

واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

The reality of the Algerian public accounting system and the reforms taken to adopt the International Public Sector Accounting Standards

ناصر بن سنة
n.bencenna@univ-bouira.dz
مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية / جامعة البويرة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2022/06/04

تاريخ القبول: 2022/04/25

تاريخ التقديم: 2022/01/20

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مواءمة النظام المحاسبي العمومي الجزائري لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتعرف على الإصلاحات التي باشرت بها الجزائر في إطار تبني هذه المعايير، وللوصول الى أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي التحليلي بما يخدم الدراسة معتمدين على ما توفر من دراسات نظرية في الكتب والمجلات العلمية، بالإضافة الى مختلف القوانين المالية والمحاسبية والقرارات المتخذة، وقد توصلت أن هناك جهود لتبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال المخطط المحاسبي الجديد، إلا أن التجسيد في أرض الواقع يتميز بالبطء.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، معايير المحاسبة الدولية، القطاع العام، مخطط المحاسبي للدولة.

تصنيف JEL: M48

Abstract:

The aims of this study is to determine the compatibility of the Algerian public accounting system with the adoption of (IPSAS), and the reforms introduced. The descriptive approach and the analytical extrapolation approach have been used to serve the study, relying on the theoretical studies provided in books and scientific journals, accounting laws and decisions taken. It had found that there were efforts to adopt IPSAS through the new accounting scheme, but that the reflection on the ground was slow.

Key words: public accounting, international accounting standards, public sector, state accounting scheme.

JEL Classification Codes: M48

BENCENNA Nacer, Bouira university, Algeria

تمهيد:

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعتبر أسس تعزز الشفافية والنزاهة التي تطبق على البيانات المالية للقطاع العام العالمي وتجسد فكرة محاسبة الاستحقاق التي تسعى إلى تسجيل النفقات والإيرادات في وقت التنفيذ بدلا من تسجيلها في وقت الالتزام، هذه المعايير يضعها مجلس المعايير الدولية للقطاع العام الذي يشكل جزءا من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وفي إطار عصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفقا لهذه المعايير الدولية، دعت الحاجة إلى إصلاح هذا النظام المحاسبي لمواكبة التطور الحاصل، بالإضافة إلى الحاجة إلى التقييم الحقيقي للمالية العامة واضفاء المصدقية والشفافية في التقارير المالية العمومية، لذلك قد تم صياغة دليل يحتوي على مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام تتوافق مع الواقع المحاسبي الجزائري، حيث تمت دراسة المعايير الدولية والفرنسية من طرف الجهة المسؤولة عن مشروع العصرنة واختارت مجموعة من المعايير وهي مزيج من المعايير الدولية والفرنسية التي يمكن تطبيقها في الجزائر.

الإشكالية: انطلاقا مما سبق تحاول الدراسة مناقشة إشكالية البحث ضمن السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مواءمة النظام المحاسبي العمومي الجزائري لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
الفرضيات: من أجل الحصول على نتائج موضوعية للدراسة يمكن أن نستند إلى الفرضية الرئيسية التالية:
تم اعتماد إصلاحات ملائمة في النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفق المعايير المحاسبية الدولية المتمثل في المخطط المحاسبي الجديد للدولة ولكن واقع التطبيق أصعب.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية موائمتها وتوافقها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التطرق إلى جوانب المحاسبة العمومية بمختلف مكوناتها.
- تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها.
- الوقوف على واقع إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى موائمتها لتبني المعايير الدولية. منهاجية الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي التحليلي بما يخدم الدراسة، معتمدين على ما توفر من دراسات نظرية في الكتب والمجلات العلمية، بالإضافة إلى مختلف القوانين المالية والمحاسبية والقرارات المتخذة على مستوى الهيئات العليا من أجل التطلع إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة تطورات تبني المعايير الدولية.

أولاً: ماهية المحاسبة العمومية

للإمام بهذا العنصر سنتطرق الى مجموعة من التعاريف والمبادئ، وأسس المحاسبة العمومية بالإضافة الى مجال تطبيقها والأعوان الفاعلين فيها.

1. تعريف المحاسبة العمومية

يمكن الاستعانة بمجموعة من التعاريف التي جاءت لتوضيح مفهوم المحاسبة العمومية كما يلي:

1.1 تعرف على أنها: "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة". (المليحي، 2002، صفحة 03)

2.1 تعرف على أنها: "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها الى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك" (الحجاوي، 2001، صفحة 14)

3.1 نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات" (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1990، صفحة الماد01 و02)

4.1 تعرف على أنها "القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ وصف مراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية". (Magnet, 2001, p. 09)

5.1 تعتبر المحاسبة العمومية بأنها: "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية"، وبالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية:

1.5.1 المفهوم التقني: "ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها".

(G.Montgnier, 1975, p. 06)

2.5.1 المفهوم الإداري: "وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة

(p. 67, شيايكي, 2001) وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"

3.5.1 المفهوم القانوني: "وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من

المحاسب العمومي والأمر بالصرف وتنفيذ العمليات المالية للدولة".

2. مبادئ المحاسبة العمومية: تستند المحاسبة العمومية على أربعة مبادئ أساسية هي: (زرقيين و لعلايبي، 2016،

الصفحات 153-154)

1.2 مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي: هذا المبدأ يعني ضمان عدم وجود

تداخل بين وظيفة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالرغم من انهما يقومان بعملية واحدة اما

تحقيق ايراد أو صرف نفقة، فلكل منهما حدود اذ تبدأ مهمة المحاسب من حيث تنتهي مهمة الأمر بالصرف،

ومبررات هذا المبدأ هو ضمان استقلالية لكل منهما وتحقيق رقابة داخلية تسمح بتدارك الأخطاء .

2.2 مبدأ التمييز بين المشروعية والملاءمة: يعتبر هذا المبدأ مكملاً لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر

بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي فمن ناحية نشاطهما يقع ضمن مجالين منفصلين عضويًا ومتكاملين

وظيفيين، فالملاءمة تنسجم مع دور الأمر بالصرف في اتخاذ قراراته، في حين المشروعية تنسجم مع وظيفة

المحاسب العمومي المستمدة من القوانين والاجراءات،

3.2 مبدأ إعطاء مسؤولية نوعية للمحاسب العمومي: بالإضافة الى المسؤوليات الملقاة على عاتق كافة

الأعوان الإداريين سواء كانت تأديبية، مدنية أو جزائية، فان القانون حمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية

وأخلاقية تلزمه بإصلاح ضرر أو أداء واجب، أو تحمل نتائج تصرفات أشخاص آخرين لتعتبر أيضا كنوع من

أنواع المسؤولية الشخصية.

4.2 مبدأ وحدة الخزينة: ويعرف هذا المبدأ أيضا تحت اسم عدم تخصيص ايراد لتغطية نفقة محددة،

ويعني أن كل الايرادات العمومية موجهة لتغطية كافة النفقات دون استثناء، حيث كل موجودات الخزينة

تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.

3 أسس المحاسبة العمومية:

1.3 الأساس النقدي: يعتمد هذا المبدأ على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت

فعلا خلال تلك السنة والايرادات التي قبضت فعلا خلال السنة بغض النظر عما ادا كانت هذه النفقات

والايرادات تعود أي سنة مالية نفسها أو سنة مالية سابقة أو سنة مالية لاحقة.

2.4 أساس الاستحقاق: يتضمن تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات أو الإيرادات التي نشأت خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت النفقات سددت أو لم تسدد بعد أو دفعت مقدما عن سنة مالية لاحقة (Direction Général de la comptabilité publique, 2000, p. 28).

الأساس المشترك بين الأساس النقدي والاستحقاق يعرف بأساس النقدي المعدل: تتمثل فيما يلي:

- بعض الوحدات الدولة قد تسير على أساس الاستحقاق بالنسبة للأبواب الهامة من الإيرادات ولكنها تتبع الأساس النقدي بالنسبة للأبواب الأخرى الغير هامة.

- بعض الوحدات الدولة التي تسير على أساس الاستحقاق بالنسبة إلى إيراداتها قد يمتنع عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض النفقات التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الحالية.

- السجلات الممسوكة على أساس نقدي قد تمسك إلى جانبها سجلات أخرى مساعدة تمكن من

عرض ونتائج في شكل مقارب نتائج أساس الاستحقاق.

(Direction Général de la comptabilité publique, 2000, p. 30)

4 مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية، والمذكورة ضمن محتوى المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية وهي تتمثل في: (الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الجماعات الإقليمية وتشمل "أي الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات" المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تمثلت في "المستشفيات والمعاهد والجامعات). يضاف إليها مجلس الأمة بعد انشائه بموجب الدستور الصادر سنة 1996.

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية: تتميز عن غيرها المؤسسات الاقتصادية بأنه يتم تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزارة المالية حيث يتم تكليفهم بتحصيل الإيرادات ودفع للنفقات الخاصة بهذه الهيئات العمومية والقيام بكل العمليات المحاسبية الخاصة بها، وكذلك العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، من حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة ب:

صيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المخصصة لهم من الأموال العمومية. (حمد، 2003،

الصفحات 12-13)

5. أعوان المحاسبة العمومية: (زرقيين ولعلايبيية ، 2016 ، الصفحات 152-154)

ان تنفيذ عمليات الخزينة والعمليات المالية والمحاسبية للدولة تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني. قد فصل القانون في طبيعة الاعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية وحدد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة ، وأوكل لهما مهام تعدد معقدة وتتطلب كفاءة كبية في التسيير وصرامة في تطبيق كافة القوانين والإجراءات السارية المفعول، بل وأن على كليهما أن يكونا على دراية كبيرة بعمل الآخر حتى يتحقق الانسجام وينعكس إيجابا على نوعية المعلومات المالية المتضمنة في مختلف التقارير والقوائم المالية.

ثانيا: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي بمثابة الأسس الموحدة لكتابات المحاسبة العمومية الدولية لتسهيل القراءة واضفاء الشفافية والمصداقية فيها وللمحد من ظاهرة الفساد العالمية

1. تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يمكن ادراج مجموعة من التعاريف المتمثلة فيما يلي:

1.1 تعرف على أنها: مجموعة من معايير المحاسبة الصادرة من مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

IPSASB تستخدم لغرض اعداد للبيانات المالية الخاصة بالقطاع العام، تتميز بكونها تحظى بقبول دولي

بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية SIFR الصادرة من مجلس معايير

المحاسبة الدولية IASB. وقد تم انشاء المجلس المكلف بإصدار هذه المعايير في 10 نوفمبر 2004، وهو يعتبر

كلجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث يهدف الى خدمة الصالح العام من خلال وضع

معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية

والوطنية، وكذا يتولى مسؤولية اصدار وتطوير كافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام

(IPSASB, 2016, p. 13) في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير.

2.1 يعرف المعيار المحاسبي بوجه عام بأنه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية،

يتعلق بعناصر القوائم المالية، أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال،

(عنيزة، 2014، صفحة 142) ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

3.1 وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المحاسبة الدولية بأنها: "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن

تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام

بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية"، بينما عرفها

مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها: "بيانات توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي (زهير، 2014، صفحة 51) تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".

2 نشأتها وتطورها: (خبيطي و يونس، 2016، الصفحات 99-100)

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB حيث أنشئ في 1984، تحت اشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس. أين تم اصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية. وفي 10 نوفمبر 2004 تم انشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB ليحل محل مجلس المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث تأسس في 1977 ويشمل 167 عضو ل 127 دولة.

ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال:

- اصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها.

- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات اعداد التقارير المالية في العالم.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSASB من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ويضم 18 عضو، 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة الى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس. وتحقيقا لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB، وواصل في اصدار معايير جديدة،

3 مجال التطبيق: (مسدد، 2014، صفحة 107)

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام، وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل

الولاية والاقليم والمنطقة) والحكومات المحلية والمنشآت المكونة لها مثل: الدوائر والوكالات والمجلس والهيئات ما لم يذكر خلاف ذلك، ولا تنطبق هذه المعايير على مؤسسات الاعمال الحكومية، حيث تطبق مؤسسات الاعمال الحكومية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يتبنى المجلس سياسة تقتضي بان يكون لجميع الفترات نفس النفوذ وأنه ينبغي تحديد نفوذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة من أجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي حيث يقوم بمراجعة وإعادة اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف وأساس الاستنتاجات في ذلك المعيار.

4 أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

(عبود، 2020، الصفحات 181-182) - سيتعين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS انتاج حسابات موحدة"، تصف النشاط الاقتصادي للدولة".

- يسعى IPSASB لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها، وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية، تحسين عملية اتخاذ القرارات، تجنب الأزمات المالية والاقتصادية، وزيادة الشفافية المالية، ان هذه الأهداف توفر مسوغا للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمات الأمم المتحدة.

- توفر مجموعة للقياس وسياسات الإفصاح للإبلاغ المالي وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، فضلا عن الاساس النقدي.

- تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة الى المستخدمين الخارجيين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي الى تجنب الفساد وسوء الإدارة.

- تدعم الحكم الجيد في القطاع العام، اذ يتطلب الحكم الجيد المساءلة والشفافية المالية للحكومة ووكالاتها

- تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها لمستخدمي الكشوف المالية الحكومية،

- تقود الى تأسيس ممارسات ملائمة للإبلاغ المالي، ثبات تطبيقها (بين البلدان، وفي نفس البلد من فترة الى أخرى)، وإمكانية التوافق بين الاسس المحاسبية الاقتصادية.

- توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق التقارير المالية الحكومية وتحليلها، باعتبارها قواعد عامة معتمدة في انحاء العالم للإبلاغ المالي عن الأحداث والمعاملات المتشابهة. يتضح مما سبق غياب المعايير يمكن ان يؤدي الى:

- تعقيد عملية اتخاذ القرار من المستفيدين بسبب اعداد القوائم المالية بطريقة معقدة اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوافرا في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع الى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة.

- اتخاذ قرارات خاطئة من المستفيدين بسبب استخدام طرائق او قواعد محاسبية غير سليمة أو متباينة في المعالجات المحاسبية التي تؤدي بدورها الى انتاج قوائم مالية لا تعبر بصدق عما قصدت الى تحقيقه ما يصعب فهمها والاستفادة منها.

- صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين بسبب الاختلاف في الأسس التي تعالج بموجها العمليات الأحداث والظروف المالية للمنظمات المختلفة، ويؤدي ذلك الى صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج أعمالها، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل.

4 تصنيف المعايير: تم اصدار هذه المعايير في عدة مراحل الى يومنا هذا يتم عرضها في الجدول التالي

الجدول رقم 1: تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
1	عرض البيانات المالية	14	الأحداث بعد تاريخ اعداد التقارير	27	الزراعة
2	بيانات التدفقات النقدية	15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (تم استبدالها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 28 و29 و30)	28	الأدوات المالية: العرض
3	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	16	العقارات الاستثمارية	29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	17	الممتلكات والآلات والمعدات	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
5	تكاليف الاقتراض	18	تقديم التقارير حول القطاعات	31	الأصول غير الملموسة
6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	19	المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول	32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح

7	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى
8	الحصص في مشاريع مشتركة	21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	34	البيانات المالية المنفصلة
9	الإيراد من المعاملات التبادلية	22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	35	البيانات المالية الموحدة
10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
11	عقود الانشاء	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	37	الترتيبات المشتركة
12	المخزون	25	منافع الموظفين	38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
13	عقود الأيجار	26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	39	منافع الموظفين
				40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام

المصدر: (ديلويت أند توش، 2018، الصفحات 78-79)

ثالثاً: واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر:

الجزائر من بين دول العالم التي تسعى الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهذا ما استدعى الى اعتماد اصلاحات في النظام المحاسبي ترى أنها قد تساعد في تطبيق المعايير الدولية

1 مراحل تطور نظام المحاسبة:

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار الى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل (خبيطي و يونس، 2016، الصفحات 104-105) ما يلي:

1.1 مرحلة الاحتلال (1862 الى غاية 1962): حيث تميزت هذه المرحلة بالخضوع للنظام الفرنسي مثل (المرسوم الامبراطوري لسنة 1862).

2.1 مرحلة بعد الاستقلال (1962 الى غاية 1975): تميزت بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية، مثل المرسوم رقم 65-259 لسنة 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين .

3.1 مرحلة الغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 الى غاية 1990): في هذه المرحلة تم ابطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

4.1 مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 الى غاية 1995): تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:

-المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين،

-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

-التعليمية رقم 078 في 17 أوت 1991 والتي سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة.

5.1 مرحلة اصلاح الإطار المحاسبي (1995 الى غاية 2006): حيث شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية DGCP التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997.

2 نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

رغم التعديلات التي عرفت نظام المحاسبة العمومية الا انه توجد عدة نقائص للتطبيق هذا النظام (p. 318, عبدوس, 2018) تتمثل فيما يلي:

1.2 عدم إعطاء نظرة شاملة حول الدمة المالية: عملية التقييد المحاسبي تقتصر على تسجيل عمليات فقط تتعلق بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات المدرجة ضمن ميزانية الدولة المحددة في قوانين المالية على الأساس النقدي واهمال عناصر الدمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة وحقوق الدولة وديونها التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي وهو ما أدى الى سوء تسيير عناصرها.

2.2 طريقة ترقيم حسابات المدونة: صعوبة تسجيل العمليات المالية لكبر اعداد الحسابات وصعوبة معرفة الحسابات المطابقة لكل عملية.

3.2 صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية: غياب نظام اعلام الي لتجميع مختلف العمليات المحاسبية المتواجدة على مستوى كل مراكز التسجيل المحاسبي، وعملية التركيز لا تتم في الأجل المناسبة مما يؤدي الى تأخر في الحصول على المعلومات للاتخاذ القرارات وهو الجانب السلبي في تحقيق التسيير الفعال للمالية العمومية.

4.2 تعقيد الوثائق المحاسبية: حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها

5.2 عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية: حيث تتم متابعتها في سجلات غير سجلات المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويبات الميزانية، مما ينتج عنه عبئ إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي فان مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.

3 مقومات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في القطاع العمومي: من أهم

مقومات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام م يلي: (حجو و العشي، 2021، صفحة 32)

. توفير نظام محاسبي جيد يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية

. توفر القوانين والتشريعات التي تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية

. تواجد موظفين أكفاء قادرين على تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي المختلفة

. وضع خطة شاملة واضحة والاسترشاد بخبراء في عملية الانتقال الى أساس الاستحقاق

. توفر تقنيات وتكنولوجيا متطورة في القطاعات الحكومية تساعد على تبني أساس الاستحقاق.

4 اصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

IPSAS: نظرا للنقائص التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية بالجزائر خاصة حسابات الخزينة في

ظل التطورات العالمية الحاصلة التي يلزم الدولة الى اعداد مخطط محاسبي جديد يتوافق مع

المعايير الدولية ارتأت الدولة الى اصلاح النظام الحالي بما يتوافق والمعايير

1.4 المخطط المحاسبي الجديد للدولة PCE

يمثل المخطط المحاسبي للدولة المدونة التي تسمح بالقيام بمجموعة الحسابات لعمليات الدولة

وفق المعايير الدولية المطبقة على القطاع العام IPSAS

بعد تصور المشروع وتحديد الأساسيات وفق فكرة رئيسية وهي الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق حيث تم وضع أسس تنظيمية وتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة من خلال (حاج جاب الله، 2014، صفحة 778) انجاز مجموعة من التقارير والدراسات والوثائق التالية:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية مع الواقع المحاسبي الجزائري
- مشروع هيكلية حسابات الدولة
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة
- مخطط الكتابات المحاسبية
- اعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: التي تتمثل في خمس قوائم مالية وهي:

* جدول الوضعية الصافية الأصول والخصوم والذي يبين المركز المالي

* جدول النفقات الصافية الذي يبين النجاعة والأداء المالي

* جدول رصيد عمليات الخزينة الذي يبين النفقات والايادات

* جدول تدفقات الخزينة الذي يبين التدفقات النقدية الناتجة حركة الأموال الداخلة

والخارجة من الخزينة

* الملاحق التي تبين المعلومات الضرورية التي توضح تفاصيل الحساب

- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير القوائم المالية.

مع هذه الأعمال تم اقتراح قانون عضوي يخص قوانين المالية وهذا بالشراكة خبراء ل CRC

SOGEMA قدم بتاريخ 07 أكتوبر 2006 إضافة الى الموجز الوظيفي للإجراءات صالح لكل الوزارات،

يحدد قواعد تطبيق كل عمليات النفقات وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالرقابة.

اعتمد ADETEF GIP لإنجاز هذا المخطط على:

- المدونة الحالية لحسابات الخزينة NCT

- المخطط المحاسبي للدولة الجزائر PCE

(مسدد، 2014، صفحة 159) - المعايير المحاسبية IFRS المصادق عليه في الجزائر.

2.4 عرض حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة:

ينقسم المخطط المحاسبي الجديد من ثمان مجموعات تتمثل فيما يلي:

المجموعة 01: الوضعية الصافية، مؤونة المخاطر والأعباء، القروض والديون المماثلة

المجموعة 02: حسابات الاستخدامات الثابتة

المجموعة 03: المخزونات الجارية وحسابات التحويل

المجموعة 04: الحسابات الوسيطة

المجموعة 05: الحسابات المالية

المجموعة 06: الأعباء

المجموعة 07: الإيرادات

المجموعة 08: الالتزامات خارج الميزانية.

3.4 مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة الجديد PCE:

1.3.4 المرحلة الانتقالية: تعتمد هذه المرحلة بالدرجة الأولى على صياغة تطبيق الاعلام الآلي التي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي الجديد بالإضافة الى مقابلة كل حساب من PCE مع كل حسا من NCT وهذا عن طريق جدول للمرافقات الذي يعتمد عليه لاستخراج الجداول المالية والتي تشمل على:

الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول يوافي العمليات الى جانب جدول تدفقات الخزينة، وهذه الجداول تعتمد في جوهرها على العمليات المتعلقة بالأساس النقدي أي الانفاق والتحصيل الفعلي. ولإثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في ادراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة والتي ترسل من طرف المديرية العامة للضرائب بالإضافة للمعلومات المتعلقة بالاستثمارات والمرسلة من طرف المديرية العامة للأموال الدولة وذلك من أجل ان تعكس الدمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية، كما تم تنصيب لجنة مختصة في صياغة مرجع المعايير المحاسبية يكون يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري

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

- العمل على إتمام الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية التي تمتلكها الدولة من قبل المديرية العامة للأموال لإدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفق المعيار الفرنسي رقم 06 الذي يتعلق بالاستثمارات،

- ادخال عملية التقييد المحاسبي الأنّي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات ذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وهذا وفقا ما نص عليه المعيار الدولي للمحاسبة العمومية رقم 23 المتعلقة بالإيرادات السيادية،
- إتمام الدورات التكوينية للأشخاص العاملين في مجال المحاسبة العمومية خاصة المحاسبين (بوعبّانة و حسياني، 2021، العموميين، الأمرين بالصرف، المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة. (صفحة 250)

4.4 مميزات المخطط المحاسبي للدولة الجديد PCE:

- المخطط المحاسبي الجديد للدولة وضع وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،
- يبين كل حقوق وديون الدولة المقيدة من حيث الحدث المنشأ،
- يسمح بتسجيل العمليات المالية والميزانية العمدة للدولة وفق أساس الاستحقاق،
- توافق المخطط المحاسبي مع مختلف المدونات (مدونة الميزانية)
- يعرض المخطط المحاسبي للدولة مختلف جداول (بيان المركز المالي، جدول تدفقات الخزينة...)،
- تسجل الحقوق المثبتة سواء المحصلة أو القابلة للتحصيل وفق المبدأ المزدوج.
- كما تجدر الإشارة الى أن المخطط المحاسبي الجديد للدولة المتوافق مع المعايير الدولية هو حاليا (بوعبّانة و قد وضع قيد التجربة خلال 2018 و 2019 وليدخل حيز التنفيذ سنة 2020 كما هو مقرر. حسياني، 2021، صفحة 251)

الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة التي تناولت مدى مواءمة النظام المحاسبي العمومي الجزائري لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومن خلال التطرق الى استقراء مجمل النصوص القانونية والتنظيمية والمراحل التي ميزت النظام المحاسبي الجزائري منذ الاستقلال يتبين أن هناك مجهودا معتبرا لمواءمة المنظومة القانونية المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية التي من أهم أهدافها الوقاية من الفساد ومكافحته، حيث تم استخلاص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:

- أن النظام المحاسبي الجزائري مر بعدة مراحل تتكبدته عدة جهود وإصلاحات التي تسمح بمواكبة التطورات الحاصلة للاقتصاد العالمي والمالية العامة بالخصوص، لكن دائما ما يصطدم بواقع التجسيد والتنفيذ على أرض الواقع

- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية،
- تسمح المعايير المحاسبية الدولية بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة وتوحيد القراءات، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة، كما تساهم في تحديد مواطن تبديد المال العام سواء من حيث التهاون في تحصيل مستحقات الدولة أو الغلو في النفقات العمومية.
- من أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر اعتماد مخطط محاسبي جديد معد وفق المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة البيئة الجزائرية،
- هذا المخطط هو قيد التجربة، إلا أن تجسيده وتنفيذه على أرض الواقع صعب جدا ولم يتم بعد نظرا لبطء اجراءات عملية التنفيذ وعدم تحديد أجال التجسيد، ذلك لعدم جاهزية البيئة الجزائرية لهذه الإصلاحات، من خلال ما سبق يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات التالية:
- ضرورة توفير البيئة الملائمة لتجسيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة المتمثلة في الإمكانيات المادية والبشرية والقانونية والتشريعية،
- يجب على الهيئات المختصة الاستفادة من التجارب الدولية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأخذ بعين الاعتبار مراحل التنفيذ والتجسيد على أرض الواقع،
- وضع استراتيجيات محكمة توضح مراحل الانتقال التدريجي لتبني معايير المحاسبة الدولية من خلا تطبيق المعايير على أساس النقدي ثم المعايير على أساس الاستحقاق.

المراجع:

الكتب:

1. المليحي ابراهيم السيد. (2002). المحاسبة في الوحدات الحكومية (الإصدار 1). الاسكندرية، مصر.
2. حسام أبو علي الحجاوي. (2001). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. عمان: دار حامد.
3. ديلويت أند توش. (2018). كتاب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام- نحو ادارة مالية متطورة (الإصدار النسخة الثانية). الشرق الاوسط.
4. مسعي حمد. (2003). المحاسبة العمومية. مليلة، الجزائر: دار الهدى.
5. G.Montgnier.(1975). Principes de comptabilité publique. Paris.Dalloz .5
6. J. Magnet. (2001). elements de comptabilité publiques. L.G.D.J. Paris .france. .6

المقالات:

1. ايمان عبدوس. (2018). اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. *Global Journal of Economics and Business IPSAS*, 5(3).

2. حسين هادي عنيزة. (2014). دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد المالي والإداري. مجلة مركز دراسات الكوفة (32).
 3. خضير خبيطي، و مونة يونس. (جوان، 2016). أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (02)،
 4. عبود زرقين، و مالك لعلايبي. (2016). واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية. بحوث، الجزء الثاني (10)،
 5. فتيحة بوعبانة، و عبد الحميد حسياني. (2021). عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الجهود والتحديات. مجلة المؤسسة. 10 (01)،
 6. محمد معروف حجوج، و محمد مروان العشي. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية). مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 29 (04)،
- الملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية:
1. أمال حاج جاب الله. (2014). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير: دلالة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية -IPSAS-IFRS-AS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، 24 و25 نوفمبر. جامعة ورقلة. ورقلة. الجزائر

المذكرات والأطروحات:

1. سعدان شبايكي. (2001). دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر. أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، قسنطينة. الجزائر
2. شلال زهير. (2014). أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. أطروحة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس. الجزائر.
3. محمد مسدد. (2014). متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. أطروحة الماجستير، العلوم التجارية والمالية المدرسة العليا للتجارة، الجزائر العاصمة. الجزائر
4. ميلود عبود. (2020). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر. أطروحة الدكتوراه، مالية ومحاسبة جامعة أدرار. أدرار. الجزائر.

تقارير:

1. IPSASB. (2016). Home book of IPSAS pronouncement. International federation of accountants.
2. Direction Général de (2000). Synthèse de diagnostic peréminaire par secteur comptabilité. systeme de la comptabilité publique

قانون:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية. (15 أوت، 1990). قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المادة 1 والمادة 2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر.