

آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري

Outlook for adoption of the international public sector accounting standards and its role in the development of the Algerian public accounting system

مونه يونس

جامعة غرداية- الجزائر

m.younes47@gmail.com

خبيطي خضير

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر

khodir50@gmail.com

ملخص :

تهدف ورقة العمل هاته إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري. من خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية و المتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، و كما توصلنا إلى أن تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية و الفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري...إلخ.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، قطاع عام، معايير المحاسبة الدولية، محاسبة الاستحقاق، معلومة مالية عمومية.

Abstract:

This working paper aims to shed light on the reality of current Algerian public accounting, and the extent of the direction of this system toward adopting international public sector accounting standards, and determine the significance of the adoption of these standards in the development of various aspects of the Algerian public accounting system. A study found that the reality of current Algerian public accounting system does not meet the needs of users, There is a trend of the Algerian state to reform the public accounting system and of the State accounting planner project entered into force in 2003, And as we have come to adopt the international standards IPSAS in Algerian environment leads to the development of the Algerian public accounting through: Achieving transparency and credibility, reliability and effectiveness of public financial information, and the elimination of corruption administrative.. etc. .

Keywords: public accounting, public sector, international accounting standards, accrual accounting, public financial information.

مقدمة :

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما ترتب عليه انخيار الحواجز بين الدول و ظهور الاتفاقيات الدولية، هذا أدى بالدول إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وقد جاء إصلاح مختلف جوانب المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة نظرا للتطورات الكبيرة في أنشطتها و برامجها الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية الحكومية.

وفي أوائل الثمانينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، حيث أنشئ مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF)، وخلال سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يهدف هذا المجلس (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).
ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية خلال سنة 1995 إعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية بهدف إلى عصرنه وتطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تقديم قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرارات بهدف تقييم ومراقبة وحدات القطاع العام، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للإتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أن البيئة الجزائرية تبقى غير جاهزة لتبني المعايير، لاسيما بعد تجميد مشروع مخطط محاسبي للدولة .

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية الرئيسة التالية :

ما دور تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مستقبلا في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ؟

للإجابة على هذا التساؤل قمنا بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور :

1. المحاسبة العمومية في ظل الجهود الدولية لتبني معايير المحاسبية للقطاع العام ؛
2. واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؛
3. آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية .

أولاً: المحاسبة العمومية في ظل الجهود الدولية لتبني معايير المحاسبية للقطاع العام

في هذا المحور سيتم التطرق إلى مفهوم المحاسبة العمومية بشكل عام، أهداف المحاسبة العمومية، وفي الأخير يتم التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) والجهود الدولية المبذولة لأجل تبني هذه المعايير.

I. مفهوم المحاسبة العمومية :

تعددت تعاريف المحاسبة العمومية وهذا بتعدد المدارس الفكرية ومنها نذكر مايلي :

- هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات¹؛
- تعرف القانون الجزائري 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، في مادته الأولى على أنه: " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات

الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري. كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين كل فيما يخصه و كذا مسؤولياتهم و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها.²

- تعريف " المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من القواعد والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بأنشطة بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرار"³؛

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أهم أهداف المحاسبة العمومية وهي :

- التنظيم المحاسبي، من خلال تبيان مهام والتزامات أعوان المحاسبة العمومية (الأمر بالصرف، المحاسب العمومي) ؛
- تسجيل، تبويب و تجميع العمليات المالية للدولة ؛
- فرض الرقابة القانونية والمالية للعمليات المالية (إيرادات، نفقات) من طرف الجهات المعنية (المراقب المالي، مجلس المحاسبة) وهذا من أجل الحفاظ على المال العام و مكافحة الفساد المالي ؛
- إظهار المركز المالي الفعلي للمؤسسات العمومية، ولاسيما مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط؛
- توفير المعلومات اللازمة للتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

II. ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

حيث سيتم التطرق إلى نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتطورها، ثم عرض مجال تطبيق هذه المعايير، مراحل إصدار المعيار لأول مرة، وفي الأخير أهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

1.II. تعريف :

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأموال المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.⁴

2.II. نشأتها وتطورها :

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف 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 إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.⁵

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). حيث تأسس هذا الأخير في 1977م ويشمل 167 عضو لـ 127 دولة.⁶ ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى 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:⁷

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛

- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها ؛
 - نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخربرات إعداد التقارير المالية في العالم.
- يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويضم 18 عضواً، 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس. وتحققاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، وواصل في إصدار معايير جديدة، وأخيراً (IPSAS32): ترتيبات خدمة الإمتياز(المانح)، الذي تم إصداره في جانفي 2014.

3.II. مجال تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام :

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها (المجالس الجماعات، المستشفيات...).⁸ ومن خلال نص القانون 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير:⁹

" يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبتن وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري"

ونستنتج من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).

4.II. مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) الخطوات التالية:

- 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 للقطاع العام حول مشروع ما ؛
- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل ؛
- دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ؛
- نشر المعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ؛

III. تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

من خلال هذا العنصر سيتم عرض مختلف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق التصنيف التالي¹⁰

1.III. معايير متعلقة بالميزانية العامة للدولة :

- المعيار 13 : عقود الإيجار ؛
- المعيار 16 : العقارات الاستثمارية ؛
- المعيار 17 : الممتلكات والمصانع والمعدات ؛
- المعيار 31 : الاصول غير ملموسة ؛
- المعيار 12 : المخزون ؛
- المعيار 5 : تكاليف الإقراض ؛
- المعيار 25 : منافع الموظفين .

III.2. معايير متعلقة بحسابات التسيير :

- المعيار 9 : الايراد الناتج عن عمليات التبادل ؛
- المعيار 23 : الايراد الناتج عن عمليات غير التبادلية ؛
- المعيار 3 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ؛
- المعيار 14 : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير .

III.3. معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة :

- المعيار 6 : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة ؛
- المعيار 7 : المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة ؛
- المعيار 8 : الحصص في المشاريع المشتركة .

III.4. معايير أخرى : مثل

- المعيار 15 : الأدوات المالية، الإفصاح والعرض ؛
- المعيار 10 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ؛
- المعيار 18 : تقديم التقارير حول القطاعات ؛
- المعيار 29 : الأدوات المالية، الاعتراف والقياس .

IV. عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير :

لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي العمومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً.¹¹

IV.1. وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي :

وفي ما يلي عرض وضعيات دول العالم تجاه المعايير :¹²

قائمة الدول	الوضعيات تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
أستراليا، بريطانيا، نيوزيلندا كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أفغانستان	تبني مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقاً لمتطلبات المعايير .
ألبانيا	الدولة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي .

الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.
الأرجنتين	تم تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، و بعده يتم اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، الجهود متواصلة لتكييف التشريعات.
بربادوس	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتعاون مع صندوق النقد الدولي.
كمبوديا	في إطار تنفيذ مشروع إصلاح لتبني المعايير الدولية
جزر كايمان	الدولة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية و لية للقطاع العام على أساس الاستحقاق
الصين	مشروع إصلاح قيد التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
قبرص	تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.
شرق وجنوب افريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية.
تيمور الشرقية	تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
السلفادور	مشروع إصلاح من طرف البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية
فيجي	مخطط إصلاح لتبني المعايير المحاسبية الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	الانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
غامبيا	الإتجاه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
الهند	التعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، وتمويل من طرف صندوق النقد الدولي .
اندونيسيا	معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية بحلول 200
جمايكا	الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز.
كازاخستان	قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية و دراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.
لاوس	بالتعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

لاتفيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية.
ليتوانيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية.
لبنان	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
مقدونيا	بصدد تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
جزر المالديف	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
ماليزيا	أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.
منغوليا	الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.
المغرب	مشروع إصلاح مؤسسي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيبال	اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
هولندا	الدولة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
نيجيريا	مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي
النرويج	الوزارة الوصية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.
باكستان	مشروع اصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.

Source: International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC , New York, 2007, p: 14.

2.IV عرض تجربة فرنسا :

في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة و الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، فمنذ صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 01 أوت 2001.¹³

ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة، ويمتاز هذا الإصلاح بالخصائص التالية :

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق ؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمسائلة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة الدالية للدولة ؛
- مبدأ الفصل بن المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون ؛

- يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعن الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام Michel prada بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006.

3.IV عرض تجربة مؤسسات الأمم المتحدة :

بعد عدت محاولات جرت على مدى 25 عامًا للتنسيق بين ممارسات الإبلاغ المالي في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، والعمل على تحسين قابلية بياناتها المالية للمقارنة، من خلال استخدام مجموعة معينة من معايير المحاسبة بالأمم المتحدة.¹⁴ اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة في عام 2006 المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وسرعان ما اتخذت هذا المسار مؤسسات أخرى في منظومة الأمم المتحدة إذ اعترفت بأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير المحاسبية للمنظمات الحكومية الدولية. ويمكن الإشارة إلى أن ثماني مؤسسات منظومة الأمم المتحدة قامت بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تقاريرها المالية لسنة 2010، وهي (منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية).

4.IV عرض تجربة بلجيكا :

باشرت بلجيكا سنة 2003 إصلاحا شمل ترسانة من الإجراءات القانونية هي :

- القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية ؛
 - إلغاء قانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة ؛
 - القانون المتعلق بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية.
- ويركز هذا الإصلاح بشكل أساسي على :
- الإعتماد على نظرية القيد المزدوج ؛
 - إصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة ؛
 - الإعتماد على محاسبة الذمة المالية للدولة.

ثانيا: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر :

في هذا المحور يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

I. مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل مايلي :¹⁵

1.I. مرحلة الاحتلال (1862 إلى غاية 1962) :

حيث تميزت هذه المرحلة بالخاضوع للنظام الفرنسي مثل (المرسوم الامبراطوري لسنة 1862) .

2.I. مرحلة بعد الاستقلال (1962 إلى غاية 1975) :

تميزت بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية، مثل المرسوم رقم 65-259 لسنة 1965 والحدد لالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام .

3.I. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار احكام تشريعية (1975 إلى غاية 1990) :

في هذه المرحلة تم إبطال 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.I. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى غاية 1995) :

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 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 ؛

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

5.I. مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 إلى غاية 2006) :

حيث شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت 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 للإستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997.¹⁶ وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة :

1. تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) :

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة).¹⁷

2. تكوين المحاسبين العموميين :

حيث عقدت وزارة المالية عدة دورات تكوينية للمحاسبين العموميين (أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية، نواب أمناء الخزينة الولائية، قابضي الضرائب ..) وهذا في الفترة الممتدة من 1990 إلى 2000.¹⁸

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين :¹⁹

- إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس ، تيبازة ، تيزي وزو ، بجاية ، غرداية ، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000 ؛

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني :و كان هذا بداية من سنة 2003 ؛

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم إستلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الإقتصادية. لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007.

II. مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS :

من خلال العرض المسبق للمراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر اتضح لنا أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية، حيث كان لصدور القانون 90-21 الأثر الكبير في

تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وتبعته ترسانة من القوانين والمراسيم وأهمها التعليم رقم 078 التي من خلالها تم تبني مبدأ القيد المزدوج لأول مرة (اتجاه نحو الاستفادة من مبادئ وتقنيات محاسبة المؤسسات الاقتصادية)، وهذا مما سهل من عملية التسجيل المحاسبي والرقابة على المال العام وكذا الحد من الفساد المالي. وكخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية و الذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والاندماج في البيئة العالمية من جهة أخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على أساس الاستحقاق .

وتجدر الإشارة إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة وبشكل كبير لتبني المعايير (IPSAS)، وخاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة في 2007 ، لذا على وزارة المالية بناء استراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية، كذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية تبني المعايير المحاسبية (IPSAS).

ثالثا: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و أهميته في البيئة الجزائرية :

في هذا المحور نقوم بعرض المتطلبات المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي يجب توفرها بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة، ومن ثم نقوم بعرض أهمية تبني المعايير في تطوير نظام المحاسبة العمومية و من ثم عرض إستراتيجية تبني تلك المعايير .

I. متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

1.I إصلاح نظام المحاسبة العمومية :

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية... إلخ) ، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

2.I تغيير أساس القياس المحاسبي :

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي.²⁰ وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحويل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.²¹

3.I تخفيف مركزية السلطة :

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تميظ نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.²²

4.I تأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام :

يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية - المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين...- علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي :²³

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5.I الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات :

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير إعتمادات مالية كبيرة و كفاءات عالية من أجل نجاحه.

6.I تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية :

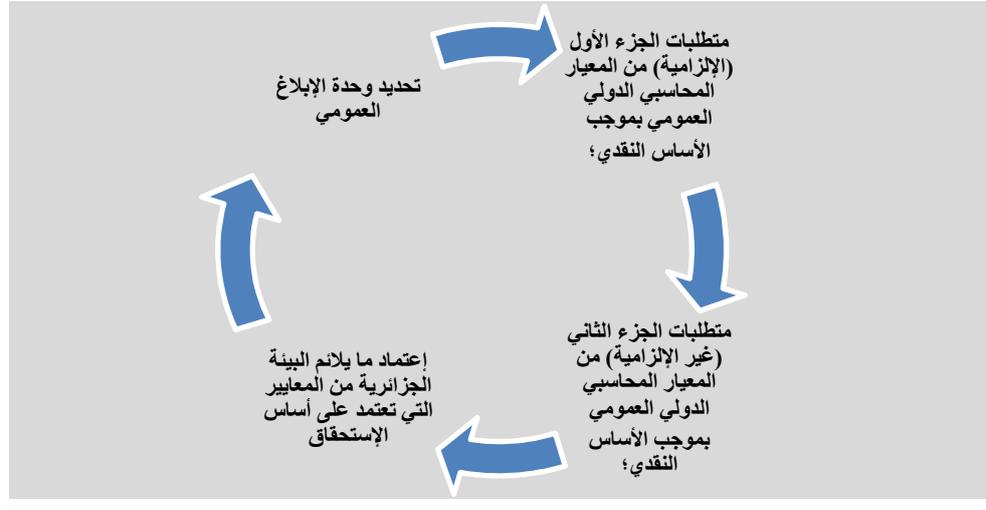
من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لإن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

II. إستراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع :

لغرض تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يمكن ذلك وفق إستراتيجية تدرجية لضمان الانتقال الناجح، فيما يلي خطوات هذه الإستراتيجية :²⁴

1. الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي ؛
2. الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول- المتطلبات الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي ؛
3. الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الثاني- المتطلبات غير الإلزامية- من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي ؛
4. الخطوة الرابعة: اعتماد ما يلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الإستحقاق.

الشكل: (3.1): إستراتيجية النهج التدرجي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثين.

III. أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في البيئة الجزائرية :

تكمن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي و المتمثلة فيما يلي:²⁵

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية ؛
- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي ؛
- فعالية نظام المعلومات و قدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها ؛
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن ؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل التواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية و توفير الرقابة على الإنفاق العمومي.²⁶

الخاتمة:

من خلال ما سبق اتضح أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، حيث تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، 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.

بعض الدول باشرت تطبيق هذه المعايير وأخرى شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، من بينها الجزائر أين تم الشروع في تطبيق المخطط المحاسبي 2003، لكن تم تجميده في 2007، وسيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال 2014. حيث يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا انه إعداد المشروع لا يتم إلا من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري حاليا ودراسة متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

وكاستنتاجات متوصل إليها من خلال هذه الدراسة هي كالتالي :

- معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية ؛
- الاعتراف الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق في تزايد مستمر ؛
- الدول المتقدمة هي الدول الأكثر إقبالا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وهذا بسبب الامتيازات التي يمتاز بها ؛
- قيام الحكومة الجزائرية من خلال وزارة المالية بجهود معتبرة لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية ؛
- تجميد مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، قد يكون نتيجة لانتقال الجزائر من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المعد وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث كان المخطط المحاسبي للدولة مستلهم من المخطط المحاسبي الوطني ؛
- تجميد مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية أدى إلى الرجوع إلى نظام محاسبة الصندوق والذي تكتنفه عدة سلبيات في ظل التطور في مختلف جوانب المالية العامة ؛
- عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي. بناء على الاستنتاجات السابقة المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، فإننا نوصي بما يلي :
- العمل على تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة التطورات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية للتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛
- العمل على تأهيل وتدريب العاملين في مجال المحاسبة العمومية لقبول تطبيق المعايير الدولية IPSAS ونظام المحاسبة على أساس الاستحقاق ؛
- العمل على التخفيف من مركزية السلطة في المؤسسات العمومية الجزائرية خاصة مع تطور وتشعب الأنشطة الحكومية ؛
- العمل على تطوير مهنة المراجعة على المؤسسات العمومية في الجزائر ؛
- العمل على إصدار قوانين من شأنها أن تحيي بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، أضف إلى ذلك سد الثغرات التي يعاني منها النظام الحالي للحد من الفساد المالي والإداري في القطاع العام ؛
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الهوامش والمراجع :

- ¹ حسام أبو علي الحجاوي، "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 16.
- ² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية**، المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 1.2.
- ³ BISSAAD Ali, **DROIT DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE**, édition HOUMA, Alger, 2004, p 8.
- ⁴ خالد جعارات، **تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)**، "الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 14.
- ⁵ آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، "مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012، ص 147
- ⁶ International Federation of Accountants (IFAC), **International Public Sector Accounting Standards Board**, Edition 2012, p2.
- ⁷ الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام**، الجزء الأول، طبعة 2010، ص-ص 13-14.
- ⁸ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 14
- ⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، المادة 2.1.
- ¹⁰ نفس المرجع السابق، ص 155
- ¹¹ شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014، ص 55
- ¹² International Federation of Accountants, **IPSAS adoption by governments**, IFAC, New York, 2007, p: 14.
- ¹³ آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص 145
- ¹⁴ جيزارد بيروا، **جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**، تقرير وحدة التفتيش المشتركة، جنيف 2010، ص 3
- ¹⁵ مسعي محمد، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 2003، ص ص 9-11.
- ¹⁶ عبد السميع رويبة، مرجع سبق ذكره، ص 7-8
- ¹⁷ هند حماني، **إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)**، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، 2013، ص 17
- ¹⁸ نفس المرجع السابق، ص 18
- ¹⁹ عبد السميع رويبة، مرجع سبق ذكره، ص 9
- ²⁰ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 31
- ²¹ محمود عبد الله محمود وشاح، **الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2008، ص 53.
- ²² حسن زكي أحمد عثمان، **تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والاداء (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص 56.
- ²³ هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص 23
- ²⁴ إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، **معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 11
- ²⁵ آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص 149.
- ²⁶ خالد جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 15