر على الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة من خلال وضع بديل للإطار المحاسبي الحالي. وتجسيدا لهذه الفكرة وضعت خطة عمل تبلورت في دراسة ما يلي:

- تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- الصياغة التقنية لقواعد مشروع النظام المحاسبي للدولة؛
- اختبار مشروع نظام المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: مرحلة تصميم مشروع الإصلاح

تم اختيار إصلاح المحاسبة العمومية كمحور مهم لبرنامج عمل وزارة المالية، وقد عهد بتنفيذ هذا الإصلاح إلى فريق عمل يضم إدارات من المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية بالجزائر والمديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية والصناعة الفرنسية.² وقد تم تقسيم العمل إلى مرحلتين: تمثلت المرحلة الأولى في تصميم المشروع الإصلاحي، أما الثانية في تنفيذه.

حيث اعتمد الفريق الذي باشر عمله في سبتمبر 1995 عند تصميم مشروع الإصلاح على النهج التالي:³

- تحديد وجمع النصوص والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية: أدى هذا الإجراء إلى إنشاء صندوق للتوثيق وإنشاء دليل تم منحه لأعضاء المجموعة حتى يتمكنوا من الرجوع إليه؛

¹ BOUTABA Miloud, *op.cit.*, p7.

² Idem, p3.

³ Idem, pp8-10.

القطاع العام

- تشخيص أنظمة المحاسبة المعمول بها ووضع تقارير أولية ذات طابع قطاعي لمختلف الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية (الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والميزانيات الملحقمة للبريد والمواصلات والمنشآت الصحية)؛
- اتخاذ إجراءات التعاون مع بعض الدول التي نفذت تجارب مماثلة، حيث تم إجراء بعثات ميدانية لتقصي الحقائق وإجراء دراسات لدى المديرية العامة للمحاسبة العمومية بفرنسا، وعليه تم جمع الوثائق التقنية؛
- استغلال التشخيصات وتحديد محاور الإصلاح؛
- وضع تقرير مرحلي حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة؛
- إجراء مشاورات واسعة مع مختلف الوزارات والهيئات على الجوانب التالية من المشروع والمخطط المحاسبي للدولة، حيث تم تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول فيه ما يلي: التذكير بمفهوم المحاسبة العمومية والإطار القانوني الذي يحكمها؛ تحديد نقائص مدونة الحسابات الحالية؛ تقديم المشروع وإرساله إلى مختلف مصالح وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظة. وبعدها صادق مجلس الحكومة على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997، وأوصى بالمشروع في إنجازها ضمن مداورات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني، وقد مكن استغلال الوثائق ونتائج التشخيص وكذا تبادل المعلومات حول تجارب الدول الأخرى في الإصلاح الفريق من تصميم وتنفيذ الإطار المحاسبي الجديد للدولة.¹

الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ التقني لمشروع الإصلاح

- أدى التشاور حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع الإدارات الوزارية المختلفة إلى:²
- التحقق من صحة النتائج التي توصل إليها فريق العمل المعني بالإصلاح مقدمة كتقرير مرحلي؛
 - تحديد طرق التقييد المحاسبي لبعض الجوانب التقنية لمحاسبة الدولة التي استندت إليها هذه المشاورة.
- وبعد الانتهاء من مرحلة التصميم هذه لمشروع الإصلاح، انتقل الفريق إلى المرحلة الثانية وهي: التنفيذ التقني لمشروع الإصلاح، حيث برجحت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي:
- إنجاز مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE: وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط حتى تتماشى مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها؛
- وتجدر الإشارة في هذا السياق أنه تم الاعتماد بشكل كبير على المخطط المحاسبي الوطني PCN آنذاك (الذي كان مخصص للقطاع الخاص والذي تم استبداله في سنة 2010 بالنظام المحاسبي المالي SCF)، وكان الهدف من وراء كل هذا هو استبدال مدونة حسابات الخزينة لسنة 1968 الخاصة بمحاسبة الخزينة بداية من سنة 2003.³

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002, p3.

² BOUTABA Miloud, Op.cit., pp 10-11.

³ Ministère de finance, DGC, **Guide pratique du plan comptable de l'état au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers**, DGC, p3.

- إعداد الجداول المرفقة Tableaux de correspondance حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE الحساب المرافق له؛
- إعداد مشروع التعليمات التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على: الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط، إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

الفرع الثالث: مرحلة اختبار المخطط

تم وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:¹

1- اختبار المخطط على مستوى ست ولايات: تم اختبار المخطط في 9 جويلية 2000 لمدة سنة على مستوى الخزينة الولائية لكل من الولايات التالية: بومرداس ، تيبازة ، تيزي وزو ، بجاية ، غرداية ، ميلة. باتخاذ الإجراءات التالية:

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها الجداول المرفقة، بفتح حسابات جديدة، وتقسيم الحسابات؛
 - إعداد الوثائق المحاسبية وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - وقد سمح هذا الاختبار بتسجيل عدم التحكم في التسجيل المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من طرف قباضات الضرائب، الجمارك وأملاك الدولة.
 - 2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: بعد اختبار المخطط على مستوى الولايات الست السابق ذكرها لمدة سنة، تم توسيع مجال الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن، وكان هذا بداية من سنة 2003، وذلك من أجل:
 - اختبار مشروع المخطط في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي للدولة (PCE)؛
 - تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق وكذا الميزان الشهري مع المخطط المحاسبي للدولة؛
 - تكوين المحاسبين وتدريبهم على الطرق الجديدة للتطبيق.
- وتجدر الإشارة هنا أن هذه المرحلة التجريبية تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتهم بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل العمليات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق مدونة حسابات الخزينة العمومية، ومن ثمة قيد نفس العملية وفق حسابات مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

¹ Ministère de finance, communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Décembre 2002, op.cit, p 04.

كما لوحظ وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولاسيما قباضات الضرائب، للأسباب التالية:¹

- صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة: فبالرغم من إطلاق أيام تكوينية آنذاك والتي أقيمت في 30 نوفمبر و 1 ديسمبر من سنة 1999، خاصة بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية، تضمنت تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد، إلا أن مدة يومين لا تعد بالكافية لفهم واستيعاب عملية التحول من الأساس النقدي البحث إلى أساس الاستحقاق وفكرة الحقوق المثبتة؛

- عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد للدولة؛

- انشغال المحاسبين بعملية التحصيل بدلا من اختبار قواعد المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

المطلب الثاني: هيكلية الحسابات ومبادئ التقييم وفقا للمخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995

من أجل الانتقال من المحاسبة وفقا لأساس نقدي إلى محاسبة الذمة المالية، تبنى المخطط المحاسبي للدولة مبادئ المحاسبة العامة التي يعنى بها القطاع الخاص على غرار مبدأ الحيطة والحذر الذي يتيح التقدير المعقول والحقيقي للحقائق، ومبدأ ثبات الطرق الذي يتيح النظر في نشاط الدولة كعمل ممتد ومتواصل ويسهل المقارنات، وأخيراً مبدأ استقلالية الدورات الذي يحمل كل سنة بما حدث فيها من الإيرادات والنفقات لتحديد نتائج السنة.²

الفرع الأول: هيكلية حسابات المخطط المحاسبي للدولة

بعد القيام بدراسة مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، والمخططات المحاسبية لبعض الدول، تم اقتراح إطار محاسبي يقترب من المخطط المحاسبي الوطني يضم عشر أقسام من 0 إلى 9، وقد قررت المديرية العامة للمحاسبة بالاحتفاظ بالحسابات المالية التي تشمل النقدية ومحفظة المحاسب، وحسابات التخصيص النهائية التي تتلقى معاملات الإيرادات والنفقات النهائية وحسابات التخصيص المؤقتة فضلا عن معاملات الإيرادات والنفقات المؤقتة، لتصنيف هذه وفقا لطبيعتها، كل هذا منصوص عليه في مدونة حسابات الخزينة لسنة 1968.

وتكمن الإضافة التي أتى بها هذا المشروع في إنشاء حسابات الاستحقاق والذمة المالية للاعتراف بحقوق والتزامات الدولة، والتي تم تجاهلها من قبل النظام القديم للمحاسبة العمومية.³

تنقسم الخمس حسابات الخاصة بالميزانية (القسم من 1 إلى 5) إلى:⁴

- القسم 1: النتائج والديون؛

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002, op.cit, p 6.

² Ministère de finance, DGC, **Guide pratique du plan comptable de l'état au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers**, op.cit, p3.

³ Ministère de finance, ADETEF, **rapport du projet d'architecture des comptes de l'état**, Alger le 31 octobre 2007, p16.

⁴ Ministère de finance, DGC, **Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, Tome 1**, règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat (classe 1 à 4), CE1, décembre 2004, p3.

القطاع العام

- القسم 2: التثبيتات؛
 - القسم 3: حسابات الربط والمخزون؛
 - القسم 4: حسابات ودائع الغير والمراسلون؛
 - القسم 5: الحسابات المالية.
- أما حساب التسيير فقد ضم القسمين التاليين:
- القسم 6: حسابات الأعباء؛
 - القسم 7: حسابات المنتجات.
- أما الأقسام الأخرى فقد ضمت كل من القسم 8 و 9 و 0 وهي معنية على التوالي بمتابعة الوضعية المالية للخرينة من خلال تسجيل فائضها وعجزها، ومتابعة نتائج تنفيذ قانون المالية والالتزامات خارج الميزانية العمومية، وتسمى كما يلي:

- القسم 8: فائض وعجز الخزينة؛
- القسم 9: تنفيذ قانون المالية؛
- القسم 0: الالتزامات خارج الميزانية العمومية.

الفرع الثاني: مبدأ ترقيم حسابات المخطط المحاسبي للدولة

يتم ترقيم الحسابات وفقا لمبدأ النظام العشري، ويعتمد ترقيم الحسابات على تقسيم الحسابات إلى أقسام وحسابات رئيسية وحسابات فرعية، بحيث يشير الرقم الأول إلى القسم الذي ينتمي إليه الحساب، ويشير الرقمان الأوليان إلى الحساب الرئيسي، وتشير الأرقام الثلاثة الأولى إلى الحساب الفرعي، كما يمكن فتح حسابات جزئية تعد بمثابة تفرعات للحساب الفرعي عندما يقتضي الأمر ذلك.¹

المطلب الثالث: صعوبات تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 وأسباب التخلي عنه

سوف نتناول من خلال هذا المطلب الصعوبات التي صادفت تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995، وكذا الأسباب التي أدت للتخلي عنه.

الفرع الأول: صعوبات تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995

إن مشروع الإصلاح المحاسبي المستند إلى المخطط المحاسبي للدولة طموحا للغاية في أهدافه التي تتعلق بموثوقية المعلومات المالية وشمولية القوائم المالية التي تستخدم لتقييم الأنشطة والأداء، وتساعد في صنع القرار في سياق إعداد توقعات الميزانية؛ أي أنه يقدم انعكاسات إيجابية في تصميم وتعميم الأسس الحديثة لمحاسبة الدولة.²

¹ Ministère de finance, DGC, **Guide pratique du plan comptable de l'état au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers**, op.cit, p4.

² Ministère de finance, Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, Tome 1, op.cit., p2.

وقد لاقت عملية تحضيره العديد من الصعوبات على عدة مستويات، والتي نذكرها فيما يلي:¹

- كيفية اختيار مدونة الحسابات: لم يكن من السهل الاختيار بين الإجراءات الثلاثة التالية: التخلي عن مدونة الميزانية الحالية وتبني مدونة محاسبية وحيدة؛ إدماج مدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية؛ متابعة تنفيذ الميزانية حسب مدونة الميزانية بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة، مع تبني نظام يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور الذمة، ووفقا للمدونة المحاسبية للإيرادات والنفقات المسجلة لحسابات الموازنة. ونظرا للصعوبات التي يفرضها في الواقع تبني الإجراء الأول والثاني، كان من الأنسب تبني الإجراء الثالث كإجراء احتياطي.
- المعالجة المحاسبية: تتعلق المشكلة هنا بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة ودونها وليس بالتسجيل نفسه، أي متى تؤخذ الديون بعين الاعتبار عند الالتزام أو عند التصفية أو عند الأمر بالدفع والتأشير؟، وكذلك الأمر بالنسبة للحقوق هل تؤخذ بعين الاعتبار عند التثبيت أو عند التصفية أو عند التحصيل؟ ويطرح هذا الإشكال نفسه بشدة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة.

الفرع الثاني: أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة

- لم ينفذ المخطط المحاسبي للدولة طويلا، فسرعان ما تم التخلي عنه، للعديد من الأسباب التي نوجزها فيما يلي:
- عدم وجود انسجام بين الإصلاح المحاسبي والإصلاح المالي: ذلك أنه لا يوجد قانونيا مدونة للميزانية العامة للدولة، وكانت هناك حاجة لوضع بديل للقانون العضوي رقم 84-17 وبالأخص المادة 20 التي تنص على ضرورة وجود مدونة للميزانية العامة للدولة؛ كما أن مشروع عصرنه الميزانية لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي نهائي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية، كما أنه لم يتم في ذلك الوقت المصادقة على مشروع القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية والذي يحمل في طياته فكرة أساس الاستحقاق.
 - عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية؛
 - عدم توافق المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- فالصعوبة الرئيسية التي واجهها تنفيذ إصلاح المخطط المحاسبي للدولة هي بلا شك ترجع إلى حقيقة أنه في الوقت الذي بدأ فيه هذا الإصلاح في أوائل التسعينات لم يكن هناك تعريف حقيقي لمحاسبة الاستحقاق آنذاك،² فقد اقتصر المخطط المحاسبي للدولة على إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة لا غير، ولم يتعدى إلى محاسبة للذمة المالية

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002, op.cit, p 04.

² Ministère. de finance, ADETEF, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, rapport du plan comptable de l'Etat, Alger le 30 septembre 2007, p14.

ذلك أنه لم يتضمن أي عنصر من عناصر محاسبة الذمة المالية يسمح بعرض الميزانية العمومية أو قائمة التدفقات النقدية أو جدول حسابات النتائج وفقاً للمعايير المعترف دولياً.

إن كل هذه الأسباب أدت إلى التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002، لاسيما بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد متاوزيا مع مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

المبحث الثاني: محاولات تحديد نموذج جديد للمحاسبة في إطار مشروع عصرنه محاسبة الدولة لسنة 2006 وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

قامت الجزائر بالتخلي عن المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 كما رأينا نتيجة للعديد من الأسباب، ولعل أهمها هي عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لتجد الجزائر نفسها مدعوة إلى تحسين مقروئية الحسابات العمومية، وتعزيز آليات الشفافية في واقع وحقيقة حسابات الدولة، وقيمة أصولها وخصومها، وحجم عجزها، وحجم مديونيتها وأهمية التزاماتها، سيرا على النهج الدولي؛ وعليه قامت بإطلاق مشروع إصلاح محاسبة الدولة سنة 2006 على ضوء مشروع عصرنه أنظمة الميزانية يركز كلما أمكن على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المطلب الأول: سياق إصلاح محاسبة الدولة

لا طالما اقترنت إصلاحات الموازنة الموجهة نحو النتائج والأداء بإصلاح الإطار المحاسبي لقياس النتائج والأداء، فالبعد المحاسبي هو مكون أساسي ومكمل للبعد المالي في إصلاحات القوانين الأساسية التي تحكم تسيير مالية الدولة، فلا يمكن إهمال إصلاح المحاسبة في سياق إعادة صياغة القانون العضوي لقانون المالية في الجزائر، ذلك النهج الجديد للميزانية الذي يركز على النتائج والأداء والشفافية .

الفرع الأول: مشروع عصرنه أنظمة الميزانية MSB

لا يمكننا ونحن نتحدث عن إصلاح المحاسبة العمومية، أن نتجاهل إصلاح الميزانية، ذلك أنهما مرتبطين ببعضهما البعض؛ فلا يمكن أن يتم أحدهما بمعزل عن الآخر.

تجدر الإشارة هنا إلى أن منهجيات إعداد الموازنات العامة للدول تنقسم إلى أربعة مدارس فكرية تشمل: الموازنة التقليدية (موازنة البنود)؛ موازنة البرامج والأداء؛ موازنة التخطيط والبرمجة؛ والموازنة الصفرية. وفيما يلي نقدم شرح موجز لكل منها:¹

- **الموازنة التقليدية (موازنة البنود):** تعتبر الموازنة التقليدية المفهوم البدائي للموازنة العامة للدولة وتمثل أقدم الصور لها، حيث تهدف إلى اعتماد تصنيف تقليدي للموازنة وفقاً لأوجه إنفاق الوحدات الحكومية حيث يتم بموجبها

¹ حسام صالح أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أحمد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016، ص325 - 327.

تحديد جميع وحدات الإنفاق الحكومي وفقا لفصول يتألف كل فصل منها من مجموعة من المواد، ولا تزال معظم الدول النامية تعد موازنتها وفقا لمنهجية الموازنة التقليدية. من ميزات الموازنة التقليدية أنها تمكن من تحقيق الرقابة على الإنفاق الحكومي من خلال التأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للإنفاق. ويؤخذ عليها بأنها تحقق الرقابة الشكلية على الإنفاق الحكومي دون النظر إلى كفاءة وفعالية الإنفاق الحكومي ومدى الحاجة إليه، كما أنها لا تقيم الأداء الحكومي والأهداف الوطنية.

- **موازنة البرامج والأداء:** يأتي إعداد موازنة البرامج والأداء على أساس تحليل برامج الهيئات الإدارية الحكومية من حيث كفاءتها وفعاليتها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على المجتمع، ويعد كحل للمشاكل الناتجة على تطبيق الموازنة التقليدية. من ميزات موازنة البرامج والأداء أنها تمكن من التأكد من تحقيق الكفاءة والفعالية في انجاز البرامج والمشاريع والأنشطة الحكومية واستخدام الموارد المالية للدولة بالشكل الأمثل. ويؤخذ عليها بأنها تحتاج إلى موظفين مؤهلين علميا وعمليا وتتطلب تعاون جميع الهيئات الإدارية الحكومية.

- **موازنة التخطيط والبرمجة:** بموجب موازنة التخطيط والبرمجة يتم إعداد الموازنة على أساس التخطيط الكلي وتحديد تكاليف المهام والأنشطة بغض النظر عن الوحدات التي تستخدم لتنفيذ هذه البرامج، تهدف إلى توفير معيار رئيسي لتقييم التكلفة وتحليل السياسة المالية العامة وربطها بالسياسات الاقتصادية للحكومة من خلال تحقيق الأهداف الإستراتيجية وترجمتها أو برمجتها إلى مراحل العمل. من ميزات موازنة التخطيط والبرمجة أنها تمكن من تحديد معيار مناسب لتقييم التكلفة وتعريف الأهداف وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيقها والاهتمام بالتحليل وتقييم الأداء. ويؤخذ عليها أنها تحتاج إلى موظفين مؤهلين علميا وعمليا وتركيزها على تحديد التكلفة وصعوبة قياس انجاز بعض الأهداف.

- **الموازنة الصفرية:** يتم إعداد الموازنة بموجب الموازنة الصفرية على أساس تقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها سواء كانت هذه الموازنة تشمل على برامج مشروعات ونشاطات جديدة أو مشروعات ونشاطات قائمة. من ميزات الموازنة الصفرية أنها تمكن من تطوير الخطط والموازنات الخاصة بالوحدات الحكومية وقياس الكفاءة في انجاز الأنشطة والمشاريع وتقييم الأداء. ويؤخذ عليها أنها تحتاج إلى موظفين مؤهلين علميا وعمليا وصعوبة تقييم الموازنة من طرف الأجهزة التنفيذية كما أنها تحتاج إلى فترة طويلة لإعدادها.

ولا تزال الدولة الجزائرية تعتمد على أسلوب موازنة البنود لإعداد الميزانية، وهو أسلوب تقليدي عفا عنه الزمن، فبالرغم من أنه يمكن من الرقابة على عدم تجاوز المخصصات المعتمدة في الميزانية أي الرقابة الشكلية على الإنفاق، إلا أنه لا

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

ينظر في كفاءة الأنشطة الحكومية التي تم الإنفاق عليها والأهداف التي أنفقت من أجلها ومدى الحاجة الفعلية لهذا الإنفاق، ويمكن اعتباره السبب الرئيسي في ضياع إيرادات الدولة، حيث أن الميزانية تقدر من الأسفل إلى الأعلى بحيث يتم توجيه السؤال لكل جهة عما تحتاجه من الميزانية وعلى هذا الأساس توضع الميزانية، أما الأسلوب الحديث فيتم من خلاله تحديد الأهداف وتخصيصها وفقا لرؤية الميزانية العامة للدولة ورؤية الهدف الرئيسي، فعلى سبيل المثال إذا أرادت الدولة تحسين قطاع معين فلا بد أن تضع له أهداف استراتيجية وبالتالي تتركز المسألة في المخرجات التي تحقق الأهداف، وهذه هي موازنة الأداء، بحيث يتعين تحديد الأهداف وتوزيع النفقات بما يحقق الأهداف المنشودة، وبالتالي فهي تركز على قياس الأداء وتقييمه.

ولمعالجة المشاكل الناتجة عن تطبيق الموازنة التقليدية وإعداد موازنة عامة للدولة تمكن التسيير المالي الحكومي من تحقيق أهدافه الوطنية والإستراتيجية، وتوفير موازنة عامة للدولة تمكن من تطوير نظام المحاسبة العمومي للدولة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإن الأمر يتطلب الانتقال في إعداد الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء.¹ وعليه قامت العديد من الدول بتطوير أساليب إعداد ميزانياتها وفقا لأسلوب موازنة البرامج والأداء؛ وقد أحدث هذا الأسلوب نقلة هامة، حيث أصبح يتم تقدير النفقات من خلال وحدات الأداء المتوقع تنفيذها، ومن ثم يمكن إزالة النفقات التي لا ترتبط بأداء الهيئة العمومية، فضلا عن ضرورة صياغة أهداف الهيئة في شكل برنامج يحتوي على برامج فرعية، ثم أنشطة تحتوي على وحدات للأداء، وعند صياغة البرامج والأنشطة ووحدات الأداء يتم تحديد مراكز النشاط ومراكز المسؤولية وغيرها من متطلبات حجم العمل وتحسين جودته.²

وقد تفتنت الجزائر هي الأخرى لأهمية إصلاح الميزانية، وعليه قامت في سنة 2005 بإطلاق مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، أين أبرمت المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية عقدا من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار CRC SOGEMA مع مكتب استشارات كندي لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة (crédit N° 7047-AL) القرض المقدم من طرف البنك العالمي.³

1- أهداف مشروع عصرنة أنظمة الميزانية MSB:

¹ المرجع نفسه، ص 328.

² عبد الله عبد السلام أحمد، رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والإجتماعية، متوفر على الموقع: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006122.pdf>

³ آمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 777.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن من أهم أهداف مشروع عصرنه أنظمة الميزانية هي محاولة تفادي أوجه القصور التي يتميز بها نظام الميزانية الحالي، بما في ذلك:¹

- ميزانية التجهيز والتسيير غير مدمجة؛
 - عدم وجود إطار لتخطيط الميزانية متعدد السنوات؛
 - تسيير النفقات وفقا للوسائل وليس النتائج المرجوة؛
 - وثائق ميزانية يصعب الوصول إليها، ولا تُخدم المستخدمين بشكل جيد لضعف شفافيتها؛
 - الرقابات المسبقة التي تتحقق من مطابقة النفقات وتغفل كفاءتها في كثير من الأحيان،
 - الرقابات اللاحقة تقام في وقت متأخر؛
 - انخفاض المساءلة الإدارية، أو أنها غير موجودة أصلا؛
 - نظام معلومات ضعيف الأداء، (استخدام أدوات حاسوبية محدودة وغير متكاملة).
- وعليه قررت الحكومة الجزائرية إجراء مراجعة شاملة لإطارها وممارستها الميزانية، فالموازنة يجب أن تكون ترجمة للتوجهات الإستراتيجية للدولة، ورؤية واضحة لأولوياتها، هذه الأولويات على مستوى القطاعات يجب أن تنعكس في الخطط الإستراتيجية للوزارات، وهي تحدد في إطار البرامج شروط تحقيق الأنشطة التي تسهم في إنتاج الخدمة العامة. وينبغي أن يتيح إطار الميزانية الجديد:²
- عرض الخيارات الإستراتيجية المتوسطة الأجل للدولة بوضوح؛
 - مواءمة توجهات وأولويات ميزانيتها؛
 - ترشيد الإنفاق العام تحت علامة تقارب الأنشطة؛
 - تخصيص أنشطة هامة وواضحة وقابلة للقياس للأنشطة؛
 - إنشاء نظام للمساءلة ومساءلة الأعوان في تحقيقهم للأهداف؛
 - وضع إطار لتقييم الأداء يمكن المواطنين من الحكم على الخدمة العمومية.
- ولموضوع إصلاح الميزانية حسب الأهداف علاقة وطيدة بموضوع الحوكمة المالية الرشيدة، فمن الصعب في الوقت الحاضر التعامل مع إدارة الميزانية حسب الأهداف دون ذكر موضوع الحوكمة المالية الرشيدة التي تقع في قلب هذه الإصلاحات، وتسعى إلى زيادة شفافية الترتيبات المالية ونشر ثقافة الأداء في الإدارة العمومية.

¹ Ministère des Finances – Algérie, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II**, TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie, crc sogema, Septembre 2009, p10.

² Idem, p10.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

حيث يصبح مفهوم الحوكمة كما يلاحظ الباحث جاك شيفالييه: "شبكة تحليلية ملائمة لوصف التغييرات التي ستؤثر على جهاز الدولة".¹ الأمر الذي يقودنا للاعتراف بأن إصلاح الميزانية هو في الواقع إصلاح حقيقي للدولة. كما سبق وأن ذكرنا، فإن بإصلاح الميزانية الذي سيتم حسب ما صدر في القانون العضوي بحلول سنة 2023، يقوم بمنح هامش من الحرية للمسيرين، أو على نحو أدق، إطار عمل إداري من، رغبة في التحكم في الإنفاق العام. وبعبارة أخرى، ينبغي إنشاء تسيير عمومي يفضل كفاءة وفعالية الخدمات العمومية من أجل تحسين تخصيص الأموال العمومية، أي الانتقال من منطق "إنفاق المزيد" إلى منطق "إنفاق الأفضل".

2- محاور مشروع عصرنه أنظمة الميزانية MSB:

من أجل تحقيق الأهداف الآتية الذكر، تم تقسيم محاور مشروع عصرنه أنظمة الميزانية إلى جانبين:²

2-1- جانب متعلق بالميزانية: يهدف إلى إنشاء نظام جديد لتسيير النفقات، بما في ذلك إعداد الموازنة وتنفيذ ومراقبة النفقات مصحوباً بمراجعة المعايير والممارسات المحاسبية، ورصد ومراقبة الموازنة (بما في ذلك لوحات القيادة المختلفة لرصد تنفيذ الموازنة)، وكذلك نشر الإجراءات الجديدة وتدريب جميع أصحاب المصلحة المشاركين في الإصلاح، وينقسم إلى أربعة أقسام ثانوية:

- إطار الإنفاق على المدى المتوسط؛

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات؛

- إعداد الميزانية وفقاً للبرامج؛

- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية الذي يدمج نظام محاسبة الذمة.

حيث يركز إصلاح الميزانية في هذا "الجانب المتعلق بالميزانية" على عنصرين مهمين ووثيقي الصلة ببعضهما: عنصر الميزانية التقنية (تصنيف النفقات حسب الطبيعة، اعتمادات الميزانية، ودمج ميزانيات التسيير والتجهيز، وإدارة البرامج القائمة على النتائج، وإطار الإنفاق على المدى المتوسط، وما إلى ذلك)، وعنصر يتعلق بمسؤولية تسيير النفقات العمومية (إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية ومحاسبة الذمة).

حيث يهدف العنصر الأول إلى توجيه تسيير النفقات العمومية وفقاً للنتائج المراد تحقيقها، أي الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج، ولا يتعلق هذا الجزء بالمحاسبين العموميين، وإنما يتعلق فقط بالمسيرين، وبالطبع رؤساء المديرية العامة للميزانية، وعلى عكس الثاني، فإن هذا العنصر لا يمثل مشكلة في تنفيذه لأنه لا يتطلب تحويل المؤسسة

¹ Chevallier Jacques, *la gouvernance, un nouveau paradigme étatique ?*, RFAP, vol. 1, no 105-106, 2003, p211.

² معلومات متحصل عنها من خلال المقابلة التي تم إجراؤها مع السيد "موسى عز الدين" المدير الفرعي لعصرنه وضبط مقاييس الدولة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 20 أكتوبر 2017.

الحالية؛ أما العنصر الثاني فيتعلق بالمحاسبين العموميين والمراقبين الماليين (وكذلك رؤساء المديرية العامة للميزانية) والمسيرين، وهو عنصر محاسبي بشكل رئيسي وهو أكثر صعوبة، بل حتى أنه معقد للتنفيذ.

ولتلخيص الارتباط بين هذين العنصرين، يجب معرفة أن جميع الإجراءات الحكومية يتم تنفيذها فقط من خلال الميزانية؛ ولكي يكون هذا الإجراء فعالاً، فإنه يتطلب دعم جميع الخدمات اللوجستية للخرينة، ولكن أيضاً وهذا مهم جدا إطار محاسبي موثوق به. فجميع إدارات الدولة، من الناحية المالية، تستفيد من إدارة الميزانية. وتبرر ممارسة مهامها من خلال السجلات المحاسبية، حيث تعطي مخصصات الميزانية لهم المهارات والسجلات المحاسبية التي تعكس ممارسة هذه المهارات؛ كما يجب التشديد على الصلة القوية بين العنصرين لأن العنصر الثاني يجب أن يكون بمثابة تغذية عكسية للأول من حيث التسيير العمومي الفعال، بمعنى آخر، لا يكون الأول مستدام إلا فقط إذا كان له النتيجة الطبيعية للثاني، والتي للأسف هي أبعد ما تكون عن الحالة في ظل الظروف الحالية لتنظيم المالية العمومية.

2-1-1-2- تسيير النفقات العمومية:

تركز الأعمال التي يدعمها هذا العنصر على المبادئ والمفاهيم التالية:

- تنفيذ إطار الإنفاق المتوسط الأجل C.D.M.T: ينبغي أن يمكن إطار الإنفاق المتوسط الأجل الحكومة من ضمان تخصيص الموارد بشكل أفضل بين القطاعات الرئيسية للإنفاق العام (التعليم، الصحة، .. إلخ) وفقاً لأولويات البلد، ويهدف إلى تعزيز وظيفة التنبؤ والتحليل في وزارة المالية من حيث الإطار الاقتصادي الكلي والمالي من خلال تطوير الأدوات ذات الصلة.

- مبادئ تصميم البرنامج لأنها تشكل الآن الإطار الجديد للمساءلة وتنفيذ السياسات العمومية؛

- مفاهيم التسيير القائم على النتائج التي أدخلها الإصلاح والتي يجب فهمها بنفس الطريقة من جانب جميع أصحاب المصلحة: الاستراتيجيات والأهداف والنتائج المتوقعة ومؤشرات الأداء.

2-1-2- إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية:

يتعلق هذا الجزء بإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية، وهو الجزء الذي يتولى مهام إصلاح المحاسبة في الدولة، ويجب أن تتم إعادة الهيكلة من خلال المحاور التالية:

- إعادة تنظيم الإجراءات وإعادة تحديد دور الجهات الفاعلة: في ظل عملية إعادة التنظيم هذه، فإنه من المتوقع تعزيز عملية دمج عمليات الإنفاق من خلال إصلاح الخطوات الإدارية ودور الجهات الفاعلة، والتركيز على أنماط تسجيل محاسبية محددة لتوضيح المحاسبة الإضافية للنفقات والمحاسبة العامة للدولة. إن إنشاء نظام تسيير متكامل يشكل أداة لتبسيط دائرة الإنفاق، والتنسيق هنا مع جانب "الإعلام الآلي ونظام المعلومات" أمر حتمي.

ويؤدي تغيير إجراءات التسيير في الإدارة بأكملها إلى إعادة النظر في دور الجهات الفاعلة الأخرى في الإنفاق العام، المراقب المالي والمحاسب. ومن حيث تنظيم تنفيذ النفقات، يجب أن يهدف المشروع إلى تحسين كفاءة الإنفاق ويؤدي إلى تقليل الإجراءات وتخفيض المواعيد النهائية، وتحقيقاً لهذه الغاية، فمن المتوقع إنشاء آليات جديدة لدائرة النفقات،

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

ولاسيما فيما يتعلق بتوزيع المسؤوليات والالتزامات وإدارة نظم المعلومات والرقابة وما إلى ذلك، ويجب أن تدمج هذه الآليات التسجيل المحاسبي للمعاملات في المراحل المختلفة من النفقات.

- نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي S.I.G.B: من هذه الإجراءات الجديدة، سيتم إعطاء وصف لتدفقات المعلومات والعمليات التي يمكن استخدامها كأساس لإعداد مواصفات النظام المدمج ونموذج مفاهيمي للمعطيات لجانب "نظام المعلومات".

- إعادة تعريف وظائف الرقابة: سيتم إعادة تعريف بعض عناصر الرقابة وجعل البعض الآخر آلي بالكامل. ومع زيادة المساءلة من الأمرين بالصرف، سيتم تقديم أساليب جديدة لممارسة الرقابة، وسيقوم المسيرون بممارسة مهام محاسبية جديدة مثل تسجيل الأحداث أو إعداد قوائم الجرد، أما المحاسب العمومي فتسند له مهمة تصميم إجراءات المحاسبة والتحقق منها وتنفيذها وتدقيقها بما يضمن انتظام الحسابات وصدقها وموثوقيتها، في حين يتعين على المراقب المالي أن يطور دوره في تقديم المشورة للمدير بشأن المخاطر المالية وشروط مراقبة تنفيذ الميزانية. وأخيراً، سيتم إدخال العديد من البيانات في نظام المعلومات (SIGB) بواسطة المحاسب والمسير، ولاسيما فيما يتعلق بتفويض الأمر بالصرف أو توافر الإعتمادات.

دمج محاسبة الذمة: تضمن محاسبة الدولة الجديدة صدق ووضوح التسيير العمومي، وتنطوي على إعادة صياغة الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية، استناداً إلى المخطط المحاسبي المستعار من مؤسسات القطاع الخاص وتكييفه مع خصوصيات الدولة. وبالتوازي مع ذلك، في سياق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فإنها تؤدي إلى تطور ضروري لوظيفة المحاسبة ودور المحاسب العمومي.

2-2- جانب الإعلام الآلي ونظام المعلومات: يهدف إلى تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المقابلة لهيكل الموازنة الجديد، وينقسم إلى ثلاثة أقسام ثانوية:

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛

- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي؛

- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

ويمكن استنتاج أنه يجب دعم إصلاح الموازنة من خلال نظام حاسوبي فعال، ولا يمكن أن يتحقق هذا الإصلاح إلا بدعم من تكنولوجيا المعلومات. وتجدر الإشارة هنا إلى أن إصلاح الميزانية هذا لا يتعلق إلا بجوانب الإنفاق في الميزانية، ولا يأخذ في الاعتبار جانب الإيرادات. ومع ذلك، فإن الإصلاح المحاسبي (كجزء من إصلاح الميزانية) يراعي بالإضافة إلى ذلك الذمة المالية والنفقات والإيرادات.

الفرع الثاني: إصلاح القانون العضوي المتعلق بقانون المالية¹

¹ تم الاعتماد على أهم ما ورد في القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، ج ر رقم: 53 الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.

رغم التحديات التي عرفها الاقتصاد الوطني في مواجهة الصدمات الناتجة عن الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة، إلا أن الجزائر أجرت في السنوات الأخيرة مجموعة من الإصلاحات الهيكلية للاقتصاد والمالية العمومية، من خلال ترسيخ قواعد ومبادئ التسيير الجيد والحوكمة الرشيدة والشفافية. وقد توجهت هذه الإصلاحات الهيكلية في مجال المالية العمومية بإصدار قانون عضوي جديد متعلق بقوانين المالية في 2 سبتمبر سنة 2018 في الجريدة الرسمية رقم 53، حيث يحدد هذا القانون المبادئ والقواعد المتعلقة بالميزانية العامة للدولة، وحسابات الدولة وتنفيذ القوانين المالية، ويلغي هذا النص الجديد قانون 84-17 الذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات التي تفرضها المتغيرات والتطورات السياسية والاقتصادية الراهنة التي تعرفها الدولة، والذي تعثره الكثير من النقائص ومن أهمها أنه ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بأهداف، كما يتسم بالجمود والتعقيد. هذا القانون الجديد يعكس إرادة الدولة لإجراء إصلاحات قوية في مجال التسيير المالي، ولاسيما إصلاح الإطار الميزانياتي والمحاسبي للدولة، وإحداث تحول عميق في كفاءات تسيير المال العام، حيث أنه يركز على توجيه إدارة الإنفاق الحكومي وفقاً للنتائج المراد تحقيقها، أي الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج انطلاقاً من أهداف محددة وليس على طبيعة النفقات مثلما هو معمول به حالياً، كما سيتمح استقلالية أكبر للمسيرين في التصرف في الإعتمادات مقابل الالتزام بتحقيق الأهداف بما يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء.

يقوم هذا القانون الذي يحترم مبادئ الشفافية والوضوح في التسيير العمومي، ويحدد إطاراً جديداً لتنفيذ قوانين المالية، على ثلاث مبادئ رئيسية: تحسين كفاءة أداء التسيير العمومي، تعزيز المبادئ والقواعد المالية وتقوية شفافية المالية العمومية، وتقوية الرقابة البرلمانية للمالية العمومية.

- تحسين كفاءة أداء التسيير العمومي:

فيما يخص مبدأ تحسين كفاءة أداء التسيير العمومي، ينص القانون على إلزامية إعداد قانون المالية استناداً إلى برمجة متعددة السنوات تغطي ثلاث سنوات تسمح بتسيير ميزانياتي وفق رؤية متعددة السنوات بهدف تحسين ظروف إعداد قانون المالية وتوضيح الرؤية الاستراتيجية للسياسات القطاعية وإخضاع منظومة المالية العمومية لمنهجية كفاءة الأداء من خلال تعريف وتحديد مسؤوليات المسيرين (الأمرون بالصرف والمحاسبون) ومنحهم هامشاً من الحرية في التصرف بالنسبة لتوظيف الإعتمادات المالية الموضوعة رهن إشارتهم مقابل التزامهم بإنجاز الأهداف المحددة وتقديم الحساب حول النتائج.

- تعزيز المبادئ والقواعد المالية وتقوية شفافية المالية العمومية:

وبخصوص مبدأ تعزيز المبادئ والقواعد المالية وتقوية شفافية المالية العمومية، يؤسس هذا القانون أسس مالية جديدة من أجل تعزيز التوازن المالي وشفافية تسيير الميزانية، وتأطير الدين العمومي.

- تقوية الرقابة البرلمانية للمالية العمومية:

أما فيما يتعلق بتقوية الرقابة المالية للبرلمان، هذا الأخير الذي أصبح ضعفه واضح من ناحية تدخله في تسيير المال العام سواء تعلق الأمر بمرحلة إعداد قوانين المالية والتصويت عليها أو من خلال تتبع وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها، إلا أنه ومع القانون الجديد فقد تم تعزيز تقوية دور البرلمان الرقابي للسياسات العمومية، ويتجلى ذلك في التشاور القبلي من خلال تمكين هذه المؤسسة التشريعية من متابعة عملية إعداد وتحضير مشاريع قوانين المالية لكل سنة.

وقد مس هذا القانون في جوانبه أيضا موضوع محاسبة الدولة وهو موضوعنا، فضلا عن المحاسبة الميزانية التي تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية القائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها تشبه المحاسبة المالية لحد كبير قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، إضافة إلى تنفيذ محاسبة تحليل التكاليف والتي تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج. ويجب أن تكون حسابات الدولة في نظر القانون العضوي "منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخرصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية"¹. وبموجب أحكام المادة 68 من هذا القانون فإن المحاسب العمومي يتكفل بمسك وإعداد حسابات الدولة والسهر على مراعاة المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد من احترام القواعد المحاسبية وصدقية التسجيلات المحاسبية وكذا جودة الحسابات العمومية.

إن وجود هذه الأنواع الثلاثة من المحاسبات يسمح بقراءة أفضل للميزانية، وبتمكين المجتمع من خلال ممثليه من معرفة ما تمتلكه الدولة، وكيف تقوم بتعديل أصولها نتيجة لقرارات الميزانية المختلفة، وما هي التكاليف الحقيقية للسياسات العمومية. وبتطبيق أساس الاستحقاق، تسيير الدولة وكأنها مؤسسة خاصة إلا باعتبار الخصوصيات المرتبطة بتدخلات الدولة، فمن شأن أساس الاستحقاق أن يعكس الصورة الحقيقية لأصول وخصوم الدولة، مما يجعل المحاسبة العامة للدولة ترقى إلى مستوى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن عملية حصر أصول وخصوم الدولة ليست بالأمر الهين، لذلك تعمل وزارة المالية على إحصاء وجرد وتقييم كافة الأصول والخصوم. ويكون قانون المالية لسنة 2023 وكذا القانون المتضمن تسوية الميزانية للسنة نفسها أول قانون يحضر وينفذ وفقا لأحكام هذا القانون العضوي.² هذا القانون الذي سيخلق ديناميكية جديدة، وفلسفة مختلفة تماما في تسيير المالية العمومية، من خلال مطابقة الميزانية وبرامج الإنفاق مع أهداف الاقتصاد الكلي.

الفرع الثالث: أهداف مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة

إن إصلاح المحاسبة العمومية يندرج تحت مشروع أكبر لتحديث التسيير العمومي، وهذا يعني إصلاح الميزانية لضمان تحسين تسيير النشاط، واعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يهدف إلى توفير أداة تسيير إضافية والتقارب مع ممارسات القطاع الخاص، وهو الاتجاه السائد في العديد من الدول التي ترغب في وضع صورة للمالية العمومية أكمل

¹ المادة 65 من القانون العضوي رقم 18-15، مرجع سبق ذكره.

² المادة 89 من القانون العضوي رقم 18-15، مرجع سبق ذكره.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

من تلك التي يوفرها الأساس النقدي (ممتلكات الدولة، المخصصات، الالتزامات الخارجة عن الميزانية...). وفي إطار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية الذي أعدته وزارة المالية، تم اعتماد مشروع المخطط المحاسبي للدولة قصد تطوير النظام المحاسبي للدولة، وذلك بهدف الانتقال من نظام المحاسبة القائم على النقدية إلى نظام المحاسبة القائم على الاستحقاق بالاعتماد على معايير محاسبية مستمدة من المعايير الدولية كلما كان ذلك ممكنا، هذه المعايير من شأنها تقديم صورة أمينة للوضع المالي للدولة كما توفر المعلومات اللازمة لمستعملي القوائم المالية المبينة وفقا لمبادئ المصادقية والشفافية والوضوح.

ويهدف الإصلاح المحاسبي للدولة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للدولة إلى تحسين وصف عمليات المحاسبة، بالسماح بما يلي:¹

- توفير بيانات موثوقة وصادقة ودقيقة عن جميع الأنشطة المالية للدولة؛
 - توفير أداة فعالة لمراقبة استخدام المال العام من حيث الانتظام والعقلانية؛
 - إنتاج قوائم مالية في الوقت المناسب ومقروءة، تتكيف مع احتياجات المستخدمين وصانعي القرار من المعلومات؛ وبشكل أكثر تحديداً، بالإضافة إلى معرفة ومراقبة العمليات المالية، يجب أن يسمح بما يلي:
 - معرفة الذمة المالية من خلال جميع مكوناتها؛
 - تحديد تكلفة الخدمات؛
 - تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء الإدارة؛
 - تقديم معلومات مفهومة وذات صلة وموثوق بها وتسهيل المقارنات.
- من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن الهدف الأساسي من وراء إصلاح المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر هو الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق والامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي سبق وأن فصلنا في مزاياها، أي أن هدف الإصلاح هو تحقيق المزايا التي يفرزها تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقا لأساس الاستحقاق. كما أن هذا الإصلاح يضع فكرة إدارة المخاطر في مركز اهتمامات الحكومة ويشجع الإدارات على تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية لديها، أي الانتقال من ثقافة تنظيمية بحتة إلى إدارة المخاطر من خلال تعزيز آليات الرقابة الداخلية التي تشكل الرافعة المفضلة لتحسين جودة المحاسبة.
- كما يمكن تقسيم الحاجة من وراء إصلاح حسابات الدولة بالجزائر إلى قسمين: حاجات خارجية وأخرى داخلية، وهو ما يبينه الجدول الموالي:

¹ Ministère des finances, **avant projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'état**, règles de fonctionnement des comptes de l'état du plan comptable de l'état, DGC, 2014, p2.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

جدول رقم 12: الحاجة من وراء إصلاح حسابات الدولة بالجزائر

الحاجات الخارجية:	الحاجات الداخلية:
- تعزيز موثوقية الحسابات؛	- الانضمام للدول الأكثر تقدماً؛
- معرفة أملاك الدولة؛	- تخصيص أفضل للموارد؛
- بناء ميزانية صادقة؛	- خلق مؤشرات التكلفة؛
- القيادة من خلال الأداء؛	- الاستناد على أفضل ممارسات القطاع الخاص.
- تقييم الاستدامة على المدى الطويل؛	
- توحيد الإدارات.	

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على تقرير مجلس المحاسبة الفرنسي لسنة 2016 المتاح على الموقع:

www.ccomptes.fr

المطلب الثاني: أدوات التسيير المالي العمومي الجيد وفقا للمشاريع القائمة على مستوى وزارة المالية

كما رأينا سابقا فإن الإصلاح المحاسبي يهدف إلى إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق بدلاً من المحاسبة النقدية الحالية، ويهدف على وجه الخصوص من تحسين كفاءة الإنفاق العام من خلال توافر المعلومات ذات الصلة والموثوقة والصادقة، وكذا المساهمة في تصميم السياسات العمومية وتقييمها من خلال تأثيراتها من حيث التطور المالي وتطور الذمة المالية، وإنشاء حسابات الدولة تعكس بأمانة أصولها ووضعها المالي.

الفرع الأول: الشفافية المالية، الرهان الجديد للمحاسبة العمومية

فكرت الجزائر كغيرها من الدول في إيجاد حل لتجنب عيوب الأساس النقدي المطبق في المحاسبة العمومية، ورأت أن الحل الأنسب لتحقيق الكفاءة والفاعلية في القطاع العام بما يضمن تحقق الشفافية والمساءلة، هو القيام بإصلاحات مفادها استيراد الأسس المطبقة في القطاع الخاص وتطبيقها في القطاع العام، أو ما يعرف بالتسيير العمومي الجديد، والذي يحمل في طياته التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي المطبق في القطاع الخاص لتطبيقه في القطاع العام. حيث يقول Pierre Lassegue: "تسعى المحاسبة إلى تحقيق أهداف مختلفة تختلف باختلاف القطاع الذي تنشط فيه، حيث أن الهدف في القطاع العام ليس تحقيق الربح، والقواعد المحاسبية فيه خاصة جدا".¹ أي أن أي تعديل للمحاسبة الخاصة في القطاع العام يجب أن يتم وفقا للمبادئ الرئيسية للمحاسبة العمومية: الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، رقابة مجلس المحاسبة... وغيرها.

ويهدف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تقريب الممارسات المحاسبية في القطاع العام بالممارسات المحاسبية في القطاع الخاص، أي جعل الدولة تسيير وكأنها مؤسسة، وقد أدى ذلك إلى إدخال سلسلة كاملة من الممارسات أو المفاهيم الجديدة المستنبطة من محاسبة القطاع الخاص في المحاسبة العمومية مثل المبادئ العامة للمحاسبة والتصديق

¹ Pierre Lassegue, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, 11^e édition, Dalloz, Paris, 1997.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

على الحسابات من طرف أطراف خارجية على غرار الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ونهج جديدة للرقابة، إضافة إلى تبني معايير محاسبية مستوحاة من معايير IPSAS والتي تستند بدورها بشكل كبير على معايير IAS/IFRS.

1- المعايير المحاسبية الوطنية الجديدة المتبناة في الجزائر:

1-1- عرض المعايير المحاسبية الوطنية للدولة:

من أجل تحقيق أهداف الإصلاح الآتفة الذكر، وكجزء من إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، تم تصميم مخطط المعايير المحاسبية للدولة Recueil des normes comptables de l'Etat مستوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية الوطنية والدولية الرئيسية (SCF, IFRS, IPSAS) المطبقة على القطاعين الخاص والعام وتكييفها مع الخصائص الوطنية من قبل لجنة من الخبراء المحاسبين والمختصين في المحاسبة العمومية. ويوضح الجدول الموالي المعايير التي ترغب الجزائر في تبنيها، والتي بلغ عددها 17 معيار حسب ما ورد في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة.

جدول رقم 13: قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة

المعايير التي تم إدراجها في المشروع		
رقم المعيار	اسم المعيار	المصدر الذي اعتمد عليه
01	عرض القوائم المالية Présentation des états financiers	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 1
02	جداول التدفقات النقدية tableaux des flux de trésorerie	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 2
03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية produits des opérations sans contrepartie directe	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 23
04	المصاريف les charges	المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 2
05	مكونات خزانة الدولة les composantes de la trésorerie de l'Etat	المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 10
06	الديون المالية والأدوات المالية لأجل Dettes financières et instruments financiers à terme	المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 11
07	المساهمات والديون الملحققة Participations de l'Etat et créances rattachées	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 07
08	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية Présentation des informations budgétaires dans le reporting	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 24
09	التبثبات المعنوية immobilisations corporelles	المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 06
10	التبثبات غير المعنوية immobilisations incorporelles	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 31
11	المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة Les provisions, passifs éventuels et actifs	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 19

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

	éventuels	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 09	الايراد من المعاملات التبادلية Les produits des opérations avec contrepartie directe	12
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 12	المخزون Stocks	13
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 13	عقود الإيجار contrats de location	14
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	15
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 03	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables	16
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 09	ديون الأصول المتداولة les créances de l'actif courant	17

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014.
- Ministère de l'Economie des finances et de l'industrie, recueil des normes comptables de l'Etat, France, Janvier 2004.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الدولة الجزائرية أخذت بعض المعايير المحاسبية من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام دون أدنى تغيير، في حين أنها توجهت نحو تكييف بعض المعايير بما يتماشى والبيئة الجزائرية تماما كما فعلت فرنسا، من خلال إدخال تعديلات على المعايير المحاسبية الدولية شملت تغيير التسمية وآليات وإجراءات تطبيقها في الواقع. من هنا يمكن أن نستنتج ملاحظة هامة، وهي أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لا يحتم على الدول تبني معاييرها كما هي، وإنما يسمح بتكييفها بما يتلاءم وبيئة كل دولة، بشرط احترام مضمون المعيار.

1-2- تنفيذ المعايير المحاسبية الوطنية للدولة:

كخطوة أولى، ومن أجل ضمان تكييف وتبني المعايير المحاسبية للدولة، تم تقديم مخطط المعايير المحاسبية للدولة من أجل إثرائه وتعزيزه إلى الهياكل المعنية بتطبيقه، على غرار مديريات وزارة المالية بها فيها المفتشية العامة للمالية IGF وكذا مجلس المحاسبة، ومن ثمة ستقدم النسخة المعدلة المستندة إلى الملاحظات والتعديلات التي أدخلتها الهياكل المذكورة أعلاه إلى لجنة مؤلفة من رؤساء الإدارات الوزارية الرئيسية للموافقة عليها. وسينشر مخطط المعايير المحاسبية النهائي بموجب مرسوم وزاري، وفقاً للمادة 45 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصراف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها؛ كما يجب أن يؤدي إصلاح النظام المحاسبي للدولة إلى الإدخال التدريجي للمخطط المحاسبي الجديد للدولة.¹

¹ Ministère des finances, ADETEF, compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008, Alger, p22-24.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

2- التصديق على الحسابات

من المهم أن نذكر أن مشروع إصلاح محاسبة الدولة يحمل في طياته التطور المستقبلي للرقابة على المالية العمومية الوطنية من منظور الحاجة إلى تحقيق الجودة والصدق والصورة الوافية للحسابات العمومية، وبالتالي تغير دور مجلس المحاسبة، هذا الأخير الذي يتوقع أن يصبح لاعبا رئيسيا في عملية مراقبة النتائج المتحصل عليها في إطار منطوق الأداء. فالمحاسبة ليست مجرد أداة تسيير، ولا تقتصر على الدور المعلوماتي فحسب، فهي أيضا أداة لتوفير المعلومات وللرقابة، ولذلك يعد التوحيد والمصادقة على الحسابات امتداداً للإنتاج المحاسبي من خلال ضمان تماسكه وفهمه وبالتالي موثوقية المعلومات.¹

ولقد نصت المادة 88 من القانون العضوي رقم 15-18 على ضرورة إرفاق مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية بتقريرين لمجلس المحاسبة على أن يتضمن التقرير الأول نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة المالية المعنية وتسيير الإعتمادات المالية التي تمت دراساتها على ضوء البرامج المنفذة، أما التقرير الثاني فيتعلق بتصديق حسابات الدولة حسب المبادئ النظامية والصدق والوفاء، ويدعم هذا التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض.² فمن خلال هذه المادة نستنتج أن القانون العضوي الجديد سيوسع من دور مجلس المحاسبة من خلال تعزيز روابطه مع البرلمان، لاسيما في مجال الرقابة والتقييم، ويجعله مطالبا بمهمة التصديق على انتظام حسابات الدولة وصدقها ووفائها بدءاً من تنفيذه. كما تجدر الإشارة هنا أن محافظي الحسابات مدعوون أيضا للتصديق على الحسابات في ظل المحاسبة العمومية الجديدة، حيث أن مفهوم التصديق على الحسابات كان حصراً على ممارسات الشركة، وذلك من أجل تلبية متطلبات مموليها، حيث أنه لا يوجد نص على تصديق الحسابات العمومية من قبل محافظي الحسابات في القانون الجزائري. ومع ذلك، فإن تصديق الحسابات بدأ يظهر في القطاع العام، ذلك أن التصديق التقليدي للانتظام الذي يقدمه المحاسب العمومي بتوقيع قوائمه المالية غير كاف. ففي فرنسا مثلاً وبالنسبة للدولة، أوكلت وظيفة التصديق إلى مجلس المحاسبة، أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمستشفيات فيتم تصديق حساباتهم من قبل محافظي الحسابات.³

هذه الرؤية هي جزء من رغبة بلدنا في إنشاء نموذج جديد لتسيير المالية العمومية يعتمد على أسس رقابية أكثر عقلانية وأكثر علمية وأكثر احترافية، وتمشياً مع المعايير الدولية.

3- الآليات الجديدة للرقابة المالية في القطاع العام: نحو مراقبة حقيقية لمخاطر الميزانية

سبق وأن رأينا أن مشروع عصرنة أنظمة الميزانية يحمل في طياته إعادة تعريف وظائف الرقابة المالية، بهدف تهيئة ظروف تحقيق التوازن بين احترام استقلالية المسيرين والحفاظ على أداة مراقبة لا غنى عنها لإدارة المالية العمومية، مما

¹ Sébastien Kott, **Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics**, Editions Economica , paris, 2017, pp15-16.

² المادة 88 من القانون العضوي رقم 15-18، مرجع سبق ذكره.

³ Bernard Adans et Laurent Paumelle, Op.cit., p21.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يعني حدوث تطور من الرقابة المالية إلى مراقبة مخاطر الميزانية. إن تنفيذ القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية سيؤدي إلى الحاجة إلى إصلاح شامل لمؤسسة الرقابة المالية، فكما هو معلوم حالياً يتم تطبيق الرقابة المالية المسبقة الموجهة نحو رقابة انتظام المعاملات؛ غير أن مشروع الإصلاح يهدف إلى إعادة تركيز الرقابة المالية على التحكم في تنفيذ القوانين المالية، لاسيما من خلال تحديد مخاطر الميزانية والاحتياط لها بالإضافة إلى جودة المحاسبة الميزانية، كما سيحث على تنفيذ أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى بناء نظم معلومات أكثر تكاملاً، من أجل تلبية توقعات الرقابة الديمقراطية التي تهدف إلى تحسين استخدام المالية العمومية.

الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي الجديد للدولة

إن إصلاح محاسبة الدولة يحمل في طياته تغيير تنظيم محاسبي جديد للدولة، وهو ما سنحاول الوقوف عليه.

1- المحاسبة الجديدة للدولة ثلاثية الأبعاد:

كما هو معلوم، وكما أشرنا مراراً وتكراراً أن المحاسبة المعتمدة حالياً في الجزائر هي محاسبة نقدية بحتة، وقد ثبت عدم قدرتها على تحقيق أهداف المساءلة والشفافية وتقديم الحسابات، كما أنها لا تجيب على الأسئلة الأساسية التالية: من المسؤول عن السياسات العمومية؟ ما هي تكلفة هذه السياسات؟ ما هو أداء الإجراءات الحكومية وفعاليتها وكفاءتها؟ وما هي النتائج التي تحققت في هذا المجال وتأثيرها على الحياة اليومية للمواطنين؟؛ إن الإجابة على هذه الأسئلة تشكل على وجه التحديد الأساس الذي يستند عليه إصلاح القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وإصلاح المحاسبة على أساس استيراد المبادئ التي أثبتت نفسها بالفعل في القطاع الخاص، وهي:¹

- أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يسمح بإدراج الحقوق الملزمة والذمة المالية والالتزامات خارج الميزانية العمومية للدولة وصدق ووفاء الحسابات؛

- محاسبة التكاليف التي تسمح بتقييم تكاليف وأداء الخدمات العمومية.

وعليه، عمل القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية في مادته 65 على إلزام الدولة الجزائرية بمسك الحسابات الثلاث: "محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معانة الحقوق والواجبات، وكذلك مسك محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملزم بها في إطار البرنامج".

¹ Hantem Aziz, L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc, 2017, p9, sur le lien : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01540198/document>

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

هذه البنية المحاسبية الجديدة للدولة مستوحاة إلى حد كبير من معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى "تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني"¹، وفيما يلي نقدم شرح مختصر لهذه الأنواع من المحاسبة:

1-1- المحاسبة الميزانية:

إن المحاسبة الميزانية هي الشكل الشائع للمحاسبة العمومية، وقد احتلت تقليدياً مكاناً مهماً جداً في أنظمة الموازنة الفرانكوفونية. وقد اعتبرت ولا تزال في النظام المحاسبي الحالي المحاسبة الرئيسية للدولة الجزائرية، وقد تم الإبقاء عليها حالياً في مشروع إصلاح محاسبة الدولة، فهي:²

- تتعامل مع اعتمادات الدفع: يتم الاعتراف بالإيرادات في وقت التحصيل والنفقات في وقت الدفع؛
- وتشمل أيضاً حساب الالتزامات: حيث تتبع بشكل منهجي تسوية أو جمع الأموال العام؛ كما تسمح بمعرفة نفقات الميزانية المدفوعة وإيرادات الميزانية المجمعة وحالة صندوق الدولة؛ كما أنها مكتملة بمحاسبة الالتزامات لقياس استخدام الإعتمادات المفتوحة في قانون الموازنة.

وتهدف إلى هدفين أساسيين هما: تمكين وزارة المالية من الحصول على المعلومات التي تحتاجها لإدارة شؤونها المالية العامة بفعالية، وكذا تزويد المسيرين العموميين في كل إدارة بالمعلومات التي يحتاجونها لتسيير الخدمات العمومية بفعالية وكفاءة.³

1-2- المحاسبة العامة:

وهي محور الإصلاحات التي قامت بها الدولة، والتي سيتم إنشاؤها بموجب القانون العضوي، حيث تعتمد على أساس الاستحقاق أي تأخذ بعين الاعتبار العمليات للسنة التي تتعلق بها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل. إن إنشاء محاسبة استحقاق حقيقية تميز الاعتراف بحقوق وواجبات الهيئة العمومية يوفر فرصة لجميع أولئك الذين يريدون معرفة الخدمات التي يقدمها جهازه الإنتاجي والحصول على فكرة دقيقة على واقعها المالي. يتم توحيد هذا البعد من الشفافية من خلال مجموعة واسعة من المعلومات المالية التي يتيحها النظام المحاسبي الجديد، لأنه لم يعد مجرد سؤال حول ما للهيئة العمومية في صناديقها، وهو المنطق السائد في النظام الحالي، ولكن لتقدير ثروتها وديونها والالتزامات التي يمكن تقديمها في سبيل فهم أفضل للنتائج المحققة والوضع المالي في المدى المتوسط والطويل.⁴

¹ Siankolouté Sambou, Jacques Spindler (Préfacier), **Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?**, l'Harmattan, Paris, 2014, p5.

² Direction de la réforme budgétaire, MCF, **La nouvelle comptabilité de l'Etat Une comptabilité à trois dimensions**, France, 2005. Sur le lien <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/textes-et-lois/ordonnances/reformes/comptabilite/1298-la-nouvelle-comptabilite-de-l-etat-une-comptabilite-a-trois-dimensions-1/file>

³ François Roger Cazala, **structures et procédures pour le renforcement de la discipline et de la responsabilité financière**, in Michel Bouvier (dir.), la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde, actes de de la IVème Université de Printemps de Finances Publiques, LGDJ, Paris, 2009, p38.

⁴ Hantem Aziz, Op.cit, p9.

تعتبر العلاقة بين المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة هدفا هاما، فالمحاسبة العامة يجب أن توفر معلومات مفيدة لوضع الميزانية وفهم تنفيذها، ومن دون رابط منطقي بينهما، فإنه قد يتحصل على نتائج مختلفة، فلا يمكن الحصول على المعلومات المتاحة إلا من خلال المحاسبة العامة على أساس مبدأ الاستحقاق. بعبارة أخرى، فإن الصدق المالي يسير جنبا إلى جنب مع مبادئ صدق الحسابات والصورة المخلصة لأصول الدولة ووضعها المالي.

1-3- محاسبة تحليل التكاليف:

يبدو من الغريب أن القطاع العام لا ينشئ محاسبة تحليل التكاليف، مثل تلك التي تضعها الشركات الخاصة؛ إن معرفة تكلفة إدارة الخدمات تجعل من الممكن قياس الانحرافات عن توقعات الميزانية، وإجراء المقارنات وتسهيل الرقابات. إن هذا التذكير البسيط بأهداف محاسبة التكاليف يجب ألا يحجب صعوبات إنشائها في القطاع العام مقارنة بتلك المواجهة في القطاع الخاص التي يتم فيها أخذ جميع التكاليف في الاعتبار لأن محاسبتها تتم بوضوح عند ظهورها، أما في الهيئة العمومية فليست كل التكاليف واضحة فالنفقات والمصروفات المتكبدة لا تعطي نظرة دقيقة للتكاليف الاجتماعية، أي أنه لا يمكن القيام بمحاسبة التكاليف في القطاع العام من الإعتمادات المدرجة في الميزانية فحسب، بل يجب أن تتضمن أيضاً تكاليف ضمنية وتكاليف خارجية.¹

وقد تم إدراج المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة تحليل التكاليف في القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية رقم 15-18، سيرا على ما هو متعارف عليه في محاسبة القطاع الخاص، ذلك أن هذا النوع من المحاسبة يسمح بمعرفة أفضل بالتكلفة، كما يهدف إلى توفير مزيد من المعلومات للبرلمان عن الموارد المعبأة فعلا بواسطة برنامج أو عمل السياسات العمومية لتحقيق أهدافه، وبالتالي فهي أداة ملائمة ودائمة في عملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات، وتحسين مراقبة السياسات العمومية.

فلن تبقى الميزانية في ظل هذا القانون العضوي الجديد مقدمة حسب طبيعة النفقات (نفقات التسيير، نفقات التجهيز.. إلخ)، وإنما عن طريق السياسات العمومية (الأمن، الثقافة، الصحة، العدالة، إلخ) والتي ستسمى مهام Missions؛ وبذلك يكون البرلمان والمواطن قادرين على تقدير مجمل الوسائل المستخدمة لتنفيذ كل سياسة من سياسات الدولة، كما يكون المواطن على علم بأي سياسة عمومية أو مهمة خصص لها المال المحصل من ضرائبه.²

¹ Gérard Cliquet, Gérald Orange, **Organisations privées, organisations publiques, Publications de l'Université de Rouen et du Havre**, France, 2002 , p346.

² Guide pratique de la LOLF Comprendre le budget de l'État, Édition juin 2012, sur le lien : https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf2012.pdf

وقد أكد القانون العضوي المتعلق بقانون المالية رقم 18-15 على التكامل بين المحاسبة العامة (المحاسبة على أساس الاستحقاق) المثرية إلى حد كبير، والمحاسبة الميزانية (المحاسبة النقدية) المكيفة وفقا لهانوات التسيير العمومي الجديد، ومحاسبة تحليل التكاليف على الوسائل المخصصة لتنفيذ الإجراءات داخل البرامج.

2- مبادئ المحاسبة العمومية المشتركة مع مبادئ المحاسبة المالية للشركات

عادة يتم الاعتراف بالانتظام والصدق والوفاء كمبادئ محاسبية عامة، حتى إذا كان يُنظر إلى الوفاء أحياناً على أنه هدف أكثر من أنه مبدأ. وقد تم ذكر العديد من المبادئ المحاسبية في مخطط المعايير المحاسبية للدولة الذي أعده المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع وزارة المالية، وفيما يلي نذكر باختصار قائمة المبادئ المحاسبية التي وردت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة:¹

- مبدأ الانتظام: هذا المبدأ يعني أن المحاسبة تتوافق مع القواعد والإجراءات المعمول بها.

- مبدأ الصدق: وفقاً لهذا المبدأ، يتم تطبيق القواعد والإجراءات المعمول بها بطريقة تعكس بصدق المعرفة التي يملكها المسؤولون عن تأسيس الحسابات للواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

إن مفهوم الصدق غائب عن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي يحدد بدله مبدأ الموثوقية. فالمعلومات تكون موثوقة إذا كانت قابلة للتحقق، محايدة ومخلصة، أي أنها تتمسك بالواقع. كما يعكس التعبير الإنجليزي "وجهة نظر حقيقية ونزيهة" *true and fait view* فكرة الأمانة والنزاهة والولاء في محتوى المعلومات، بالقرب من مفهوم الصدق المنصوص عليه في مشروع إصلاح محاسبة الدولة بالجزائر. سنرى لاحقاً أن الموثوقية هي أحد مكونات مبدأ "المعلومات الجيدة" المستخدمة في المعايير المحاسبية للدولة.²

- مبدأ الوفاء: لا يتم تعريف مبدأ الوفاء بشكل مباشر، فعندما لا يكون تطبيق متطلبات المحاسبة كافياً لإعطاء صورة حقيقية ونزيهة يجب تقديم معلومات إضافية في الملحق. علاوة على ذلك، إذا كان تطبيق القاعدة في حالة استثنائية غير ملائم لإعطاء صورة وافية، يجب أن يتم استبعادها من هذه القاعدة من خلال الإشارة إلى هذا الاستثناء وتبريره في الملحق مع الإشارة إلى تأثيره على الحسابات.

تجدر الإشارة هنا إلى أن مبادئ الانتظام والصدق والوفاء متداخلة إلى حد كبير، بل حتى إنه لا يمكن الفصل بينها، والسؤال المطروح هنا: ألا يؤدي مبدأ الصدق إلى إضعاف تطبيق مبدأ الانتظام من جهة بسبب عدم اكتمال المعرفة التي يمتلكها الأشخاص المسؤولون عن إعداد الحسابات للواقع، ومن جهة أخرى، عن الطبيعة الذاتية للأهمية النسبية للأحداث المسجلة؟ وبنفس الطريقة، كما هو مذكور في مبدأ الوفاء، يمكن أن يؤدي احترام هذا المبدأ إلى قيام المحاسب بتعطيل قاعدة محاسبية، مما يتعارض مع الانتظام.³

¹ Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, **avant projet de recueil des normes comptables de l'état**, op.cit, pp8-10.

² Monique Calvi-Reveyron, **L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité**, Cahier de recherche n° 2010-12 E2, 2010, p5.

³ Idem, p7.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

- مبدأ استقلالية الدورات: يرتبط هذا المبدأ بمبدأ الدورة المحاسبية التي تقدر بسنة عادة. يهدف مبدأ الفصل بين الدورات إلى تحميل كل سنة مالية بالأعباء والمنتجات التي تمهها بفعالية وتلك التي تخصها فقط.
- مبدأ استمرارية الاستغلال: وفقا لهذا المبدأ، ستواصل الدولة العمل في المستقبل المنظور، كما ترتبط جميع تقييمات الذمة المالية بافتراض استمرارية العمل.
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: إن تناسق المعلومات المحاسبية في الفترات المتتالية يعني الحفاظ على القواعد والإجراءات المحاسبية، فثبات الطرق المحاسبية ضروري لإجراء مقارنات بين الدورات وقياس تطور الاتجاه وتحليل الأداء. وبمكّم إجراء التغييرات في السياسات والطرق المحاسبية فقط إذا كانت تساهم في عرض أكثر دقة للقوائم المالية، على أن تفسر أي تغييرات لها تأثير كبير على النتيجة في الملاحظات على القوائم المالية.
- مبدأ المعلومة الجيدة: ينص هذا المبدأ على أن المحاسبة يجب أن تستوفي الخصائص النوعية التالية: الوضوح intelligibilité، الملائمة pertinence، الموثوقية fiabilité (والتي سبق وأن تم شرحها بالتفصيل خلال التطرق للإطار المفاهيمي لمجلس IPSAS في الفصل الثاني)، وإن كان هناك اختلاف في المصطلحات فقط، إلا أن المعنى واحد. إضافة إلى مبادئ أخرى يمكن استنباطها من الجزء الخاص بالاعتبارات الكلية من مخطط المعايير المحاسبية للدولة، على غرار مبدأ عدم المقاصة ومبدأ التكلفة التاريخية.
- تجدر الإشارة إلى أن قائمة المبادئ المختارة ليست شاملة، وأن عدم وجودها لا يعني أنها غير قابلة للتطبيق كما ورد في مخطط المعايير المحاسبية للدولة.¹

3- القوائم المالية الواجب إعدادها في ظل المحاسبة العمومية الجديدة:

- إن المحاسبة العامة هي محور الإصلاحات القائمة، وكما هو معلوم فإن مخرجات المحاسبة العامة تظهر في شكل قوائم مالية سنوية، تهدف عموماً لإعطاء صورة حقيقية وعادلة للذمة المالية للدولة، ووضعيتها المالية، والتدفقات النقدية، فضلاً عن أدائها. وتتبع هذه القوائم آثار المعاملات والأحداث بتجميعها في فئات كبيرة حسب خصائصها، وتشكل ما يسمى بعناصر القوائم المالية؛ تتمثل العناصر المرتبطة مباشرة بتقييم الوضعية المالية في الأصول و الخصوم، أما العناصر التي تقيم الأداء فهي النواتج والأعباء.
- وحسب ما ورد في المعيار IPSAS1 فإن القوائم المالية هي عبارة عن تمثيلية مهيكلية للوضعية المالية والمعاملات المحققة من طرف الهيئة، وتهدف هذه القوائم إلى توفير معلومات حول الوضعية المالية والأداء المالي والتدفقات النقدية للهيئة، والتي سوف تفيد مجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد وتقييمها.
- وعلى وجه الخصوص، توفر القوائم المالية معلومات:²

- عن المصادر، وتوزيع الموارد المالية واستخدامها؛

¹ Conseil National De La Comptabilité, Ministère Des Finances, Avant Projet De Recueil Des Normes Comptables De L'état, Op.cit, p8.

² Idem, p19.

القطاع العام

- عن الطريقة التي تمول بها الهيئة أنشطتها وتلبي احتياجاتها من التدفقات النقدية؛
- مفيدة من أجل تقييم قدرة الهيئة على تمويل أنشطتها، وعلى الوفاء بالتزاماتها وخصومها؛
- عن الوضعية المالية للهيئة وتقييمها؛
- مفيدة من أجل تقييم الأداء الشامل للهيئة من حيث تكلفة الخدمة والكفاءة والإنجازات.

وهناك أربعة قوائم محاسبية موجزة مقدمة في مخطط المعايير المحاسبية للدولة، وهي تقريبا نفسها التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا أن الأسماء وكذا التقسيم مختلف فقط، حيث تشمل القوائم المالية الواجب إعدادها بحسب المعيار رقم 1 ما يلي: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، عندما تقوم الهيئة بإتاحة الميزانية المعتمدة للجمهور مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كعمود موازنة في القوائم المالية، وأخيرا قائمة الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى؛ أما في الجزائر فتتمثل في كل من:¹

3-1- الميزانية العمومية المقدمة في شكل قائمة الوضعية المالية الصافية: (انظر الملحق رقم 03)

لا تختلف قائمة الوضعية المالية الصافية عن نظيرتها في المؤسسات الخاصة، حيث تمثل الوضعية المالية الصافية الفرق بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتمثل الوضعية المالية الترجمة المالية والمحاسبية لمفهوم الذمة المالية.² وتعرف الميزانية أو قائمة الوضعية المالية الصافية وفقا للمعايير الدولية 1 IAS و 1 IPSAS بالطريقة التالية: "بصرف النظر عن طريقة التقديم المطبقة، يجب على المنشأة أن تفسح لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد اثني عشر شهرا".³ ومن خلال الملحق رقم 03 يتضح لنا أنه يتم تقديم الوضعية المالية الصافية في قائمة، يتم تأسيسها في نهاية السنة المالية، وتشمل:

- الأصول: التي تدرج عناصر الذمة المالية ذات المنافع الاقتصادية الإيجابية للدولة، وتتكون أساسا من الأصول الثابتة والأصول المتداولة وتسويات الدورة؛
- الخصوم: تتكون من الالتزامات تجاه الغير الناتجة عن أحداث سابقة، وتتطلب تسويتها تدفق الموارد لصالح الغير، دون أي نظير متوقع منهم بعد تاريخ نهاية الدورة. تشمل الخصوم على مؤونات للمخاطر والأعباء والديون المالية والديون غير المالية والخصوم الأخرى وتسويات الدورة.

¹ Idem, p7.

² Idem, p5.

³ Jean Bernard Mattret, **la comptabilité publique manuel**, collection finances publiques, éditions bruyant, 1ère édition, Bruxelles, 2016, p175.

بالإضافة إلى ذلك، تحتوي هذه القائمة على خاصيتين: أولاها أنها تعزل عنصر "الخزينة TRESORERIE" عن الأصول والخصوم، كما أنها تشمل على بند "الوضعية الصافية SITUATION NETTE" الذي لا يمكن التوفيق بينه وبين الأموال الخاصة للمؤسسة لأنه لا يتضمن أي رأس مال أولي أو ما يوازي ذلك.

3-2- قائمة الأداء المالي (أو ما يعرف بجدول حسابات النتائج):

تعرف قائمة الأداء المالي وفقا للمعيار 1 IPSAS بالطريقة التالية: "يتعين إدماج كل عناصر الأعباء والمنتجات المسجلة خلال الدورة في الرصيد، ما لم ينص معيار محاسبي دولي في القطاع العام خلاف ذلك". وعلى المستوى الوطني، فإن قائمة الأداء المالي (المعادلة لنظيرتها في القطاع الخاص) تعرف على أنها بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز الأداء المالي أو النتيجة الصافية للسنة المالية.¹

أي أن هذه القائمة تبرز من خلال تحديد رصيد الأعباء والمنتجات، وينبغي لتحديد هذا الرصيد حسب ما ورد في مخطط المعايير المحاسبية للدولة أن يكون هناك ثلاثة قوائم: قائمة الأعباء الصافية للسنة (انظر الملحق رقم 04)، قائمة الإيرادات السيادية الصافية (مثلا الإيرادات الجبائية، انظر الملحق رقم 05)، وقائمة تحديد رصيد العمليات للسنة المالية (الفرق بين نتائج القائمتين السابقتين، انظر الملحق رقم 06).

3-3- جدول التدفقات النقدية:

يتميز بين التدفقات المتصلة بالنشاط وتدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، ويهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية وكيفية استخدام المال العام، خلال الفترة، وتبويب التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها. (انظر الملحق رقم 07)

حيث تمثل التدفقات المتصلة بالنشاط الفرق بين الإيرادات والنفقات الناتجة عن النشاطات الحكومية للدولة خلال الفترة السنوية، أما تدفقات الاستثمار فتتمثل الفرق الإيرادات الناتجة عن تنازل الدولة عن بعض ممتلكاتها لصالح الأفراد أو المؤسسات والنفقات المدرجة في الموازنة العامة للدولة من أجل شراء الاستثمارات لتحقيق النفع العام للمجتمع، في حين أن تدفقات التمويل تمثل الفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الإقراض والنفقات الناتجة عن عملية الإقراض.

3-4- الملحق:

يوفر جميع المعلومات المفيدة لفهم وتفسير البيانات المقدمة في هذه القوائم المالية، في شكل جداول تفصل بعض النقاط في الوثائق الموجزة. وقد ورد تعريفه في النظام المحاسبي المالي على أنه وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشف المالية، ويوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات

¹ المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المفيدة لقارئ الحسابات. يتم إقفال القوائم المالية تحت مسؤولية المحاسب العمومي في تاريخ نهاية الدورة، وتعرض بالعملة الوطنية وفقاً لمبدأ الوحدة النقدية.

4- تطور دور أعوان تنفيذ ميزانية الدولة في ظل إصلاح محاسبة الدولة 4-1- تطور دور المحاسب العمومي:

في حين أن الاتجاه الحالي للإصلاح المحاسبي للدولة يتمحور حول دمج جميع موارد الدولة أو ما يعرف بالذمة المالية للدولة في المحاسبة العمومية عوض الاختصار فقط على محاسبة الميزانية التي تهتم فقط بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالصندوق، فإن المحاسب العمومي ينتظره دور محوري جديد، حيث سيصبح مسؤول عن مراقبة جودة المعلومات المحاسبية القائمة وفقاً لأساس الاستحقاق وعن ضمان المعلومات المحاسبية في محتواها وفي وقتها. فالدور الجديد للمحاسب العمومي في ظل مسك محاسبة عامة يكمل ويتجاوز مسؤولياته السابقة، فضلاً عن الدور الجديد الذي سيقوم به في مجال الرقابة الداخلية، بهدف التصديق على الحسابات.

بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن يصبح المحاسب العمومي لاعباً رئيسياً في توحيد الحسابات ونشر وتقييم المعلومات المحاسبية، كما يجب أن يمنع المخاطر المالية وأن يشارك في تحسين التسيير المالي العمومي. كما أن التحكم في المخطط المحاسبي الجديد للدولة يدخل ضمن الاختصاصات الحصرية للمحاسب.

وقد نصت المادة 65 من القانون العضوي رقم 18-15 على أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخصصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية، مما يعزز من متطلبات جودة المحاسبة، التي لطالما كانت الشغل الشاغل للمحاسب العمومي، ولكن المشرع العضوي قد أوضح دوره من خلال التأكد من أنه يضمن الامتثال لمبادئ المحاسبة ويضمن على وجه الخصوص صدق التسجيلات المحاسبية والامتثال للإجراءات. ومع ذلك، فمن خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية يمكن تلبية متطلبات الجودة المحاسبية هذه.

4-2- تطور دور الأمر بالصرف:

تتمثل المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الميزانية العامة للدولة في عمليات 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.¹

المطلب الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة

تم تغيير محاسبة الدولة بشكل عميق في فلسفتها، ذلك أنها تحولت نحو منطق يسمح بنقل مزيد من الشفافية في التسيير العمومي من خلال اعتماد محاسبة الذمة المالية، وعليه تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP-

¹ Ministère des finances, direction général du budget, **manuel fonctionnel des procédures : gestion des dépenses de l'Etat**, 2006, p338.

ADETEF¹ بإعداد مخطط محاسبي للدولة يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ومن أجل ذلك قام ADETEF بالعديد من الدراسات التشخيصية والتحليلية لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال اعتماده على المدونة الحالية لحسابات الخزينة NCT، وكذا على المخطط المحاسبي لسنة 2002 للدولة الجزائرية، وعلى المعايير المحاسبية الوطنية الجزائرية المستوحاة من IFRS التي صدرت سنة 2010.

الفرع الأول: مبادئ تصميم المخطط المحاسبي للدولة

اعتمد مكتب الاستشارات الفرنسي ADETEF عند إعداد المخطط المحاسبي للدولة على المبادئ التالية:²

- خصوصيات الدولة الجزائرية: تم العمل على جعل المخطط المحاسبي الجزائري المقترح متوافق مع المبادئ التي وضعتها المعايير المحاسبية الدولية IPSAS مع مراعاة خصوصيات الدولة الجزائرية. ولتحقيق هذه الغاية، تعين إنشاء لجنة مختصة لتحديد المعايير الوطنية التي ينبغي الإبقاء عليها، من أجل التنفيذ السليم للمخطط في المستقبل.
- إعادة هيكلة الحسابات: وبالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن أحد أهداف الإصلاح الحالي هو تمكين الدولة من تسجيل العمليات المالية والميزانية، بغية المضي قدماً في المساواة الشاملة على الحسابات في أقرب وقت ممكن؛ حيث يتطلب هذا المبدأ إعادة هيكلة الحسابات التي سجلت معاملات قديمة لم تنتهي بعد بتحميلها في حساب النتائج وهذا قبل أول ميزانية افتتاحية لتطبيق المخطط المحاسبي للدولة.
- إعادة تنظيم شبكة المحاسبين: وأخيراً، ينبغي إعادة التفكير في تنظيم شبكات المحاسبين فيما يخص الإيرادات الجبائية، يمكن أن يترجم بإقامة نظام القباضين الرئيسيين المركزيين للوكالات المالية المكلفة بتركيز عمليات الوكالات المالية على المستوى الولائي أو الجهوي. هذا الحل يأخذ في الحسبان التنظيم الحالي، أين يوجد أكثر من 800 محاسب معتمد قائم على عمليات تحصيل الإيرادات التي تقع تحت مسؤوليتهم، وأغلبيتهم يقومون بمتابعتها يدوياً، مما يصعب تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة.
- ففي الواقع، يتطلب إعداد القوائم المالية الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وجود عدد محدود من المحاسبين المركزيين لضمان جودة المعلومات المقدمة واكتمالها وموثوقيتها، ولذلك سيكون ترشيد التنظيم الإداري (منصب المحاسب العمومي) أساسياً للتنفيذ السليم لهذا الإصلاح.

الفرع الثاني: تصميم المخطط المحاسبي للدولة

أجري العمل التحضيري للمخطط المحاسبي للدولة من خلال ورشات عمل تمثيلية لجميع الهياكل المعنية: المديرية التابعة لوزارة المالية بما في ذلك المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة وبعض الوزارات المنفقة.

¹ GIP-ADETEF : Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.

² Ministère des finances, **Recueil du plan comptable de l'état**, PCE, DGC, 31 janvier 2008, p4.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

وعليه تم إنشاء لجنة لتوحيد استنتاجات ورشات العمل؛ حيث تم تعيين ممثلي الهياكل من المديرية العامة للمحاسبة وجميع المديريات التابعة لوزارة المالية ومجلس المحاسبة ووزارة الأشغال العمومية والنقل من خلال التسلسل الهرمي، كجزء من هذه اللجنة المكلفة بتنفيذ العمل المتعلق بالمخطط المحاسبي للدولة PCE. وعلى هذا النحو، أدى عمل هذه اللجنة بمساعدة مكتب الاستشارات ADETEF إلى تصميم¹:

- إطار المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على مدونة حسابات الدولة؛
- إطار المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على مخطط الكتابات المحاسبية **Schémas d'écritures comptables**.

1- عرض المخطط المحاسبي للدولة:

بصفة عامة، توصف نفقات الدولة في سلسلة متكاملة للإنفاق: الالتزام و التصفية والأمر بالصرف، وبنفس الطريقة توصف إيرادات الدولة في سلاسل متنوعة من الإيرادات: الإثبات والتصفية والتحصيل؛ ومن أجل الامتثال لمبدأ الشمولية يتم وصف جميع عمليات الدولة، دون تخفيض أو تعويض، في حسابات الدولة الواردة أدناه. وتجدد الإشارة إلى أن هيكل الحسابات التي يتضمنها المخطط المحاسبي موزعة على أصناف متجانسة تسمى أقسام ويبلغ عددها ثمانية، وهي متضمنة فيما يعرف بمدونة حسابات الدولة، وفيما يلي نعرضها باختصار:² (انظر الملحق رقم 02)

القسم الأول: الوضعية الصافية، إتمادات من أجل الالتزامات والرسوم المستحقة، القروض والديون المماثلة

يتكون القسم الأول بشكل رئيسي من:

- حسابات النتائج، والتي تظهر نتيجة السنة والنتائج التراكمية.
- العمليات المتعلقة بالديون، حيث يتم عرض الدين العمومي في الدين الخارجي والدين الداخلي في الحساب .16

- حسابات الربط مع الحسابات الخاصة للخزينة، تسمح حسابات الربط بتوضيح الموازنة العامة بفروعها.

القسم الثاني: حسابات التثبيتات

لمثالاً للمبادئ المحاسبية الرئيسية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، تبين حسابات القسم الثاني الأصول الثابتة للدولة الجزائرية المصنفة على أنها أصول غير ملموسة وملموسة ومالية، ويتطلب تسجيل هذه الأصول خضوعها لجرد شامل من قبل إدارات التسيير والمحاسبة. وتشمل كل من:

¹ Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008**, op.cit, pp 27-28.

² Ministère des finances, **Recueil du plan comptable de l'état**, op.cit , pp5-8.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

- حساب 20: تشير الحسابات 20 إلى الأصول غير الملموسة، أي الأصول التي لا تحتوي على "مادة مادية" (وليست مالية)، التي تسيطر عليها الدولة الجزائرية وتحتفظ بها ضمن ممتلكاتها.
- حساب 21: تشير الحسابات 21 إلى الأصول الملموسة. إن الحدث الذي يؤدي إلى التسجيل في هذا الحساب هو الملكية و/أو السيطرة على الممتلكات من قبل الدولة الجزائرية. يتعلق الأمر هنا بالممتلكات الخاصة بها ولديها السيطرة على شروط استخدامها، وإمكانات الخدمة وأو الفوائد الاقتصادية الناتجة عن هذا الاستخدام، فضلاً عن الممتلكات التي ليست لها ولكن تتمتع بها بموجب عقد أو تقع تحت تصرفها.
- حساب 22: ويشير إلى الممتلكات الملموسة التي منحت لصاحب الامتياز وهذا لقيامه بخدمة عامة.
- إن الأصول الثابتة قيد التنفيذ معترف بها في الحسابات 23.
- حساب 26: تظهر الحسابات 26 ممتلكات الدولة الجزائرية في كيانات أخرى.
- حساب 27 : يضمن متابعة الأصول المالية للدولة الجزائرية (القروض والسلف الممنوحة للكيانات الداخلية (السلطات المحلية، الخ) والدول الأجنبية.
- بالإضافة إلى حسابات الأصول الثابتة، تم فتح حسابات الاهتلاكات والتنازل عن الأصول الثابتة المذكورة بنفس مستوى التفصيل في الحسابين 28 و 29.

القسم الثالث: المخزونات والتحويلات

تتضمن حسابات القسم الثالث حسابات المخزونات وحسابات التحويل، حيث تتبع حسابات المخزون المواد واللوازم القابلة للاستهلاك، أما حسابات التحويل تكون معاكسة للحسابات الجارية بين المحاسبين، كما تجسد العلاقات غير المالية بين المحاسبين العموميين. إن التحويلات المحاسبية مبينة في التقسيمات الفرعية للحساب 37.

القسم الرابع: حسابات الغير

تسجل حسابات الغير الحقوق والديون في معظم الأحيان على المدى القصير، ويحتوي هذا القسم على الحسابات الرئيسية التالية:

- حساب 40 "الموردون والحسابات ذات الصلة": يميز هذا الحساب بين موردي التسيير اليومي وموردي الأصول الثابتة
- حساب 41 "العملاء والمدينون والمديون الآخرون للدولة والحسابات ذات الصلة": تتضمن على وجه الخصوص الحقوق المتعلقة بالنشاط السيادي للدولة فيما يخص الضرائب والمسائل ذات الصلة.
- حساب 42 "الموظفون والمتقاعدون والحسابات ذات الصلة": تقدم وصف لعمليات المكافآت وبعض المعاشات التي تدفعها الدولة.
- حساب 43 "الدولة والضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية الأخرى": يبين المبالغ المستحقة للضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية الأخرى.

- حساب 44 "مراسلو الخزينة والحسابات ذات الصلة": يتضمن العمليات الخاصة الناتجة عن العلاقات المالية التي تحتفظ بها الدولة مع مختلف الكيانات مجمعة تحت اسم مراسلي الخزينة (الجماعات المحلية والحسابات الخاصة للخزينة بوجه خاص).
- حساب 45 "الفاعلون العموميون والدائنون الآخرون في إطار سياسات التدخل": يشير إلى الفاعلين الذين يتلقون إعانة لأعباء الخدمة العمومية وكذا فئات المستفيدين من المساعدات الممنوحة.
- حساب 46 "المدينون والحسابات الأخرى مستحقة الدفع": يبين العمليات التي تنطوي على الذمم المدينة والأرصدة الدائنة الأخرى غير تلك التي تتعلق بالحسابات السابقة.
- حساب 47 "الحسابات الانتقالية والمؤقتة": يصف العمليات التي لم يتم تصفيتهما بشكل مؤكد ونهائي إلى حساب محدد في الوقت الذي يكون من المقرر تسجيلها.
- حساب 48 "عمليات التسوية": يبين العمليات التي تنطوي على تسويتها عمليات الفترة التكميلية أو المسجلة مسبقا.
- حساب 49 "انخفاض قيمة حسابات الغير": تمثل المقابل المحاسبي لانخفاض قيمة الذمم المدينة الناتجة عن الأسباب التي لا يمكن عكس آثارها.

القسم الخامس: الحسابات المالية

تصف حسابات القسم الخامس أموال الدولة المكونة من المبالغ النقدية (الصندوق) والنقدية التي يحتفظ بها المحاسبون العموميون في مكاتب البريد والمؤسسات المالية الأخرى (بنك الجزائر والبنوك الأخرى)، يضاف إلى ذلك الأموال التي يمتلكها الوكلاء والحسابات الجارية بين المحاسبين المختلفين وما يماثل النقد (الاستثمارات قصيرة الأجل)، حيث تشكل الحسابات الجارية الارتباط المالي بين المحاسبين العموميين؛ كما يشمل القسم الخامس أيضاً الحسابات الدائنة التي تصف السلف المستلمة على المدى القصير والشيكات الصادرة من صندوق الإيرادات الموحد، وتحويل إلى المستفيدين الذين هم في انتظار العرض والدفع.

القسم السادس: حسابات الأعباء

يسجل هذا القسم أعباء التسيير للدولة: المشتريات والخدمات الخارجية وأعباء الموظفين وأعباء التسيير الحالي والإعانات وأعباء التدخل والنفقات المالية ومخصصات الإهلاكات والاحتياطات والأعباء المحملة على الفترات السابقة. تقسم الإعانات المتعلقة بأعباء الخدمات العمومية وأعباء التدخل في الحساب 65، وتتوافق مع المدفوعات التي تدفعها الدولة لصالح المؤسسات التي تقوم بمهمة الخدمات العمومية نيابة عن الدولة ومحددة بدقة من طرفها، هذه الأعباء قابلة للمقارنة مع نفقات التسيير والتجهيز للدولة.

القسم السابع: حسابات المنتوجات

تتوافق حسابات المنتوجات مع خصوصيات الدولة في وصف العمليات وفقا لهيكل مماثل لجدول تحديد الموارد، وفقاً للمعيار الذي احتفظت به الدولة الجزائرية.

- حساب 70: يتضمن إيرادات الضرائب الجزائرية على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ومختلف الضرائب على الأعمال والضرائب المختلفة الأخرى.

- حساب 71: يتضمن الإيرادات الناتجة عن الغرامات والعقوبات المالية التي تصدرها السلطات الردعية.

- حساب 72: يتضمن إيرادات دومين الدولة سواء كانت طبيعية أو عقارية أو ممتلكات شاغرة، ويسجل على وجه الخصوص العائدات من بيع الأصول الحكومية.

- حساب 73: يفصل في النتائج غير المبررة، من حيث المكافآت أو أي نفقات أخرى دفعت سابقا.

- حساب 74: يتضمن مبيعات المنتجات والخدمات.

- حساب 75: يتضمن تغييرات في مخزونات المنتجات.

- حساب 76: يتضمن الإيرادات الناتجة عن التعاون المالي بين الدولة الجزائرية وشركائها. ويشمل على وجه الخصوص الإعانات والمساهمات الواردة وكذلك صندوق المال المشترك les fonds de concours .

- حساب 77: يتضمن الإيرادات المالية المحصلة في شكل فوائد وكذلك القيمة المضافة لتحقيق الأوراق المالية وغيرها من الأسهم.

- حساب 78: يمثل استرجاع هبات السنوات السابقة في حسابات الإهلاكات أو الانخفاضات.

القسم الثامن: الالتزامات خارج الميزانية

من المحتمل أن تؤثر التزامات الدولة الجزائرية على المركز المالي للدولة من حيث الأصول والخصوم وأن تسفر عن الديون المستقبلية، هذه الالتزامات معروفة باسم "الالتزامات خارج الميزانية العمومية" ويجب تسجيلها في حسابات الدولة الجزائرية.

وعليه تم تصنيف الالتزامات إلى فئتين:

- الالتزامات المقدمة والمحصلة الناتجة عن الاتفاقيات التي تتميز بوثائق تعاقدية و / أو قانونية تربط الدولة الجزائرية بطرف ثالث. يتعلق الأمر هنا على سبيل المثال بالدين العام المكفول،

- الالتزامات الناشئة عن تنفيذ مسؤولية الدولة التي هي موضوع منازعات ثبتت صحتها والالتزامات الناشئة عن الالتزامات التي تعترف بها الدولة.

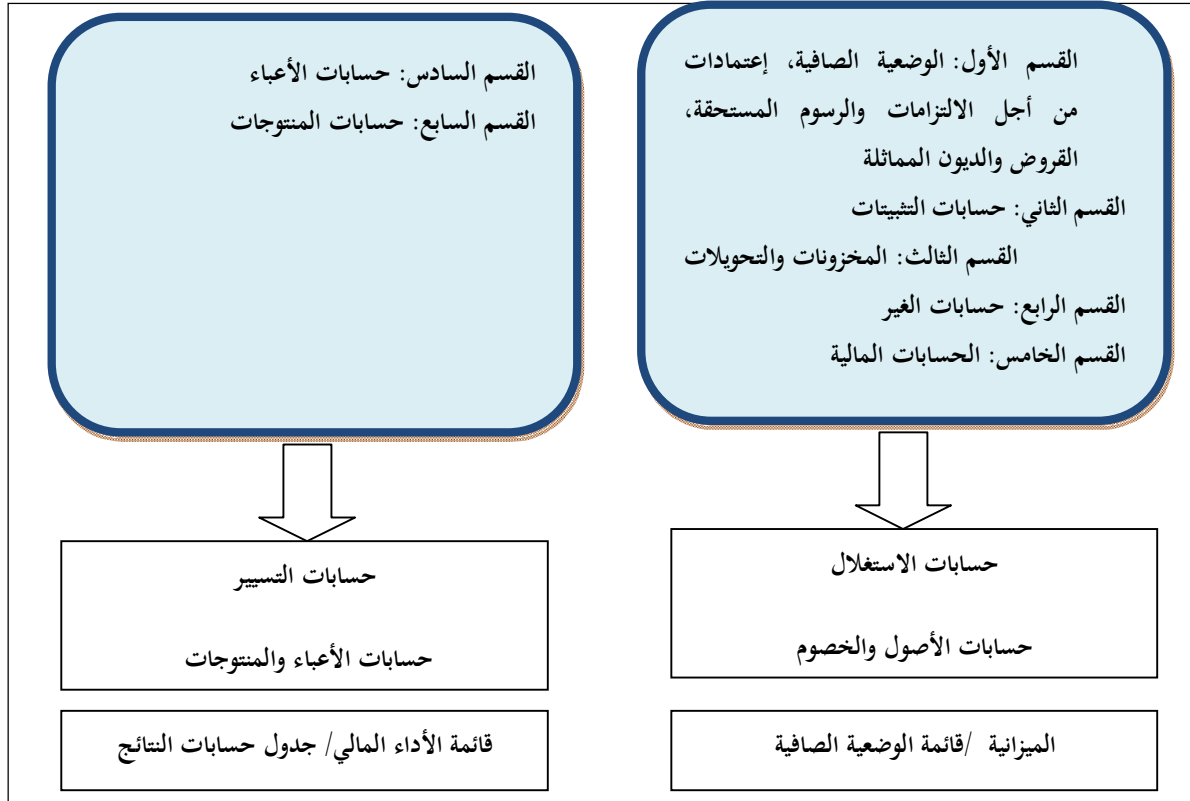
الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

يتم التسجيل في حسابات الدولة للالتزامات خارج الميزانية العمومية بطريقتين: عندما يتم تحديد وتقييم الالتزام، يتم التسجيل في قسم حسابات مخصص وهو القسم 8؛ خلاف ذلك، فإن الإلتزام يصبح موضوع وصف حرفي في ملحق حسابات الدولة الجزائرية.

والشكل الموالي يوضح كيفية تصنيف الحسابات :

شكل رقم 09: تصنيف حسابات الدولة



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على ما سبق.

2- مخطط الكتابات المحاسبية:¹

يستند مخطط الكتابات المحاسبية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الموصى بها، وعلى بنية الحسابات المتوقعة بما في ذلك إعادة تنظيم شبكات المحاسبة، وعلى مخطط حسابي يضم جميع حقوق والتزامات الدولة، التي يتم احتسابها إثر حدوثها. ويتكون مخطط الكتابات المحاسبية من جزأين رئيسيين:

- المدونة المصنفة للحسابات *La nomenclature commentée des comptes*؛

- مخططات المحاسبة العامة *Les schémas comptables génériques*.

تتضمن المدونة المصنفة للحسابات عناصر المخطط المحاسبي المحدد مسبقاً بتحديد طريقة سير الحسابات، والحسابات المقابلة المختلفة التي قد تكون متضمنة في المخططات، والإشارة إلى المحاسبة المساعدة *comptabilité auxiliaire*

¹ Ministère des finances, DGC, Recueil des schémas d'écritures comptables, Alger le 03 mai 2008.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

التي ستوضع، بالإضافة إلى الوسيط الذي تتوفر به المعلومات، وفي الأخير يتم تحديد طرق تبرير الحسابات مع المدقق؛ أما مخططات المحاسبة العامة هي طريقة رسمية أخرى للطريقة التي تكون فيها حسابات المدونة حافلة بالأحداث، تظهر المخططات المقدمة الأنماط الرئيسية للعمليات.

الفرع الثالث: تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

إن تنفيذ الإصلاح المحاسبي للدولة ككل يرتبط ارتباطا وثيقا بإصلاح الميزانية الجارية (لاسيما من حيث مدونة حسابات الميزانية وإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات وإنشاء نظام متكامل لتسيير الميزانية)، ولا يمكن أن يتم إلا تدريجيا. ومن أجل تعزيز نجاح الإصلاح المحاسبي للدولة الذي ينتج عنه تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة، يجب المرور بمرحلتين، مرحلة انتقالية ومرحلة مستهدفة تؤدي إلى تنفيذ الإجراءات المتعلقة بما يلي:¹

- التوصيات المتعلقة بتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة (PCE)، التي تنطوي على هياكل إلى حد بعيد غير المديرية العامة للمحاسبة DGC ؛

- إنشاء لجنة معايير محاسبة الدولة التي ستكون مسؤولة عن التحقق من صحة الأخيرة؛

- الجوانب التنظيمية التي ستقوم بها المديرية العامة للمحاسبة DGC ؛

- التدريب.

1- المرحلة الانتقالية:

في غياب نظام الإعلام الآلي الضروري للتنفيذ الكامل للمحاسبة على أساس الاستحقاق، الذي يفترض أن يقوم بالربط بين المحاسبة العامة للدولة ومدونة الميزانية عن طريق نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB، تم إتباع نهج من قبل المديرية العامة للمحاسبة DGC، يتمثل بفضل تطبيق للإعلام الآلي application informatique، في الحفاظ على الإجراءات الحالية (مدونة حسابات الخزانة، مدونة الميزانية...) ومراعاة الآليات الجديدة التي استحدثتها المخطط المحاسبي للدولة الجديد والذي أدى إلى إنتاج سلسلتين من القوائم المالية:

- القوائم المالية من منظور محاسبة الصندوق؛

- القوائم المالية من منظور الذمة المالية (جزئي).

وعليه يبدو من الممكن أن تستفيد الوزارة بسرعة من عرض جديد للقوائم المالية كما تظهر في المعيارين 1 و 2 من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما يمكن أن يحول تطبيق الإعلام الآلي الكتابات من مخطط محاسبي إلى آخر (NCT-PCE)، مع إثرائها تدريجيا بالبيانات اللازمة التي تتطلبها المعايير.

ويستند هذا التطبيق من جهة على مدونة حسابات الخزانة NCT المطبقة في خزانة الولايات والمؤسسات المالية، ومن جهة أخرى على المخطط المحاسبي للدولة PCE بإدخال التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

¹ Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008**, op.cit, pp 45-55.

يضمن هذا التطبيق التحويل على المستوى المركزي للمعلومات التي تم إدخالها من قبل المحاسبين العموميين من أجل السماح بالتحميل الجزئي للأعباء والمنتجات في نهاية السنة، من أجل التطبيق الأول للمعايير الدولية المحاسبية. يقوم فريق متخصص بمعالجة البيانات المرسلّة من قبل الوكالة المحاسبية المركزية للخرينة ACCT من خلال هذا التطبيق، وفي النهاية يحاول تحديد التحسينات التي سيتم إدخالها على هذا الأخير من قبل المختصين في الإعلام الآلي؛ أما في الخطوة الثانية، يقارن النتائج المنشورة في القوائم المالية المختلفة في ظل المخطط المحاسبي للدولة مع جداول NCT. وأخيراً، بدأ العمل بالنسبة للمعلومات المحاسبية الإضافية التي سيتم تضمينها في هذا التطبيق (الاستثمارات، الحقوق المثبتة، وما إلى ذلك) مع الهياكل المعنية.

2- المرحلة المستهدفة:

من أجل تعزيز نجاح الإصلاح المحاسبي للدولة الذي ينتج عنه تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة، وضمان من ناحية أخرى أن هذا التنفيذ يتم بطريقة منسقة، كما ذكر أعلاه، تم الشروع في اتخاذ بعض الإجراءات بينما تم تأجيل البعض الآخر إلى الوقت المناسب. تدور هذه الإجراءات حول ثلاثة محاور مترابطة:

- توصيات التنفيذ التي تنطوي بشكل كبير على هياكل أخرى بخلاف المديرية العامة للمحاسبة DGC ؛
- الجوانب التنظيمية التي يتعين على المديرية العامة للمحاسبة DGC توليها؛
- التدريب.

2-1- إدارة العمل من قبل المجموعات الثنائية - المديرية العامة للمحاسبة - الهياكل المعنية:- تم إعداد مجموعات العمل، وبدء العمل مع الهياكل التالية على التوالي: المديرية العامة للميزانية DGB، المديرية العامة للأموال الوطنية DGDN، المديرية العامة للضرائب DGI والمديرية العامة للخرينة DGT لاستكمال المهام التالية قبل وضع مشروع المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ، وتشمل ما يلي:¹

- جرد الأصول الثابتة "الممتلكات والمنشآت والمعدات": وهو العمل الذي يضطلع به الفريق المنشأ مع ممثلي المديرية العامة للأموال الوطنية، وقد تم الانتهاء من جرد الأصول الثابتة لإدراجها في إطار المخطط المحاسبي الجديد وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 17 بشأن الممتلكات والمنشآت والمعدات، على أن يأخذ هذا العمل في الاعتبار ما يلي: تحديد الإطار التنظيمي المتعلق بجرد الأصول الثابتة، أحكام انتقالية خاصة (تعريف شروط الإدماج الأولى والمتابعة في الميزانية العمومية للأصول الثابتة المكتسبة قبل تنفيذ محاسبة الاستحقاق، الخ..)، جدول زمني للتطبيق على المدى القصير، جدول زمني للتطبيق على المدى الطويل.

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني لعناصر الحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات الضريبية بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وفقاً لما تمليه متطلبات المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 23 بشأن الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

¹ Ministère des finances, DGC, **point de situation PCE**, Alger, 2010, pp 2-3.

- إدارة الديون وعمليات الخزينة: العمل الذي ستقوم به المجموعة التي تشكلت مع ممثلي المديرية العامة للخزينة.
- الميزانية الافتتاحية: العمل الذي ستقوم به المجموعة التي تشكلت مع ممثلي المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للأموال الوطنية.

2-2- الجوانب التنظيمية التي يتعين على المديرية العامة للمحاسبة توليها: هذه الجوانب تتم:

- إنشاء مؤسسة هيكلية على مستوى شبكة المحاسبين، خاصة للاعتراف بالامتلاكات والمنشآت والمعدات المكتسبة حديثاً والمصروفات، لتكون جزءاً من دائرة النفقات وإعداد جميع اللوائح التي ستحدد موقع تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد (PCE). وترتبط هذه النقطة ارتباطاً وثيقاً بالابتكارات المقدمة في إطار إعادة هيكلة تنفيذ النفقات، ولاسيما من خلال أساليب الرقابة الجديدة (الرقابة المحاسبية الداخلية) التي تعتمد، علاوةً على ذلك، على نظام جديد للإعلام الآلي.

- تسهيل وضوح التركيز المحاسبي، وتصفية حسابات الإسناد المؤقتة (التقويم مع الأهداف ومراقبة النتائج).
- دقة مستوى القرار المتعلق بتصفية العمليات القديمة قبل إنشاء الميزانية العمومية الافتتاحية.
- التنظيم لإعداد الميزانية العمومية الافتتاحية: هيكل التوجيه، روابط التنسيق بين مختلف الهياكل المعنية بهذا التنفيذ.

2-3- التدريب: للتدريب، يجب البدء بالعمل لتحديد:

- خطة التدريب وفقاً لتطور الإصلاحات.
- نوع التدريب (المحاسبة العامة، إعلام آلي، ..) المطلوب برمجته؛
- برامج التعليم المستمر لجميع أصحاب المصلحة في تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة؛
- التدريب المناسب الذي يلي الأهداف التالية: تدريب قصير الأجل (تدريب المدربين)؛ تدريب متخصص على المدى الطويل؛ مقدمة للمحاسبة العامة لجميع الأعراف المتدخلين في الإنفاق العام على غرار المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف وكذا المراقبين الماليين.

المبحث الثالث: أسباب تأخر تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة ومتطلبات تنفيذه

بالنظر لأوجه قصور الأساس النقدي التي سبق الإشارة إليها بنوع من التفصيل في الفصول السابقة، فإن الأسئلة التي تتبادر إلى أذهاننا هي: لماذا لا تزال الجزائر تعتمد الأساس النقدي من خلال أنظمة المحاسبة العمومية والميزانية؟ ولماذا تأخر تنفيذ مشاريع الإصلاح بالرغم من جاهزيتها من الناحية التقنية؟ وما هي متطلبات تنفيذها؟. كل هذه الأسئلة سنحاول الإجابة عليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الصعوبات التقنية التي تواجه تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

إن الاعتراف بحواجز منع الانتقال إلى المخطط المحاسبي الجديد للدولة في خطوة سابقة يبدو مسألة ضرورية، لأنه يمكن أن يكون للحواجز تأثير كبير على متطلبات وسرعة إنجاز الإصلاح، لذلك فإن تحديد حواجز الانتقال يعطي صورة

واضحة عن حجم العمل والوسائل المالية اللازمة لإدارة عملية الانتقال بنجاح، ويمكن أن يساعد ذلك في الحد من مخاطر الانتقال وتجنب فشله.

وكما هو معلوم، يتضمن إصلاح محاسبة الدولة إعادة تنظيم الخدمات المقدمة في مجال المحاسبة والأمر بالصراف أثناء مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة السابقة الذكر، ونتيجة لذلك بدى أن هذه العملية معقدة وتعترضها الكثير من القيود، والتي نحاول تلخيصها في الفروع التالية:

الفروع الأول: القيود المتعلقة ببعدها المالية للمحاسبة الجديدة

تعزى صعوبات نظام المحاسبة العمومية بشكل رئيسي إلى خصوصية وتعقيد معظم العناصر التي تشكل الذمة المالية للدولة، مما يجعل من الصعب تطبيق المعايير المحاسبية كما تم سنها والموروثة على نطاق واسع من المحاسبة الخاصة.¹ فالآثار الرئيسية لبعدها المالية للمحاسبة الجديدة تتعلق بتحديد عناصر الذمة المالية ومسائل التقييم لتلك العناصر من أجل إنشاء الميزانية العمومية الافتتاحية.

1- إحصاء الذمة المالية للدولة:

إن مفهوم الذمة المالية يشير إلى الحقوق والالتزامات، والغرض من المحاسبة العامة هو عرض جميع هذه الحقوق والالتزامات في القوائم المالية، ويتمثل التحدي الرئيسي لتنفيذ محاسبة الذمة المالية في تحديدها وتقييمها وحسابها وفقا لمدونة الأصول والخصوم.

فحصر جميع أصول الدولة الجزائرية ليس بالهين، ولاسيما فيما يتعلق بالأصول العقارية للدولة والأصول العسكرية وأصول البنية التحتية.²

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الفريق التابع للمديرية العامة للأموال الوطنية كان قد واجه صعوبات في متابعة عملية الجرد الشامل للأصول الثابتة، ويرجع ذلك أساسا إلى عدم اهتمام الجهات المعنية، حيث أن هناك من لم يقيم بعد بإنشاء وتحويل الوثائق والمعطيات حول المباني التي يشغلونها وفقا للوائح المعمول بها، ولم يتصلوا بالمديرية العامة للأموال الوطنية للحصول على معلومات مفيدة لهذا الغرض.³

2- قضايا تقييم عناصر الذمة المالية في الميزانية الافتتاحية

تكمن صعوبة تقييم الأصول في الخيارات التي يتعين اتخاذها فيما يتعلق بأساليب التقييم، هل يجب إدراج جميع الحقوق والالتزامات بشكل شامل؟ ما هي العتبة التي ينبغي استخدامها لتقييم أهمية الأصول، إن وجدت؟ فبعض الأصول كما هو معلوم مجهولة التكاليف وشروط حيازتها غير معروفة عموما ويصعب تحديد قيمة لها، ذلك أنه لا يوجد مرجع لها في السوق، فالأراضي والمباني على سبيل المثال يمكن حصرها وتقييمها بالمتر المربع، لكن من

¹ M. Calvi-Reveyron, Op.cit.

² BLÖNDAL Jon R., Op.cit, p p. 47-65.

³ معلومات متحصل عليها من خلال المقابلة التي تم إجراؤها مع موظفي وزارة المالية التابعين للمديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 20 أكتوبر 2017.

يستطيع تقييم مثلاً الآثار الرومانية التي تملكها الدولة؟ وكما هو معلوم هناك قاعدة مفادها أن كل ما هو تحت الأرض ملك للدولة، مما قد يطيل عملية تقييم الأصول.

وقد أتاح الفكر المحاسبي في هذا الصدد تقييم الأصول باستخدام ثلاث طرق "التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة وأخيراً التقييم بالقيمة السوقية"¹.

حيث تميل الممارسات المحاسبية الحالية، ولاسيما تلك التي تعتمد على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، إلى تقليص عقيدة الاعتراف بالأصول بالتكلفة التاريخية المهتلكة، ومع ذلك يظل تقييم التكلفة التاريخية هو القاعدة؛ فموجب هذه الطريقة، يتم تسجيل الأصول بقيمتها في تاريخ دخولها حيز الذمة المالية، خصوصاً منها الإهلاك المتراكم. وتوجه الانتقادات لهذه الطريقة في نقطتين، أولاً أنه يتم تخفيض قيمة الأصول إلى أسعارها السابقة دون أخذ التطورات الاقتصادية في الاعتبار، أما الثانية فينتقد التقييم بالتكلفة التاريخية ذلك أن هذه الطريقة تكون منحازة للماضي، في حين يجب أن تكون المعلومات المحاسبية متطلعة نحو المستقبل.²

وللتغلب على أوجه القصور هذه، يمكن استخدام طريقتين بديلتين، القيمة التاريخية المعدلة ومحاسبة القيمة العادلة. يتم استخدام محاسبة القيمة العادلة لتقييم الأصول، إما بقيمتها السوقية (سعر البيع المحتمل في تاريخ المخزون) أو بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بجيازتها. فمن شأن المحاسبة القائمة على أسعار السوق أن تقلل من فرص المحاسبة الناتجة عن الأعباء المحسوبة، كما أنها تسهل المراجعة الخارجية للحسابات. ومع ذلك، فإنها تعرض مخاطر إدخال تقلب حقيقي في التقييمات المحاسبية إلى المدى الذي تؤدي فيه أي صدمة اقتصادية كلية إلى إجراء مراجعة تصاعدية أو هبوطية لتقييم الأصول، حالة الأصول العقارية.³ وقد اختارت العديد من الدول مساراً متوسطاً، حيث يتم التقييم بالتكلفة التاريخية المعدلة، بمعنى أنه يتم تعديل التكلفة على أساس محاسبة المستوى العام للأسعار. وعلى أي حال، يتعين الاختيار بين هذه الطرق بناء على عناصر الذمة المالية والبيانات المتاحة ومتطلبات مبدأ الصورة الوافية.

فحصر عناصر الذمة المالية وتقييمها ينبغي أن يؤدي إلى إعداد أول ميزانية تعطي صورة البدء للوضع المالي للدولة، فإنشاء ميزانية عمومية حتى وإن خففت إلى نطاق معين يبقى مفيداً، شريطة ألا تكون ميزانية عمومية ناقصة وبالتالي غير متماسكة.⁴ حيث تجدر الإشارة هنا أن المعيار المتعلق بالأصول الملموسة يوفر فترة خمس سنوات لإنشاء ميزانية افتتاحية شاملة. ومع ذلك، فإن تحديد الأصول الثابتة في الأعمال القائمة سيقصر على المعلومات المتاحة. وذلك

¹ Cf. Frédéric Marty et al., **Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales**, Revue Internationale des Sciences Administratives 2006/2 (Vol. 72), p p. 213-232.

² Idem.

³ Idem.

⁴ Jean-Paul Milot, **Réforme comptable et réforme des finances publiques**, Politiques et management public, Vol 30/3, 2013.

لتجنب أي مشكلة تقنية لتطبيق هذا المعيار، بسبب تعقيد إحصاء وحصر الأصول غير الملموسة والملموسة الجزائرية، وأقدمية بعض الأصول التي لا تتوفر أي معلومات حولها، إضافة إلى تعقيد الأساليب المتعلقة بتقييم الأصول الثابتة. وبالنسبة لتقييم الممتلكات غير المنقولة في الجزائر: أكد ممثلو المديرية العامة للأموال الوطنية أن تقييم ممتلكات الدولة تم تنفيذه على الممتلكات المخصصة لصالح مختلف المؤسسات والإدارات العمومية منذ عام 2003 (وفقاً لأحكام المادة 83 من قانون المالية لعام 2003)، أما بالنسبة للممتلكات المخصصة قبل عام 2003، تم تقييم جزء واحد والباقي قيد التقدم للأسباب المذكورة أعلاه (عدم استلام وثائق التعريف).

وبالنسبة إلى الممتلكات التي تم تخصيصها بالفعل والتي تم تحديد قيمتها، تم طرح السؤال عما إذا كانت هذه القيمة سيتم ذكرها في الميزانية الافتتاحية أو تلك المحدثة، وفيما يتعلق بالممتلكات المسجلة في سجل الممتلكات غير المخصصة يجري أيضاً تقييمها. ومع ذلك، أشار ممثلو المديرية العامة للأموال الوطنية إلى أن التأخير في تقييم ممتلكات الدولة من قبل إدارتهم يرجع في الأساس إلى أهمية المهام التي تقع على عاتق الأخيرة، فضلاً عن الافتقار الواضح لليد العاملة.

أما فيما يخص جرد الممتلكات المنقولة للدولة: فقد نصت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية على أنه: "يتم إعداد جرد الأملاك المنقولة وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها تحت المسؤولية الشخصية المباشرة للأعوان العموميون المخولون قانوناً ليتولوا في إطار وظائفهم المختلفة إدارة الوسائل العامة وتسييرها حسب القواعد الإدارية وقواعد المحاسبة العمومية"،¹، فمصالح المديرية العامة للأموال الوطنية ليس لديها سوى حق التفتيش والرقابة على شروط استخدام هذه الممتلكات.

ونظراً لخصوصية الممتلكات المنقولة (عرضة للتلف والإصلاح والتجديد... الخ) فقد رأت إدارة المديرية العامة للأموال الوطنية أن رصد هذه الفئة من الممتلكات لا يمكن أن يتم من طرفها. وتحقيقاً لهذه الغاية، وتحقيق نتيجة أفضل لتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة PCE، سوف تتولى المديرية العامة للمحاسبة ذلك كونها المشرفة على مشروع الإصلاح، وذلك بتشجيع مختلف مصالح وزارة المالية بالقيام بعمليات جرد للممتلكات المنقولة التي يمتلكونها. وفي هذا الصدد، أشير إلى المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 91-455 التي تنص على أنه "عملاً بالأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها، تسهر إدارة الأملاك الوطنية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، على مركزية عمليات الجرد وانجازها وتتبع سيرها وضبطها باستمرار ومراجعتها الدورية".²

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المؤرخ في 23 نوفمبر 1991، يتعلق بجرد الأملاك الوطنية، ح ر عدد 60 الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1991.

² معلومات متحصل عليها من خلال المقابلة التي تم إجراؤها مع موظفي وزارة المالية التابعين للمديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 20 أكتوبر 2017.

الفرع الثاني: القيود المتعلقة بإدماج الأمرين بالصرف ضمن المحاسبة العامة للدولة

تركز المحاسبة العامة الجديدة على نشأة حقوق والتزامات الدولة وعلى التدفقات والمخزونات، على عكس محاسبة الصندوق التي تهتم فقط بعمليات التحصيل والدفع من طرف المحاسب العمومي؛ وبالتالي فإن الامتثال لهذا الإطار الجديد يعني ضمناً مشاركة الأمرين بالصرف في تنفيذ الإصلاح المحاسبي، وإعادة النظر في العلاقات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وجعل المعلومات المحاسبية مفيدة للمسيرين.

فالحقوق والإلتزامات تنشأ من الأعمال السابقة للأمرين بالصرف، سواء كان إبرام عقد أو إصدار أمر شراء أو استلام فاتورة.. الخ، لهذا السبب يجب أن تتضمن محاسبة الدولة الأمر بالصرف للذي يصبح جزءاً لا يتجزأ من سلسلة محاسبة شاملة، تعتمد موثوقيتها على التزامه الخاص بهذه العملية.

الفرع الثالث: تنفيذ نظام مدمج لتسيير المالية العمومية

إن تحديث نظام المعلومات يجعل من الممكن تسريع الإجراءات، خاصة بين الجهات الفاعلة المتباعدة، فهو يتيح إمكانية تقديم إجابات عن الاتصال واستمرارية الخدمة وأمن تبادل المعلومات طوال أيام الأسبوع دون أي قيد بشري أو مادي أو جغرافي.¹

كجزء من إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية، من المتوقع إعادة تنظيم الإجراءات وإعادة تحديد دور الجهات الفاعلة بحيث يمارس المسيرون صلاحيات جديدة ذات طبيعة محاسبية، مثل تسجيل الحقوق المثبتة أو إعداد قوائم الجرد؛ كما يقوم المحاسب العمومي، بالإضافة إلى عملياته الخاصة، بتصميم إجراءات المحاسبة وإقرارها وتنفيذها ومراجعة حساباتها، بما يكفل انتظام الحسابات وصدقها وموثوقيتها؛ بالإضافة إلى ذلك، يقوم المراقب المالي بتطوير دوره كمستشار للمسير بشأن المخاطر المالية وشروط التحكم في تنفيذ الموازنة. والتنسيق هنا مع جانب الإعلام الآلي ونظام المعلومات أمر حتمي.

ويجب تقريب نظام الإعلام الآلي في القطاع العام من ذلك المعروف في القطاع الخاص، فوفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 09-110 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في القطاع الخاص،² يعتبر نظام الإعلام الآلي بمثابة ريط بين موارد مادية وبرامج إعلام آلي، ويمكن من خلاله:³

- الحصول على معلومات في شكل تعاقدية أو تنظيمية، ومعالجة هذه المعلومات، وبلورة المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة؛

¹ Fabrice Durif, *La dématérialisation des échanges avec le représentant de l'Etat et le comptable public*, Voiron : groupe territorial éditions, collection : dossier d'expert, 2012, p10.

² المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر رقم 21 الصادرة بتاريخ 08 أفريل 2009.

³ انظر للمواد رقم 3، 4، 5، 10، 12 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110، مرجع سبق ذكره.

- كما يجب أن يستجيب مسك المحاسبة عن طريقة أنظمة الإعلام الآلي لإجمالي الالتزامات والمبادئ المحاسبية المعمول بها؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد مصدر ومحتوى تحميل كل معلومة وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- يجب أن يسمح البرنامج المعلوماتي بإعداد كل الكشوف التي يجب إعدادها من طرف المؤسسة تطبيقاً للأحكام القانونية والتنظيمية وذلك بشكل آلي، والتي تركز على المعطيات التي تم إدخالها في البرنامج المعلوماتي للمحاسبة؛
- كما يجب أن يضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة احترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج سواء من خلال المراقبة المسبقة أو اللاحقة، وإنتاج "شهريا على الأقل" يومية متركزة تجمع من خلال يومية مستعملة مجاميع كل العمليات المسجلة خلال الشهر.

المطلب الثاني: الصعوبات المفاهيمية التي تواجه تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة

من خلال مقابلتنا مع خبراء في ميدان المحاسبة، والقائمين على مشروع الإصلاح على مستوى وزارة المالية، تبين لنا أن هناك أسباب قد تحول دون تطبيق مشروع إصلاح محاسبة الدولة، والتي نلخصها فيما يلي:

الفرع الأول: أسباب سياسية

من خلال استخدام الأساس النقدي للمحاسبة، يمكن للسياسيين بسهولة التلاعب بالحسابات، أي يمكنهم بسهولة إظهار نتائج إيجابية أو تقلل النتائج السلبية وإقناع الجمهور بأنهم يفعلون شيئاً مختلفاً عما هم في الواقع به. فعلى سبيل المثال، قد ترغب الحكومة في إقناع الناس:¹

- أن عجز ميزانيتها أقل مما هو في الواقع؛
 - أنها لم تتجاوز حقاً سلطة الإنفاق الممنوحة من السلطة التشريعية؛
 - أن النمو في إجمالي نفقاتها أقل مما هو عليه فعلاً؛
 - أن الالتزامات التي يتعين على الأجيال القادمة تليتها أقل مما هي عليه فعلاً؛
 - أنه بالمقارنة مع الحكومات الأخرى فإن أدائها جيد للغاية.
- قد يفسر هذا سبب عدم وجود حوافز سياسية لاستخدام نظام محاسبة أكثر شمولية وذاخر بالمعلومات، خاصة في الحكومات التي ترغب في الحد من كمية المعلومات التي تكشف عن أدائها.

الفرع الثاني: مقاومة التغيير

عادة ما يكون الموظفون غير نشيطين بما فيه الكفاية وليس لديهم الحوافز التي تجعلهم يتحملون عملاً إضافياً ينطوي على التحول إلى النظام المحاسبي الجديد، ثم قد يكون الخوف من تحمل مسؤولية تنفيذ إجراءات جديدة تنطوي على عمل إضافي، سواء من حيث الكم أو الجودة، هو السبب الحقيقي لطرح مثل هذه المقاومة.

¹ Ross N., Glenn, Kelly John J, **From Cash to Accrual: The Canadian Experience**, by Diana Hillier, based on speeches by Canadian Contribution, 1994, p30-32.

الفرع الثالث: ندرة الموظفين المؤهلين واعتماد المحاسبين على الأساس النقدي

إن ندرة الموظفين المؤهلين ذوي المعرفة المتقدمة في المحاسبة العمومية تشكل واحدة من الأسباب الرئيسية للحفاظ على الأساس النقدي المحاسبي، كما أن المحاسبون العموميون اعتادوا على إعداد الميزانية على أساس محاسبة الصندوق والكشف عن الوضع النقدي للحكومة، وبالتالي فهم غير مطالبين بإعداد الميزانية العمومية وجدول حسابات النتائج. وعلى النقيض من نظام المحاسبة القائم على المعلومات، يمكن للمحاسبة النقدية أن تساعدهم على تجنب عمليات التسوية ومشاكل التقييم اللازمة لإعداد الميزانية العمومية.

الفرع الرابع: غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية

من بين الأسباب التي قد تؤخر تنفيذ مشروع إصلاح محاسبة الدولة هو غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية، فالفريق المكلف بالإصلاح تابع للمديرية العامة للمحاسبة مما يحد من نطاق سلطاته وصلاحياته بالنظر للسلطات التي يتطلبها المشروع، هذه الأخيرة التي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة إلى كل المديريات العامة الأخرى على غرار الميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك.

المطلب الثالث: متطلبات تنفيذ إصلاح المحاسبة في الجزائر

مما لا شك فيه أن هناك فوائد كبيرة محتملة من وراء إصلاح المحاسبة، كما أن النتائج المترتبة على فشل الإصلاح كبيرة أيضاً، ولذلك قبل الشروع في عملية إصلاح المحاسبة من الضروري إدارة العوامل التي يمكن أن تقوض عملية الإصلاح. فتنفيذ إصلاح المحاسبة يتطلب إدخال تغييرات جوهرية في القطاع العام، الأمر الذي يدعم بدوره المناخ المناسب لعملية الإصلاح، وتمثل هذه التغييرات في ما يلي:

الفرع الأول: التغييرات التشريعية والإصلاح الإداري

تعتبر التغييرات التشريعية ضرورية في أي عملية تغيير، لأنها توضح الغرض من هذه التغييرات وفلسفتها، وكذلك جوانبها التقنية. في ضوء ذلك، من المستحسن سن قوانين لأي إصلاحات جوهرية للمحاسبة والميزنة ليتم تنفيذها. وبالتالي، فإن إدخال أساس الاستحقاق يحتاج إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف.

كيعتبر إصلاح الإدارة شرطاً أساسياً لتنفيذ إصلاح المحاسبة على أساس الاستحقاق، فالمحاسبة تُعتبر دوماً جزءاً لا يتجزأ من الإصلاح الإداري الشامل، ومن المستحيل مناقشة المسائل المحاسبية بمعزل عن التغييرات العامة في القطاع العام. ففي الجزائر أنه لا يتم تحديد المخرجات والنتائج المتوقعة، كما أنه لا توجد مؤشرات للنجاح أو الفشل، ونتيجة لذلك لا يتم تقييم النتائج الحقيقية لسياسات الإدارة العمومية بشكل منتظم. وبالتالي، من الصعب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وإطار النتائج والمخرجات في القطاع العام.

الفرع الثاني: وضع جدول زمني لتنفيذ إصلاح المحاسبة في الدولة

يمثل تنفيذ نظام محاسبي وفقاً للقيود المزدوج وأساس الاستحقاق تحدياً كبيراً، ولذلك سيكون من المناسب تقديم خطوات لتطبيقه بالكامل. وفي خطوة وسيطة، سينظر في الإبقاء على مسك المحاسبة البسيطة مع عرض الحقوق

المعترف بها في القوائم المالية. ويمكن أن تستغرق هذه الخطوة عدة سنوات، سيستمر خلالها التحضير للانتقال إلى نظام محاسبي وفقا للقيود المزدوج وأساس الاستحقاق.

كما أن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام، وبالتالي تصبح المشاركة في عملية الإصلاح المحاسبي ضرورية بفرض من هذه الهيئة على كل المديرات العامة لوزارة المالية والتنسيق مع باقي الوزارات المنفقة. ففي فرنسا مثلا، أوكلت مهمة الإشراف على عملية الإصلاح المحاسبي للعديد من الهيئات.

الفرع الثالث: التغييرات في قدرة تكنولوجيا المعلومات وبناء المهارات والقدرات في مجال المحاسبة العمومية وإدارة التغيير

في عصر تكنولوجيا المعلومات، ينبغي أن تنطوي عملية الإصلاح على استخدام متزايد لأنظمة المعلومات المحوسبة باعتبارها عنصرا أساسيا في الميزانية والإدارة المالية. وبالإضافة إلى ذلك، سوف يتعين اعتماد نظم تكنولوجيا معلومات أكثر تعقيدا من تلك المرتبطة بالنظام النقدي التقليدي. ففي الجزائر فإن النظام المحاسبي ليس محوسباً ولا يزال المحاسبون يقومون بالأعمال المحاسبية يدوياً، مما يستدعي الانتقال إلى نظام برمجي جديد تماماً.

كما تجدر الإشارة هنا أن الجزائر تعاني من نقص حاد في المحاسبين المؤهلين، لذلك، يجب إجراء استثمار كبير في تنمية الموارد البشرية تماشياً مع عملية الإصلاح وسيكون هذا ضرورياً لضمان بناء المهارات والقدرات اللازمة للأنظمة الجديدة للمحاسبة. لذلك، يتطلب تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق تعيين موظفين مؤهلين جدد وتدريب ورسكلة الموظفين القدامى، كما يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدارة التغيير، فالتغيير الثقافي الذي تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يشكل تحدياً كبيراً ولا يمكن الاستهانة به.

الفرع الرابع: الاستفادة من تجارب الدول الناجحة في إصلاح أنظمتها المحاسبية والمالية

مما لا شك فيه أن نجاح هذا الإصلاح المحاسبي مرهون بالاستفادة من الممارسات الجيدة للدول التي سبق لها وأن أصلحت أنظمتها المحاسبية والمالية في القطاع العام، ولاسيما دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفرنسا تعد واحدة من هذه الدول التي رفعت التحدي وتعتبر حالياً من الدول التي لها نضج عال في المحاسبة.

ويعتبر النظام المحاسبي في الجزائر متأثر كثيراً بالثقافة الفرنكوفونية، ويستوحي قوانينه بشكل كبير من القوانين الفرنسية، فالنهج المحاسبي الفرنسي الحديث اعتبر كمصدر إلهام للجزائر عند إعدادها لمشروع إصلاح محاسبة الدولة، ومع ذلك فقد أثار هذا النهج الفرنسي صعوبات واعتارته نقائص نشأت عن تحليل ميزانيته العمومية، وسيسمح تنفيذ التوصيات الرئيسية التي قدمها مجلس المحاسبة من تجاوز تلك النقائص، ويتعين على القائمين على مشروع الإصلاح أخذ الانتقادات التي وجهت لفرنسا بعين الاعتبار حتى لا تقع الجزائر فيها وتستفيد منها.

ففي سنة 2016، كانت قد مضت 10 سنوات كاملة على نشر الدولة الفرنسية حساباتها وفقاً لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتي لا تقتصر فقط على التدفقات النقدية، ولكنها كما هو الحال في مؤسسات القطاع الخاص،

- تأخذ بعين الاعتبار الحقوق والالتزامات التي يولدها نشاط الدولة. وفي تقرير شامل صدر في فيفري 2016 بعنوان "المحاسبة العامة للدولة، بعد مرور 10 سنوات"، قام مجلس المحاسبة الفرنسي بمراجعة شاملة بعد مرور 10 سنوات، ومن أهم ما جاء في هذا التقرير أن المحاسبة العامة للدولة ساهمت في¹:
- توضيح الوضع المالي للدولة: حيث حسنت من معرفة الأصول الثابتة والأصول المتداولة، وجردها وتقييمها ومراقبتها على نحو أفضل، كما ساهمت على تجديد وجهة نظر حول خصوم الدولة؛
 - تحديث الخدمات المالية للدولة، وتطوير التعاون بين المسيرين والمحاسبين في إحداث تغيير في دور كل منهما في إعداد الحسابات، فالمسير يكون على دراية بجميع أصول وموارد الدولة، وإلا كيف يسير ما لا يعرفه؟ إضافة إلى تسريع انتشار نهج إدارة المخاطر في الخدمات الحكومية، وتعزيز رصد ميزانية أجهزة معينة، وإضفاء الطابع الرسمي على الإجراءات؛
 - تحديث التسيير العمومي للدولة بشكل ملحوظ بفضل نظام معلومات متكامل والحوسبة التدريجية للإجراءات، حيث صاحب إدخال أساس الاستحقاق تجديد أدوات تكنولوجيا المعلومات، مما يمهّد الطريق للحد من عدد الكتابات اليدوية وتخفيض مهام التنفيذ المتكررة؛
 - لا مجال لمناقشة أن الشفافية المالية للدولة تحققت بعد تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، حيث تعتبر فرنسا الدولة الوحيدة في منطقة اليورو التي تمتلك حسابات مصادق عليها، وعلى هذا الأساس برزت الجودة المحاسبية بوضوح كهدف مفروض تحقيقه من طرف جميع الهيئات العمومية؛
 - وعلاوة على ذلك، كان للمحاسبة العمومية أثر مضاعف على موثوقية محاسبات أخرى للدولة، بما في ذلك المحاسبة الوطنية، حيث أثرت إيجابيا على مسك حسابات الهيئات العمومية الأخرى ولاسيما الإدارات العمومية، وساعدت على توضيح العلاقات المالية للدولة مع منظمات الضمان الاجتماعي والجماعات المحلية.
- ومع ذلك، لم ترقى المحاسبة العمومية للدولة في فرنسا إلى المستوى المطلوب، ولم تحقق جميع الأهداف التي وضعتها الهيئة التشريعية، والوسائل التي خصصت لها، مما يعني أنه بالرغم من أن الحسابات العمومية في فرنسا هي أكثر صدقا وشفافية مما كانت عليه قبل 10 سنوات، إلا أنها لا تزال تفتقر إلى الكفاءة. كما أنه لا يتم الاعتراف بالمحاسبة العامة واستخدامها بشكل كاف مقارنة بمحاسبة ميزانية الدولة أو حساباتها في المحاسبة الوطنية، فالصورة التي تعطيها عن الوضعية المالية للدولة لا تبرزها الدولة بالشكل المطلوب، ولا يستغلها البرلمان إلا قليلا.
- إضافة لتسجيل تحديات وصعوبات ذات طابع متكرر تواجه المسيرين، وعدم إحساس الموظفين بالملكية خارج الإدارة. ولتحسين ظروف إنشاء محاسبة عامة للدولة، أوصى المجلس بما يلي:²

¹ Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager*, op.cit, p9.

² Idem, p13.

الفصل الرابع: آفاق تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام

- إجراء مقارنة منتظمة بين الجهود التي ينبغي بذلها مع الفوائد المتوقعة من زيادة موثوقية الحسابات، ومراعاة احتياجات المسيرين وقيودهم، وضمان الطابع المستقر والواقعي للإطار المحاسبي؛
 - تعزيز تنشيط المصالح المالية للدولة من خلال تحسين الوثائق المحاسبية ومرافقة المسيرين في استغلال أنظمة الإعلام الآلي؛
 - إجراء فحص منهجي لجميع المفاهيم المستخدمة في محاسبة الميزانية والمحاسبة العامة للتمكن من القيام بمقارنات وضمان الارتباطات اللازمة؛
 - تطوير المهارات المحاسبية في مصالح التسيير من خلال تحديد الخبرات الحالية، وتطوير برامج التدريب وتعزيز قدرات مفتشي الوزارات على التدخل في المسائل المحاسبية؛
 - تعميم خدمات إعداد الفواتير وجعل الاستثمارات قصيرة الأجل تسمح، كلما اقتضى الأمر، بدمج المزيد من حسابات الدولة وانجازها بوسائل إلكترونية وجعلها آلية التشغيل.
- وفي الأخير يمكن القول أن التجربة الفرنسية هي تجربة من بين المئات من التجارب التي يمكن أن تستفيد منها الجزائر عند تنفيذها للإصلاحات القائمة.

خلاصة:

أطلقت الجزائر مشروع إصلاح كبيرة يهدف لتطوير أنظمتها المالية والمحاسبية في القطاع العام، من خلال تطوير أطر ومعايير معينة لجعل النظام المحاسبي الحالي متكامل وشفاف، وقادرا على منع أي فساد إداري ومالي، أي جعله مماثلا للأنظمة العالمية؛ وتنطلق فكرة هذا المشروع من التحلي على المنهجية التقليدية التي تقتصر على تحديد الوضع المالي فقط، إلى اعتماد منهجية حديثة تهتم إضافة إلى تحديد الوضع المالي بقياس أداء وكفاءة الهيئات العمومية، أي وضع أسس وقواعد تستند على أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة وفقه بدلا من الأساس النقدي التقليدي، بما يمكن الهيئات العمومية من الحصول على قوائم مالية دقيقة ومعلومات ذات موثوقية عن قيم أصول وممتلكات الدولة.

وقد مر إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بمرحلين هامتين، حيث بدأ الإصلاح لأول مرة سنة 1995 وبدأ تنفيذه الفعلي، إلا أنه سرعان ما تم تجميده سنة 2007، ليحل محله مشروع آخر لا يزال حبرا على ورق إلى يومنا هذا. وتجدر الإشارة في هذا السياق، أن التركيز منصب حول إصلاح الإطار المحاسبي للدولة نظرا لضخامة وتعقيد القضية، ليأتي إصلاح المحاسبة الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجماعات المحلية والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقمة بالتشاور مع القطاعات المعنية في مراحل لاحقة.

حيث تم إنشاء إطار محاسبي متكيف مع سياق ونشاطات الدولة قائم على مبدأ الاعتراف بالحقوق والواجبات، لا تختلف قواعده عن تلك المطبقة على الشركات إلا بسبب خصوصيات نشاطها. وذلك من خلال وضع 17 معيار محاسبي لتقدم تقارير عن أنشطة محددة للدولة وفقا لأساس الاستحقاق، مستوحاة بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS المستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية للتقارير المالية ولكن بما يخدم القطاع العام، والنظام المحاسبي المالي المستوحى هو الآخر من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، وكذا المعايير المحاسبية الفرنسية في القطاع العام .

وقد تم استنتاج أن تطبيق هذا الإصلاح لن يتحقق دون صعوبات، لكنه يتحقق إذا تم تهيئة البيئة المناسبة له، كما يقول الفيلسوف السياسي نيكولو مكيافيلي Niccolo Machiavelli: "لا يوجد شيء أكثر صعوبة عند القيام بشيء ما، أكثر خطرا على سلوك أو أكثر غموضا والتباسا في النجاح، من أن تأخذ زمام المبادرة في إدخال نظام جديد للأشياء"، فحيث الاستعدادات كبيرة لا يمكن للصعوبات أن تكون كبيرة.

الفصل الخامس

عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد:

بهدف تحديد الأثر الذي قد ينجم عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير مهنة المحاسبة العمومية، تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة وكذا محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين نظرا لأنهم خاضوا تجربة إصلاح المحاسبة المالية من قبل ونظرا لأن محاسبة الدولة الجديدة أصبحت تقترب من المحاسبة المالية أكثر فأكثر كما أنهم سيدعون للتصديق على الحسابات في حال تنفيذ الإصلاح، ناهيك عن الأساتذة الجامعيين والذين يجب أن يساهموا في مهمة التدريب والتكوين، وقد تمت هذه الدراسة من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لوحدة عينة الدراسة لتحديد رأيهم حول مدى كفاية التشريعات والمبادئ الحالية في تنظيم المحاسبة العمومية بالجزائر، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى الممارسة المحاسبية في القطاع العام من خلال الوقوف على دواعي وأهداف تبني هذه المعايير، وكذا رأيهم حول التحديات التي يمكن أن يواجهها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه.

وقد إرتأينا من خلال هذا الفصل التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل البيانات الأولية ونتائج اختبار واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج اختبار ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وسبل تبني

معايير IPSAS

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وأدوات جمع البيانات وكيفية تحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث اعتمدنا في دراستنا هذه على الأساليب الكمية والنوعية، وهذا من خلال إجراء مجموعة من المقابلات مع مجموعة من الخبراء المحاسبين ومجموعة من الأكاديميين المختصين في المحاسبة العمومية إضافة إلى مسؤولين عن مشروع الإصلاح على مستوى وزارة المالية هذا من جهة، كما قمنا بتوزيع استبيان على مجموعة من الخبراء المحاسبين على المستوى الوطني والمحاسبين التابعين لهيئات عمومية ذات طابع إداري وكذا الأمرين بالصرف والأكاديميين المختصين من جهة أخرى.

المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

إن الدراسات الميدانية وكما هو معلوم من شأنها أن تجعل الباحث يصل إلى الحقيقة العلمية، وتستخدم في سبيل ذلك العديد من الأدوات والوسائل، لذلك سوف نقوم من خلال هذا المطلب بإعطاء صورة متكاملة عن أهم الوسائل التي قمنا باستخدامها في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، فضلا عن الأساليب الإحصائية المتبعة لمعالجة أداة الدراسة (استمارة الاستبيان)، والتي من شأنها قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء المستجوبين.

الفرع الأول: جمع الوثائق والبيانات

قامت الباحثة بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والأبحاث العلمية والتقارير المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك قبل الانطلاق في البحث واستمرت معه، ونخص بالذكر كل ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق ومدى رواج استعمالها في العالم، كما تم الاستناد على النصوص والتشريعات الواردة في الجريدة الرسمية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة لكل ما سبق قامت الباحثة أيضا بالعديد من الزيارات الميدانية لوزارة المالية وبالضبط المديرية العامة للمحاسبة والمديرية العامة للميزانية للإطلاع على المشاريع التي تعد على مستوى هذه المديرية ونعني هنا مشروع عصرنه أنظمة الميزانية ومشروع عصرنه محاسبة الدولة.

وتجدر الإشارة هنا، أنه أثناء قيامنا بالزيارات الميدانية صادفتنا الكثير من المشاكل والعراقيل، منها ما يعود لأسباب موضوعية ومنها ما يعود لأسباب بيروقراطية، حيث لاحظنا أنه غلب عليهم طابع السرية والتكتم عن إعطاء كل المعلومات المتعلقة بالإصلاح، الأمر الذي حال دون إدراكنا لبعض القضايا التي تتعلق بالمعايير، بحكم أن المشروع لا يزال قيد التحضير.

الفرع الثاني: المقابلات الشخصية

كما تم الاعتماد على المقابلات التي اعتبرت توجهنا الأول في الدراسة الميدانية، وهذا من خلال إجراء عدة مقابلات مع عدد من المسؤولين على مشروع عصرنه المحاسبة العمومية على رأسهم "السيد موسى عزالدين" المدير الفرعي لعصرنه وضبط مقاييس الدولة على مستوى وزارة المالية وكذا "السيد أرزقي حمزة" المدير الفرعي لعصرنه وتوحيد مقاييس الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ثم بعد ذلك تلتها مقابلات أخرى مع مجموعة من المحاسبين التابعين لهيئات عمومية ذات طابع إداري، إضافة إلى مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات كونهم سيصادقون على الحسابات العمومية مستقبلا عند تحقق الإصلاح، إضافة إلى فئة الأكاديميين المختصين في المجال من مختلف الجامعات الجزائرية.

تمحور الحوار فيها حول الأثر المتوقع من وراء تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وكيفية تفعيل هذا التطبيق من خلال تجاوز الصعوبات التي تصادف تنفيذه، وهذا محاولة منا في استقراء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف القائمين على مشروع الإصلاح وكذا الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي.

وقد تطلبت منا المقابلات إعداد مجموعة من الأسئلة المباشرة الرئيسية وأخرى فرعية، ارتبطت الإجابة فيها على طبيعة الشخص ودوره ومكانته في مسار الإصلاح المحاسبي للدولة والتوحيد، وقد تطلب منا الأمر استصدار وثيقة رسمية متمثلة في إفادة بحث صادرة عن نيابة العمادة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سطيف.

وبشكل عام تمحورت الأسئلة التي طرحناها حول:

- وجهة نظرهم حول واقع المحاسبة العمومية بالجزائر؟
- وجهة نظرهم حول إستراتيجية الانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة وفقا للمعايير الدولية؟

- موقفهم من تبني المعايير بشكل كامل أم تكييفها وفقا لسياق الهيئات العمومية؟

- وجهة نظرهم حول دواعي وأهداف الإصلاح المحاسبي ومتطلبات إنجاحه.

فبالرغم من أن الاعتماد على المقابلات مكنا من إدراك وفهم الظاهرة المدروسة، إلا أنه أمام الصعوبات والعراقيل التي واجهناها، لاسيما التحفظ الذي اعتمده بعض المحاورين أثناء الإجابة عن بعض الأسئلة التي تتعلق بوجهة نظرهم ومواقفهم حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر والصعوبات التي تواجه إصلاحها، وكذا عدم الترابط في بعض الإجابات المقدمة ووجود بعض التناقضات والذي يعود حسب رأينا لوجود تباين وتفاوت في درجات الاهتمام والإحاطة بالموضوع الذي يحمله مختلف المحاورين تجاه العديد من المسائل، كما أن التزامات أغلب الأطراف داخل

وخارج إطار الوظيفة يجعل من وقت المقابلة وقت قصير مما يحول دون تحقيق أهدافها، رأينا أنه من الضروري اللجوء لاعتماد أداة الاستبيان، للوقوف على قياس درجة تطابق وجهة نظرنا مع الأفراد الذين سيتم استجوابهم من خلال توجيه الاستبيان لهم.

الفرع الثالث: الاستبيان

تكملة للأسلوب النوعي الذي قمنا باستعماله، قمنا بالاعتماد على أداة الاستبيان باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما لها من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة المشاركة في الاستبيان، وذلك من خلال تحليل النتائج الإحصائية وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، والوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها.

المطلب الثاني: الإطار العام للاستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف المراحل التي مر بها الاستبيان، بدءا من مرحلة إعداد استمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة في معالجتها.

الفرع الأول: مراحل إعداد الاستبيان

إعتمدنا في دراستنا هذه على الاستبيان كأداة مهمة¹ من أدوات جمع المعلومات، حيث تم إعداد وتصميم إستبيان الدراسة في عدة مراحل كما يلي:

1- بناء استمارة الإستبيان:

خلال هذه المرحلة تم استخلاص الأسئلة التي تخدم إشكالية الدراسة من الجانب النظري، حيث حاولنا قدر الإمكان إعداد أسئلة مباشرة تتسم بالوضوح والبساطة حتى يتسنى فهمها من قبل الأفراد المستجوبين، وضمان الحصول على بيانات قابلة للتحويل إلى معلومات مفيدة عند جمعها وتبويبها، خاصة فيما يتعلق بدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS، إضافة إلى تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر ومتطلبات إنجاح هذا التطبيق. وتم إعداده باللغة العربية والفرنسية وتضمن خمسة وستون (65) سؤالاً.

2- تحكيم الاستبيان:

قبل نشره خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين في المحاسبة العمومية إضافة إلى خبراء محاسبين، وهذا لمعرفة إذا ما كانت الأسئلة المطروحة تقيس فعلا ما وضعت لقياسه، والتأكد من سلامة بناء

¹ - يعتبر الإستبيان أداة مهمة في مثل هكذا دراسات وذلك لكون الإصلاح لا يزال مشروع لحد الآن، الأمر الذي أدى إلى عدم توفر المعلومات الكافية لتشخيص مشكل الدراسة، خاصة وأن المعلومات التي تريدها الباحثة لم يسبق جمعها.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

الاستمارة، وهو ما تم تأكيده من طرف المحكمين مع تقديم بعض الملاحظات التي تم أخذها بعين الإعتبار، والجدول التالي يمثل قائمة المحكمين المعتمدين:

جدول رقم 14: قائمة المحكمين

الرقم	الإسم واللقب	الوظيفة
01	كمال بن موسى	أستاذ التعليم العالي بجامعة الجزائر 03 وخبير محاسبي
02	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر بجامعة مستغانم وخبير محاسبي
03	عيسي عباس	خبير محاسبي

3- اختبار الاستبيان

خضع الاستبيان لعملية اختبار أولية وذلك قبل التوزيع النهائي له، عن طريق تقديمه لمجموعة من الخبراء المحاسبين والأكاديميون المختصون لاختبار إمكانية الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها الاستمارة بشكل عملي وملائم، لتفادي أي ملل قد يقع فيه المستجوب أثناء إجابته، الأمر الذي سمح بتسجيل مجموعة من الملاحظات وكذلك قياس ثبات مختلف مقاييس الاتجاه. وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين ونتائج الاختبار الأولي، أين تم الإبقاء على الضروريات فقط وحذف كل ما تبقى، تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي (أنظر الملحق رقم 08).

وعموما يمكن تلخيص مراحل تصميم الاستبيان على النحو التالي:

- إعداد استبيان أولي لاستخدامه في جمع البيانات والمعلومات؛
- عرض الاستبيان على المشرف لاختبار مدى ملائمة لجمع البيانات؛
- تعديل الاستبيان بشكل أولي بحسب ما يراه المشرف؛
- عرض الاستبيان على أعضاء التحكيم، والذين قدموا لنا التوجيهات اللازمة لإبقاء ما يجب إبقائه وحذف الباقي؛
- القيام بدراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبيان والقيام بتعديل حسب ما يناسب؛
- توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة للدراسة.

4- طريقة توزيع الاستبيان:

قمنا خلال هذه المرحلة بتوزيع استبيان يدويا وعن طريق البريد الإلكتروني على مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات على المستوى الوطني، إضافة إلى توزيع الاستبيان يدويا فقط على الفاعلين المتبقين من مجتمع الدراسة على غرار المحاسبين العموميين على مستوى الخزينة العمومية لكل من ولايتي الجزائر العاصمة وسطيف، وكذا الأمرين بالصرف المتواجدين في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري والوزارات، وعلى الأساتذة الجامعيين فبحكم وظيفتنا كمدرسة بالجامعة تمكنا من الاتصال المباشر بهم، بمناسبة لقاءات عمل والملتقيات والأيام الدراسية.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

4-1- تحديد مجتمع الدراسة: نظرا للطابع المركزي الغالب على نظام التسيير العمومي في الجزائر، أين يتواجد أغلب الأشخاص المؤهلين في مجال المحاسبة العمومية في الوزارات والهيئات المركزية، ركزنا على الجزائر العاصمة أكثر، وبعد البحث البيبليوغرافي والتقدم في الجانب النظري للإشكالية، إضافة إلى المقابلات التي أجريت مع مجموعة من الفاعلين في وزارة المالية، تم تحديد مجتمع الدراسة المستهدف والمتمثل أساسا في الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين العاملين على مستوى الخزينة العمومية لولايتي الجزائر العاصمة وسطيف، ومجموعة من الوزارات على غرار وزارة المالية ووزارة المجاهدين ووزارة الشؤون الدينية والأوقاف وكذا وزارة الأشغال العمومية، والمستشفيات على غرار المستشفى الجامعي يسعد حساني بني مسوس ومصطفى باشا بسيدي محمد وغيرها بالجزائر العاصمة، ومستشفى سعادنة عبد النور بولاية سطيف، إضافة إلى بعض البلديات على مستوى ولاية الجزائر العاصمة وبلدية سطيف، وكذا الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومجموعة من الأكاديميين.

4-2- عينة الدراسة: نظرا لصعوبة استخدام أسلوب الحصر الشامل قمنا باختيار عينة ممثلة مع احتمال هامش خطأ 05%، ولقد تحصلنا على قائمة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لسنة 2017 من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة كما هو مبين في الجدول الموالي².

جدول رقم 15: مجتمع الدراسة والعينة المستهدفة.

النسبة %	الاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل	الاستمارات المرسله عبر الانترنت والمسلمة باليد	مجتمع الدراسة	
13.5	54	400	400	الخبراء المحاسبين
100	70	70	/	الأكاديميون
100	40	40	/	الآمرين بالصرف
11	33	300	300	محافظي الحسابات
87.5	50	70	/	المحاسبون العاملون في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري
/	247	850	/	المجموع

المصدر: من إعدادنا.

² - نظرا لصعوبة الحصول على عدد الأكاديميون المختصون في المحاسبة العمومية إضافة إلى كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العاملون في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري تم توزيع إستبيان على عينة احتمالية عشوائية في كل من ولايتي الجزائر العاصمة وسطيف، وهذا المعرفة التوجه العام من جهة وتدعيم النتائج الأخرى المتحصل عليها من جهة أخرى.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

ولقد قمنا من إرسال أكثر من 800 نسخة، إلا أننا لم نسترجع سوى 280 نسخة، أما باقي الاستثمارات فلم تتمكن من استرجاعها نظرا لإحجام الكثيرين من المهنيين وامتناعهم عن ملأ الاستثمار وعدم اهتمامهم بالموضوع، بحجة الانشغالات وعدم الوقت أحيانا وبحجة عدم فهمهم للموضوع أحيانا أخرى. هذا وتجدر الإشارة أننا قمنا بإرفاق الاستبيان بملخص حول معايير IPSAS ومزاياها حتى يتسنى للفئة التي أفادت بأنها ليست على دراية بوجود هذه المعايير أصلا الإجابة على باقي الأسئلة.

وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستثمارات الموزعة قمنا بعملية الفرز وتنظيم الاستثمارات المسترجعة لتحديد أي منها صالح للدراسة، وعليه تقرر الإبقاء على 247 استمارة من مجموع الاستثمارات المسترجعة المقدرة بـ 280، أي أنه تم إلغاء 33 استمارة استبيان سواء لعدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة، أو بسبب نقص المعلومات الواردة فيها، أو للتضارب الموجود أحيانا في الإجابات.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وجدنا أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي الاستبيان، ولاسيما في ظل تحفظ وزارة المالية عن تقديم جميع المعلومات المتعلقة بمشاريع الإصلاح الساري التحضير لها. وفيما يلي تفصيل لأهم ما احتواه الاستبيان:

1- الديباجة: تتصدر الاستبيان ديباجة تضمنت معلومات تفصيلية عن الجامعة، الباحث والمشرف، بالإضافة إلى الأهداف المرجوة من هذه الاستمارة البحثية، وهذا كله من أجل جذب انتباه المستجوب إلى أهمية الدراسة وتحفيزهم للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاستبيان.

2- أسئلة الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان على 64 سؤال، توزعت على أقسام:

1-2- القسم الأول: تتعلق بالمتغيرات الشخصية والخصائص الوظيفية لعينة الدراسة ممثلة في (الجنس، المستوى التعليمي، جهة العمل، التخصص العلمي، سنوات الخبرة في العمل) وتضم 5 أسئلة.

2-2- القسم الثاني: وتتضمن أسئلة الاستبيان والتي شكلت في مجملها ثلاث محاور، وتتكون من 59 سؤال، وهي كالتالي:

1-2-2- المحور الأول: والذي خصص لتقييم الوضع الراهن للمحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة المباشرة قدرت بـ 11 سؤال.

2-2-2- المحور الثاني: يتمثل في مقياس إتجاه نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS، ويتكون من 15 عبارة، حيث تم استخدام التقسيم الخماسي الليكارتي كما يلي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

التقسيم الليكركي	لا أوافق بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

2-2-3- المحور الثالث: يتمثل في مقياس اتجاه نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه في الجزائر، ويتكون من جزئين، كل جزء متكون بدوره من 17 عبارة، حيث تم استخدام التقسيم الخماسي الليكركي كذلك.

الفرع الثالث: التأكد من صدق الاستبيان وثباته

تمثل الاستثمارات التي تحصلنا عليها بيانات تتطلب المعالجة للوصول إلى معلومات مفيدة قابلة للاستعمال.

1- صدق فقرات الاستبيان:

بعد تحديد مكونات الاستبيان والانتهاء من إعداداته وضبطه ومراجعته مع الأستاذ المشرف، قمنا بعرض هذا الاستبيان على مجموعة من المحكمين من الخبراء الأكاديميين والخبراء المحاسبين، وهذا من أجل إثبات صدق هذا الاستبيان، وأنه يقيس فعلا ما وضع لقياسه، هذا وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم المقدمة.

2- ثبات الاستبيان: بعد التحقق من صدق الاستبيان تأتي مرحلة التحقق من ثبات هذا الاستبيان، الذي يقصد به "درجة قياس ما وضع هذا المؤشر لقياسه"، ولقد اقترح كرونباخ "Cronbach" معادلة تعتمد على متوسط معاملات الارتباط بين أبعاد المقياس أطلق عليها معامل ألفا "Coefficient Alpha" لاختبار ثبات أو تجانس المقياس واتساقه الداخلي "Internal Consistency". حيث أن معامل "ألفا كرونباخ" كلما كان "0.6" فأكثر دل ذلك على الثبات والاتساق الداخلي للمقياس المستخدم. ولقد استخدمنا هذا المعامل لقياس ثبات مختلف مقاييس الاتجاه المتواجدة في الاستثمارات، والنتائج مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 16: معاملات الثبات "طريقة ألفا كرونباخ" لمختلف مقاييس الاتجاه.

اسم المقياس	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS	15	0.874
تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر	17	0.752
متطلبات وعوامل نجاح تطبيق معايير IPSAS في الجزائر	17	0.865

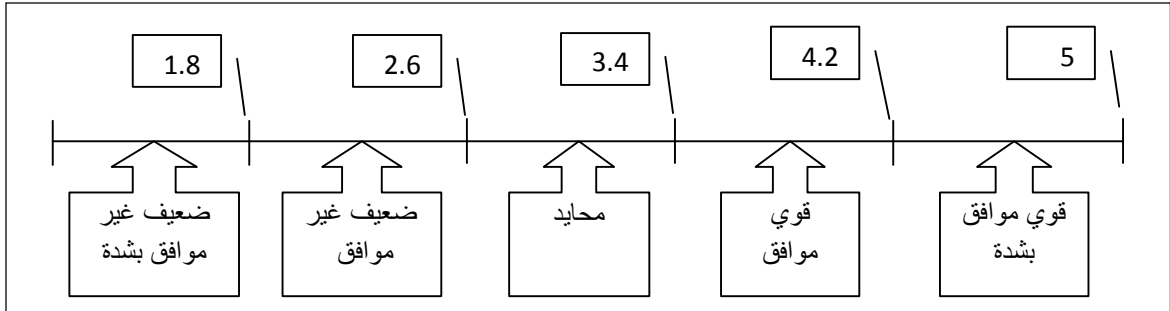
المصدر: من إعدادنا، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول يتبين أن معاملات ألفا كرونباخ تتراوح بين 0.752 إلى 0.874 وهم أكبر من "0.6"، الأمر الذي يبين أن المقاييس تتمتع بدرجة ثبات عالية، الأمر الذي يسمح بتطبيقها على جميع أفراد عينة الدراسة.

الفرع الرابع: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة بالدراسة

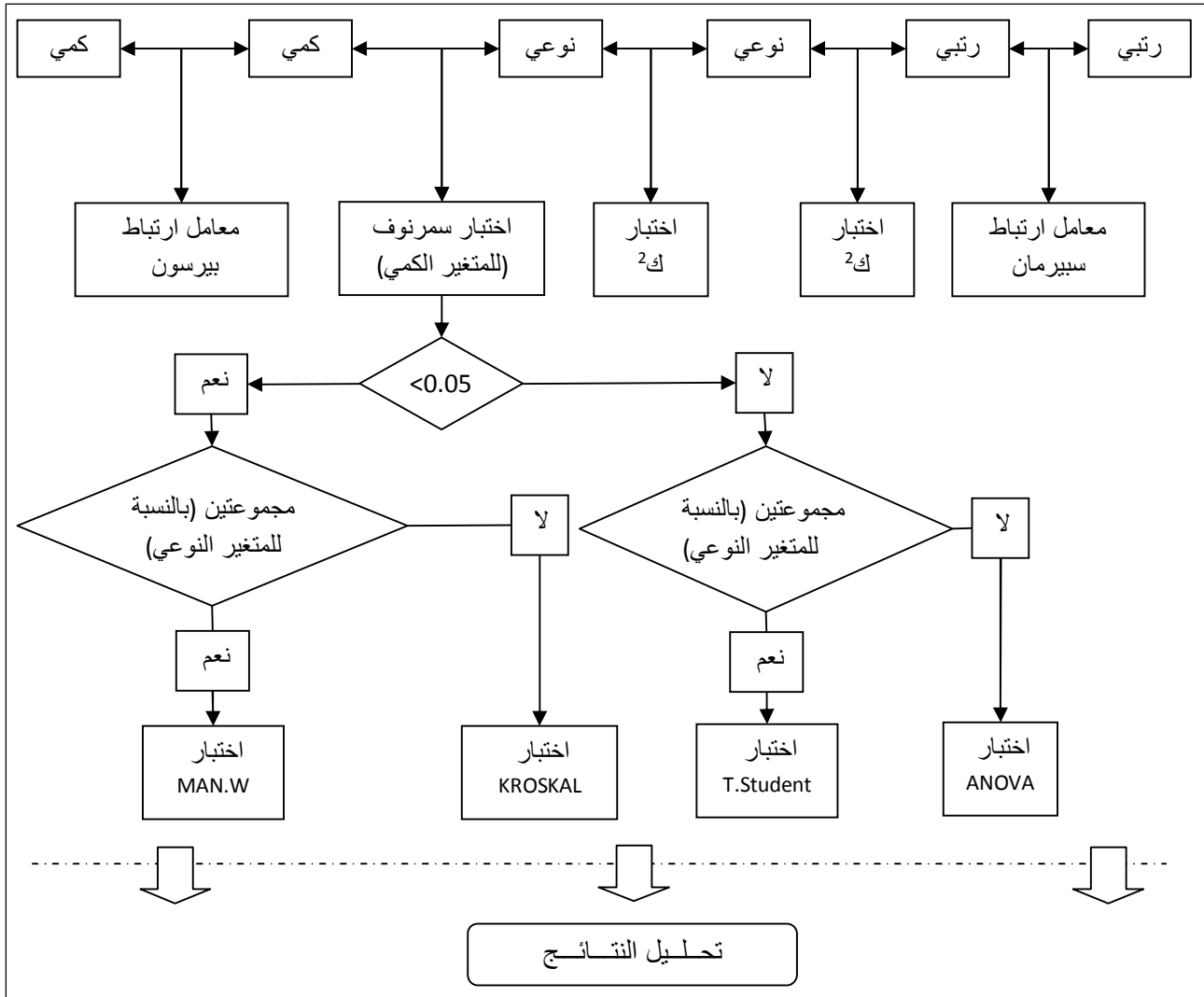
لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 19، وذلك بتفريغ جميع البيانات فيه وترميز الإجابات وتحليلها إحصائياً، وفيما يلي عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة:

- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، بما في ذلك مقياس ليكارت الخماسي، ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان تم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول على طول الخلية الصحيحة، أي "0.8=5÷4"، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي "الواحد الصحيح 01" وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة "1.8=1+0.8"، ويوضح الشكل الموالي طول الفئات كما يلي:



- معامل الثبات ألفا كرونباخ: لقياس درجة ثبات مقاييس الاتجاه المتواجدة في الاستبيان.
 - المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد العينة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، أي الكشف عن اتجاه أفراد العينة تجاه أسئلة الدراسة.
 - الانحراف المعياري: يوضح التشتت في استجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقاييس.
 - مختلف الاختبارات المعلمية واللامعلمية: للكشف عن العلاقة بين المتغيرات واختبار دلالة الفروق.
- وسنعمد في دراستنا على المخطط التالي في حساب مختلف الاختبارات:

شكل رقم 10: تمثيل بياني لمختلف الاختبارات المستخدمة في برنامج SPSS³.



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على:

- سعد زغلول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، العراق، 2003.

- أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، المكتبة الأكاديمية للنشر، القاهرة، الطبعة الثانية، 2007.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل البيانات الأولية ونتائج اختبار واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

تهدف من خلال هذا المبحث إلى مناقشة الجزء الخاص بالبيانات العامة لعينة الدراسة، وكذا إظهار نتائج أسئلة المحور الأول المتعلقة بتقييم الوضع الراهن للمحاسبة العمومية بالجزائر.

³ - حسب نظرية « central limit theorem » التي تقول أنه إذا كانت عينة الدراسة أكبر من 30 فردا فإن توزيع جميع الأوساط الحسابية يكون قريب من الطبيعي، لكن للتأكد سوف نقوم باختبار طبيعة التوزيع باستخدام « Kolmogorov-Smirnov Z » لتحديد طبيعة الاختبارات المستعملة معلمية كانت أو غير معلمية.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

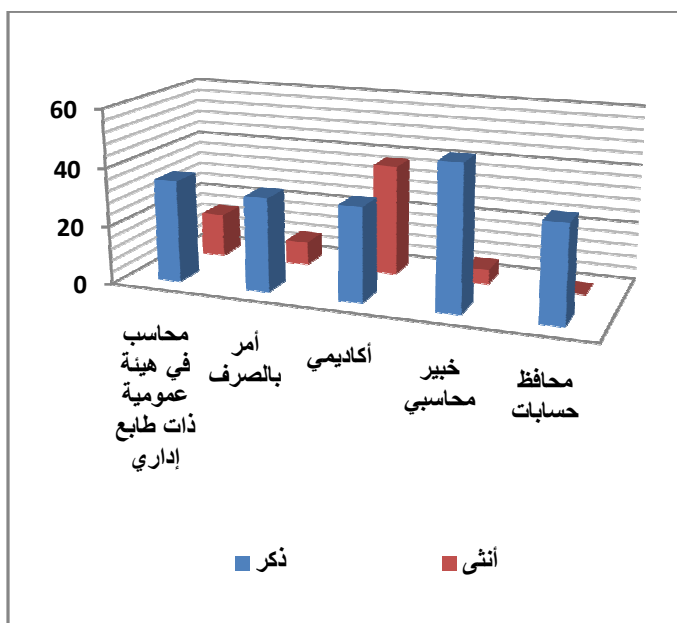
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة

إن تحليل الجزء الخاص بالبيانات العامة لعينة الدراسة مكنتنا الحصول على وصف لها، حيث أنها تضم المحاسبين العموميين في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، الأمرين بالصرف والأكاديميين، إضافة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ويختلف وصف هذه العينة من فئة إلى أخرى كما هو مقدم في هذا المطلب.

الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة حسب الجنس

يبين الجدول والشكل الموالين وصف لعينة الدراسة حسب متغير الجنس، وذلك من خلال عرض كل من النسب والتكرارات.

شكل رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس



جدول رقم 17: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

	ذكر		أنثى	
	التكرار	% النسبة	التكرار	% النسبة
محاسب عام ذات طابع إداري	35	70	15	30
أمر بالصرف	32	80	8	20
أكاديمي	32	45.71	38	54.28
خبير محاسبي	49	90.74	5	9.25
محافظ حسابات	33	100	0	0
المجموع	181	73.57	66	26.42

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن نسبة الذكور بلغت 73.57% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 26.42%، وقد فاق عدد الذكور المستجوبون عدد الإناث المستجوبات بالنسبة لجميع عينة الدراسة ما عدا فئة الأكاديميين أين فاق عدد الإناث عدد الذكور، ولعل ذلك يرجع كون الإناث يعزفون عن امتهان المحاسبة مقارنة بالذكور ويميلون أكثر للتعليم، وهو على الأقل الواقع الذي صادفته الباحثة أثناء توزيع استمارات الاستبيان.

الفرع الثاني: تقديم عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

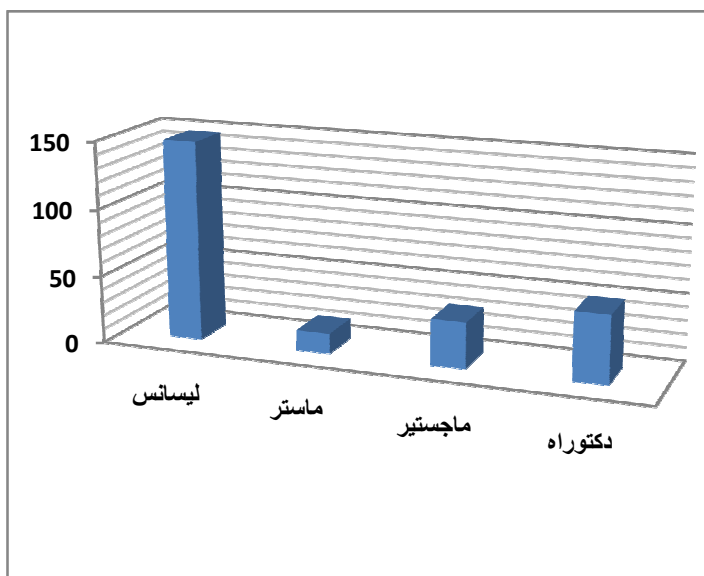
يمثل الجدول والشكل الموالين توزيع وحدات عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

جدول رقم 18: توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة %	التكرار	
59.91	148	ليسانس
6.07	15	ماستر
13.76	34	ماجستير
20.24	50	دكتوراه
/	/	أخرى
100	247	المجموع

شكل رقم 12: توزيع العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

تبين لنا من خلال دراستنا أن نسبة 6.07% من المستجوبين حاصلين على شهادة الماستر، في حين أن 13.76% هم من الحاصلين على شهادة الماجستير، أما الحاصلين على شهادة الدكتوراه فقد بلغت نسبتهم 20.24%، في حين أن نسبة 59.91% المتبقية ترجع للحاصلين على شهادة الليسانس.

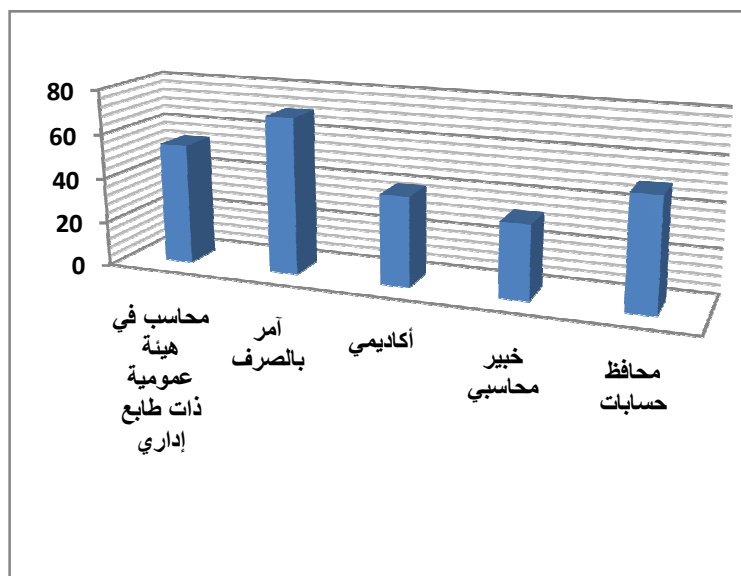
أي أن حملة شهادة الليسانس هم من حصلوا على أعلى نسبة من أفراد العينة ما يقارب 60%، وهذا منطقي إذ أن معظم المحاسبين والأميرين بالصرف يحملون شهادة الليسانس.

تجدر الإشارة هنا أن الباحثة اعتمدت هذا التوزيع رغبة منها في حصر فئة العينة على فئة الجامعيين المتحصلين على شهادة الليسانس على الأقل، وهو ما بينه كل من الجدول والشكل السابقين.

الفرع الثالث: تقديم عينة الدراسة حسب جهة العمل

يبين الشكل والجدول المواليين توزيع وحدات عينة الدراسة حسب جهة العمل، حيث قسمت إلى خمسة فئات متمثلة في كل من المحاسبين في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري والأميرين بالصرف والأكاديميين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

شكل رقم 13: توزيع العينة حسب جهة العمل



المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 19: توزيع العينة حسب جهة العمل

النسبة %	التكرار	
21.86	54	محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري
28.34	70	أمر بالصرف
16.19	40	أكاديمي
13.36	33	خبير محاسبي
20.24	50	محافظ حسابات
100	247	المجموع

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

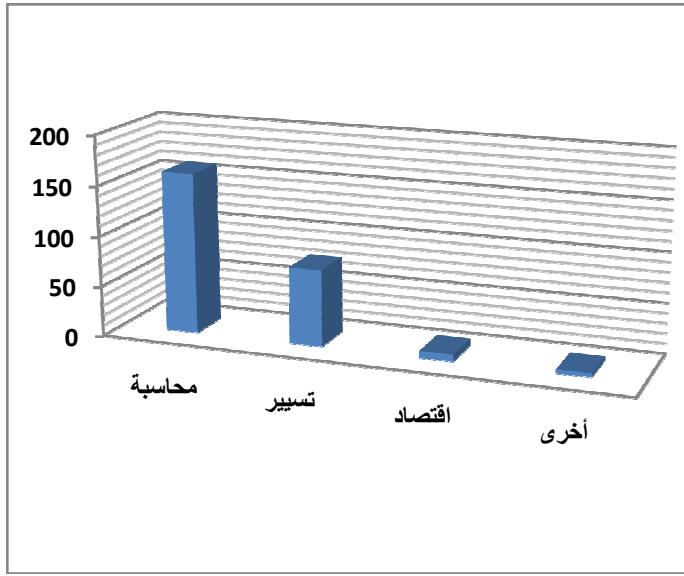
من خلال الشكل والجدول أعلاه نلاحظ أن وحدات عينة الدراسة تشمل مجموعة من الفئات ذات الصلة المباشرة بمشروع الإصلاح، بدءاً بفئة المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف بصفهم أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة وهم من سيمسهم الإصلاح المحاسبي مباشرة؛ إضافة لفئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والذي يعود سبب استقصائهم إلى قيام البعض منهم بمشاركة أجهزة الرقابة في المراجعة الخارجية للهيئات العمومية، فضلاً عن امتلاكهم لمعرفة وخبرة وتنظيم واستقلالية قد تؤهلهم للمساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الوطنية في القطاع العام، ذلك أن التقارب بين المحاسبة المالية ومحاسبة الدولة يقتضي أخذ وجهة نظرهم حول محاور الدراسة؛ إضافة لفئة الأكاديميين بحكم تدريسهم لمواد المحاسبة والمحاسبة العمومية بصفة خاصة، كما ينتظر منهم أن يساهموا بشكل كبير في مجال التكوين، هذا الأخير الذي يعتبر من أبرز تحديات نجاح مشروع الإصلاح.

الفرع الرابع: تقديم عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

يبين الجدول والشكل المواليين توزيع وحدات عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

جدول رقم 20: توزيع العينة حسب التخصص العلمي شكل رقم 14: توزيع العينة حسب التخصص العلمي



التخصص	التكرار	النسبة %
محاسبة	160	64.77
تسيير	76	30.76
اقتصاد	7	2.83
أخرى	4	1.61
المجموع	247	100

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

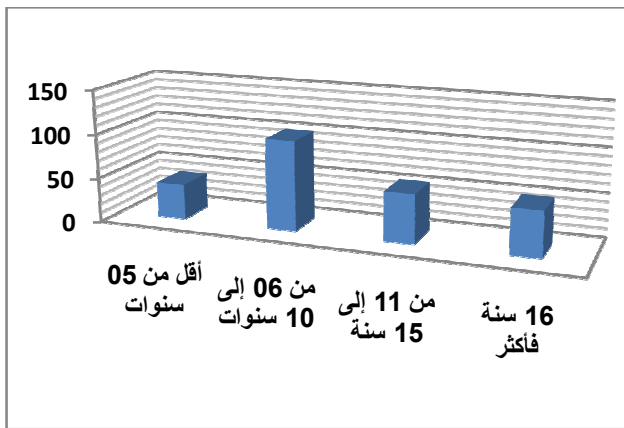
المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

وعليه يمكن القول أن النسبة الأكبر من المستجوبين هم من تخصص المحاسبة 64.77 %، تليها نسبة 30.76 % من أولئك المختصين في التسيير، ونسبة ضئيلة جدا مقدرة بـ 2.83 % من تخصص الاقتصاد، أما البقية فهم من تخصصات أخرى والتي قدرت نسبتهم بـ 1.61 %، وتدلل هذه النتائج على أن غالبية المستجوبين يفترض فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الاستبيان كونها تصب في مجال تخصصهم ولهم القدرة في الإجابة على كل أسئلة الاستبيان من الناحية المعرفية.

الفرع الخامس: تقديم عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يوضح الجدول والشكل الموائين توزيع سنوات الخبرة المهنية على أربع فئات سنوية، كل فئة تمثل مجال محدد من الخبرة المهنية.

شكل رقم 15: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 21: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	40	16.19
من 06 إلى 10 سنوات	101	40.89
من 11 إلى 15 سنة	55	22.26
16 سنة فأكثر	51	20.65
المجموع	247	100

المصدر: من إعدادنا بالإعتماد على مخرجات SPSS

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

انطلاقاً من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية من 06 إلى 10 سنوات بنسبة 40.89%، تليها الفئة الثالثة والرابعة التي تتراوح سنوات خبرتهم من 11 إلى 15 سنة و16 سنة فأكثر بنسبة 22.26% و20.65% على التوالي، ثم الفئة الأولى أقل من 05 سنوات بنسبة 16.19%، الأمر الذي يبين الآراء والتصورات ووجهات النظر المختلفة لدى مختلف هذه الفئات، والتي يجب تجميعها في إطار عمل تشاركي وتشاوري لإنجاح هذا المشروع.

المطلب الثاني: نتائج اختبار تقييم الوضع الراهن للمحاسبة العمومية في الجزائر

يرتبط هذا العنصر بمجموعة من الأسئلة الممتدة من السؤال السادس (6) إلى غاية السؤال السادس عشر (16)، حيث تهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول كفاية التشريعات والمبادئ الحالية المنظمة للمحاسبة العمومية بالجزائر استناداً لمدونة حسابات الخزينة الحالية وهل تستدعي الإصلاح أم لا.

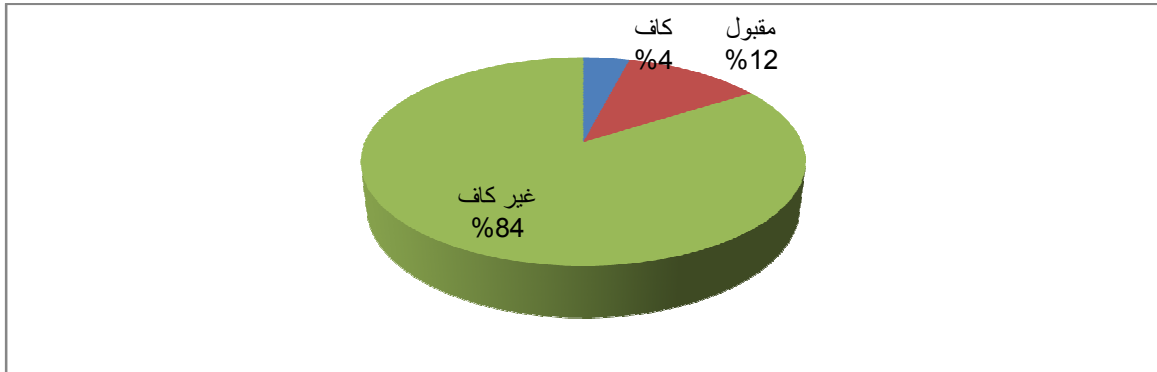
الفرع الأول: الممارسة المحاسبية في القطاع العام الجزائري استناداً إلى مدونة حسابات الخزينة

تهتم الأسئلة الممتدة من السؤال السادس (6) إلى غاية السؤال العاشر (10) بالوقوف على الوضع الراهن للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق للعناصر التالية:

1- مدى كفاية القوائم المنتجة في ظل نظام المحاسبة الحالي في الجزائر

بالنسبة للسؤال السادس (6) المتعلق بمدى إنتاجية القوائم في ظل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمعلومات تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية، فإن نسبة 84% ترى بعدم كفاية القوائم في ترجمة وضع وأداء الهيئات العمومية، في حين أن نسبة 4% ترى العكس أي أنها كافية، أما نسبة 12% رأت أن هذه القوائم مقبولة، كما هو موضح بالشكل الموالي:

شكل رقم 16: درجة كفاية القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر



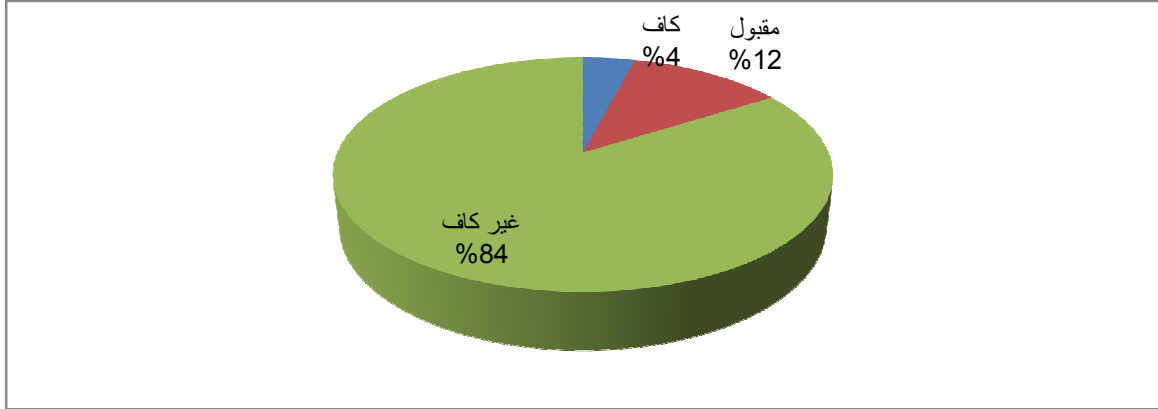
المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

2- جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها حالياً من قبل الهيئات العمومية في الجزائر

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

أما بالنسبة للسؤال السابع (7) المتعلق بجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها حاليا من قبل الهيئات العمومية في الجزائر، فنجد أن أغلب المستجوبين يرون أنها مرضية نوعا ما بنسبة 54%، في حين أن نسبة 30% يرون أنها مرضية، أما نسبة 16% ترى أنها غير مرضية، كما هو موضح بالشكل التالي:

شكل رقم 17: جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية بالجزائر



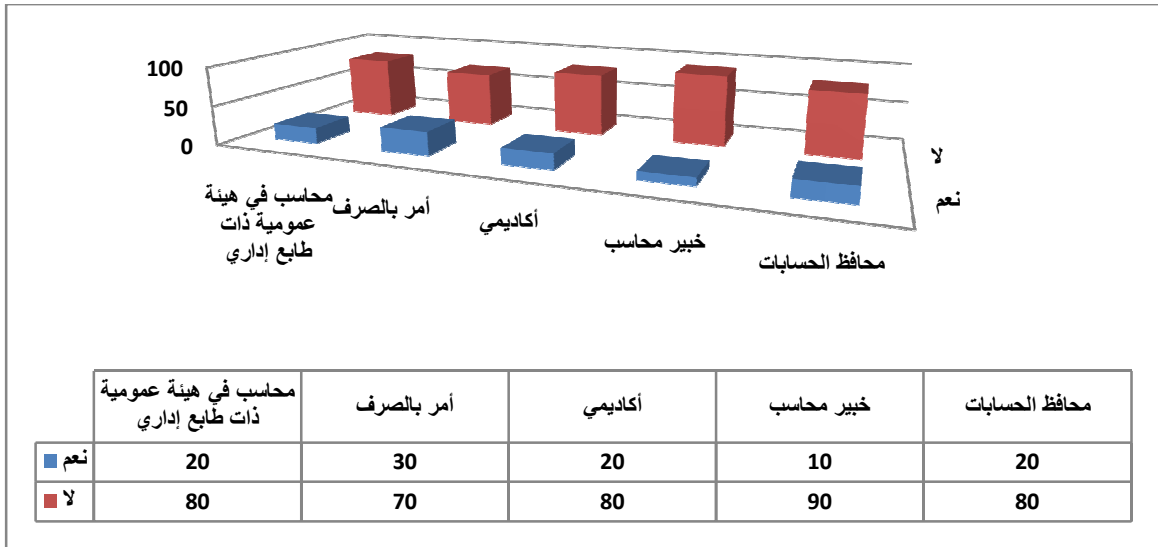
المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

3- درجة تلبية القوائم المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في الجزائر لاحتياجات مستخدميها

وفيما يتعلق بالسؤال الثامن (8) المتضمن مدى تلبية القوائم المالية الحالية المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في الجزائر لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية -صناع القرار-، فإن أغلبية المستجوبين رأوا أنها لا تلي احتياجات اتخاذ القرار، كما هو موضح في الشكل الموالي:

شكل رقم 18: مساهمة القوائم الحالية المفصح عنها في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية في الجزائر

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

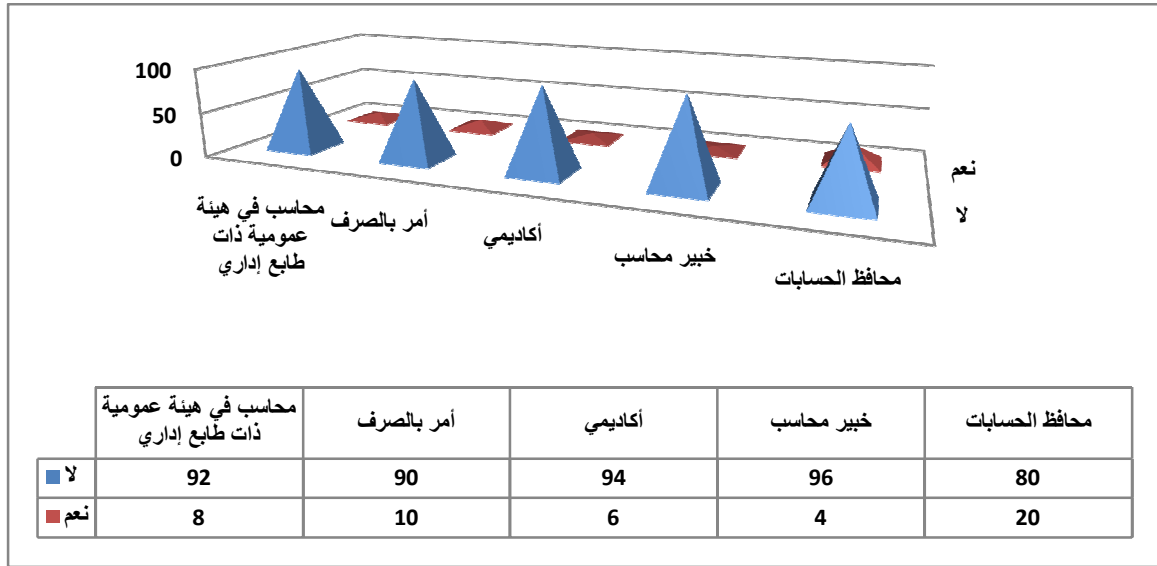
حيث بينت النتائج الموضحة في الشكل أعلاه أن كل الفئات المستجوبة ترى بأن القوائم الحالية المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في الجزائر لا تلي احتياجات صنع القرار بنسبة 80% في المتوسط بين كل الفئات، أما نسبة 20% يرون أنها تلي احتياجات صنع القرار.

4- توفر معلومات مفيدة لأغراض المساءلة:

يوضح الشكل التالي الإجابات بين مختلف أفراد العينة:

شكل رقم 19: مساهمة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحالي في مساءلة جميع الهيئات العمومية عن الشؤون المالية والموارد الموكلة إليها

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال التاسع (9) من خلال الشكل السابق أن نسبة 4% من الخبراء المحاسبين يرون أن النظام المحاسبي الحالي يوفر معلومات تفيد في مساءلة جميع الهيئات العمومية عن الشؤون المالية والموارد الموكلة إليها، وأن نسبة 6% من الأكاديميين يرون نفس الشيء، في حين يرى أغلبية المستجوبين من فئة الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أن النظام الحالي لا يوفر معلومات لأغراض المساءلة أيضا بنسبة 90% و 92% على التوالي. ما يلاحظ هنا أن هناك إجماع لدى غالبية المستجوبين حول عدم توفير النظام الحالي لمعلومات لغرض المساءلة.

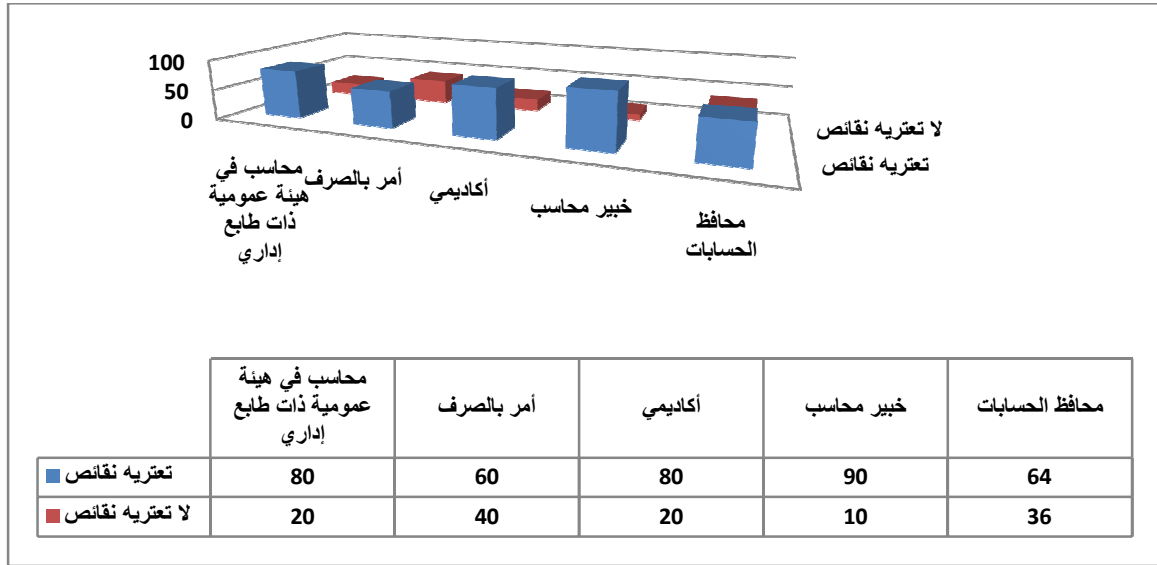
5- النقائص التي تعترى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

بينت نتائج الدراسة الميدانية من خلال السؤال العاشر (10) أن هناك مجموعة من النقائص التي تشوب نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وقد كانت النتائج متباينة بين مختلف المستجوبين حسب الفئات كما يلي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

شكل رقم 20: النقائص التي تعترى نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

أكد أغلب الخبراء المحاسبين أن نظام المحاسبة العمومية الحالي تعتريه مجموعة من النقائص وذلك بنسبة 90%، في حين تباينت النسبة بين الفئات الأخرى كما يلي: نسبة 64% بالنسبة لمحافظي الحسابات ونسبة 80% و60% بالنسبة للمحاسبين والأميرين بالصرف على التوالي، أما الأكاديميين فقد كانت نسبة تأييدهم لحقيقة أن النظام تعتريه نقائص مقدرة بنسبة 80%.

وقد اتفق أغلبية المستجوبون الذين أجابوا بـ "نعم" والذين قدرت نسبتهم في المتوسط بـ 74.8%، على أن النقائص متمثلة فيما يلي:

- إن نظام المحاسبة العمومية الحالي يتمحور حول محاسبة الصندوق، وبالتالي لا يتم التركيز إلا على ما تم تحصيله وإنفاقه فعلا؛ ويتجاهل ولا يأخذ بعين الاعتبار جوانب الذمة المالية والحقوق المثبتة،
 - تركيز مدونة حسابات الخزينة على تقييم خطي والذي يفتقر إلى المرونة لاسيما على مستوى الحسابات الفرعية؛
 - كما أن هناك من رأى أن هناك ضعف في عملية الرقابة على الإنفاق مما يعرض المال العام للضياع.
- أما المستجوبين الذين كانت إجاباتهم بـ "لا" فقد يرجع سبب تقديرهم أن النظام الحالي لا تعتريه نقائص إلى اعتيادهم على الأساس النقدي والذي يتميز بالسهولة والبساطة مقارنة بأساس الاستحقاق، ومقاومتهم للتغيير الذي يحمل في طياته التحول نحو أساس الاستحقاق، والذي يرون أن تقنياته مصممة خصيصا لتلبية احتياجات الشركات الخاصة ولا تصلح للدولة.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

وعموما، يظهر جليا اتجاه أفراد العينة إلى التأكيد أن النظام المحاسبي الحالي تعثره الكثير من النقائص، ولاسيما في ظل غياب منظور الذمة المالية والحقوق المثبتة.

الفرع الثاني: إصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام بالجزائر

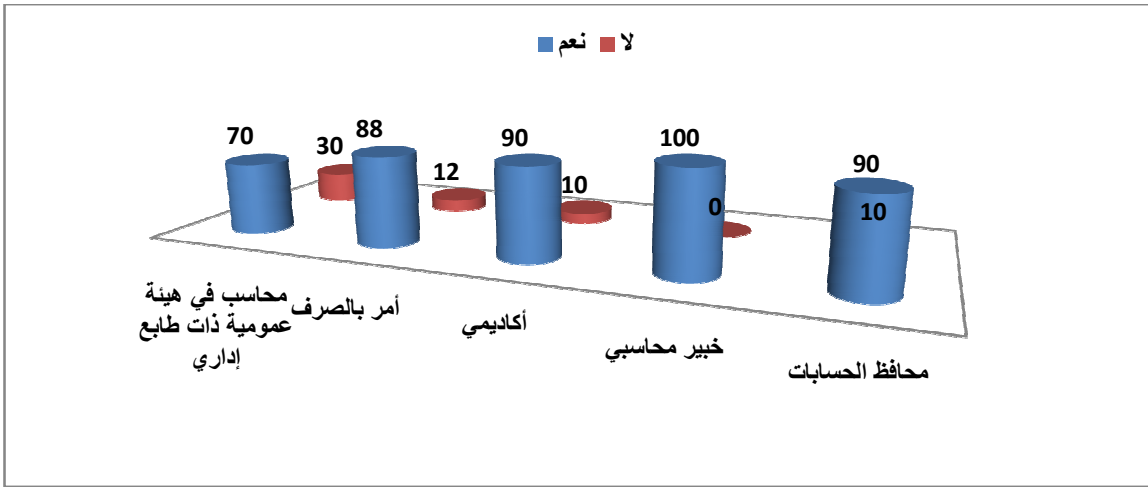
تتم الأسئلة المتعلقة بهذا الجزء والممتدة من السؤال الحادي عشر (11) إلى غاية السؤال السادس عشر (16) باستطلاع آراء المستجوبين حول جملة من القضايا المرتبطة بأعمال الإصلاح المحاسبي في القطاع العام الجزائري.

1- درجة تأييد المستجوبين لقرار الدولة بإصلاح مدونة حسابات الخزينة:

بينت نتائج الدراسة من خلال الإجابات المتعلقة بالسؤال الحادي عشر (11) أن درجة تأييد المستجوبين لقرار الدولة بإصلاح مدونة حسابات الخزينة قدرت بنسبة 87.6%، في حين أن نسبة 12.4% تعارض ذلك، ونلخص الإجابات الواردة حول هذا السؤال في الشكل الموالي:

شكل رقم 21: درجة تأييد إصلاح مدونة حسابات الخزينة الحالية.

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

وقد كانت النسبة الأكبر لتأييد إصلاح مدونة حسابات الخزينة من أولئك المستجوبين الذين أجابوا فيما سبق أنه توجد نقائص في نظام المحاسبة العمومية الحالي، فلقناعتهم الراسخة بأن الإصلاح أمر ضروري اتجهت إجاباتهم نحو تأييد قرار الدولة بإصلاح مدونة حسابات الخزينة.

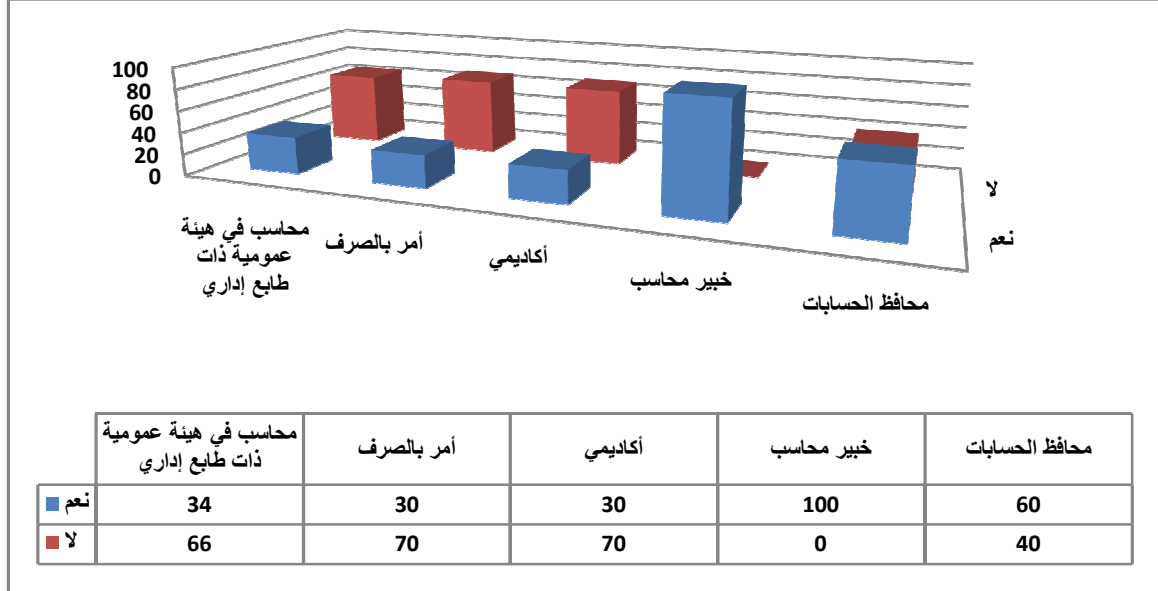
2- درجة دراية المستجوبين بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS

بينت الدراسة الميدانية من خلال الإجابات على السؤال الثاني عشر (12) أن خبراء المحاسبة العمومية هم الأكثر دراية بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS مقارنة بباقي الفئات الأخرى، والنتائج مبينة في الشكل الموالي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

الشكل 22: دراية المستجوبين بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق في الجزائر

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

فمن خلال الشكل أعلاه، يتضح أن كل خبراء المحاسبة المستجوبون هم على دراية بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق في الجزائر، وتصل هذه النسبة إلى 30% عند الأمرين بالصرف، في حين تصل إلى 60% و34% بالنسبة لمحافظي الحسابات والمحاسبين في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري على التوالي، ونسبة 30% للأكاديميين، الأمر الذي قد يطرح عدة إشكاليات فيما يخص تطبيق هذه المعايير في ظل هذه الدراية الضعيفة لها، وحتى عند الحديث عن التكوين فنسبة 30% التي أفاد بها الأكاديميون تعتبر نسبة ضعيفة لاسيما أنهم هم من سيركز عليهم في التكوين عند سيرورة تطبيق المعايير، وهو الأمر الذي لمسناه خلال مختلف المقابلات التي أجريت مع الأطراف الفاعلة، حيث تبين أن الخبراء هم الأكثر تحكما في هذه المعايير مقارنة بالفئات الأخرى، وبالتالي يجب الاستعانة بهم والاستفادة من خبراتهم لإنجاح هذا المشروع، ويكون ذلك كما يلي:

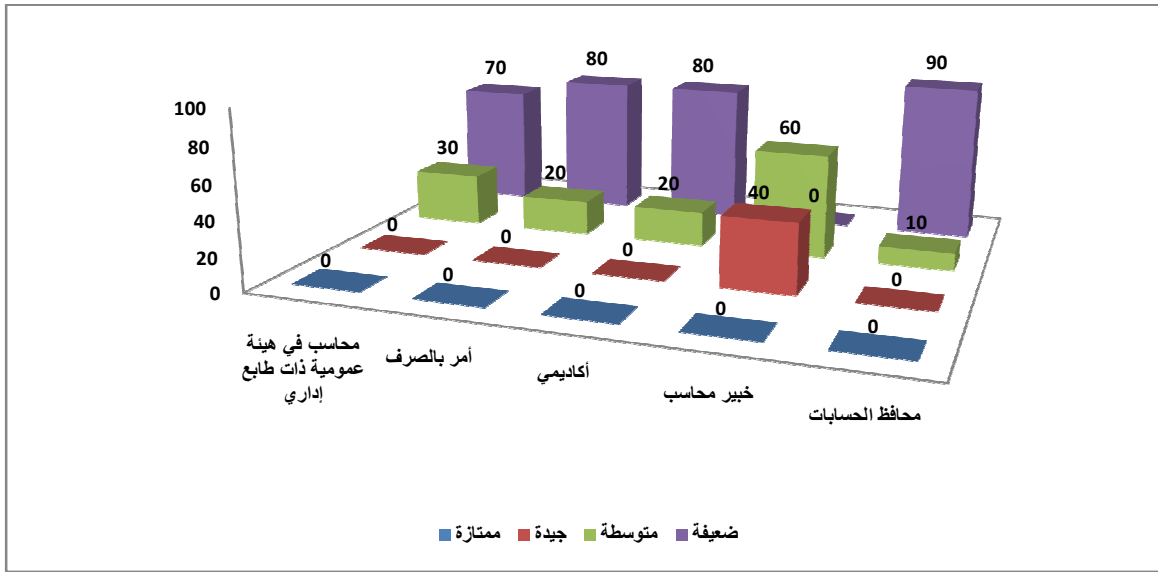
- القيام بأيام دراسية وملتقيات في الجامعات تجمع بين الأكاديميين والخبراء المحاسبين، الأمر الذي يسمح بخلق فضاءات للمناقشة، ونقل الخبرات والمعارف ذات الصلة للجامعة، وبالتالي تأهيل الجامعة أكثر لتكوين إطارات في هذا المجال بالطريقة التي تسمح بالتنفيذ الميداني لهذا الإصلاح لاحقا؛
- القيام بدورات تكوينية لمختلف المحاسبين العاملين في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، حيث يقدمها لهم الخبراء المحاسبين بالموازاة مع الأكاديميين؛

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

- الاستفادة من خبرات الخبراء المحاسبين في النظام المحاسبي المالي لوضع دليل مبسط وسهل لكل المعنيين بهذا الإصلاح لتسهيل استيعابه وتنفيذه.

وتختلف كذلك درجة الدراية بهذه المعايير من فئة إلى أخرى وداخل نفس الفئة كما هو موضح في الشكل الموالي:
شكل 23: درجة دراية المستجوبين بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق في الجزائر

الوحدة: نسبة مئوية



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

حيث يمكن القول أن نتائج الإجابة على السؤال الثالث عشر (13) أكدت النتائج السابقة، حيث يجب الاعتماد على الخبراء المحاسبين والاستفادة من تجاربهم لإنجاح هذا الإصلاح وبلوغ الأهداف المسطرة بأكثر كفاءة وفعالية، حيث نجد أن نسبة 40% من الخبراء المحاسبين لديهم معرفة جيدة بهذه المعايير، في حين أن نسبة 60% المتبقية لديهم معرفة متوسطة بها، نجد أن نسبة 80% كمتوسط من المستجوبين المتبقين من مختلف الفئات الأخرى - الذين هم على دراية بوجود معايير محاسبية في القطاع العام IPSAS كما هو موضح في الشكل رقم 22- هم على دراية ضعيفة بهذه المعايير، الأمر الذي يبين حاجتهم للتكوين في هذا المجال، وبالتالي فإن نجاح هذا المشروع يبقى رهين بتكوين مختلف الفاعلين المعنيين بتطبيقه ونخص بالذكر فئة المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف.

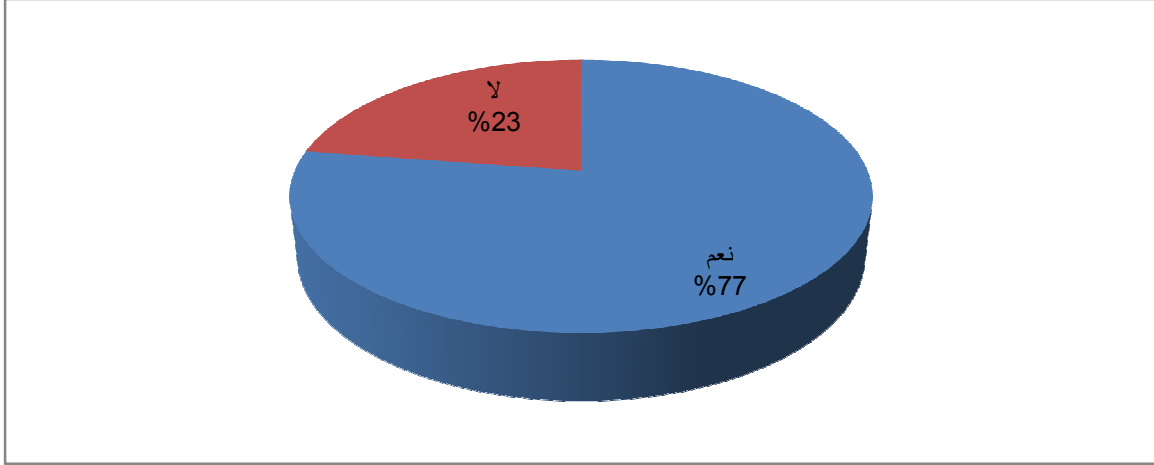
3- تأييد التوجه العالمي نحو التبنّي التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

وبالنسبة لتأييد التوجه العالمي نحو التبنّي التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بينت الإجابات على السؤال الرابع عشر (14) أن نسبة 77.4% من المستجوبين على مختلف فئاتهم وافقوا هذا الطرح واعتبروه إضافة تحسب للجزائر، أما الباقي والمقدرة نسبتهم ب 22.6% يرون أن البيئة التي تم فيها إصدار هذه المعايير مختلفة عن

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

بيئة الجزائر، وأنه ما قد يصلح لدولة متقدمة لا يصلح لدولة نامية، ولا يزال أمام الجزائر الكثير حتى يمكنها تبني هذه المعايير ولو تدريجياً، وهي نظرة تشاؤمية حسب وجهة نظرنا. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم 24: تأييد التوجه العالمي نحو التبرني التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام



المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018.

4- عدم تبني معايير IPSAS، تبني المعايير المحاسبية أو تكييفها وفقاً للبيئة الجزائرية؟

وعن السؤال الخامس عشر (15) والمتعلق بالإستراتيجية الملائمة للإصلاح المحاسبي من خلال الاختيار بين الاقتراحات اللازمة المتعارف عليها كحل لنقائص الأساس النقدي المعتمد حالياً في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فإن نسبة 16.8% من المستجوبين أبدت اختيار تطوير النظام المحاسبي الحالي بعيداً عن معايير IPSAS، في حين أن نسبة 16.8% رأت أفضلية تطوير النظام المحاسبي الحالي مع تبني معايير IPSAS "أي بشكل كلي دون تغيير"، في حين أن نسبة 66.4% أيدت إستراتيجية تكييف معايير IPSAS وفقاً لسياق الهيئات العمومية بالجزائر. ما يلاحظ هو وجود إجماع بين جل المستجوبين حول أفضلية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تكييف المعايير والبيئة الجزائرية، ذلك أن مثل هذا الإصلاح يجمع بين متطلبات المحيط الوطني والدولي.

5- استعداد الجزائر للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

توقع البعض أن الجزائر مستعدة للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المدى المتوسط من 4) إلى 6 سنوات) بنسبة 70%، لاسيما بعد صدور القانون العضوي الجديد رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي يلزم التحول نحو أساس الاستحقاق والذي ينتظر تطبيقه بحلول سنة 2023، لذلك فإن الهيئة المشرفة على الإصلاح بوزارة المالية سوف تأخذ ذلك بعين الاعتبار وتسرع في وتيرة الإنجاز، في حين استبعد المستجوبون الباكون والمقدر نسبتهم ب 30% عملية الانتقال على المدى المتوسط والقصير ولاسيما في ظل الظروف الحالية، فهناك الكثير من

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

يجهل فحوى هذا الإصلاح ولا بد قبل تفعيله القيام بدورات مكثفة وتأهيل الموظفين، إضافة لصعوبة عملية حصر أصول الدولة، مما قد يطيل من عملية التطبيق.

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل نتائج اختبار ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وسبل تبني

معايير IPSAS

سيتم من خلال هذا المبحث مناقشة فقرات المحور الثاني للاستبيان التي تحاول تحديد مدى تأييد المستجوبين أن لمعايير IPSAS العديد من المزايا التي تعتبر الدافع من وراء تبنيها، أما المحور الثالث فإن فقراته تحاول تحديد مدى تأييد المستجوبين أن هناك تحديات يمكن أن تواجهها الجزائر عند تطبيقها لمعايير IPSAS وكيفية تحطيمها.

المطلب الأول: نتائج اختبار دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل فقرات المحور الثاني عن طريق دراسة كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، إضافة إلى دراسة مختلف الاختبارات المتعلقة بهذا المتغير.

الفرع الأول: اتجاه المستجوبين نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني

معايير IPSAS.

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لفقرات تعبر عن اتجاهات المستجوبين لمعرفة آرائهم نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير IPSAS، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات إيجابية قوية نحو دواعي وأهداف الإصلاح كما هو موضح بالجدول الموالي:

جدول رقم 22: اتجاه المستجوبين نحو دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير

IPSAS

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
0.441	4.162	0	0	2.7	78.4	18.9	1. تعد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS مرجعية لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية في العالم				
0.535	4.135	0	0	8.1	70.3	21.6	2. تبني معايير IPSAS ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية في القطاع العام الجزائري ومساءلة الحكومة أمام المواطنين والناخبين وممثليهم، والجمهور العام				
0.897	3.837	0	13.5	8.1	59.5	18.9	3. تبني معايير IPSAS يعزز قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية للحكومة الجزائرية مع الحكومات الأخرى				

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

0.417	4.783	78.4	21.6	0	0	0	4. تبني معايير IPSAS يلبي حاجات مستخدمي التقارير المالية - أصحاب القرار- في القطاع العام الجزائري
0.876	4.189	45.9	29.7	21.6	2.7	0	5. تبني معايير IPSAS سيحسن من الجودة الشاملة للإبلاغ المالي في القطاع العام الجزائري
0.866	4.162	45.9	24.3	29.7	0	0	6. تبني معايير IPSAS سيحد من الفساد المتفشي في الجزائر
0.65	3.810	8.1	70.3	16.2	5.4	0	7. يتيح تنفيذ معايير IPSAS من تفعيل نظام الرقابة الداخلية
0.468	4.054	10.8	86.5	0	2.7	0	8. تبني معايير IPSAS سيؤدي إلى تعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية في القطاع العام الجزائري
0.883	4.324	54.1	29.7	10.8	2.7	2.7	9. تبني معايير IPSAS يحسن من الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص
0.465	4.345	29.7	54.1	10.8	5.4	0	10. يعد أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير IPSAS أكثر فعالية من الأساس النقدي في إعطاء المعلومات عن الوضع المالي وأداء الحكومة والهيئات العمومية
0.468	4.656	16.2	70.3	10.8	2.7	0	11. يساعد تبني معايير IPSAS على تخفيض تكاليف التوحيد المحاسبي
0.455	4.658	27	54.1	16.2	2.7	0	12. تبني معايير IPSAS يساهم في تعزيز مصداقية صورة الجزائر تجاه المنظمات الدولية
0.866	4.665	10.8	54.1	29.7	5.4	0	13. تبني معايير IPSAS يسد فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر
0.468	4.324	10.8	54.1	29.7	5.4	0	14. بالنظر إلى السياق الاقتصادي الجزائري، يعتبر التحول نحو معايير IPSAS ضروري
0.626	4.293	-	-	-	-	-	وجهة نظر المستجوبين نحو دواعي وأهداف الإصلاح

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018، مخرجات SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين حول دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS. وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير كان "قوي موافق بشدة" (4.2937)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.6265). الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إيجابية حول تبني معايير IPSAS؛ وعموما تنطوي النتائج المبيّنة في الجدول أعلاه على مجموعة من الدلالات نذكرها في ما يلي:

- السؤال الأول: حقق متوسط حسابي قيمته (4.162) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS تعد مرجعية لتقييم وتحسين

الحاسبة العمومية في العالم، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.441) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. حيث أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية للدول في مختلف أنحاء العالم.

- **السؤال الثاني:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.135) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية في القطاع العام الجزائري ومساءلة الحكومة أمام المواطنين والناخبين وممثليهم والجمهور العام، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.535) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فالمعايير المحاسبية من شأنها تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لآليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.

- **السؤال الثالث:** حقق متوسط حسابي قيمته (3.837) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS يعزز قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية للحكومة الجزائرية مع الحكومات الأخرى، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.897) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

حيث تتفق 59.5% وتتفق بشدة 18.9% من المستجوبين أن تبني معايير IPSAS من شأنه تعزيز قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية للحكومة الجزائرية مع الحكومات الأخرى، كما أن هناك نسبة 8.1% تفضل أن تتخذ موقفا محايدا، في حين أن نسبة 13.5% لا يوافقون على الطرح، فحسبهم أنه حتى وإن سمحت بالمقارنة إلا أن المقارنة في حد ذاتها صعبة لدولتين أو هيئتين عموميتين غير متشابهتين في البيئة، وتصلح فقط بين الدول التي لها نفس البيئة كأمريكا وكندا مثلا.

- **السؤال الرابع:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.783) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS يلي حاجات مستخدمي التقارير المالية - أصحاب القرار - في القطاع العام الجزائري، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في

الإجابات حيث كان (0.417) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال الخامس:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.189) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS سيحسن من الجودة الشاملة للإبلاغ المالي في القطاع العام الجزائري، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.876) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال السادس:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.162) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS سيحد من الفساد المتفشي في الجزائر، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.866) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فبمجرد نشر القوائم المالية فإن ذلك سوف يقلل من الفساد، ولاسيما أن عمليات الرقابة في ظل المعايير سوف تكون أكثر صرامة من خلال الاستعانة بالخبراء ومحافظي الحسابات للتصديق على الحسابات. كما أن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين هو أحد جوانب التركيز المتزايد على القضاء على الفساد وتعزيز الشفافية في الحكومة.

- **السؤال السابع:** حقق متوسط حسابي قيمته (3.810) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تنفيذ معايير IPSAS يتيح من تفعيل نظام الرقابة الداخلية، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.65) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال الثامن:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.054) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS سيؤدي إلى تعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية في القطاع العام الجزائري، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.468) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال التاسع:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.324) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS يحسن من الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.883) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. حيث تتفق 29.7% وتتفق بشدة 54.1% من المستجوبين أن تبني معايير IPSAS يحسن من الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، كما أن هناك نسبة 10.8% تفضل أن تتخذ موقفا محايدا، في حين أن نسبة 2.7% لا يوافقون على الطرح بشدة ونفس النسبة لا توافق على الطرح، فحسبهم أن لا علاقة للمعايير بهذا الموضوع، فحتى دون محاسبة يمكن أن تتم الشراكة بين القطاع العام والخاص، ويبدو أنهم لم يفهموا السؤال الذي يهتم بجل المعايير تحسن الشراكة أم لا؟ وليس هل تحدثها؟، والحقيقة أن هذه المعايير تحسن من هذه الشراكة.

- **السؤال العاشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.345) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير IPSAS يعد أكثر فعالية من الأساس النقدي في إعطاء المعلومات عن الوضع المالي وأداء الحكومة والهيئات العمومية، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.465) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وهو الأمر الذي لا يختلف عليه اثنين فالأساس النقدي لا يوفر أي معلومات حول الوضع المالي والأداء.

- **السؤال الحادي عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.656) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS يساعد على تخفيض تكاليف التوحيد المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.468) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فمن الحكمة تبني معايير جاهزة وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك أنها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.

- **السؤال الثاني عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.658) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS يساهم في تعزيز مصداقية صورة الجزائر تجاه

المنظمات الدولية، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.455) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فهو يتماشى وتوجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

- **السؤال الثالث عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.665) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS يسد فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.866) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فاستبدال الأساس النقدي الذي يستند إليه في النظام المحاسبي الحالي بالمعايير المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق فإن ذلك سوف يعالج النقائص حتما.

- **السؤال الرابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.324) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على ضرورة تبني معايير IPSAS بالنظر إلى السياق الاقتصادي الجزائري، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.468) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وترى الباحثة أن الإصلاح أمر لا بد منه وأن مثل هذه المعايير سوف تجنب الكثير من المشاكل التي تعرفها الدولة، ولاسيما وأنها تركز على الشفافية والمساءلة، وهو ما تفتقده الجزائر حاليا، فمن يستطيع أن يعرف أين تذهب الأموال حقيقة، وفيما تشغل؟؟

ومن خلال إجمالي نتائج المحور الثاني حول دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS، تبين أن هناك إجماع بين المستجوبين على ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS، بعد ما تبين أن لهذه الأخيرة آثار إيجابية على الممارسة المحاسبية، وسواء قبلت الجزائر الإصلاح أم لا إلا أن تحديات المناخ الدولي الجديد تفرض عليها مثل هذه الإصلاحات.

الفرع الثاني: الاختبارات المتعلقة بدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS.

لحساب مختلف الاختبارات فيما يخص دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS، سنقوم بحساب اختبار سمرنوف "smernove" لتحديد طبيعة التوزيع، كما هو موضح بالجدول الموالي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

جدول رقم 23 : إختبار طبيعة توزيع دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS

		دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.2934
	Std. Deviation	,62632
	Positive	,216
	Negative	-,318
Kolmogorov-Smirnov Z		3,665
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000
Monte Carlo Sig. (2-tailed)	Sig.	,000 ^c
	95% Confidence Interval	
	Lower Bound	,000
	Upper Bound	,000

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018، مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Z) تمثل 3.665 وقيمة الدلالة " Asymp Sig" الخاصة باختبار سيمرنوف هي 0.00 وهي أقل من احتمال الخطأ 0.05، الأمر الذي يجعل من البيانات تتبع توزيعاً غير طبيعياً، وعليه سنعمد على الاختبارات المعلمية لحساب دلالة الفروق، كما هو موضح بالجدول التالي.

جدول رقم 24: مختلف الاختبارات المتعلقة بدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير

IPSAS

المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل
دواعي وأهداف الإصلاح	سنوات الخبرة	دواعي وأهداف الإصلاح	التخصص العلمي	دواعي وأهداف الإصلاح	جهة العمل	دواعي وأهداف الإصلاح	المستوى التعليمي
كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)	
0.055		0.064		0.037		0.674	
نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض البديل		نقبل الفرض الصفري	

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية 2018، مخرجات SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة " Asymp. Sig" الخاصة باختبار كروسكال "kroskal" للمستوى التعليمي، سنوات الخبرة والتخصص العلمي هي أكبر من احتمال الخطأ 0.05، وعليه فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لدواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS تعزى إلى التغيير في هذه المتغيرات، في حين تصل هذه القيمة بالنسبة لجهة العمل 0.037، وهي أقل من احتمال الخطأ الأمر الذي يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى هذا المتغير، حيث أن إجابات الخبراء المحاسبين تحصلت على متوسطات

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات خبراء المحاسبة حول دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS مقارنة بباقي الفئات الأخرى.

المطلب الثاني: نتائج اختبار تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه في الجزائر

سوف نتناول في هذا المطلب اتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه في الجزائر، إضافة إلى دراسة مختلف الاختبارات المتعلقة بهذا المتغير.

الفرع الأول: اتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لفقرات تعبر عن اتجاهات المستجوبين من أفراد العينة، وذلك لمعرفة آرائهم نحو التحديات التي قد تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات إيجابية قوية نحو تحديات تطبيق المعايير كما هو موضح بالجدول الموالي:

جدول رقم 25: اتجاه المستجوبين نحو تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					لا أوافق بشدة	لا أوافق
		موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
0.566	4.002	0	70.3	18.9	02.7	0	1. تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات اللازمة لتطبيق معايير IPSAS	
0.545	3.398	8.1	70.3	21.6	0	0	2. لا يمكن تنفيذ الإصلاح المحاسبي إلا في إطار إصلاح الميزانية الحالي (إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات ووضع نظام متكامل لإدارة الميزانية)	
0.655	4.211	18.9	70.3	11.1	0	0	3. تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحدياً كبيراً	
0.455	4.325	2.7	46	0	45.9	5.4	4. يعتبر تبني معايير IPSAS مكلفاً	
0.544	4.012	70.3	29.7	0	0	0	5. يستغرق تبني معايير IPSAS وقتاً طويلاً	
0.366	3.896	45.9	24.3	29.7	0	0	6. يعتبر نقص الموظفين المدربين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS	
0.665	4.656	8.1	70.3	21.6	0	0	7. نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر	
0.468	4.032	10.8	2.7	0	86.5	0	8. إن النقل البيروقراطي - تعقيد القرار - يمكن أن يقف دون نجاح	

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر							
0.736	4.236	5.4	29.7	10.8	54.1	0	9. مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تبني أو تكيف معايير IPSAS
0.325	3.988	29.7	54.1	10.8	5.4	0	10. يمكن لعامل سن موظفي المحاسبة العمومية التأثير على عملية التبني (الأشخاص الأصغر سنا أكثر انفتاحا للتغيير)
0.652	4.653	16.2	70.3	10.8	2.7	0	11. قد يؤدي تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS إلى الإحجام عن التغيير
0.536	3.985	27	54.1	19.1	0	0	12. إن غياب الوثائق الداعمة -نظام معلومات شفاف- خاصة فيما يخص أصول الدولة قد يقف دون نجاح عملية تبني أو تكيف معايير IPSAS
0.664	4.651	10.8	5.4	29.7	54.1	0	13. قد تؤدي مشكلات جرد وتقييم أصول الدولة إلى إعاقة عملية تبني معايير IPSAS
0.582	4.655	10.8	29.7	54.1	5.4	0	14. إن نهج المركزية هو عامل يمكن أن يبطئ الإصلاح المحاسبي في القطاع العام
0.653	4.326	10.8	29.7	5.4	54.1	0	15. قد يؤدي مستوى الشفافية الناتج عن تطبيق معايير IPSAS إلى بعض التردد من طرف بعض أصحاب المصلحة.
0.664	4.657	8.1	70.3	21.6	0	0	16. عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تبني معايير IPSAS
0.655	3.988	0	21.5	54.1	19.1	5.4	17. بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر
0.566	4.215	-	-	-	-	-	وجهة نظر المستجوبين نحو تحديات الإصلاح

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018، مخرجات SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين حول تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري. وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير كان "قوي موافق بشدة" (4.215)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.566). الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إيجابية حول تحديات تبني معايير IPSAS.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي حسب الجدول السابق أن هناك توجه لدى أفراد العينة نحو تأييد قوي لوجود تحديات عند الرغبة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قد تحول دون تطبيقها، كما نلاحظ أن العبارة رقم (14) حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي قدره (4.655)، مما يؤكد إجماع المستجوبين على أن نهج المركزية قد يبطئ عملية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام، تليها العبارة رقم (13) والتي

حصلت على درجة تأييد متقاربة جدا مع العبارة رقم (14) بمتوسط حسابي قدره (4.651) أي أن نسبة كبيرة منهم ترى أن مشكلات جرد وتقييم أصول الدولة قد يعيق عملية تبني معايير IPSAS نظرا لصعوبة حصر بعض أنواع الأصول وتقييمها.

وعموما تنطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

- **السؤال الأول:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.002) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن الحكومة الجزائرية تتوفر لديها الإمكانيات اللازمة لتطبيق معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.566) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وعليه نستنتج أن توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق معايير IPSAS لا يعتبر تحدي في حد ذاته لأنها متوفرة، وبالتالي فالمشكلة ليست في الإمكانيات ولكن في كيفية استغلال هذه الإمكانيات حتى يتم الوصول للهدف المنشود.

- **السؤال الثاني:** حقق متوسط حسابي قيمته (3.398) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أنه لا يمكن تنفيذ الإصلاح المحاسبي إلا في إطار إصلاح الميزانية الحالي (إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات ووضع نظام متكامل لإدارة الميزانية)، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.545) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وعليه نستنتج أنه بالإضافة إلى حاجة الحكومة إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ستحتاج أيضا إلى نظام للميزانية على أساس الاستحقاق حتى يمكن مقارنة النتائج الفعلية بالخطط والميزانية، فيجب أن يكون النظام المحاسبي على نفس أساس النظام الميزانياتي لتجنب إمكانية وجود أهداف متضاربة، وبالتالي يجب أن تكون إصلاحات الأنظمة المحاسبية والموازنة العامة للدولة من خلال تبني أساس الاستحقاق متكاملة وتسير جنبا إلى جنب.

- **السؤال الثالث:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.211) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمثل تحدياً كبيراً، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.655) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. في ضوء ذلك، من المستحسن سن قوانين لأي إصلاحات جوهرية

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

للمحاسبة والميزانية ليتم تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بنجاح، أي أن إدخال هذه المعايير يحتاج إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف.

- **السؤال الرابع:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.325) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير IPSAS مكلفا، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.455) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. غير أنه إذا ما تمت المقارنة بين المنافع والتكاليف لوجدنا أن المنافع التي سيتوصل إليها في الأخير ستفوق التكاليف، لكن إذا تجاوزت التكاليف المتوقعة لإصلاح المحاسبة فوائدها المتوقعة، فرمما لن ينجح الإصلاح.

وينبغي الإشارة هنا أن التكلفة وإن كانت تشكل تحديا ضمنيا، إلا أن الواقع يبين أنه لا يمكن أن يكون هناك إصلاح دون تكاليف، لكن أيا كانت تكاليف الإصلاح فلا بد من المواجهة، لأنه لا يمكن أن تستمر الممارسة المحاسبية في القطاع العام الجزائري على الوضع الحالي.

السؤال الخامس: حقق متوسط حسابي قيمته (4.012) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تبني معايير IPSAS يستغرق وقتا، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.544) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فالدولة ليست كالمؤسسات، وإنما هي أكثر تعقيدا منها، لاسيما في ظل عدم معرفة أصولها بشكل كامل، وما دام أن تجربة إصلاح المحاسبة المالية استغرقت وقتا طويلا فحتمًا سيكون نفس الشيء أو أكثر بالنسبة للمحاسبة العمومية، وهو ما أكدته تجارب الدول التي تبنت المعايير، لذلك يجب تقبل فكرة أن إجراءات الإصلاح تتم عبر مراحل قد يمتد أمدها إلى عدة سنوات.

السؤال السادس: حقق متوسط حسابي قيمته (3.896) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن نقص الموظفين المدربين يعد تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.366) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وعليه يمكن القول أن ندرة الموظفين المؤهلين ذوي المعرفة المتقدمة في المحاسبة العمومية تشكل واحدة من الأسباب الرئيسية للحفاظ على الأساس النقدي المحاسبي وتحدي رئيسي لتبني المعايير وفقا لأساس الاستحقاق الذي يعد أكثر تعقيدا من الأساس النقدي، إذ يتطلب مزيدا من الخبرة التقنية في

مجال المحاسبة وزيادة الحكم المهني؛ وعليه فإن تدريب أولئك الموظفين غير المؤهلين يشكل بدوره تحدي آخر ذلك أن الأمر يتعلق بالآلاف الأشخاص.

- **السؤال السابع:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.656) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.665) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. مما يستدعي الانتقال إلى نظام برمجي جديد تماماً.

- **السؤال الثامن:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.032) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون على أن الثقل البيروقراطي -تعقيد القرار- يمكن أن يقف دون نجاح عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.468) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. غالباً ما تحتضن الحكومات والهيئات العمومية سمات البيئات السياسية أو البيروقراطية، وفي ظل هيمنة فلسفة البيروقراطية، قد ينشأ عدد من حواجز التنفيذ التي يمكن أن تزيد التكلفة أو الوقت المطلوب لتنفيذ التغيير المحاسبي، كما تجعل تغيير السلوك نحو عملية التغيير أكثر تعقيداً مما يتطلب محتوى اتصال مستهدف للغاية واختيار دقيق لوسائل الإعلام التي يمكن أن يتأثر بها السلوك.

- **السؤال التاسع:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.236) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تبني أو تكييف معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.736) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فمقاومة التغيير هي حقيقة حتمية، لكن شدتها تختلف حسب المصالح والمكاسب والتضحيات، وعليه فإن إقناع هؤلاء الناس بأهمية وفوائد أنظمة المحاسبة والميزانية الجديدة سيكون بالتأكيد أمرٌ صعباً وسيطلب المزيد من جهود الاتصال مقارنة بنفس الوضع في الدول المتقدمة. ولكن حسب رأي الباحثة ينبغي وضع دليل شامل ومبسط للمحاسبة والإبلاغ، يبين بوضوح الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات التي تتطلبها معايير IPSAS، فضلاً عن ميثاق حكومي واضح للحسابات، كل هذه الأمور تعد شروطاً مسبقة لنجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بحيث يصبح الدليل نقطة مرجعية للحصول على إرشادات ويقلل كذلك من إمكانية المقاومة.

كما يعتبر تقديم التدريب العملي وإعادة التدريب على معايير IPSAS شرطاً أساسياً للنجاح في التنفيذ، ويمكن التقليل من مقاومة الموظفين الحكوميين الذين يضطلعون بمسؤوليات الإبلاغ المالي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام من خلال تدريب عملي لهم، وعندما يتفهم الأشخاص القضايا المعنية ويكونون قادرين على تنفيذ المهام المطلوبة في تنفيذ معايير IPSAS، فإنهم لن يقبلوا ذلك فحسب، بل سيصبحون أبطالاً ودعاة لتطبيق هذه المعايير.

- السؤال العاشر: حقق متوسط حسابي قيمته (3.988) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون على أن عامل سن موظفي المحاسبة العمومية قد يؤثر على عملية التبنى، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.325) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة. وعليه يتأكد القول أن الأشخاص الأصغر سناً أكثر انفتاحاً للتغيير.

- السؤال الحادي عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (4.653) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS قد يؤدي إلى الإحجام عن التغيير، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.652) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة. فالتحول إلى النظام المحاسبي الجديد يلقي على عاتقهم المزيد من المسؤوليات، وقد ترجع مقاومة التغيير للخوف من تحمل مسؤولية تنفيذ إجراءات جديدة تنطوي على عمل إضافي سواء من حيث الكم أو الجودة.

- السؤال الثاني عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (3.985)، وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون على أن غياب الوثائق الداعمة - نظام معلومات شفاف - خاصة فيما يخص أصول الدولة قد يقف دون نجاح عملية تبني أو تكييف معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.536) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. لكن ما شد انتباه الباحثة هنا أنه ما دامت هناك وثائق مفقودة فيجب إيجاد البديل ولا يترك مثل هذا الأمر يقف دون نجاح عملية تبني أو تكييف المعايير، ولا سيما وأن هناك آليات للتقييم (بما يقابله) وعلى العموم ينبغي الاستعانة بالخبراء في هذا الميدان.

- السؤال الثالث عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (4.651) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشراً بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن مشكلات جرد وتقييم أصول الدولة قد تؤدي إلى إعاقة عملية تبني معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتتاً قليلاً في الإجابات حيث كان (0.664) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فتحديد الأصول والاعتراف بها على النحو المشار إليه في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عنصراً حاسماً في تحديد الأرصدة الافتتاحية لقائمة الوضعية المالية عند اعتمادها للمرة الأولى، ويعتبر الاعتراف بها تحدياً نظراً لصعوبة تحديد وحساب وتسجيل السجلات التاريخية لها، لذا يتعين إيجاد

بدائل عملية لتحديد التكلفة المعتبرة. وحسب رأي الباحثة فإن حصر الأصول وتقييمها صحيح أنه تحدي ويتطلب الكثير من الوقت والجهد والتكلفة إلا أنه أمر ممكن إذا ما توفرت الإرادة في ذلك.

- **السؤال الرابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.655) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن نهج المركزية هو عامل يمكن أن يبطئ الإصلاح المحاسبي في القطاع العام، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.582) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال الخامس عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.326) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن مستوى الشفافية الناتج عن تطبيق معايير IPSAS قد يؤدي إلى بعض التردد من طرف بعض أصحاب المصلحة القطاع العام، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.653) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة. مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وبالتالي، يمكن أن نستنتج حتى وإن كانت المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي لا توفر المعلومات المطلوبة من قبل السياسيين التي تساعدهم في تقييم الأداء والقيام بالمساءلة وصنع القرار، إلا أنها تخدم مصلحتهم بشكل جيد بإعطائهم الفرصة للتلاعب المتعمد نظرا لأن مستوى شفائيتها محدود مقارنة بمعايير IPSAS، وقد يفسر هذا سبب عدم وجود حوافز سياسية لاستخدام نظام محاسبة أكثر شمولية وذاخر بالمعلومات، خاصة في الحكومات التي ترغب في الحد من كمية المعلومات التي تكشف عن أداؤها، فمن الواضح أن استخدام الأساس النقدي يخدم مصلحة الحكومة أكثر من اهتمام الجمهور.

- **السؤال السادس عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (4.657) وبما أنه يزيد عن 4.2 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تبني معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.654) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال السابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3.988) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.655) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

إيجابي. ففي الوضع الراهن لا يمكن تطبيق معايير IPSAS كما هي في الجزائر، وهو ما يؤكد إجماع المستجوبين على خيار التكيف وفقا لما تمليه البيئة الجزائرية وكذا التبنّي التدريجي.

الفرع الثاني: الاختبارات المتعلقة بتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري

ولحساب مختلف الاختبارات فيما يخص تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري من خلال تبنّي معايير IPSAS، سنقوم بحساب اختبار سمرنوف "simernove" لتحديد طبيعة التوزيع، كما هو موضح بالجدول الموالي:

جدول رقم 26: إختبار طبيعة توزيع تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري

		تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري
N		247
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.215
	Std. Deviation	,56601
Most Extreme Differences	Absolute	,456
	Positive	,287
	Negative	-,456
Kolmogorov-Smirnov Z		2,699
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018. مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Z) تمثل 2.699 وقيمة الدلالة Asymp. Sig الخاصة باختبار سمرنوف هي 0.00 وهي أقل من احتمال الخطأ 0.05، الأمر الذي يجعل من البيانات تتبع توزيعا غير طبيعيا، وعليه سنعمد على الاختبارات البارامترية لحساب دلالة الفروق، كما هو موضح بالشكل الموالي.

جدول رقم 27: مختلف الاختبارات المتعلقة بتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري

المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل
تحديات الإصلاح	سنوات الخبرة	تحديات الإصلاح	التخصص العلمي	تحديات الإصلاح	جهة العمل	تحديات الإصلاح	المستوى التعليمي
كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)	
0.734		0.445		0.007		0.402	
نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض البديل		نقبل الفرض الصفري	

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية 2018، مخرجات SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة "Asymp. Sig" الخاصة باختبار كروسكال "kroskal" للمستوى التعليمي، سنوات الخبرة والتخصص العلمي هي أكبر من احتمال الخطأ 0.05، وعليه فإنه لا توجد فروق ذات

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

دلالة إحصائية بالنسبة لتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري تعزى إلى التغير في هذه المتغيرات، في حين تصل هذه القيمة بالنسبة لجهة العمل 0.007، وهي أقل من احتمال الخطأ الأمر الذي يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى هذا المتغير، حيث أن إجابات خبراء المحاسبة كانت متجانسة حول تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري مقارنة بباقي الفئات الأخرى.

الفرع الثالث: اتجاه المستجوبين نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لفقرات تعبر عن اتجاهات المستجوبين، وذلك لمعرفة آرائهم نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات متوسطة نحو تحديات تطبيق المعايير كما هو موضح بالجدول الموالي:

جدول رقم 28: اتجاه المستجوبين نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات "نسبة مئوية"					
		موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
0.639	3,657	0	74.3	17.1	8.6	0	1. ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية
0.403	3,885	0	91.4	5.7	2.9	0	2. يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار
0.382	3,971	2.9	94.3	0	2.9	0	3. يجب على الدولة أن تتوقع سياسة لإدارة المخاطر التي يتسبب فيها التغير
0.452	3,971	5.7	88.6	2.9	2.9	0	4. يعد دمج تدريس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على مستوى الجامعي عاملاً في نجاح الإصلاح
0.338	3,942	0	97.1	0	2.9	0	5. يعتمد نجاح الإصلاح على كيفية تطبيق محاسبة الميزانية والمحاسبة التحليلية ومحاسبة القيد المزدوج
0.373	3,914	0	94.3	2.9	2.9	0	6. تعتبر التغييرات التشريعية ضرورية في تطبيق معايير IPSAS، حيث يحتاج التطبيق إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف.
0.338	3,942	0	97.1	0	2.9	0	7. رفع مستوى كفاءة الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المادية.
0.639	3,657	0	74.3	17.1	8.6	0	8. يجب تحسين أداء نظم المعلومات.
0.403	3,885	0	91.4	5.7	2.9	0	9. الاستفادة من تجارب الدول المتميزة التي سبق وأن طبقت هذه المعايير

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

0.382	3,971	2.9	94.3	0	2.9	0	10. الاستعانة بالهيئات المهنية مثل المجلس الوطني المحاسبي بالجزائر CNC هو أمر لا غنى عنه للتنفيذ الناجح لتبني معايير IPSAS
0.452	3,971	5.7	88.6	2.9	2.9	0	11. يجب على المحاسب في القطاع الخاص أن يرافق الهيئات العمومية عند التطبيق الأولي لمعايير IPSAS بحكم خبرته في تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعرفته به.
0.338	3,942	0	97.1	0	2.9	0	12. إن تخفيف المعايير وتكييفها مع خصائص الهيئات العمومية الجزائرية أمر ضروري لنجاح الإصلاح المحاسبي.
0.373	3,914	0	74.3	17.1	8.6	0	13. يعتمد نجاح عملية تبني المعايير أو تكييفها على الوقت، كلما كانت أكثر تقدما في الوقت، كلما كانت أكثر نجاحًا.
0.338	3,942	0	91.4	5.7	2.9	0	14. إن الضغط الناتج عن المجتمع المدني بشأن الشفافية المالية يمكن أن يدعم عملية تبني/تكييف معايير IPSAS
0.639	3,657	2.9	94.3	0	2.9	0	15. من أجل إنجاح الإصلاح يجب إشراك أصحاب المصلحة: المحاسبون العموميون، الوزارات، البرلمان، البنوك المركزية، السياسيون....
0.403	3,885	5.7	88.6	2.9	2.9	0	16. وجود دعم من المنظمات المالية الدولية مثل البنك الدولي من شأنه إنجاح عملية الإصلاح
0.382	3,971	0	97.1	0	2.9	0	17. تجربة الجزائر في إصدار نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية لمؤسسات للقطاع الخاص
0.418	3.897	-	-	-	-	-	وجهة نظر المستجوبين نحو متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018، مخرجات SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المتغير حصلت على متوسطات حسابية متوسطة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس اتجاهات المستجوبين حول متطلبات وعوامل نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري. وعموما فإن متوسط اتجاه المستجوبين نحو هذا المتغير كان (3.8979)، وهي نتيجة متفق عليها نوعا ما نظرا لعدم التشتت الكبير في الإجابات، هذا الأخير الذي يظهر لنا من خلال الانحراف المعياري (0.4182)، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر غير إيجابية حول متطلبات وعوامل نجاح الإصلاح في الجزائر.

وعموما تنطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

- السؤال الأول: حقق متوسط حسابي قيمته (3,657) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية لنجاح عملية الإصلاح المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا

السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.639) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فهناك حاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي لتسهيل تنفيذ معايير IPSAS، ومما لا شك فيه أن تقدير القيادة السياسية لحقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، سيقودهم لدعم تنفيذ معايير IPSAS.

- السؤال الثاني: حقق متوسط حسابي قيمته (3,885) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على ضرورة اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار لنجاح عملية الإصلاح المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.403) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وهو ما يؤكد في كل مرة أن المستجوبين يميلون نحو تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع أخذ خصوصيات الجزائر بعين الاعتبار، كما يرون أن النهج التدريجي هو الخيار الأنسب.

- السؤال الثالث: حقق متوسط حسابي قيمته (3,971) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على وجوب توقع سياسة لإدارة المخاطر التي يتسبب فيها التغيير من أجل إنجاز عملية الإصلاح المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.382) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. بحيث لا يسلتم ضمان التقارب الملائم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما هائلاً من العمل في مجال المحاسبة لأي هيئة عمومية أو حكومة فحسب، بل أيضاً في كثير من الأحيان تغييرات كبيرة في عمليات وممارسات الأعمال؛ ومن الضروري إدارة المخاطر التي يمكن أن تقوض عملية الإصلاح، وعليه قد تسهل الإدارة السليمة للتغيير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بطريقة فعالة وتعزيز الممارسات التجارية على نطاق أوسع للهيئة العمومية/الحكومة المنفذة.

- السؤال الرابع: حقق متوسط حسابي قيمته (3,971) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على ضرورة دمج تدريس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على المستوى الجامعي من أجل إنجاز عملية الإصلاح المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.452) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. ولا سيما إذا كان التكوين من طرف أخصاء في المجال،

فحتما يقود ذلك إلى التحكم أكثر في هذه المعايير، وبالتالي تكوين أشخاص مؤهلين للعمل بهذه الأخيرة، بما يكفل نجاح الإصلاح.

- **السؤال الخامس:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,942) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن نجاح الإصلاح المحاسبي يعتمد على كيفية تطبيق محاسبة الميزانية والمحاسبة التحليلية ومحاسبة القيد المزدوج، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.388) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. حيث يتعين أن يكون ربط منطقي بين هذه الأنواع الثلاثة من المحاسبة، الذي من دونه قد يتحصل على نتائج مختلفة، فالصدق المالي يسير جنبا إلى جنب مع مبادئ صدق الحسابات والصورة المخلصة لأصول الدولة ووضعها المالي.

- **السؤال السادس:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,914) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن التغييرات التشريعية ضرورية في تطبيق معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.373) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. ومادام أن المستجوبين اتجهوا نحو تأييد أن مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تشكل تحدياً كبيراً، وبالتالي فإنهم أكدوا أنه لتجاوز هذا التحدي ينبغي أن يحتاج التطبيق إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف.

- **السؤال السابع:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,942) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن رفع مستوى كفاءة الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المادية من شأنه إنجاح عملية الإصلاح، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.338) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. ومادام أن نقص الموظفين المؤهلين يشكل تحدي، فإن تجاوز هذا التحدي يستدعي رفع مستوى كفاءة الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المادية من خلال توفير التدريب والتكوين المستمر.

- **السؤال الثامن:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,657) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على وجوب تحسين أداء نظم المعلومات لإنجاح عملية الإصلاح، أما الانحراف المعياري لهذا

السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.639) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق سيستتبع في الغالب قواعد محاسبية جديدة وأدوات جديدة لتكنولوجيا المعلومات وإجراءات عمل جديدة بالإضافة إلى تدريب المستخدمين في أي هيئة منفذة، لذلك فإن نجاح تنفيذ المعايير المحاسبية ينطوي على تكامل وثيق بين جميع مجالات الممارسة (مثل الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات وما إلى ذلك).

- **السؤال التاسع:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,885) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على ضرورة الاستفادة من تجارب الدول المتميزة التي سبق وأن طبقت هذه المعايير لإنجاح عملية الإصلاح، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.403) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وعليه فإن الانفتاح على العالم والاستفادة من الدروس والممارسات الجيدة للدول الأخرى يعد أمر ضروري.

- **السؤال العاشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,971) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن الاستعانة بالهيئات المهنية مثل المجلس الوطني المحاسبي بالجزائر CNC هو أمر لا غنى عنه للتنفيذ الناجح لتبني معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.382) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. تجدر الإشارة في هذا المضمار أن المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية استعانت بالمجلس الوطني المحاسبي بالجزائر أثناء إعدادها لمخطط المعايير المحاسبية للدولة، وعليه يمكن أن نقول أنها اتخذت خطوة إيجابية لتنفيذ المشروع بشكل ناجح.

- **السؤال الحادي عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,971) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن ضرورة مراقبة المحاسب في القطاع الخاص الهيئات العمومية عند التطبيق الأولي لمعايير IPSAS بحكم خبرته في تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعرفته به، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.452) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. حيث أن الاستعانة بالخبراء المحاسبين للمساهمة في تكوين الموظفين على جميع المستويات بحكم تجربتهم السابقة مع النظام

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المحاسبي المالي وبحكم أنه رجال ميدان يعد أمر هام، ولقد لمسنا أثناء مقابلتنا معهم للإجابة على الاستبيان أن هناك عدد لا بأس به يتحكم في هذه المعايير بشكل مقبول مقارنة بغيرهم.

- **السؤال الثاني عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,942) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تخفيف المعايير وتكييفها مع خصائص الهيئات العمومية الجزائرية أمر ضروري لنجاح الإصلاح المحاسبي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.338) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وعليه فإنه في كل مرة يتبين لنا أن المستجوبون يؤيدون التكييف ولا يؤيدون التبنّي الكامل للمعايير الدولية.

- **السؤال الثالث عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,914) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن نجاح عملية تبني المعايير أو تكييفها يعتمد على الوقت، كلما كانت أكثر تقدما في الوقت، كلما كانت أكثر نجاحا، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.373) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

- **السؤال الرابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,942) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن الضغط الناتج عن المجتمع المدني بشأن الشفافية المالية يمكن أن يدعم عملية تبني/تكييف معايير IPSAS، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.338) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فقد يدعم ذلك عملية التكييف أو التبنّي حسب الخيار الذي تتبعه الدولة، لكن في الجزائر لا تظن الباحثة أن هناك ضغوطات ناتجة من المجتمع المدني بخصوص الشفافية المالية أصلا، لذلك فلن يدعم هذا الأمر عملية التبنّي أو التكييف ما دام أنه ليس وارد.

- **السؤال الخامس عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (3,657) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أنه من أجل إنجاح الإصلاح يجب إشراك أصحاب المصلحة: المحاسبون العموميون، الوزارات، البرلمان، البنوك المركزية، السياسيون وغيرهم، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.639) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. ذلك أن مستوى معرفة وفهم إطار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يختلف اختلافاً كبيراً من فئة لأخرى، وكذلك مدى مشاركة

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

أصحاب المصلحة في اعتمادهم وتبنيهم، فالهيئات العمومية والوزارات والبرلمان والسياسيون والجمهور معتادون على مبادئ المحاسبة النقدية؛ وعليه يتطلب تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بنجاح فهم وثقافة وإشراك أصحاب المصلحة الرئيسيين، بمن فيهم أصحاب المناصب السياسية والمراقبون العموميون والمحاسبون العموميون والأمرون بالصرف والبنوك المركزية والوزارات، فالتغيير لن ينجح إذا تم فرضه، إذ أنه يتطلب الإرادة السياسية ورواد ينهضون بعملية التغيير.

- السؤال السادس عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (3,885) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن وجود دعم من المنظمات المالية الدولية مثل البنك الدولي من شأنه إنجاح عملية الإصلاح، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.403) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. وترى الباحثة، أن مثل هذا الدعم المالي من شأنه تخطي الكثير من التحديات على غرار التحدي المتعلق بالتكلفة الكبيرة للإصلاح، لكن إذا تم تسيير الأمور بشكل فعال، فالجزائر قدمت لها مبالغ كبيرة لكن وصلنا لسنة 2018 ولا يزال المشروع القائم لم ينفذ بعد؟.

- السؤال السابع عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (3,971) وبما أنه يزيد عن 3.4 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن تجربة الجزائر في إصدار نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات للقطاع الخاص من شأنها أن تنجح عملية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0.382) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، مما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي. فالنظام المحاسبي المالي SCF يستمد الكثير من مرجعيته من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، هذه الأخيرة التي تستمد من مرجعيتها أيضا معايير IPSAS، لذلك فإن الاستفادة من تجربة إصدار النظام المحاسبي المالي يعد أمرا مدعما لإنجاح عملية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام.

الفرع الرابع: الاختبارات المتعلقة بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري
ولحساب مختلف الاختبارات فيما يخص متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري من خلال تبني معايير IPSAS، سنقوم بحساب اختبار سمرنوف "simernove" لتحديد طبيعة التوزيع، كما هو موضح بالجدول الموالي:

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

جدول رقم 29: اختبار طبيعة التوزيع الخاص بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في

الجزائر

		متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر
N		247
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3,8980
	Std. Deviation	,35261
Most Extreme Differences	Absolute	,340
	Positive	,329
	Negative	-,340
Kolmogorov-Smirnov Z		2,009
Asymp. Sig. (2-tailed)		,001
Monte Carlo Sig. (2-tailed)	Sig.	,001 ^c
	95% Confidence Interval	
	Lower Bound	,000
	Upper Bound	,001

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية، 2018، مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة سمرنوف تمثل 2.009 وقيمة الدلالة "Asymp. Sig" الخاصة باختبار سمرنوف هي 0.001 وهي أقل من احتمال الخطأ 0.05، وعليه فإن البيانات تتبع توزيعاً غير طبيعياً، وعليه سنعمد على الاختبارات البارامترية لحساب دلالة الفروق.

جدول رقم 30: مختلف الاختبارات المتعلقة بمتطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر

المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل	المتغير التابع	المتغير المستقل
عوامل النجاح	سنوات الخبرة	عوامل النجاح	التخصص العلمي	عوامل النجاح	جهة العمل	عوامل النجاح	المستوى التعليمي
كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)		كروسكال (kroskal)	
0.734		0.445		0.077		0.402	
نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض الصفري		نقبل الفرض الصفري	

المصدر: من إعدادنا، نتائج الدراسة الميدانية 2018.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة "Asymp. Sig" لاختبارات كروسكال "kroskal" الخاصة بكل من: المستوى التعليمي، جهة العمل، التخصص العلمي وسنوات الخبرة كلها أكبر من احتمال الخطأ 0.05، وعليه فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متطلبات وعوامل نجاح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر تعزى إلى هذه المتغيرات.

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي عرضناها في هذا الفصل يمكن استخلاص النتائج التالية:

- إن نظام المحاسبة العمومية تحسب عليه الكثير من العيوب، ولا سيما في ظل غياب منظور الذمة المالية والحقوق المثبتة؛
- هناك تأييد واسع لقرار الدولة بإصلاح مدونة حسابات الخزينة الحالية؛
- هناك شبه إجماع على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال اتباع النهج التدريجي وتكييف المعايير المحاسبية الدولية بما يتماشى والبيئة الجزائرية؛
- هناك تأييد واسع للاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإصلاح المحاسبي، لما لها من آثار إيجابية على الممارسة المحاسبية، من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة وتعزيز القابلية للمقارنة وتلبية احتياجات أصحاب القرار والحد من الفساد وتخفيض تكاليف التوحيد المحاسبي وغيرها.
- كما أيد غالبية المستجوبين التحديات التي قد تواجه عملية التبنى أو التكييف وكيفية التغلب عليها، والتي نلخصها فيما يلي: إن إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS يؤدي إلى إحداث نقلة نوعية وهي الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام، الانتقال من منطق احترام الانتظام المالي إلى منطق معرفة تكاليف السياسات العامة، وتحديد القوائم المالية بهدف تحقيق جودة محاسبية، وتحديد وتقييم ذمة الدولة. ويتطلب ذلك وجود تنظيم قوي، والوقت لتنفيذ هذا الإصلاح على أكمل وجه، حيث تجدر الإشارة في هذا المضمرة، أن مشروع الإصلاح يستغرق وقتا طويلا نوعا ما، ويبقى من المهم تدبير تطبيق هذا الإصلاح حتى وإن طال الزمن. إضافة لضرورة توفير موارد مالية هامة والاسترشاد بتجارب الدول التي سبقت الجزائر في هذه الخطوة، علما أن لكل دولة خصوصيتها، فما يصلح لدولة قد لا يصلح لأخرى؛ ولن يتم هذا الإصلاح إلا بتوفر كفاءات وموظفين مؤهلين علميا. والنقطة الهامة والأساسية هي وجود الإرادة السياسية الفعلية للسلطات، والتي بدونها يحكم على الإصلاح بالفشل. وعلاوة على ذلك، وبعيدا عن الجوانب التقنية والتكنولوجية، تتطلب الإصلاحات تغيير ثقافة وسلوك جميع الجهات الفاعلة على جميع المستويات: السياسيون، الإداريون والمهنيون، وغيرهم من الموظفين الإداريين كل هذه الجهات ومستخدمي الإدارة مضطرون إلى تغيير طريقة تفكيرهم، وتغيير طريقة العمل واتخاذ القرار.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وأعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق معايير IPSAS، معالجة الإشكالية التي تدور حول الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، انطلاقا من الإحاطة بعموميات حول معايير IPSAS، وتحليل لأهم ما جاءت به لتنظيم مهنة المحاسبة العمومية، ثم الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تناول أبرز التشريعات الحالية التي تحكم ممارسات المحاسبة العمومية، ثم تم التطرق إلى أهم ما تناولته المشاريع القائمة حاليا حول إصلاح محاسبة وميزانية الدولة على مستوى وزارة المالية، وأهم العناصر المرتبطة بنجاح التحول من النظام المحاسبي الحالي إلى المخطط المحاسبي للدولة وفقا لمعايير IPSAS، ومحاولة البحث عن السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الإصلاح المحاسبي، من خلال الفصول الخمسة لهذه الأطروحة والتي تم تقسيمها لثلاث فصول نظرية وفصلين تطبيقيين، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام المناهج والأساليب المشار إليها سابقا.

1- نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي استخدمتها الباحثة والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة التطبيقية التي تم تقسيمها إلى فصلين فصل يهتم بتقييم واقع الإصلاح المحاسبي الحالي في الجزائر وقسم خصص للاستقصاء لمعرفة آراء المختصين من جهة أخرى، تمكنت الباحثة من البرهنة على صحة بعض الفرضيات ونفي بعضها الآخر على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: "التشريعات الحالية والمبادئ التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة"، وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الأول من الاستبيان، كما تأكدت في ثنايا الفصل الثالث أين تم الوقوف على تقييم الإطار المحاسبي للدولة المتمثل في "مدونة حسابات الخزينة"، والتي بينت نتائجهما أن التشريعات الحالية على الرغم من شكليتها ودقتها إلا أنها لم تمنع أبدا إهدار المال العام أو التسيير غير الفعال الذي يبلغ عنه مجلس المحاسبة كل سنة؛ كما أن مبادئ المحاسبة العمومية التي صممت لاحتواء مستوى الإنفاق العام في حدود الاعتمادات المقررة، والتي تركز على رقابة شرعية العمليات، أصبحت اليوم غير ملائمة لتلبية متطلبات التسيير العمومي الحديث المرتكز على الكفاءة والشفافية، فبعدما أن ركزت طويلا على الميزانية والتعامل مع المال العام، لا يجب اليوم أن تضمن الامتثال للوائح المالية فحسب، ولكن إضافة لذلك يجب أن تضمن الشفافية المالية. كما أن النظام المحاسبي الحالي لا يوفر معلومات دقيقة حول ثروة الدولة ووضعيتها المالية وتطورها مع مرور الوقت أي أنه يقتصر على منطوق الصندوق دون أي مقارنة حقيقية للتسيير المالي ولا يهتم بتحليل التكاليف، مما يعيق البرلمان من تقييم استراتيجية الدولة الاستثمارية وبالتالي غياب خيار أمثل للاستثمارات أو تخصيص اعتمادات للصيانة أو تجديد هذه الثروة. كل هذا يقودنا للقول أن التشريعات الحالية والمبادئ التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة وبالتالي فالفرضية الأولى صحيحة.

- الفرضية الثانية: "لا تتماشى مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS"، وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج الفصل الرابع، أين تم دراسة وتحليل مشاريع الإصلاح، وتبين لنا من خلالها أن مشروع إصلاح محاسبة الدولة الحالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وذلك من خلال وضعه ل 17 معيار محاسبي لتقدم تقارير عن أنشطة محددة للدولة وفقا لأساس الاستحقاق، مستوحاة بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والنظام المحاسبي المالي المستوحى هو الآخر من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، وكذا المعايير المحاسبية الفرنسية في القطاع العام، وعليه يمكن القول أن الفرضية القائلة أنه "لا تتماشى مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS" خاطئة لحد كبير، فالمشروع المحاسبي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق لحد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، وعليه تم نفي هذه الفرضية.
- الفرضية الثالثة: "العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر إلى المستوى الدولي"، وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الأول من الاستبيان، حيث تبين أن معايير IPSAS تسد فجوات النظام المحاسبي الحالي، ومن شأنها تعزيز الشفافية والمساءلة وقابلية المقارنة وتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات، وتعزز من مصداقية صورة الجزائر تجاه المنظمات الدولية، وتحد من الفساد المتفشي في الجزائر ولو بشكل قليل ذلك أنها تتيح تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتوفر معلومات عن الوضع المالي وأداء الحكومة والهيئات العمومية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.
- الفرضية الرابعة: "هناك عوائق تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر"، وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الثالث من الاستبيان، كما تأكدت في ثنايا الفصل الرابع، حيث تبين أن مشروع الإصلاح يستغرق وقتا طويلا نوعا ما، ويحتاج إلى توفير موارد مالية هامة وتأهيل الموارد البشرية، والنقطة الهامة والأساسية هي وجود الإرادة السياسية الفعلية للسلطات، والتي بدونها يحكم على الإصلاح بالفشل، كما يتطلب تغيير ثقافة وسلوك جميع الجهات الفاعلة لتفادي مقاومة التغيير، وعليه يمكن القول أن الفرضية الرابعة صحيحة.

2- نتائج الدراسة:

- بناء على ما تقدم من الدراسة بالجانب النظري والجانب التطبيقي، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، نذكرها فيما يلي:
- تعد ديناميكية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أحد أهم خصائص المحاسبة العمومية خلال السنوات الأخيرة، وهو مجلس مستقل تابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم؛

- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، ويمكنها أن تكون مرجعا للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموما في القطاع الخاص؛
- أصبح موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS موضوع الساعة، ولاسيما في ظل الأزمة الاقتصادية والمالية التي تشهدها العديد من دول العالم، والتي سرعان ما تحولت إلى أزمة سياسية، حيث دفعت تداعيات هذه الأزمة الكثير من الدول إلى مراجعة عميقة للأنظمة المحاسبية والمالية من خلال تبني معايير IPSAS؛
- تدعى الدول النامية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من قبل المنظمات الدولية التي تقدم المساعدات المالية للدول النامية، وتشجع الدول الأخرى، بغض النظر عن أنظمتها السياسية والاقتصادية، على مواءمة معاييرها الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لذلك هناك العديد من الدول تتجه نحو هذه المعايير بشكل متزايد؛
- يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري، ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترقى بها إلى المستوى العالمي، من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء، وضمان سلامة مالية أفضل، وتعزيز المساءلة والشفافية كونها معيارا لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية وأضححت تمثل مطلبا مشروعاً بالنسبة للمواطن وللجهات الرقابية، وتعزيز القابلية للمقارنة مع مختلف الحكومات الأخرى، وتسهيل توحيد القوائم المالية بشكل أفضل من نظام المحاسبة الحالي، وتحسين ممارسات التسيير المالي العمومي بشكل عام. كما أن معايير IPSAS تتمتع بمرونة عالية، بحيث يمكن مثلا تقييم الأصول والمعدات بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة؛
- تهدف المحاسبة العمومية في الجزائر والتي تحكمها مبادئ المحاسبة المستوحاة من القانون الفرنسي القديم أساسا إلى ضمان شرعية وانتظام الإيرادات والنفقات، وامثالها لاعتمادات الميزانية، وتستند إلى محاسبة الصندوق التي لبت احتياجاتها لفترة من الزمن، ولا يمكن إنكار فوائدها، إلا أنها لم تعد صالحة لاسيما في ظل الظروف الراهنة، وكذلك نظرا لأن سلبياتها تفوق إيجابياتها؛
- رغبة منها في تدارك سلبيات ونقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي، قامت وزارة المالية سنة 1995 بإعداد مشروع إصلاح محاسبة الدولة وبدأ تنفيذه الفعلي، إلا أنه سرعان ما تم تجميده سنة 2007، ولاسيما بعد ما ثبت عدم تماثيه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS؛
- حل محل إصلاح سنة 1995 بداية من 2006 مشروع آخر يستند على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS توازيا مع مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، وقد جاء هذا المشروع ضمن رؤية الوزارة المالية المتمثلة في جعل التسيير العمومي متميز على المستوى الإقليمي يساهم في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة وتحقيق

- رفاه المواطنين، حيث يعد خطوة فعالة لتبني نظم وقوانين محاسبية جديدة وفقا للمعايير الدولية وكذا تغيير أسلوب إعداد وتصنيف الميزانية، وهذا من أجل تحسين جودة التقارير المالية وزيادة الشفافية في الحسابات المالية في القطاع العام، إضافة إلى تعزيز الرقابة والمساءلة وتسهيل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب ضماناً للاستخدام الأمثل للموارد المالية، كونها ستعتمد على التحول من الأساس النقدي المحاسبي إلى أساس الاستحقاق؛
- انتهى الفريق المكلف بإصلاح محاسبة الدولة بوزارة المالية من إنشاء إطار محاسبي متكيف مع سياق ونشاطات الدولة قائم على مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات، لا تختلف قواعده عن تلك المطبقة على الشركات إلا بسبب خصوصيات نشاطها؛ وذلك من خلال وضع 17 معيار محاسبي لتقدم تقارير عن أنشطة محددة للدولة وفقا لأساس الاستحقاق، مستوحاة بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS المستوحاة بدورها بشكل كبير من المعايير الدولية للتقارير المالية ولكن بما يخدم القطاع العام، والنظام المحاسبي المالي المستوحى هو الآخر من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، وكذا المعايير المحاسبية الفرنسية في القطاع العام؛
 - يوفر الإطار المحاسبي الجديد شفافية لوضعية الذمة المالية للدولة، من خلال تحديد وتقييم الأصول الثابتة مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون والاعتراف بالمخاطر المحتملة ورؤية جيدة للأعباء المستقبلية، أي تجميع كافة المعلومات والمعطيات المحاسبية الكفيلة بتنوير الرأي العام والمواطن بصفة خاصة حول أوجه صرف وطرق تسيير الأموال العمومية، فضلا عن تمكين الدولة من الوقوف على وضعية المالية العمومية بصفة شمولية مما يساعدها على اتخاذ القرارات المناسبة وتفعيل أنجع السياسات العمومية؛
 - أثمرت جهود المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية حول إصلاح وعصرنة أنظمة الميزانية، إلى إصدار القانون العضوي الجديد رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي سيحل محل القانون العضوي رقم 84-17 ويغير جذريا في الإطار المحاسبي للدولة بدخوله حيز التنفيذ بدءا من سنة 2023، والذي يحمل في طياته استيراد الأسس المطبقة في القطاع الخاص وتطبيقها في القطاع العام من خلال التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق المطبقة في الشركات. وعليه، فإن المحاسبة العمومية الجديدة سوف تنتقل من وسيلة تسجيل فقط إلى وسيلة إبلاغ، وهذا بدوره يمكن أن يساهم في المزيد من الحسابات العمومية الأكثر شفافية وإعلامية والأكثر كفاءة في تسيير الموارد العمومية وتعكس بصفة مخلصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية، كما سيتم إثراء محاسبة الميزانية بمحاسبة عامة تشمل كافة عمليات الدولة، واعتماد محاسبة لتحليل تكاليف مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج على أساس الاستحقاق؛
 - في ظل الظروف الحالية وبالنظر لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يعتبر خيار تكيف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد النهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبني بالكامل مرة واحدة؛
 - بصفة عامة، يبدو أنه بذلت جهود كبيرة لتزويد الدولة الجزائرية بنظام محاسبي جديد يستوفي المعايير الدولية واحتياجات الإدارة الحديثة والكفؤة، غير أنه يبدو أن الدولة الجزائرية غير مستعدة حاليا لتنفيذ هذا التحول في

وقت قصير، فعدم وجود موارد كافية للتدريب إضافة إلى نقص المهارات والخبرات وبرامج الاعلام الآلي المناسبة لتنفيذ هذه المعايير، وغياب الدوافع والمحفزات للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق من جهة، إضافة إلى عدم كفاية الدعم السياسي ودعم المؤسسات المهنية للمحاسبة والتدقيق من جهة أخرى، كلها تمثل عقبات تحول دون تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. غير أن أهمية هذه المسألة ينبغي أن تقودها إلى مواصلة السير على طريق التغيير بتخصيص موارد بشرية ومادية كافية لها، فتحارب الدول تبين أن التنفيذ الكامل لنظام محاسبة الذمة المالية يمتد على مدى فترة طويلة؛

- لا يمكن إنكار أن إصلاح المحاسبة العمومية بالجزائر يتمتع ببعض الشروط المواتية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بما في ذلك الدعم من الجهات المانحة الذي استفادت منه من طرف البنك الدولي، وخوضها تجربة إصلاح المحاسبة المالية من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2010 المستمد بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في حين أن هناك أمور أخرت من تنفيذ المشروع بالرغم من أخذ الوقت اللازم، ويتعلق الأمر خصوصا بمقاومة التغيير وعدم التنسيق بين مديريات وزارة المالية وغياب الإرادة السياسية اللازمة للإسراع في تنفيذه. وعليه، فإن تبني المعايير يتطلب شجاعة كبيرة وبعد نظر لمراجعة وتحليل العمليات والممارسات التنظيمية، جنبا إلى جنب مع صياغة السياسات والإرشادات؛
- وأخيرا، ينبغي القول أن تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق ليس عصا سحرية لتحسين أداء القطاع العام وحده أو تعزيز المالية العمومية، فأساس الاستحقاق أداة بسيطة للحصول على معلومات أفضل عن التكاليف الحقيقية للإدارة، ولا بد من استخدامه بفعالية وفي سياق الإصلاحات الإدارية الأخرى من أجل تحقيق التحسين المنشود في صنع القرار في التسيير العمومي.

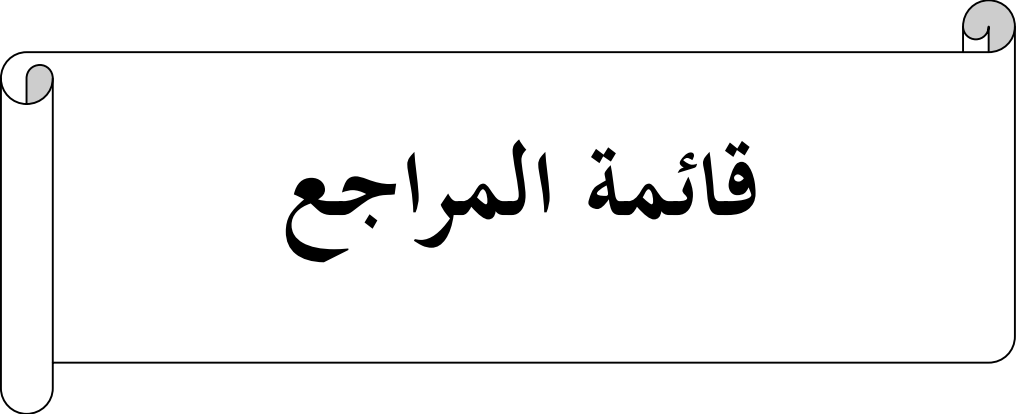
3- التوصيات:

- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، ترى الباحثة أن التحول إلى أساس الاستحقاق من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أمر لا مناص منه، لما لهذه الأخيرة من آثار إيجابية على تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، كما تضع جملة من المقترحات والتي تراها ضرورية لتطوير مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر كما يلي:
- مواصلة السير على طريق الإصلاح بالعمل على تسريع وتيرة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإعادة تنظيم ممارسات المحاسبة العمومية في ضوءها، وتجاوز العقبات التي قد تحول دون ذلك؛
- اعتماد النهج التدريجي في تنفيذ التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- تحديث التشريعات والقوانين بما يتلاءم مع طبيعة التحديثات المقترحة في مشروع إصلاح محاسبة الدولة؛
- الانفتاح على العالم والاستفادة من الدروس والممارسات الجيدة للدول الأخرى، ولاسيما تلك التي تشابه بيئتها بيئة الدولة الجزائرية؛
- التركيز أكثر على انتقاء مجموعة تنفذ برامج الإصلاح بجدية ومؤهلة علميا وعمليا؛

- إشراك أصحاب المصلحة ولاسيما فئة المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف والمراقبين الماليين في عملية وضع المعايير المحاسبية الوطنية بما يتلاءم مع البيئة الحالية بالجزائر بحكم أنهم هم المعنيين بتطبيقها لاحقاً؛
- ضرورة وجود قبول ودعم سياسي، ذلك أن تقدير القيادة السياسية لحقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، سيقودهم لدعم تنفيذ معايير IPSAS؛
- ضرورة انضمام الجزائر كعضو ضمن الإتحاد الدولي للمحاسبين، حتى يغلب على مهنة المحاسبة الطابع المهني أكثر من القانوني؛
- ضرورة تكوين وتأهيل الموظفين المختصين في مجال المحاسبة العمومية، من خلال تشكيل لجنة متخصصة من الأساتذة والخبراء في مجال المحاسبة العمومية والخبراء المحاسبين في القطاع الخاص بحكم تجربتهم مع النظام المحاسبي المالي، لتولي مهام تدريب الموظفين الجدد على آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ورسكلة القدامى؛ وبالتالي ضمان وجود فريق من المهنيين المؤهلين في مجال المحاسبة عند تنفيذ مشروع الإصلاح؛
- مع غياب برامج للتكوين، ينبغي إدراج تخصصات في الجامعة تعنى بمعايير IPSAS والمحاسبة العمومية الحديثة، حتى يسهم ذلك في إخراج إطارات مؤهلة علمياً تجيد التعامل مع التقنيات الجديدة ومتطلبات هذه المعايير عند تنفيذ مشروع الإصلاح؛
- ضرورة توفير التكنولوجيات الحديثة للمعلومات للرفع من مستوى فعالية نظام المحاسبة العمومية؛
- إعداد دليل إرشادي يساعد على فهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بما يتلاءم مع البيئة الحالية للحد من مقاومة التغيير، وكذا العمل على إقناع الموظفين الحكوميين والمواطنين الجزائريين بهذا الإصلاح لكي يبدو اهتمامهم به.

4- آفاق الدراسة:

- إن موضوع عصرنة المحاسبة العمومية وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يعد من المواضيع الهامة والتي ينبغي الاهتمام بها، ولاسيما وأن الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية تعاني نقصاً كبيراً بالمقارنة بالمحاسبة المالية. من هذا المنطلق وبناء على ما توصلت إليه الدراسة وحدودها، ترى الباحثة أنه يمكن الخوض في جوانب عديدة من هذا الموضوع كدراسات مستقبلية نذكر منها:
- تقارب محاسبة الدولة مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: حالة الجزائر؛
 - أهمية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام المحلي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
 - التسيير العمومي من منظور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام: حالة الجزائر؛
 - أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة؛
 - دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تعزيز الحوكمة الرشيدة والحد من الفساد الإداري والمالي.



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2010.
2. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الطبعة الثانية، المكتبة الأكاديمية للنشر، القاهرة، 2007.
3. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003.
4. إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
5. أفندي عطية حسين، الإدارة العامة إطار نظري - مداخل للتطوير وقضايا مهمة في الممارسة، جامعة القاهرة، مصر، 2002.
6. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
7. حسام أبو علي الحجاوي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ط1، دار أجد للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، دمشق، 2008.
9. سعد زغلول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة العاشرة، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، العراق، 2003.
10. فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
11. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
12. محمد خالد المهيني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
13. محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار الخمدية، الجزائر، 2001.
14. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
15. يحيى دندني، المالية العمومية، ط2، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2014.
16. يلس شاوش بشير، المالية العامة : المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، الجزائر، 2007.

الرسائل والأطروحات الجامعية:

17. زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014.

قائمة المراجع

18. زهير قاوي، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2012.
19. سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011.
20. نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017.
- المقالات والملتقيات:

21. عبد الله عبد السلام أحمد، رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية،

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006122.pdf>

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

التقارير:

23. النشرة الإخبارية لبرنامج التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي، العدد الأول، سبتمبر 2016، على الموقع الرسمي لوزارة المالية في الإمارات العربية المتحدة: www.mof.gov.ae

النصوص التشريعية والتنظيمية الجزائرية:

24. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة في 15 أوت 1990.
25. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
26. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، ج ر رقم 53 الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.
27. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، والمتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 39 الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1995.

قائمة المراجع

28. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
29. المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المؤرخ في 23 نوفمبر 1991، يتعلق بجدد الأملاك الوطنية، ج ر عدد 60 الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 1991.
30. المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 15 الصادرة بتاريخ 26 فيفري 1992. (ملغى)
31. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.
32. المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 الصادرة بتاريخ 10 فيفري 1993.
33. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.
34. المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.
35. المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.
36. المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.
37. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009، يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر رقم 21 الصادرة بتاريخ 08 أبريل 2009.
38. المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009.
39. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج ر عدد 64 الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 2011.

المراجع باللغة الأجنبية:

Ouvrages:

40. Achraf Trabelsi, **application des normes IPSAS dans les établissements universitaires**, latrach édition, 1^{ère} édition, Tunisie, 2017.

41. Ahmed Belkaoui, **Théorie comptable**, Presses de l'Université du Québec, 2^{ème} édition, Québec, 1984.
42. Ali Bissad, **Manuel de la comptabilité publique**, éditions Ecole nationale des impôts (ENI), 1^{ère} édition, Algérie, 2001.
43. André Barilari, **les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques**, LGDJ, Paris, 2003
44. André legrand et Céline Wiener, **le droit public**, la documentation française, Paris, 2017.
45. Benoit PIGÉ et Xavier PAPER, **Reporting financier et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS**, Editions EMS management et sociétés, collection gestion en liberté, France, 2005.
46. Bruno Colmant et autres, **Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière**, PEARSON EDUCATION, 2e édition, USA, 2013.
47. Caroline Aggestam-Pontoppidan and Isabelle Andernack , **Interpretation and Application of IPSAS**, Wiley, UK, 2016.
48. Danièle Lamarque, **Contrôle et évaluation de la gestion publique: Enjeux contemporains et comparaisons internationales**, Bruylant, Bruxelles, 2016.
49. Encyclopédie Larousse En Couleurs, édition du club France loisirs, volume 15, Paris, 1979.
50. Fabrice Durif, **La dématérialisation des échanges avec le représentant de l'Etat et le comptable public**, Voiron : groupe territorial éditions, collection : dossier d'expert, 2012.
51. Gérard Cliquet et Gérald Orange, **Organisations privées, organisations publiques**, Publications de l'Université de Rouen et du Havre, France, 2002.
52. Jaques Magnet, **Éléments de comptabilité publique**, 5^e édition, L.G.D.J, Paris, 2001.
53. Jean Bernard Mattret, **la comptabilité publique manuel**, collection finances publiques, éditions bruylant, 1ère édition, Bruxelles, 2016.
54. Jean-François Des Robert et Jacques Colibert, **Les Normes IPSAS et le secteur public : États et municipalités, Établissements publics, Organisations internationales**, Dunod, Paris, 2008 .
55. Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, **Finances publiques**, 8^e édition, ÉDITIONS DALLOZ, Paris, 2013.
56. Michel Bouvier et autres, **Finances publiques**, LGDJ, 13^e édition, Paris, 2014.
57. Pierre Lassegue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, 11^e édition, Dalloz, Paris, 1997.
58. Siankolouté Sambou et Jacques Spindler, **Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?**, l'Harmattan, Paris, 2014.
59. Thomas Muller-Marques Berger, Ernst & Young, **IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards**, John Wiley and Sons, second edition, 2012.
60. Tjerk Budding ; Giuseppe Grossi ; Torbjörn Tagesson, **Public Sector Accounting**, Routledge, first published, New York, 2015.

Ouvrages collectives, mélanges et actes de colloque:

61. Andy Wynne, **Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?**, Paper presented at the European Group of Public Administration conference "Public Law and Modernizing the State," Oeiras, Portugal, September, 2003.
62. Bernard Adans et Laurent Paumelle, **Quel avenir pour le comptable public?**, Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique, l'Académie des sciences et techniques comptables et financières, le cahier n°32, novembre 2016.
63. Christopher Humphrey and Anne Loft, **Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants (IFAC) 1977-2007**, Draft of short history for IFAC website, Presented at OARnet Conference Skåne, January 2008.
64. Club comptable des juridictions financières, **le secteur public : la normalisation comptable à l'épreuve de la crise**, conférence-débat, 28 septembre 2010.
65. François Roger Cazala, structures et procédures pour le renforcement de la discipline et de la responsabilité financière, in Michel Bouvier (dir.), **la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde**, actes de la IVème Université de Printemps de Finances Publiques, LGDJ ,Paris, 2009.
66. Godfrey and al, **A diffusion-Contingency model for government accounting innovations**, Paper presented at the 7th CIGAR Conference, Tillburg University, the Netherlands, 24-25 June 1999.
67. Hassan Ouda, **Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on The Netherlands and Egypt Implementing reforms in public sector accounting**, in Susana Jorge (dir.), **Implementing reforms in public sector accounting**, Coimbra University Press, 2008.
68. Jeanne Dupendant, **Quelle gouvernance pour l'IPSAS BOARD**, in Sébastien KOTT (dir.), **Droit et comptabilité la spécificité des comptes publics**, Ed.Economica, Paris, 2017.
69. Miloud BOUTABA, **La réforme de la comptabilité publique**, Intervention dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique organisé par l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale IEDF, Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000.
70. Monique Calvi-Reveyron, **L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité**, Cahier de recherche n° 2010-12 E2, 2010.

Thèses :

71. Atuilik, W, **The relationship between the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption**, Doctoral dissertation, Capella University, USA, 2013.

Articles:

72. Adela DEACONU et al, **The impact of accrual accounting on public sector management**, an exploratory study for Romania, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 32 E/2011.
73. Adhikari, P.; F. Mellemvik, **The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries**, *Research in Accounting in Emerging Economies*, 2010.

74. Adriana barrera, World Bank urges crackdown on government corruption, Reuters, December 2003.
75. Amaefule LI, Iheduru NG, **Electronic accounting system: A tool for checkmating corruption in the Nigerian public sector and a panacea for the nation's poor economic development status**, Sky Journal of Business Administration and Management, 2(4), 2014.
76. Amir Azadi MARAND and al, **The effectiveness of replacing accrual instead of cash based in the public sector accounting and budgeting**, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, 4 (S1) April-June 2014.
77. Anessi-Pessina E, Barbera C, Sicilia M, Steccolini I, **Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals**. Account Audit Account J 29(3), 2016.
78. Atuilik Williams Abayaawien and others, **transitioning to IPSAS in africa: an analysis of the benefits and challenges**, International Journal of Social Science and Economic Research, 01(06), 2016.
79. Aurelia Ștefănescu and Eugeniu Țurlea, **Accrual accounting, foundation for the financial reporting into the public sector entities**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011.
80. Ball Ian and Pflugrath Gary, **Government Accounting-Making Enron look good**, World Economics, 13 (1), January–March, 2012.
81. Benito B., Brusca I. and Montesinos V, **The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs**, International Review of Administrative Sciences 73(2), 2007.
82. Carmen Caba Pérez et Antonio Manuel López Hernández, **La Transparence Financière Publique Dans Les Pays Membre De Mercosur**, Revue internationale des sciences administratives 75 (1), 2009.
83. Chan James L., **Government accounting: an assessment of theory, purposes, and standards**, Public Money Management, 23(1), January 2003.
84. Chan James L., **International Public Sector Accounting Standard: Conceptual And Institutional Issues**. Retrieved July 2, 2010 from <http://jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf>
85. Chan James L., **IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, 2006**. Available at: <http://blog-pfm.imf.org/files/chan2006ipsasgafdc.pdf>
86. Chan, James L., Jones, R. H., & Lüder, K. G., **Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions**, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 1996.
87. Chevallier Jacques, **la gouvernance, un nouveau paradigme étatique?**, *RFAP*, vol. 1, no 105-106, 2003.
88. Christianens, J., Reyniers, B., & Rollé, C, **Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study**, International Review of Administrative Sciences, 2010.
89. Christopher Hood, **The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme**, *Acanin & olgafuullons and Society*, 20(U3), 1995.

90. Cotter Julie, **Accrual and cash flow accounting models: A comparison of the value relevance and timeliness of their components**, Accounting and Finance 36, 1996.
91. Cristina Aurora Bunea-Bontas and Mihaela Cosmina Petre, **Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector**, MPRA, Paper No. 18134, May 2009.
92. Evelyne LANDE et Sébastien ROCHER, **Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public**, Revue du Trésor, 12, 2008.
93. Evelyne Lande et Sébastien Rocher, **25 ans de réformes comptables au service du management public**, Politiques et management public, 26(3), 2008.
94. Félix Madrid García, **Developments and challenges in public sector accounting**, Journal of public budgeting, accounting & financial management, 26 (2), 2014.
95. Frédéric Marty et al, **Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales**, Revue Internationale des Sciences Administratives, 72(2), 2006.
96. Granell, E, **Culture and globalisation: a Latin American challenge**, Industrial and Commercial Training, 32(3), 2000.
97. Greenhall and al., **Financial Reporting By Local Governments**, Discussion Paper No.12. Caulfield: AARF, 1988.
98. Guthrie James and English Linda, **Performance information and program evaluation in the Australian public sector**, International Journal of Public Sector Management, 10(3), 1997.
99. Guthrie James, **Application of accrual accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?**, Financial Accountability and Management, 14(1), 1998.
100. Guthrie, J.; O. Olson; C. Humphrey. **Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward**. Financial Accountability & Management, 15(3–4), 1999.
101. Hantem Aziz, **L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc**, 2017. Sur le lien : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01540198/document>
102. Ijeoma, N. B, **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria**, International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, 2(3), 2014.
103. Jean-Paul Milot, **Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat ?**, Politiques et Management Public , 2000.
104. Jean-Paul Milot, **Réforme comptable et réforme des finances publiques**, Politiques et management public, 30(3), 2013.
105. Jones R, Lüder K, **The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting**. Public Money Manag 31(4), 2011.
106. Khouatra Djamel, **La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar**, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2007.
107. Marie-Pierre Calmel, **Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national**, Politiques et management public, 30(3), 2013.

108. Marie-Pierre CORDIER, **Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics**, Revue française de Finances Publiques, n° 122, 01 avril 2013.
109. McMillan John, **Promoting Transparency in Angola**, Journal of Democracy, Volume 16 (3), July 2005.
110. Mohammed Huweish Allawi Alshujairi, **Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq**, Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014.
111. Nweze A, **Using IPSAS to drive public sector accounting**, Journal of Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 46(1), 2013.
112. Patrick Abachi, **Presentation on Ipsas Implementation in Africa**, 2017, available at <https://www.icpak.com>.
113. Ross N., Glenn, Kelly John J, **From Cash to Accrual: The Canadian Experience**, by Diana Hillier, based on speeches by Canadian Contribution, 1994.
114. Rossana Guerra de Sousa et al, **Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information**, R. Cont. Fin. USP, São Paulo 24 (63), 2013.
115. Sébastien ROCHER, **L'IPSASB, Sisyphe des temps modernes**, Revue Française de Comptabilité, N°470, Novembre 2013.
116. Sébastien Rocher, **L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ?**, Comptabilité - Contrôle – Audit, 2011/3, Tome 17.
117. Sébastien ROCHER, **The Beginning Of International Public Accounting Standard setting: A Short History**, sur le site: <http://www.univ-angers.fr/>
118. Tudor Tiron Adriana and Alexandra Mutiu, **Cash versus Accrual Accounting in Public Sector**, Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica 1, 2006.

Rapports, documents officiels et administratifs:

119. Abdul Khan and others, **Iceland: Technical Assistance Report - IPSAS in Iceland: Towards Enhanced Fiscal Transparency**, International Monetary Fund, 2014.
120. Abdul Khan and Stephen Mayes, **Transition to Accrual Accounting**, International Monetary Fund, September 2009.
121. ACCA, **IPSAS implementation: current status and challenges**. Available at: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf
122. **Accrual accounting is for the public sector too “A perspective for Arab central governments”**, Deloitte, A Middle East Point of View, 2015. Available at: <https://www2.deloitte.com/>
123. Athukorala, S. Lakhsman and Barry Reid, **Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Member Countries**, Asian Development Bank, 2003.
124. Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, **avant projet de recueil des normes comptables de l'état**, Alger, Juillet 2014.

125. Cour des comptes, **La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager**, rapport public thématique, Paris, février 2016.
126. Direction de la réforme budgétaire, MCF, **La nouvelle comptabilité de l'Etat Une comptabilité à trois dimensions**, France, 2005. Sur le lien <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/textes-et-lois/ordonnances/reformes/comptabilite/1298-la-nouvelle-comptabilite-de-l-etat-une-comptabilite-a-trois-dimensions-1/file>
127. Ernst & Young, **The conceptual framework – from start to finish**, IPSAS Outlook, November 2014, p.2, Available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ipsas-outlook-nov-2014/\\$FILE/EY-ipsas-outlook-nov-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ipsas-outlook-nov-2014/$FILE/EY-ipsas-outlook-nov-2014.pdf), last accessed 15 November 2016.
128. Federation of European Accountants (FEE), **Accrual accounting in the public sector**, 2007.
129. Fulin, C, **Meeting the Challenge of Globalization in China**, the news letter about reforming economics, World Bank, 2001.
130. GHYSELS Raymond, **Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE**, 2013, sur le site officiel : www.epsas.eu
131. **Guide pratique de la LOLF Comprendre le budget de l'État**, France, Édition juin 2012.
132. IASB, **Cadre conceptuel de l'information financière**, IFAC, New York, 2010, Sur le site : <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformationfinanciere/ressources/normes-ifs-proprement-dites/item71834.pdf>
133. IFAC Board, **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, Final Pronouncement, New York, January 2013, p4.
134. IFAC- PSC, **Financial Reporting by National Governments**, Study 01, New York, March 1991.
135. IFAC, **Accounting for and Reporting Liabilities**, New York, 1995.
136. IFAC, **Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries**, 2017, Retrieved from <http://www.ifac.org/publications>
137. IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, New York, 2008.
138. IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Standards**, New York, 2016.
139. IFAC, **IPSASB – Mandat interimaire**. Available at : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/mandat-interimaire.pdf>
140. IFAC, **IPSASB Publishes IPSASs on Accounting for Interests in Other Entities**, Jan 30, 2015, New York, in: <https://www.ifac.org/news-events/2015-01/ipsasb-publishes-ipsas-accounting-interests-other-entities>
141. IFAC, **IPSASB Publishes Recommended Practice Guideline on Reporting Service Performance Information**, New York, 2015. Available at: <https://www.ifac.org/news-events/2015-03/ipsasb-publishes-recommended-practice-guideline-reporting-service-performance-in>
142. IFAC, **Who is the IPSASB?**, 2011. available at: http://www.ifac.org/system/files/downloads/IPSASB_Fact_Sheet.pdf
143. IFAC–PSC, **Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices**, Study11, New York, 2000.

144. IFAC–PSC, **Perspectives on Cost Accounting for Governments**, Study12, New York, 2000.
145. IFAC-psc, **Presentation of Financial Statements**, Ed 1, New York,1998.
146. IFAC–PSC, **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities**, Study 14, New York, 2003.
147. **International Budget Partnership**. Available at: <http://survey.internationalbudget.org/availability/country/Algeria/embed>
148. IPSAS Outlook, **A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS**, April 2013, available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_vs_IFRS/\\$File/IPSAS%20vs%20IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_vs_IFRS/$File/IPSAS%20vs%20IFRS.pdf)
149. IPSASB Governance Group, **The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board**, New York, 2014.
150. IPSASB, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, New York, 2018edition.
151. IPSASB, **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, New York, 2014.
152. Jens Heiling, **Basics of IPSAS and IPSASB’s Conceptual Framework**, Ernst & Young Germany, Brussels, May 13, 2016.
153. Joe Cavanagh, Suzanne Flynn and Delphine Moretti, **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, September 2016.
154. Kaufman, D., **Myths and Realities of Governance and Corruption**, World Bank Governance Programme, Washington, DC, 2005.
155. Ministère de l’Economie des finances et de l’industrie, **recueil des normes comptables de l’Etat**, France, Janvier 2004
156. Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l’Etat du 30 juin 2008**, Alger.
157. Ministère des finances, ADETEF, **rapport du plan comptable de l’Etat, Schéma d’adaptation des normes comptables de l’Etat**, Alger le 30 septembre 2007.
158. Ministère des finances, ADETEF, **rapport du projet d’architecture des comptes de l’état**, Alger le 31 octobre 2007.
159. Ministère des finances, **communication portant sur la réforme de la comptabilité de l’Etat**, Décembre 2002,
160. Ministère des finances, **Guide pratique du plan comptable de l’état au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers**, DGC.
161. Ministère des finances, **manuel fonctionnel des procédures : gestion des dépenses de l’Etat**, direction général du budget, 2006.
162. Ministère des finances, **point de situation PCE**, DGC, Alger, 2010.
163. Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie**, crc sogema, Septembre 2009.
164. Ministère des finances, **Recueil des schémas d’écritures comptables**, DGC, Alger le 03 mai 2008.

165. Ministère des finances, **Recueil du plan comptable de l'état**, PCE, DGC, 31 janvier 2008.
166. Ministère des finances, **textes relatifs à la comptabilité publique**, tome 01, direction général de comptabilité, 2005.
167. **New Cash Basis IPSAS**, available at : <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2018/01/a.html>
168. ONU, **Principes directeurs de l'Organisation des Nations Unies - Normes comptables internationales du secteur public**, 2013, sur le lien : <https://hr.un.org/fr/node/13345>
169. PWC, **Application des IPSAS (Normes comptables internationales du secteur public) dans le cadre d'une réforme plus large des finances publiques**, sur le lien : <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>
170. PWC, **Rejoignez les leaders dans le domaine des finances publiques**, sur le lien : <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>
171. PWC, **Towards a new era in government accounting and reporting**, April 2013, in: www.pwc.com
172. R. Paul Shaw, **New Trends in Public Management in Health Applications in Developed and Developing Countries**, Washington DC, USA, World Bank Institute, 2004.
173. Report Of The Externally Chaired Review Panel On The Governance, Role And Organisation Of The International Federation Of Accountants Public Sector Committee, June 2004, in : www.ifac.org
174. Shad Anwar, **Performance accountability and combating corruption**, the world bank, Washington, D.C, 2007, p305.

Sites internet :

175. Centre national de la recherche scientifique CNRS, **La séparation de l'ordonnateur et de l'agent comptable**, sur le lien : <http://www.dgdr.cnrs.fr/intranetdcif/Docs/Bibliotheque/reglementation/pdf/EPN/separation.pdf> consulté le 05 juillet 2017.
176. Jean-Louis Mullenbach, **Vers une harmonisation des comptes publics en Europe et au-delà ?**, octobre 2015, sur le lien : <http://www.academie-comptabilite.fr/upload/file/vers-une-harmonisation.pdf> consulté le 20 juillet 2016.
177. MATTRET Jean-Bernard, **Principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, 2012**, sur le site : <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr> , consulté le 12 février 2017.
178. **Qu'est-ce que la gestion de fait**, 31 octobre 2017, sur le lien: <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/rub1882/qu-est-ce-que-gestion-fait.html> consulté le 13 mars 2018.
179. Serge Villepelet, Ipsas : **le secteur public se dote d'un référentiel comptable commun**, les echos, 11 octobre 2001, sur le lien : https://www.lesechos.fr/11/10/2001/LesEchos/18507-152-ECH_ipsas---le-secteur-public-se-dote-d-un-referentiel-comptable-commun.html consulté le 20 juillet 2016.

Textes juridiques et réglementaires algériens :

180. avant projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, **règles de fonctionnement des comptes de l'état du plan comptable de l'état**, ministère des finances, DGC, 2014.
181. Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.
182. Décret n°50-1413 du 13 novembre 1950 portant règlement d'administration publique relatif au régime financier de l'Algérie, JORF du 15 novembre 1950 p 11632.
183. Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.
184. Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, Tome 1, **règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat** (classe 1 à 4), CE1, ministère des finances, Décembre 2004.



قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

ملحق رقم 01: إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لغاية 2018

قائمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام				
رقم المعيار	إسم المعيار	ما يقابله من معايير IFRS	تاريخ الصادرة	تاريخ سريان المعيار
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IAS 1	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7	ماي 2000	2001.07.01
IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	IAS 8	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 4	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS 23	ماي 2000	2001.07.01
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS 27	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 7	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	IAS 28	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	IAS 31	ماي 2000	2008.01.01
IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	IAS 18	جويلية 2001	2002.07.01
IPSAS 10	التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29	جويلية 2001	2002.07.01
IPSAS 11	عقود البناء أو الانشاء " المقاولات "	IAS 11	جويلية 2001	2002.07.01
IPSAS 12	المخزون	IAS 2	جويلية 2001	2008.01.01
IPSAS 13	عقود الإيجار	IAS 17	ديسمبر 2001	2008.01.01
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IAS 10	ديسمبر 2001	2008.01.01

قائمة الملاحق

2003.01.01		IAS 32	الأدوات المالية: العرض والإفصاح	IPSAS 15
2008.01.01	ديسمبر 2001	IAS 40	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
2008.01.01	ديسمبر 2001	IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS 17
2003.01.01	جوان 2002	IAS 14	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
2004.01.01	أكتوبر 2002	IAS 37	المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة	IPSAS 19
2004.01.01	أكتوبر 2002	IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
2006.01.01	ديسمبر 2004	IAS 36	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية	IPSAS 21
2008.01.01	ديسمبر 2006	لا يوجد ما يقابله من معايير IFRS	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	IPSAS 22
2008.06.30	ديسمبر 2006	لا يوجد ما يقابله من معايير IFRS	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
2009.01.01	2006	لا يوجد ما يقابله من معايير IFRS	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS 24
2011.01.01	فيفري 2008	IAS 19	منافع الموظفين	IPSAS 25
2009.04.01	فيفري 2008	IAS 36	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقدية	IPSAS 26
2011.04.01	ديسمبر 2009	IAS 41	الزراعة	IPSAS 27
2013.01.01	جانفي 2010	IAS 32/ IFRIC 2	الأدوات المالية: العرض	IPSAS 28
2013.01.01	جانفي 2010	IAS 39/ IFRIC 9/ IFRIC 16	الأدوات المالية: الإعراف والقياس	IPSAS 29
2013.01.01	جانفي 2010	IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	IPSAS 30
2011.04.01	جانفي	IAS 38/ SIC 32	الأصول الغير ملموسة	IPSAS 31

قائمة الملاحق

	2010			
2014.01.01	أكتوبر 2011	لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) 12	ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح	IPSAS 32
				IPSAS CF الاطار المفاهيمي
				IPSAS وقا للأساس النقدي
2017.01.01	جانفي 2015	/		IPSAS 33
2017.01.01	جانفي 2015	IAS 27	القوائم المالية المنفصلة.	IPSAS 34
2017.01.01	جانفي 2015	IFRS 10	القوائم المالية الموحدة.	35 IPSAS
2017.01.01	جانفي 2015	IFRS 11	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	36 IPSAS
2017.01.01	جانفي 2015	IAS 28	الترتيبات المشتركة	IPSAS 37
2017.01.01	جانفي 2015	IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في مؤسسات أخرى	IPSAS 38
		IAS 19	منافع الموظفين	IPSAS 39
		IFRS 3	تركيبات القطاع العام	IPSAS 40
		IFRS 9	الأدوات المالية	IPSAS 41
ارشادات الممارسة الموصى بها				

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	تاريخ الاصدار
إرشادات الممارسة الموصى بها RPG1	إعداد التقارير بشأن الاستدامة طويلة الأجل للأمور المالية للوحدات في القطاع العام	جويلية 2013
إرشادات الممارسة RPG2 الموصى بها	مناقشة وتحليل القوائم المالية	جويلية 2013
إرشادات الممارسة الموصى بها RPG3	الابلاغ عن معلومات أداء الخدمات	مارس 2015

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على:

- IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, 2018 edition.

قائمة الملاحق

ملحق رقم 02: المخطط المحاسبي للدولة

CLASSE 1					SITUATION NETTE, PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
10					COMPTES D'INTÉGRATION, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET DE RÉACTUALISATION
	102				ECART D'ÉVALUATION LIÉ AU PASSAGE À LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE
	103				COMPTES DE CONTREPARTIE D'ACTIFS
	105				ECART DE RÉÉVALUATION
	106				ECARTS LIÉS AUX CORRECTIONS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS
	107				ECARTS D'ÉQUIVALENCE
11					REPORT À NOUVEAU
	111				REPORT À NOUVEAU COMPTABLES ASSIGNATAIRES
	112				REPORT À NOUVEAU CENTRALISATION
	113				RÉSULTATS ANTÉRIEURS CUMULÉS NON VENTILÉS
12					SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE
15					PROVISIONS POUR RISQUES, CHARGES ET GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
	151				PROVISIONS POUR RISQUES
	152				PROVISIONS POUR CHARGES
	153				PROVISIONS POUR GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
16					EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
	161				DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES BILATÉRALES & MULTILATÉRALES
	162				DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES RÉGIONALES
	163				DETTE EXTÉRIEURE MLT AUPRÈS D'AUTRES INSTITUTIONS FINANCIÈRES
	164				DETTE EXTÉRIEURE MLT- DETTE BILATÉRALE
	165				DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À LONG TERME
	166				DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À COURT ET MOYEN TERME
	167				DETTE INTERNE AUTRES EMPRUNTS, DETTES ASSIMILÉES, CRÉANCES RATTACHÉES
	168				INTÉRÊTS COURUS
18					COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRESOR
	181				COMPTES DE LIAISON AVEC LES COMPTES DE COMMERCE
	182				COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRESOR
CLASSE 2					COMPTES D'IMMOBILISATIONS
20					IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	203				COÛTS DE DEVELOPPEMENT
	204				LOGICIELS INFORMATIQUES
	205				CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES,,,
	208				AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
21					IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	211				TERRAINS
	212				AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DE TERRAINS
	213				CONSTRUCTIONS
	215				INSTALLATIONS TECHNIQUES , MATERIEL ET OUTILLAGES INDUSTRIELS
	218				AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

قائمة الملاحق

22					IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION
23					IMMOBILISATIONS EN COURS
	231				IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	232				IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
	237				AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	238				AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES
26					PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
	261				PARTICIPATIONS. ENTITES CONTROLEES PAR L'ETAT
	262				PARTICIPATIONS, ENTITES NON CONTROLEES
	266				CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS. ENTITES CONTROLEES
	267				CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS. ENTITES NON CONTROLEES
	269				DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
27					AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
	271				TITRES IMMOBILISES
	274				PRÊTS
	275				AVANCES
	276				DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES
	277				AUTRES CREANCES IMMOBILISEES
	278				INTERETS COURUS
28					AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
	280				AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	281				AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
29					DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS
	290				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	291				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	293				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS EN COURS
	296				DEPRECIATIONS DES PARTICIPATIONS ET DES CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
	297				DEPRECIATIONS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
CLASSE 3					STOCKS, ENCOURS ET COMPTES DE TRANSFERT
31					STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
32					STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	321				MATIERES CONSOMMABLES
	322				FOURNITURES CONSOMMABLES
	328				AUTRES APPROVISIONNEMENTS
33					EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	331				PRODUCTIONS EN COURS
	335				TRAVAUX EN COURS
34					EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	341				ETUDES EN COURS
	345				PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
35					STOCKS DE PRODUITS
	351				PRODUITS INTERMEDIAIRES

قائمة الملاحق

	355				PRODUITS FINIS
	358				PRODUITS RESIDUELS
36	STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS				
	361				STOCKS PROVENANT DIMMOBILISATIONS
	362				STOCKS HORS MAGASINS
37	COMPTES DE TRANSFERT				
	371				COMPTES DE TRANSFERT ENTRE COMPTABLES
	379				OPERATIONS CENTRALISEES
38	STOCKS DE MARCHANDISES				
39	DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES				
	391				STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
	392				STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	393				EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	394				EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	395				STOCKS DE PRODUITS
	396				STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS
	397				STOCKS DE MARCHANDISES
CLASSE 4					
COMPTES DE TIERS					
40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS				
	401				FOURNISSEURS
	404				FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS
	408				FOURNISSEURS FACTURES NON PARVENUES
	409				FOURNISSEURS DEBITEURS : AVANCES ET ACOMPTES, RABAIS, REMISES, RISTOURNES A OBTENIR, AUTRES CREANCES
41	CLIENTS REDEVABLES, AUTRES DÉBITEURS DE L'ETAT ET COMPTES RATTACHÉS				
	411				CLIENTS
	412				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS D'ETAT
	413				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS RECOUVRES POUR LE COMPTE DE TIERS
	414				REDEVABLES, AUTRES CREANCES LIEES A L'IMPOT ET TAXES ASSIMILEES
	415				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX AMENDES ET AUX AUTRES PENALITES
	416				AUTRES DEBITEURS (HORS CESSIONS D'IMMOBILISATIONS)
	417				EFFETS A RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	418				PRODUITS À RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	419				COMPTES CREDITEURS CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
42	PERSONNEL, PENSIONNÉS ET COMPTES RATTACHÉS				
	421				PERSONNEL
	422				PENSIONNÉS
	423				COTISANTS AU TITRE DES REGIMES DE RETRAITES
	425				PERSONNEL – AVANCES
	426				ŒUVRES SOCIALES
	427				PERSONNEL EN PAIE SANS ORDONNACEMENT PREALABLE ET PENSIONNES - OPPOSITIONS
	428				PERSONNELS, PENSIONNES ET COMPTES RATTACHES - CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR

قائمة الملاحق

43					ETAT, SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
	431				ETAT
	432				SÉCURITÉ SOCIALE
	437				AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
	438				ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
44					CORRESPONDANTS DU TRÉSOR ET COMPTES RATTACHÉS
	441				ORGANISMES À CARACTÈRE FINANCIER
	442				COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX
	443				ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX
	445				COMPTES DE FONDS PARTICULIERS
	446				COMPTES DE DÉPÔTS OBLIGATOIRES ET DE CONSIGNATIONS
	449				COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
45					OPÉRATEURS DE L'ETAT ET TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION
	451				OPÉRATEURS BÉNÉFICIAIRES DE SUBVENTIONS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION
	452				TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DES POLITIQUES D'INTERVENTION
46					DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS
	462				CREANCES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
	463				DEFICITS ET DEBETS DES COMPTABLES ET DES REGISSEURS
	466				CREANCES ET DETTES LIEES A LA GESTION DE TRESORERIE
	467				AUTRES COMPTES DEBITEURS OU CREDITEURS
47					COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
	471				COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE DEBITEURS
	475				COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE CREDITEURS
48					OPERATIONS DE REGULARISATION
	481				ORDONNANCES ET MANDATS DE PAIEMENT RELATIFS A DES DEPENSES PRISES EN CHARGE AU 31/12 REGLEES EN GESTION SUIVANTE
	482				DONS A EMPLOYER
	483				EMPLOI DES DONS
	486				CHARGES CONSTATEES D'AVANCE
	487				PRODUITS CONSTATEES D'AVANCE
49					DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS
	491				DEPRECIATIONS DES CLIENTS, REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	496				DEPRECIATIONS DES AUTRES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

قائمة الملاحق

CLASSE 6					CHARGES
60					ACHATS
	601				ACHATS STOCKÉS, MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES
	602				ACHATS STOCKÉS, AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	603				VARDE STOCKS
	604				ACHATS D'ÉTUDES ET PRESTATIONS DE SERVICE
	606				ACHATS NON STOCKÉS
	607				ACHATS MARCHANDISES STOCKÉES
	609				RABAIS, RISTOURNES REMISES OBTENUES
CLASSE 5					COMPTES FINANCIERS
50					EQUIVALENTS DE TRÉSORERIE
	501				PLACEMENTS À COURT TERME
	509				AVANCES, BONS DU TRÉSOR, OU EMPRUNTS À COURT TERME
51					BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
	511				VALEURS À L'ENCAISSEMENT SUR LES COMPTES D'OPÉRATIONS DU TRÉSOR
	512				BANQUE D'ALGÉRIE
	518				AUTRES BANQUES ET ORGANISMES ASSIMILÉS
	519				AVANCES
53					CAISSE
	531				CAISSE DES COMPTABLES DU TRÉSOR
	532				CAISSE DES COMPTABLES DES IMPÔTS
	533				CAISSE DES COMPTABLES DES DOUANES
	534				CAISSE DES COMPTABLES DES DOMAINES
	535				CAISSE DES CONSERVATEURS DES HYPOTHÈQUES
54					RÉGIES ET ASSIMILÉES
	541				AVANCES AUX RÉGISSEURS
	542				COMPTES DE DÉPÔTS DES RÉGISSEURS
	543				FONDS DE CAISSE
56					CHÈQUES TRÉSOR ÉMIS
57					COMPTES COURANTS ENTRE COMPTABLES
58					VIREMENTS INTERNES
59					DEPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS
61					SERVICES EXTÉRIEURS
	611				SOUS TRAITANCE
	612				LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES ET DE CO-PROPRIÉTÉS
	613				ENTRETIENS ET RÉPARATIONS
	614				PRIMES D'ASSURANCE
	615				ETUDES ET RECHERCHES
	616				SERVICES EXTÉRIEURS DIVERS
62					AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS
	621				PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ADMINISTRATION

قائمة الملاحق

	622				RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES
	623				PUBLICITÉS,PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
	624				TRANSPORTS, DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS
	625				FRAIS POSTAUX ET DE TÉLÉCOMMUNICATIONS
	626				SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS
	627				DIVERSES AUTRES CHARGES EXTERNES
	629				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES EXTRENES
63					CHARGES DE PERSONNEL
	631				RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL
	635				CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE, DE PRÉVOYANCE ET CONTRIBUTIONS DIRECTES
	636				PRESTATIONS DIRECTES D'EMPLOYEUR ET PRESTATIONS FAMILIALES
	637				AUTRES CHARGES SOCIALES
	638				AUTRES CHARGES DE PERSONNEL
64					AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
	641				IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
	642				INTÉRÊTS MORATOIRES,ET INDEMNITÉS, PÉNALITÉS ET CONDAMNATIONS
	643				REDEVANCES POUR CONCESSIONS,BREVETS, LICENCES, MARQUES,PROCÉDÉS, LOGICIELS
	644				ADMISSIONS EN NON-VALEUR, DÉCISIONS GRACIEUSES ET APUREMENT DES DÉBITS
	648				DIVERSES AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
	649				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
65					SUBVENTIONS ET CHARGES D'INTERVENTION
	651				SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC
	652				CHARGES D'INTERVENTION
66					CHARGES FINANCIÈRES
	661				CHARGES D'INTÉRÊTS
	664				PERTES SUR PRÊTS ET AVANCES ET SUR DES CRÉANCES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
	666				PERTES DE CHANGE SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES ET DE TRÉSORERIE
	668				AUTRES CHARGES FINANCIÈRES
67					CHARGES SUR EXERCICES ANTÉRIEURS
68					DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS
	681				DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
	683				DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS
	686				DOTATIONS AUX PROVISIONS - CHARGES FINANCIERES

CLASSE 7					PRODUITS
70					PRODUITS FISCAUX
	700				PRODUITS DES IMPÔTS SUR LES REVENUS
	701				PRODUITS DES IMPÔTS DIVERS SUR LES AFFAIRES
	702				PRODUITS DE L'ENREGISTREMENT, DU TIMBRE ET DES VALEURS MOBILIÈRES
	704				PRODUITS DES DOUANES
	708				AUTRES PRODUITS FISCAUX DIVERS
71					PRODUITS DES AMENDES ET CONDAMNATIONS PECUNIAIRES
	710				PRODUITS DES AMENDES PÉNALES

قائمة الملاحق

	711				PRODUITS DES AMENDES FISCALES
	712				PRODUITS DES AMENDES DOUANIÈRES
	713				PRODUITS DES AMENDES DOMANIALES
	714				PRODUITS DES AMENDES ENVIRONNEMENTALES
	715				PRODUITS DES AUTRES AMENDES
72					PRODUITS DU DOMAINE
	721				PRODUITS DU DOMAINE NATUREL DE L'ETAT
	722				PRODUITS DES DOMAINES LIÉS AU FONCIER ET À L'IMMOBILIER
	723				PRODUITS DES BIENS SANS MAITRES
	724				PRODUITS DES ACTES ADMINISTRATIFS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	725				REVENUS FINANCIERS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	726				AUTRES PRODUITS DES DOMAINES
	727				PRODUITS DES CESSIONS D'ELEMENTS D'ACTIFS
73					PRODUITS DU RECOUVREMENT DES INDUS
74					VENTES DE PRODUITS PRESTATIONS DE SERVICES ET MARCHANDISES
75					VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS
	751				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	752				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	753				VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS
	754				VARIATION DES STOCKS HORS MAGASINS
76					PRODUITS D'INTERVENTION
	761				PRODUITS DES COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
	762				PRODUITS REVERSÉS PAR LES ORGANISMES ALGÉRIENS
	763				PRODUITS VERSÉS PAR LES ORGANISMES INTERNATIONAUX
	764				PRODUITS DES FONDS DE CONCOURS
	765				AUTRES SUBVENTIONS
77					PRODUITS FINANCIERS
	770				INTÉRÊTS SUR OBLIGATIONS SOUSCRITES PAR LE TRÉSOR
	771				INTÉRÊTS SUR TITRES PARTICIPATIFS
	772				INTÉRÊTS SUR PRÊTS
	773				BÉNÉFICES DE CHANGE SUR LES DETTES DE L'ETAT
	774				PLUS-VALUES SUR TITRES D'EMPRUNTS D'ETAT RACHETÉS PAR LE TRÉSOR
	775				PLUS-VALUES SUR MOBILISATION DES CRÉDITS DES GOUVERNEMENTS ET BANQUES ÉTRANGERS
	776				PRODUITS DES PARTICIPATIONS
	778				AUTRES PRODUITS FINANCIERS
78					REPRISE SUR AMORTISSEMENTS, TRANSFERTS DE CHARGES ET PRODUCTION IMMOBILISÉE
	781				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS . IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
	782				TRANSFERTS DE CHARGES
	783				REPRISES SUR DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN COURS
	786				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS, DEPRECIATIONS. CHARGES FINANCIERES
	787				PRODUCTION IMMOBILISÉE
79					PRODUITS SUR EXERCICES ANTERIEURS

قائمة الملاحق

CLASSE 8				ENGAGEMENTS HORS BILAN
80				ENGAGEMENTS HORS BILAN DE L'ETAT
	801			ENGAGEMENTS RESULTANT D'ACCORDS
	802			GARANTIES LIEES A LA RESPONSABILITE DE L'ETAT

ملحق رقم 03: قائمة الوضعية المالية الصافية Etat de la situation nette

DESIGNATIONS	N Brut	N Amort/Prov	N Net	N - 1 Net	N-2 Net
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF COURANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
. Redevables					
. Clients					
. Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRESORERIE					
Disponibilités					
Autres composantes de trésorerie					
Equivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL DES ACTIFS (I)					
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIERES					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risque et charges					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
Total autres passifs					
TRESORERIE					
Correspondants du trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					

قائمة الملاحق

Ecarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III=I-II)					

Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014, p28.

ملحق رقم 04: قائمة الأعباء الصافية Etat des charges nettes

L'état des charges nettes		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations			
	Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public			
	Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de services			
Production stockée et immobilisée				
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres produits de fonctionnement				
Total produits de fonctionnement (IV)				
Total charges de fonctionnement nettes (V=III-IV)				
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat			
	Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
Contributions reçues de tiers				
Reprises sur provisions et sur dépréciations				
Total produits d'intervention (VII)				

قائمة الملاحق

Total charges d'intervention nettes (VIII=VI-VII)				
CHARGES FINANCIERE NETTES	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations			
	Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des immobilisations financières			
	Gains de change liés aux opérations financières			
	Reprises sur provisions, sur dépréciations			
Autres intérêts et produits assimilés				
	Total produits financiers (X)			
Total charges financières nettes (XI=IX-X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)				

Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014, p29.

ملحق رقم 05 : قائمة الإيرادات السيادية الصافية Etat des produits régaliens nets

PRODUITS REGALIENS NETS	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Impôt sur le revenu global			
Impôt sur les bénéfices des sociétés			
Impôt sur les bénéfices miniers			
Fiscalité pétrolière			
Taxe sur la valeur ajoutée			
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes			
Autres produits de nature fiscale et assimilés			
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)			
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XV+XIII+XIV)			

Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014, p30.

ملحق رقم 06: قائمة تحديد رصيد العمليات للسنة المالية

Etat de détermination du solde des opérations de l'exercice

Détermination du solde des opérations	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes (V)			
Charges d'intervention nettes (VIII)			
Charges financières nettes (XI)			
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII)			
Autres produits régaliens nets (XIV)			
PRODUITS REGALIENS NETS (XV)			
SOLDE DES OPERATIONS (XV-XII)			

Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014, p30.

ملحق رقم 07 : جدول التدفقات النقدية **Tableau des flux de trésorerie**

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	Encaissements			
	Ventes de produits et prestations de services encaissées			
	Autres recettes de fonctionnement			
	Impôts et taxes encaissés			
	Autres recettes régaliennes			
	Recettes d'intervention			
	Intérêts et dividendes reçus			
	Autres encaissements			
	Décaissements			
	Dépenses de personnel			
	Achats et prestations externes payés			
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes			
	Autres dépenses de fonctionnement			
	Subventions pour charges de services publics versés			
	Dépenses d'intervention			
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat				
Intérêts payés				
Autres décaissements				
FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (1)				
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	Acquisitions d'immobilisations			
	Immobilisations corporelles			
	Immobilisations financières			
	Cessions d'immobilisations			
	Immobilisations corporelles et incorporelles			
	Immobilisations financières			

قائمة الملاحق

	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	EMISSIONS D'EMPRUNT			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS			
	. Dettes négociable			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS FINANCIERES (III)			
	Variation de trésorerie (IV=I+II+III=VI-V)			
	Trésorerie en début de période (V)			
	Trésorerie en fin de période (VI)			

Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2014, p31.

ملحق رقم 08: استمارة الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية

وزارة التعليم العالي

جامعة فرحات عباس سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم،

السادة المحترمين،

لقد أشارت العديد من الدراسات والتقارير إلى الضرورة المستعجلة والملحة لترقية وبناء نظام معلومات مالي واقتصادي مبني على أساس الفاعلية والكفاءة على مستوى الهيئات العمومية، بحيث يكون منفتح على المواطنين، أي سهل للولوج إليه باعتبارهم المعنيين الأساسيين بهذه المعلومة (كما هو عليه الحال بالنسبة للمساهمين في شركات الأسهم ذات الطابع الخاص، والتي هي ملزمة بتقديم تقارير مالية دورية للمساهمين عن نشاط الشركة)، كما يجب أن تكون هذه التقارير والإفصاحات مفهومة من طرف من لديهم معرفة نسبية بالتخصص.

ففي السنوات الأخيرة عرفت المحاسبة المالية بالجزائر (ولو أن العملية كانت متأخرة بعض الشيء) تقدماً ملحوظاً من خلال عملية عصرنه وتحديث المخطط المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، والذي يستمد الكثير من مرجعيته من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛ كما أنه تم تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة تعمل على: تطبيق، تفسير وتطوير النظام المحاسبي المالي، وذلك من أجل تفادي تراجع المعايير المحاسبية الوطنية مقارنة بمثيلاتها الدولية والعالمية، في حين أن المحاسبة العمومية لا تزال تعاني من ضعف في التنظير وذلك لحداثة معاييرها مقارنة بالمحاسبة المالية للمؤسسات الخاصة ذات الطابع الربحي.

وفي هذا السياق قررت الجزائر الخوض في عملية تحديث للمحاسبة العمومية من خلال القيام بمشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة PCE، خاصة وأن القصور الذي يعتري الأنظمة الحالية القائمة على الأساس النقدي أصبح ظاهراً، بالإضافة إلى رغبة الحكومة الجزائرية في مسايرة التطورات في هذا الميدان، وذلك على الرغم من العوائق التي سوف تقف حتماً أمام هذا التحول. ومع توفر توجه دولي يتمثل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والذي سيمنح مختلف الدول العون والتوجيه من أجل تبني هذه المعايير ولو تدريجياً أو جزئياً، مع مراعاة بطبيعة الحال خصوصية كل دولة.

قائمة الملاحق

في هذا السياق، تناولنا هذه الإشكالية من أجل اتمام أطروحتنا لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق، والموسومة ب: "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر".

وفي إطار إعداد الجزء التطبيقي منها، قمنا بإعداد هذا الاستبيان لجمع توقعاتكم فيما يتعلق بالأثر المتوقع لعملية تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري، وبالنظر إلى أهمية هذه الدراسة بالنسبة لنا وكذلك أهميتها المحتملة للمهنة، نأمل أن توافقوا على الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان، ونؤكد أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. ونشكركم مسبقا على تعاونكم معنا في هذه الدراسة.

الباحثة: أمينة هناء جابي

أولا: البيانات الأولية

فضلا ضع علامة أمام المربع المناسب لاختيارك:

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- المستوى التعليمي:

ليسانس أستر ماجستير دكتوراه أخرى (يرجى ذكرها.....)

3- جهة العمل: فضلا حدد الفئة التي تنتمي إليها:

- محاسب في هيئة عمومية ذات طابع إداري

- آمر بالصرف

- أكاديمي

- خبير محاسبي

- محافظ الحسابات

- أخرى ذكرها.....

4- التخصص العلمي:

محاسبة سير اقتصاد أخرى ذكره.....

5- سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة 16 سنة فأكثر

ثانيا: البيانات التخصصية

المحور الأول: تقييم الوضع الراهن للمحاسبة العمومية في الجزائر

قائمة الملاحق

- هل تعتقدون أن القوائم التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية بشكل:
 كاف مقبول غير كاف
- ما رأيكم في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها حالياً من قبل الهيئات العمومية في الجزائر؟
 مرضية مرضية نوعاً ما غير مرضية
- هل القوائم الحالية المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في الجزائر تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية -صناع القرار-؟
 نعم لا
- هل م المحاسبي الحالي معلومات تفيد في مساءلة جميع الهيئات العمومية عن الشؤون المالية والموارد الموكلة إليها؟
 نعم لا
- هل تعتقدون أن نظام المحاسبة العمومية الحالي تعثره نقائص؟
 نعم لا
- في حالة الإجابة بنعم: ما هي هذه النقائص؟

- هل تؤيد قرار الدولة بإصلاح مدونة حسابات الخزينة الحالية؟
 نعم لا
- هل أتمت على دراية بوجود معايير محاسبية دولية في القطاع العام IPSAS قائمة على أساس الاستحقاق؟
 نعم لا
- كيف تقدرتون معرفتكم لهذه المعايير المحاسبية؟
 ممتازة جيدة متوسطة ضعيفة
- هل توافقون على التوجه العالمي نحو التبني التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS
 نعم لا
- كحل لنقائص الأساس النقدي المعتمد حالياً في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أي الحلول تقترحونها؟
 تطوير النظام المحاسبي الحالي بعيداً عن معايير IPSAS ✓
 تطوير النظام المحاسبي الحالي مع تبني معايير IPSAS ✓
 تكييف معايير IPSAS وفقاً لسياق الهيئات العمومية في الجزائر ✓
- هل تظن أن الجزائر على استعداد للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؟
 نعم لا
- إذا كانت الإجابة بنعم، فهل تظن أن هذا الانتقال سيكون على :
 المدى القصير (من 1 إلى 3 سنوات) ✓
 المدى المتوسط (من 4 إلى 6 سنوات) ✓

قائمة الملاحق

✓ المدى الطويل (أكثر من 6 سنوات)

المحور الثاني: دواعي وأهداف إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير IPSAS

التسلسل	السؤال	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS مرجعية لتقييم وتحسين المحاسبة العمومية في العالم					
2	تبني معايير IPSAS ضروري لتحقيق شفافية التقارير المالية في القطاع العام الجزائري ومساءلة الحكومة أمام المواطنين والناخبين وممثليهم، والجمهور العام					
3	تبني معايير IPSAS يعزز قابلية المقارنة الوطنية والعالمية للمعلومات المالية للحكومة الجزائرية مع الحكومات الأخرى					
4	تبني معايير IPSAS يلي حاجات مستخدمي التقارير المالية (أصحاب القرار) في القطاع العام الجزائري					
5	تبني معايير IPSAS سيحسن من الجودة الشاملة للإبلاغ المالي في القطاع العام الجزائري					
6	تبني معايير IPSAS سيحد من الفساد المتفشى في الجزائر					
7	يتيح تنفيذ معايير IPSAS من تفعيل نظام الرقابة الداخلية					
8	تبني معايير IPSAS سيؤدي إلى تعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية في القطاع العام الجزائري					
9	تبني معايير IPSAS يحسن من الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص					
10	يعد أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير IPSAS أكثر فعالية من الأساس النقدي في إعطاء المعلومات عن الوضع المالي وأداء الحكومة والهيئات العمومية					
11	يساعد تبني معايير IPSAS على تخفيض تكاليف التوحيد المحاسبي					
12	تبني معايير IPSAS يساهم في تعزيز مصداقية صورة الجزائر تجاه المنظمات الدولية					
13	تبني معايير IPSAS يسد فجوات النظام المحاسبي الحالي في الجزائر					
14	بالنظر إلى السياق الاقتصادي الجزائري، يعتبر التحول نحو معايير IPSAS ضروري					

قائمة الملاحق

المحور الثالث: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعوامل نجاحه في الجزائر

التسلسل	السؤال	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام						
1	تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات اللازمة لتطبيق معايير IPSAS					
2	لا يمكن تنفيذ الإصلاح المحاسبي إلا في إطار إصلاح الميزانية الحالي (إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات ووضع نظام متكامل لإدارة الميزانية)					
3	تمثل مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحدياً كبيراً					
4	يعتبر تبني معايير IPSAS مكلفاً					
5	يستغرق تبني معايير IPSAS وقتاً طويلاً					
6	يعتبر نقص الموظفين المدربين تحدي رئيسي تواجهه الحكومات عند تطبيق معايير IPSAS					
7	نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام ليست جيدة بما يكفي لجعل هذه المعايير ممكنة التطبيق في المحاسبة العمومية في الجزائر					
8	إن الثقل البيروقراطي (تعقيد القرار) يمكن أن يقف دون نجاح عملية تطبيق معايير IPSAS في الجزائر					
9	مقاومة التغيير الناتجة من قبل موظفي الحكومة قد تعرقل عملية تبني أو تكييف معايير IPSAS					
10	يمكن لعامل سن موظفي المحاسبة العمومية التأثير على عملية التبني (الأشخاص الأصغر سناً أكثر انفتاحاً للتغيير)					
11	قد يؤدي تزايد عبء العمل بسبب تبني معايير IPSAS إلى الإحجام عن التغيير					
12	إن غياب الوثائق الداعمة (نظام معلومات شفاف) خاصة فيما يخص أصول الدولة قد يقف دون نجاح عملية تبني أو تكييف معايير IPSAS					
13	1.1.1. قد تؤدي مشكلات جرد وتقييم أصول الدولة إلى					

قائمة الملاحق

					إعاقعة عملية تبني معايير IPSAS	
					إن نهج المركزية هو عامل يمكن أن يبطئ الإصلاح المحاسبي في القطاع العام	14
					قد يؤدي مستوى الشفافية الناتج عن تطبيق معايير IPSAS إلى بعض التردد من طرف بعض أصحاب المصلحة.	15
					عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر من شأنه أن يعرقل تبني معايير IPSAS	16
					بعض معايير IPSAS غير قابلة للتطبيق في الجزائر	17
متطلبات وعوامل نجاح تطبيق معايير IPSAS في الجزائر						
					ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية	1
					يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار	2
					يجب على الدولة أن تتوقع سياسة لإدارة المخاطر التي يتسبب فيها التغيير	3
					يعد دمج تدريس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على المستوى الجامعي عاملاً في نجاح الإصلاح	4
					يعتمد نجاح الإصلاح على كيفية تطبيق محاسبة الميزانية والمحاسبة التحليلية ومحاسبة القيد المزدوج	5
					تعتبر التغييرات التشريعية ضرورية في تطبيق معايير IPSAS، حيث يحتاج التطبيق إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف.	6
					رفع مستوى كفاءة الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المادية	7
					يجب تحسين أداء نظم المعلومات	8

قائمة الملاحق

				9	الاستفادة من تجارب الدول المتميزة التي سبق وأن طبقت هذه المعايير
				10	الاستعانة بالهيئات المهنية مثل (المجلس الوطني المحاسبي بالجزائر CNC) هو أمر لا غنى عنه للتنفيذ الناجح لتبني معايير IPSAS
				11	يجب على المحاسب في القطاع الخاص أن يرافق الهيئات العمومية عند التطبيق الأولي لمعايير IPSAS (بحكم خبرته في تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعرفته به)
				12	إن تخفيف المعايير وتكييفها مع خصائص الهيئات العمومية الجزائرية أمر ضروري لنجاح الإصلاح المحاسبي
				13	يعتمد نجاح عملية تبني المعايير أو تكييفها على الوقت، كلما كانت أكثر تقدماً في الوقت، كلما كانت أكثر نجاحاً.
				14	إن الضغط الناتج عن المجتمع المدني بشأن الشفافية المالية يمكن أن يدعم عملية تبني/تكييف معايير IPSAS
				15	من أجل إجماع الإصلاح يجب إشراك أصحاب المصلحة (المحاسبون العموميون، الوزارات، البرلمان، البنوك المركزية، السياسيون....)
				16	وجود دعم من المنظمات المالية الدولية مثل البنك الدولي من شأنه إجماع عميلة الإصلاح
				17	تجربة الجزائر في إصدار نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية لمؤسسات للقطاع الخاص

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Ferhat Abbas – Sétif 1

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département Sciences commerciales

Nom et prénoms: Djabi Amina Hana

Doctorante 3^{ème} cycle LMD en comptabilité et audit

Email : amina.hana.djabi@hotmail.com

Questionnaire pour une recherche de thèse de doctorat

Plusieurs études et rapports ont souligné le besoin urgent de promouvoir et de mettre en place un système d'information financière et économique fondé sur l'efficacité et l'efficience au niveau des organismes publics, de manière à ce qu'il soit ouvert aux citoyens et qu'il soit facilement accessible en tant que principal acteur de cette information (comme c'est le cas pour les actionnaires des sociétés de capital-investissement, qui sont tenus de soumettre aux actionnaires des rapports financiers périodiques sur leurs activités). Ces rapports et divulgations doivent être compris par ceux qui possèdent une connaissance comparative de la spécialisation.

Ces dernières années, la comptabilité financière algérienne (bien que le processus ait été quelque peu retardé) a considérablement progressé dans le processus de modernisation et de mise à jour du système comptable grâce à l'application du système comptable financier (SCF), qui fait largement référence aux normes comptables internationales (IAS /IFRS); en outre, le Conseil national de la comptabilité a été activé en tant qu'organisme chargé de: l'application, l'interprétation et le développement du système de comptabilité financière, afin d'éviter une dégradation des normes comptables nationales par rapport aux normes internationales, tandis que la comptabilité publique souffre toujours d'un manque d'endoscopie en raison de la nouveauté de ses normes par rapport à la comptabilité financière pour les entreprises privées à but lucratif.

C'est dans ce sens que l'Etat s'est engagé dans un processus de modernisation de la comptabilité publique en optant pour l'adoption des normes IPSAS pour les établissements publics, d'autant plus que les défaillances des systèmes existants reposant sur la trésorerie étaient devenues évidentes, en plus de la volonté du gouvernement algérien de suivre l'évolution de ce domaine, malgré les obstacles qui empêcheront inévitablement cette transformation. Avec une approche internationale, les normes IPSAS fourniront aux pays une assistance et des conseils pour l'adoption de ces normes, de manière progressive ou partielle, en tenant compte, bien entendu, de la spécificité de chaque pays. C'est dans ce contexte que nous nous sommes penchés sur cette

problématique, afin de réaliser la partie empirique de ma thèse de recherche intitulée "*L'impact des normes IPSAS sur le système de comptabilité publique en Algérie*", en vue de l'obtention du diplôme de doctorat en comptabilité et audit.

Je me permets de solliciter votre concours dans le cadre d'une enquête sur les avis des professionnels et les intervenants dans le secteur public sur un ensemble de questions dans le domaine de la comptabilité publique en Algérie.

Compte tenu de l'importance de cette étude pour moi et aussi de son intérêt potentiel pour la profession, j'espère que vous accepterez de répondre au questionnaire ci-joint, sachant que toutes les informations données seront gardées confidentielles et ne seront en aucun cas diffusées, transmises à une tierce partie, ou utilisées pour d'autres fins que celles de la thèse de doctorat, et ce de façon anonyme.

Je vous remercie d'avance pour votre collaboration sans laquelle cette recherche doctorale ne saurait aboutir.

Très cordialement,

Amina Hana Djabi

Premièrement: données préliminaires

S'il vous plaît, cochez la case appropriée pour votre sélection :

1- Sexe :

Masculin

Féminin

2- Nature du diplôme obtenu :

Licence Master Magister doctorat Autre réponse (S'il vous plaît mentionner.....)

3- Lieu de travail: Veuillez sélectionner svp la catégorie à laquelle vous appartenez:

- Comptable public dans un Etablissement public à caractère administratif (EPA)
- Ordonnateur
- Académique
- Expert comptable
- Commissaire aux comptes
- Autre (mentionnez.....)

4- Spécialisation scientifique :

Comptabilité Economie Gestion Autre (mentionnez.....)

5- Années d'expérience professionnelle:

Moins de 5 ans 6 à 10 ans 11 à 15 ans 16 ans et plus

Deuxièmement: Données spécialisées

Axe 1: Evaluation de l'état actuel de la comptabilité publique en Algérie

- **Pensez-vous que les états préparés selon le Système de comptabilité publique traduisent la situation et la performance des entités publiques d'une façon :**
Suffisante Acceptable Insuffisante
- **Que pensez-vous de la qualité de l'information comptable actuelle divulguée par les entités du secteur public en Algérie?**
Satisfaisante Assez satisfaisante Insatisfaisante
- **Pensez-vous que les états préparés selon le Système de comptabilité publique répondent aux besoins des utilisateurs d'états - les décideurs -?**
Oui Non
- **Le système comptable actuel fournit-il des informations sur la responsabilité de tous les organismes publics à l'égard des affaires financières et des ressources qui leur sont confiées?**
Oui Non
- **Pensez-vous que le système de comptable publique actuel contient des insuffisances ?**
Oui Non
- **Si oui, Quelles sont ces insuffisances ?**

- **Etes-vous favorable à la décision de l'Etat de réformer la nomenclature des comptes du trésor « NCT » actuelle?**
Oui Non
- **Avez-vous connaissance de l'existence des normes comptables internationales du secteur public : les IPSAS ?**
Oui Non
- **Comment estimez votre connaissance des normes IPSAS ?**
Excellente Bonne Moyenne Faible
- **Etes-vous d'accord avec l'orientation internationale progressive vers l'adoption et l'application des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) ?**
Oui Non
- **En tant que solution aux faiblesses de comptabilité de caisse actuellement adoptée dans le système de comptabilité publique algérien, quelles solutions proposez-vous?**
 - Développement du système comptable actuel en dehors des normes IPSAS
 - Développement du système comptable actuel avec adoption des normes IPSAS
 - Adapter les normes IPSAS au contexte des organismes publics en Algérie
- **Pensez-vous que l'Algérie est prête à réussir la mission de transition vers les normes IPSAS ?**
Oui Non
- **Si Oui, Cette transition peut être faite :**
 - A court terme (1 à 3 ans)
 - A moyen terme (4 à 6 ans)
 - A long terme (plus que 6 ans)

Le deuxième axe: les objectifs de la réforme de la comptabilité publique à travers l'adoption des normes IPSAS

قائمة الملاحق

N	Questions	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Ni en accord Ni en désaccord	D'accord	Tout à fait d'accord
1	IPSAS est une référence pour évaluer et améliorer la comptabilité publique dans le monde					
2	Les normes IPSAS renforcent la transparence des informations et la responsabilité du gouvernement vis-à-vis des citoyens, des électeurs, de leurs représentants et du grand public					
3	Les normes IPSAS améliorent la comparabilité (inter) nationale des informations financières du gouvernement algérien avec celles d'autres gouvernements					
4	Les normes IPSAS répondent aux besoins des utilisateurs de l'information financière du secteur public					
5	L'adoption des normes IPSAS améliorera la qualité globale de l'information financière dans le secteur public algérien					
6	L'adoption des normes IPSAS réduira la corruption généralisée en Algérie					
7	L'implémentation des normes IPSAS permet l'activation du système de contrôle interne					
8	L'adoption des normes IPSAS renforcera les caractéristiques spécifiques de l'information financière dans le secteur public algérien					
9	L'adoption des normes IPSAS améliore le partenariat public-privé					
10	La comptabilité d'exercice utilisée dans les normes IPSAS est plus efficace que la comptabilité de caisse pour fournir des informations sur la situation financière et les performances des organismes publics					
11	Les normes IPSAS aident à réduire les coûts de normalisation comptable					
12	L'adoption des normes IPSAS contribue à renforcer la crédibilité de l'image de l'Algérie vis-à-vis des organismes internationaux					
13	L'adoption des normes IPSAS comble les lacunes du système comptable actuel en Algérie					
14	<i>Compte tenu du contexte économique Algérien, pensez-vous que la transition vers les normes IPSAS est nécessaire ?</i>					

Troisième axe : défis de l'application des normes comptables internationales dans le secteur public en Algérie et ses facteurs de succès

N	Questions	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Ni en accord ni en désaccord	D'accord	Tout à fait d'accord
Défis de l'application des normes comptables internationales dans le secteur public algérien						
1	<i>Le gouvernement Algérien a les capacités suffisantes qui leur permettrait de réussir la transition vers le référentiel IPSAS</i>					
2	La réforme comptable ne peut être effectuée que dans le cadre de la réforme budgétaire en cours (restructuration de l'exécution des dépenses et mise en place d'un système de gestion budgétaire intégré)					
3	La tâche de la réforme structurelle et juridique pour tenir compte de la mise en œuvre des normes IPSAS est un défi majeur					
4	L'adoption des normes IPSAS est coûteuse					

قائمة الملاحق

5	L'adoption des normes IPSAS prend beaucoup de temps					
6	Le manque de personnel qualifié est un défi majeur pour les gouvernements lors de l'application des normes IPSAS					
7	Les systèmes d'information comptable dans le secteur public ne suffisent pas à rendre ces normes applicables à la comptabilité publique en Algérie					
8	La lourdeur bureaucratique (complexité décisionnelle) peut empêcher la réussite du processus d'implémentation des normes IPSAS en Algérie					
9	La résistance au changement par les fonctionnaires de l'Etat handicape la démarche d'implémentation ou d'adaptation des normes IPSAS					
10	Le facteur âge des fonctionnaires comptables de l'Etat, peut influencer le processus d'adoption (les plus jeunes sont plus ouverts au changement)					
11	L'augmentation de la charge de travail due à l'adoption des normes IPSAS peut engendrer une réticence par rapport au changement					
12	L'absence des pièces justificatives (système d'information transparent) surtout pour les actifs de l'Etat, peut handicaper le processus d'adoption					
13	Les problèmes de recensement et l'évaluation des actifs de l'Etat peuvent handicaper le processus d'adoption des normes IPSAS					
14	<i>La démarche de centralisation est un facteur susceptible de ralentir la réforme comptable dans le secteur public</i>					
15	Le niveau de transparence atteint par l'adoption des normes IPSAS, peut engendrer une certaine réticence de la part de certaines parties prenantes					
16	Le manque de soutien et de volonté politique en Algérie entraverait l'adoption des normes IPSAS					
17	Certaines normes IPSAS sont inapplicables en Algérie					
Conditions requises et facteurs de succès pour la mise en œuvre des normes IPSAS en Algérie						
1	Le besoin de soutien et de volonté politique					
2	Une approche progressive doit être adoptée en tenant compte des spécificités de l'environnement algérien					
3	Pour réussir la réforme d'adoption ou d'adaptation, l'Etat doit impérativement prévoir une politique de gestion des risques engendrés par le changement					
4	Intégrer l'enseignement des normes IPSAS au niveau du parcours universitaire constitue un facteur de réussite de la réforme					
5	La réussite de la réforme dépend de la façon d'appliquer ces 3 comptabilités (comptabilité budgétaire, analytique et comptabilité à partie double)					
6	Les modifications législatives sont essentielles pour l'application des normes IPSAS, dans la mesure où l'application nécessite un soutien en fournissant un texte juridique suffisant.					

قائمة الملاحق

7	Augmenter le niveau d'efficacité des entités publiques et les soutenir avec des ressources humaines qualifiées ainsi que des ressources matérielles					
8	La performance des systèmes d'information doit être améliorée					
	Tirer des leçons d'expérience des pays ayant déjà adopté ces normes					
10	Certains corps professionnels (CNC par ex...) favorisent la démarche moderniste de la comptabilité publique					
11	Le comptable du secteur privé doit accompagner les entités publiques dans l'application initiale des normes IPSAS en raison de son expérience dans l'application du système de comptabilité financière et de sa connaissance de celui-ci					
12	L'allègement des normes et leur adaptation aux caractéristiques des entités publiques algériennes sont indispensables pour la réussite de la réforme					
13	La réussite de la démarche d'adoption ou d'adaptation est dépendante du temps de sa mise en œuvre. Plus elle est progressive dans le temps, plus elle sera réussie.					
14	La pression de la société civile quant à la transparence des finances publiques peut favoriser le processus d'adoption ou d'adaptation des normes IPSAS					
15	Pour que la réforme réussisse, les parties prenantes doivent être impliquées (comptables publics, ministères, parlement, banques centrales, responsables politiques ...)					
16	Avoir le soutien des organisations financières internationales telles que la banque mondiale ferait réussir le processus de réforme					
17	Expérience de l'Algérie dans la publication d'un système de comptabilité financière SCF inspiré des normes comptables internationales pour les entreprises du secteur privé					

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، لما لهذه المعايير من أهمية كبرى في تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقارنة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول. حيث تم إبراز نقائص نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأهمية إصلاحه وفقا لهذه المعايير، بالإضافة إلى دراسة مشاريع الإصلاح التي أطلقتها وزارة المالية في سبيل إصلاح المنظومة المحاسبية والمالية للدولة على غرار مشروع عصرنة أنظمة الميزانية والمخطط المحاسبي للدولة المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وفيما إن كان هذا الإطار الجديد يتلاءم مع بلدنا أم لا، وأهم التحديات التي تواجهه عند تطبيق هذه المعايير.

وللإجابة على هذا السؤال تم استقصاء المهنة المحاسبية الجزائرية من أجل تفسير الممارسات المحاسبية الحالية ومعرفة آرائهم حول الموضوع. وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات، أهمها ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي، وتبني معايير IPSAS ولو تدريجيا، حيث يتطلب كل هذا توفير جميع مستلزمات النجاح، ولاسيما توفر إرادة سياسية قوية ومقاومة التغيير، بالإضافة إلى توفير الوسائل المادية والبشرية اللازمة، والاستفادة من تجارب الغير.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، الشفافية، المساءلة، مدونة حسابات الخزينة، المخطط المحاسبي للدولة.

Résumé :

L'objectif de cette étude est de connaître l'impact attendu de l'adoption des IPSAS dans le secteur public algérien, car leurs adoptions permettront d'assurer la transparence et la responsabilité à la fois, et faciliter la comparabilité des informations financières présentées dans les états financiers des différents pays. Où il a été mis en évidence les carences de la comptabilité publique algérienne et la nécessité de la réformer conformément à ces normes, en plus d'étudier les projets de réforme lancés par le ministère des Finances afin de réformer le système comptable et financier de l'État telles que la modernisation du budget et du système comptable de l'État largement inspiré des normes comptables internationales, et si ce nouveau cadre est pertinent ou non pour un pays en voie de développement, ainsi que les défis rencontrés lors de son application.

La réponse à cette question, amène à questionner la profession comptable algérienne, afin de comprendre l'état actuel des pratiques comptables et leurs avis sur le sujet. L'étude a conclu un ensemble de conclusions et recommandations, parmi lesquelles on peut citer : la nécessité de suivre les évolutions dans le domaine de la comptabilité publique au niveau international, et l'adoption progressive des normes IPSAS, cette adoption des normes implique toutes les exigences de réussite, des moyens financiers et humains conséquents, une volonté politique réelle des autorités et la résistance au changement, ainsi qu'il faut tirer profit de l'expérience acquise par d'autres pays dans ce domaine.

Mots-clés: IPSAS, transparence, reddition, nomenclature des comptes de trésorerie, plan comptable de l'Etat.