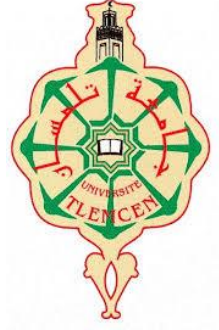




وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: تسيير المالية العمومية

بعنوان:

مشروع إصلاح محاسبة الدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية
في القطاع العام (IPSAS) - حالة الجزائر : دراسة استشرافية -

تحت إشراف :

أ.د بوشيشي عائشة

إعداد الطالبة:

بلحمري سميرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. بركة محمد الزين	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
أ.د. بوشيشي عائشة	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفا
أ.د بلعربي عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعيدة	ممتحنا
د. أيت مختار عمر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الشلف	ممتحنا
د. بومدين حسين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة تلمسان	ممتحنا
د. طالب صلاح الدين	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي البيض	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

﴿رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ

الصَّالِحِينَ﴾. الآية 19 من سورة النمل

الحمد لله أولاً وآخرأً على ما أنعم وتفضل ويسر لي إتمام هذه الرسالة، كما يطيب لي أن أقدم بعظيم الامتنان إلى كل من له الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في إنجاز هذا العمل حيث قال تعالى ﴿وَلَا تَنْسُوا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ﴾ وكل من أعانني بفكرة أو توجيه أو إرشاد.

إلى أمي وأبي اللذان ساعداني على تحقيق حلم الدكتوراه ولم يبخل علي في تقديم المساعدة.

وأخص بالشكر والثناء الأستاذة الدكتورة "بوشيخي عائشة" لقبولها الإشراف ومرافقتها لي طوال مدة كتابة هذه الرسالة التي كانت لأرائها وتوجيهاتها الأثر الواضح لإتمام هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر والعرفان لإدارة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة تلمسان لما قدموه لي من تسهيلات ومساعدة.

كما أشكر الأستاذة رئيس لجنة المناقشة وأعضاءها لتفضلهم قبول مناقشة الرسالة ولما سيكون لهم من آراء في إثرائها.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي ويقبل عثرتي، فما كان فيه صواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان.

والله ولي التوفيق

الباحثة: بلحمري سمية



إهداء

تظل أبلغ الكلمات وأكثرها إعجازاً قطرة في بحر مما يجول بخاطري ويسكن أعماقي في هذه اللحظة التي طالما حلمت بها وهي لحظة حصولي على الدكتوراه، أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد (ﷺ)

إلى وطني الغالي، حفظه الله ... الجزائر، وإلى اللذين قدموا حياتهم من أجل أن نحيا بكرامة ... الشهداء

إلى فلسطين وشهداء القضية من قضى نحبه منهم ومن ينتظر ...

إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها، من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه، إلى من أعطتني الدفء والحنان، إلى من غرست فيّ حب العلم منذ نعومة أظفاري، فتبقى روحي متألئة ومشركة طالما كانت دعواتها عنوان دربي، لك يا سيدة القلب والحياة أهديك رسالتي لتهديني الرضا والدعاء... أمي

إلى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الأمل والأمان الجميلة، واتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا، فرؤض الصعاب من أجلي، وسار في حللكة الدرب ليغرس معاني النور والصفاء في قلبي، وعلمني معنى أن نعيش من أجل الحق والعلم، ولطالما تفتّـر قلبه شوقاً وحنّت عيناه الوضئتان لرؤيتي متقلدا شهادة الدكتوراه وها هي قد أينعت لأقدمها بين يديك ... أبي الحبيب

إلى من أعانني ووقف إلى جانبي في السراء والضراء، أختي صفية وإخوتي عبد اللطيف وعبد الرزاق وفقهم الله لما يحب ويرضى.

الباحثة: بلحمري سميرة



الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول والأشكال
	فهرس المختصرات
أ-ط	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: الإصلاح المحاسبي في ظل الإصلاح الإداري للقطاع العام
02	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
02	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية
03	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية:
05	الفرع الثاني: أهمية وأهداف وطبيعة المحاسبة العمومية
07	المطلب الثاني: أسس قياس المحاسبة العمومية
07	الفرع الأول: الأساس النقدي
09	الفرع الثاني: أساس الاستحقاق
13	الفرع الثالث: أساس الالتزام (النقدي المعدل)
14	الفرع الرابع: الأسس المحاسبية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام « International Public Sector Accounting Standards, IPSAS »
15	المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة
18	المبحث الثاني: التسيير العمومي الجديد منهج جديد لإثراء المحاسبة العمومية
19	المطلب الأول: التسيير العمومي الجديد
21	المطلب الثاني: تأثير التسيير العمومي الجديد على المحاسبة العمومية
26	المطلب الثالث: التسيير العمومي كقفص ذهبي للمحاسبة العمومية وطرق الإخراج
26	الفرع الأول: أهمية التسيير العمومي الجديد بالنسبة للمحاسبة العمومية من وجهة نظر العديد من المفكرين والباحثين

27	الفرع الثاني: نقد دراسات أهمية التسيير العمومي الجديد
28	الفرع الثالث: آفاق المحاسبة العمومية في ظل الاهتمام بالتسيير العمومي الجديد
33	المبحث الثالث: إصلاح إدارة المالية العمومية
33	المطلب الأول: إصلاح الميزانية
37	المطلب الثاني: إصلاح نظام المحاسبة في القطاع العام
38	المطلب الثالث: إصلاح تدقيق الحسابات
43	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
45	المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
45	المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
47	المطلب الثاني: هدف ونطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
47	الفرع الأول: هدف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
47	الفرع الثاني: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
48	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام
49	المبحث الثاني: أبعاد وخلفيات اعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
50	المطلب الأول: مبررات اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية وتأثيراتها
55	المطلب الثاني: خلفية ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
55	الفرع الأول: خلفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
58	الفرع الثاني: محدّدات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
59	المطلب الثالث: الانتقادات والمخاطر الناتجة عن اعتماد الدولة على محاسبة الشركات
60	الفرع الأول: انتقاد محاسبة القطاع الخاص المطبقة على الدولة: اختلاف الأهداف في القطاعين العمومي - الخاص
62	الفرع الثاني: مخاطر تبني الحكومات محاسبة الشركات
64	المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
65	المطلب الأول: التعرف على عناصر القوائم المالية وأهدافها

66	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية
66	الفرع الأول: معيار عرض البيانات المالية 1 IPSAS
74	الفرع الثاني: معيار قائمة التدفقات النقدية 2 IPSAS
81	الفرع الثالث: معيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء 3 IPSAS
84	الفرع الرابع: معيار الممتلكات، المنشآت والمعدات 17 IPSAS
87	الفرع الخامس: معيار الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) 23 IPSAS
89	الفرع السادس: معيار تقديم معلومات الميزانية في البيانات المالية 24 IPSAS
95	المطلب الثالث: الإبلاغ عن أداء الخدمة في القطاع العام حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
101	الفصل الثالث: الإصلاحات المحاسبية والميزانية في الجزائر
102	المبحث الأول: الأهداف والجهات الفاعلة في عملية إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر:
102	المطلب الأول: الأهداف السياسية والديمقراطية في عملية الإصلاح المحاسبي
105	المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية والتسييرية في عملية الإصلاح المحاسبي
107	المطلب الثالث: الجهات الفاعلة في عملية الإصلاح
111	المبحث الثاني: محاولات العصرية غير المنجزة: مشروع مخطط محاسبة الدولة 2002
111	المطلب الأول: تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر وحدوده
112	1- مدونة حسابات الخزينة 1968 NCT
120	2- قانون 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية وحدوده
122	3- قانون 21-90 الصادر في 15 أوت 1990 وحدوده
125	4- مرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر في 07 سبتمبر 1991
126	المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 وصعوبة تنفيذه
126	الفرع الأول: سياق أهداف PCE لسنة 2002
127	الفرع الثاني: هيكل الحسابات ومبادئ التقييم
129	الفرع الثالث: صعوبات تنفيذ مشروع PCE 2002

132	المطلب الثالث: التسمية الحالية لحسابات الخزينة لعام 2009 (NCT)، تسمية لحسابات غير ملائمة
136	المبحث الثالث: إصلاح نظام الميزانية العمومية في الجزائر
137	المطلب الأول: الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية تقارير الميزانية العمومية في الجزائر
141	المطلب الثاني: قصور النظام الميزانياتي بالجزائر وحتمية الإصلاح
144	المطلب الثالث: مشروع تحديث نظام الميزانية العمومية
146	الفرع الأول: مكونات المشروع عصنة إجراءات الميزانية
151	الفرع الثاني: تقييم عملية تبني مشروع عصنة أنظمة الميزانية
156	الفصل الرابع: مشروع تبني المعايير الموحدة للدولة في الجزائر المستوحى من IPSAS
157	المبحث الأول: متطلبات نجاح تبني مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر
157	المطلب الأول: أسس بناء نموذج للتبني الناجح لمشروع للإصلاح المحاسبي للدولة
161	المطلب الثاني: اعتماد المعايير IPSAS - منظور إدارة المشروع
168	المطلب الثالث: أنشطة إدارة المشاريع المستمرة
173	المبحث الثاني: تنفيذ عملية الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر
173	المطلب الأول: مراحل تنفيذ عملية الإصلاح في الجزائر
174	المطلب الثاني: المخاطر التي تعرقل عملية الإصلاح
175	المبحث الثالث: مشروع صياغة المعايير الموحدة للدولة في الجزائر
176	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية في الجزائر
179	المطلب الثاني: المشاكل الأولية الناجمة عن الشروع في مشروع إصلاح محاسبة الدولة
182	المطلب الثالث: القوائم المالية في المحاسبة الجديدة المستوحاة من IPSAS
213	الخاتمة
220	قائمة المراجع والمصادر
235	الملخص باللغة العربية والانجليزية والفرنسية
246	قائمة الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	عنوان الجدول
56	جدول رقم (2.1): الدول التي قررت اعتماد IPSAS أو ستعتمدها قريباً:
71	الجدول (2.2): نظرة عامة على المنظمات فوق الوطنية التي قررت إدخال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو قامت بذلك بالفعل
72	جدول رقم (2.3): تجميع النفقات في بيان الأداء المالي وفقاً لطبيعتها
72	جدول رقم (2.4): تجميع النفقات في بيان الأداء المالي وفقاً لطبيعتها
73	جدول رقم (2.5): بيان التدفق النقدي (لمؤسسة غير المؤسسة المالية) بيان التدفق النقدي الطريقة المباشرة (الفقرة 27 (أ)) كيان القطاع العام - بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X2
78	جدول رقم (2.6): النقد وما يعادله في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي
79	جدول رقم (2.7): (ج) تسوية صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى الفائض / (العجز)
80	جدول رقم (2.8): بيان التدفق النقدي للطريقة غير المباشرة (الفقرة 27 (ب))
80	كيان القطاع العام - بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X2
81	جدول رقم (2.9): النقد وما يعادله المدرج في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي
88	جدول رقم (2.10): الدخل من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
91	بيان الأداء المالي (الوحدة بالآلاف)
93	جدول رقم (2.11): بيان المقارنة بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية مع اختلاف أسس المحاسبة
94	جدول رقم (2.12): القيم الفعلية في قائمة التدفقات النقدية
139	جدول رقم (2.13): الإفصاح عن الملاحظة المشجعة: ميزانية فترة السنتين على أساس النقد- للحكومة ب للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20XX

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	قائمة الأشكال
51	شكل رقم (2.1): القواعد الإجرائية لتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خطوة بخطوة.
96	الشكل رقم (2.2): العلاقات المصطلحية في تقارير أداء الخدمة.
162	الشكل رقم (4.1): الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام - عوامل النجاح الأساسية.
163	الشكل رقم (4.2): العناصر الهامة للانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
163	الشكل رقم (3.4) الشروط الهامة لما قبل التنفيذ.

Abbreviations	
AA	Accrual accounting
AABS	Accrual accounting and budgeting system
ACCT	Agence Centrale de la Comptabilité du trésor
ATSWA	Public sector accounting for Accounting Techniciens Scheme of West Africa
BOL	Budget Organic Law
BSMP	Budget System Modernization Project
CAS	Contry assistance strategy
CF-ED	The conceptual framework exposure draft
CNC	Conseil National de la Comptabilité
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse
DGC	Direction Générale de la Comptabilité
DGI	Direction Générale des Impôts
DGT	Direction Générale du Trésor
DGD	Direction Générale des Douanes
DGB	Direction Générale du Budget
DGDN	Direction générale du Conseil National
EPICs	Entreprises Publiques industrielle et commerciales
ESW	Economic & Sector Work
FAF	Financial Accounting Foundation
FIFO	First In, First Out
Fondafip	Association pour la fondation internationale de finances publiques
FRR	Fonds de régulation des recettes
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GBEs	Government Business Entreprise
GPFR	Government Public Financial Reporting
IASB	International Accounting Standards Board
IBMIS	Integrated Budget Management Information System
ICR	Implementation Completion Report
IEG	Independent evaluation group
IFAC	International Federation of Accountants
IFI	Independent Financial Institution

IFRS	International Financial Reporting standards
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International public sector accounting standards
IPSASB	The international public accounting standards board
ISR	Implementation status reports
IGF	Inspection Générale des Finances
LOLF	Loi Organique relative aux Lois des Finances
MTEF	Medium Term Expenditure Framwork
NCT	Nomenclature du Compte du Trésor
NPM	New public management
NPM	New Public Management
PAD	Public Accounts Department
PAS	Public administration system
PCE	Plan Comptable de l'Etat
PCN	Plan Comptable National
PFMR	Public Finance Management Reform
PMSB	Projet de modernisation des systèmes budgétaires
RTA	Reimbursable Technical Assistance
PWC	PricewaterhouseCoopers
SAI	Supreme audit institution
SCF	Comptes de mouvements de fonds
SIG-BUD	Système intégré gouvernemental de budgétisation
SROT	Situation Résumée des Opérations du Trésor
TA	Technical assistance
TGABS	Traditional government accounting and budgeting system
VFM	Value for money

مقدمة

عامّة

مقدمة:

تدير مؤسسات القطاع العام الأموال العامة، وبالتالي فإنه يتعين عليها أن تعمل بسلامة محترفة ومهنية، وذلك من خلال توفير معايير أكثر اتساقاً وشفافية ومقبولة بشكل عام. وعليه فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS تساعد هذه المؤسسات على تلبية هذا المطلب، كما أنه غالباً ما ينظر إلى تنفيذ هذه المعايير (أو معايير محاسبية أخرى معترف بها) على أنها جزء لا يتجزأ من سعي مؤسسات القطاع العام إلى تعزيز حوكمة المالية العمومية.

زاد الاهتمام بالشفافية المالية للدول على الصعيد العالمي خلال العقد الماضي، وترددت أصداً هذا النقد القوي فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية الحكومية، وفي عام 2012 دافع "إينرون" (رئيس مجلس الإدارة السابق للاتحاد الدولي للمحاسبين) بقوة عن تعزيز إعداد التقارير المالية، والإفصاح، والإدارة المالية في القطاع العام، فصارت الشفافية والمساءلة في القطاع العام محط اهتمام عالمي متزايد. كما تعتبر المحاسبة وإعداد التقارير المالية بشكل متزايد على أنهما جزء من الحل الذي يتطلبه التسيير الأفضل للمالية العمومية.

كما أبرزت الأزمة المالية وأزمة الديون السيادية التي شهدتها العالم في العقد الماضي ضرورة وجود طريقة أفضل تتبعها الحكومات في جميع أنحاء العالم عند إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ضرورة تطوير إدارة موارد القطاع العام. ووفقاً للجدل الذي أثارته اللجنة الأوروبية، فقد ألفت الأزمة الضوء على حاجة الحكومات إلى أن تبرهن بشكل واضح على استقرارها المالي وأن يكون لديها حسابات أكثر دقة لبياناتها المالية لتحقيق المساءلة والشفافية، حيث يعمل هذين الأخيرين كمحركين أساسيين للانتشار العالمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وبذلك يُنظر إلى تنفيذ IPSAS، على أنه أحد الركائز نحو تمكين تحقيق مساءلة أفضل للبلاد.

إن الاعتماد على المحاسبة النقدية للدولة بغض النظر عن التزامات وحقوق الدولة لدى الغير، لا يُمكن من معرفة الوضعية المالية الحقيقية للدولة، لذا فإن استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعمل على جعل التقارير المالية أكثر شفافية وهو الأمر الذي يمكن مستخدمي المعلومة المالية من تقييم الأمر بواقعية، بالإضافة إلى إمكانية مقارنة التقارير المالية الحكومية عبر الحدود وخارجها.

ومع ذلك، وبالرغم من النقد الحاد للتقارير المالية التي تعدها الحكومات، فيجدر الإشارة إلى أنه خلال العقد الماضي، قد شهدنا تطوراً ملحوظاً في أنظمة محاسبة ومساءلة القطاع العام. وفي عدد من الدول التي تُوجت هذه التطورات بتنفيذ و/ أو وضع أفكار المحاسبة المتقدمة في الاعتبار مثل أفكار إعداد التقارير المالية في القطاع العام اعتماداً على مبدأ الاستحقاق المحاسبي، وتَحْسُن الممارسات المحاسبية التي ينتج عنها تقارير مالية شاملة يمكن الاعتماد عليها للأداء المالي والوضعية المالية الحقيقية للحكومات والتي خضعت للتدقيق من المساءلة والشفافية بشكل أفضل، الأمر الذي يتطلب وجود معلومات مالية قوية في القطاع العام.

وفي الوقت الحالي، هناك 42 معيارا تابعا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق ويشمل أحدها المحاسبة القائمة على النقدية. يصف كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متطلبات موثوقة قد تحتاج إلى مزيد من التعديلات للتعامل مع متطلبات المنظمة/المؤسسة التي تنفذ فيها، وإن تطبيق جميع المعايير إلزامي للتوافق الكامل مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق إلى حد كبير قابلة للتطبيق على القطاع العام، استنادا إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ومع ذلك، فإن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتناول تحديداً قضايا الإبلاغ المالي المحددة للقطاع العام التي لم يتم تناولها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تكمن بعض التحديات في هذه العملية في المتطلبات المعلوماتية للممثلين المتعددين من الجهات الفاعلة التي لها مصلحة في تغيير ممارسات المحاسبة. وتعرض المؤسسات العمومية بوجه خاص لردود فعل وحكم العديد من أصحاب المصلحة مثل المجتمع المدني ووسائل الإعلام والحكومات، قبل وأثناء وبعد تطبيق المعايير المحاسبية المستندة إلى الاستحقاق، مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. كما أن إجراء التغيير على المحاسبة إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في الكيانات العامة ولا سيما داخل الحكومات يعتمد على الدعم السياسي وعلى الأحكام القانونية اللازمة التي يتم اتخاذها. إلا أن تبني معايير المحاسبة الدولية أصبح ضرورة دولية للولوج إلى الاقتصاد العالمي نظرا للمزايا التي يقدمها من مساءلة وشفافية مالية الدولة وجودة المعلومة المالية التي تسمح باتخاذ القرار المناسب، تتطلب عملية التحول هذه إلى تهيئة البيئة المناسبة واعتماد المعايير تدريجيا.

تعتبر سنوات التسعينيات بلا منازع منعرجا حاسما في تاريخ الاقتصاد المعاصر للبلاد، فالجزائر على غرار دول عديدة ذات نظام اقتصادي مماثل وجدت نفسها مجبرة على الانتقال من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق.

وإن حتمية التغيير هذه فرضت على الجزائر القيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العمومية حيث تبنت السلطات العمومية وسائل وتقنيات جديدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها والتي أصبحت تخضع لفكرة ترشيد استعمال الأموال العمومية، هذه الأخيرة تتطلب وجود نظام إعلامي فعال ونزيه وشفاف يضمن الإحاطة بكل المصادر وتدفقات المال العام وهو ما توفره المحاسبة العمومية التي تسهر على تسجيل و متابعة كل العمليات المالية للدولة.

لكن الملاحظ على أرض الواقع هو عجز الإطار المحاسبي الحالي على إعطاء الوصف الشامل لاستعمال المال العام، كل هذا ساهم في بروز فكرة إصلاح محاسبة الدولة.

لذا تسعى الجزائر لتقريب محاسبتها النقدية، التي تعتمد على ما تم قبضه ودفعه فعلا بغض النظر عن التزامات الدولة اتجاه الغير وحقوقها لدى الغير، مع المحاسبة على أساس الاستحقاق المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الصادرة عن مجلس المعايير IPSASB الذي تم استلهامه من معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS من أجل تقريب ممارسات القطاع الخاص من القطاع العام في ظل الإصلاحات الإدارية الحديثة وظهور مفاهيم التسيير العمومي الجديد NPM الذي يعتمد على النتائج بدل الوسائل.

وهنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لإصلاح محاسبة الدولة في الجزائر؟

تندرج تحت الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية تتمثل في الآتي:

- ما هو الأساس المحاسبي الذي يتماشى مع الإصلاح الإداري في القطاع العمومي لضمان نجاح عملية الإصلاح الشامل؟
- فيما تتمثل مزايا اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟
- هل اعتمدت الجزائر في عملية الإصلاح المحاسبي ، الذي نتج عنه مخطط محاسبة الدولة PCE 2002 ، على أساس الاستحقاق ومحاسبة الذمة في تسجيل العمليات المالية للدولة؟
- فيما تتمثل المعايير التي اعتمدت عليها الجزائر في المشروع الأولي لمخطط محاسبة الدولة الجديد من أجل صياغة معايير محاسبية وطنية موحدة، وعلى أي أساس تم اختيارها؟

فرضيات البحث:

- تتواءم التسجيلات المحاسبية القائمة على النقدية مع مبادئ التسيير العمومي الحديث؛
- إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المالية وتوحيد وتجانس الممارسات المحاسبية الدولية؛
- سعت الجزائر من خلال مشروع الإصلاح المحاسبي المتمثل في مخطط محاسبة الدولة PCE إلى تبني محاسبة الذمة المستلهمة من معايير IPSAS باعتماد الأساس الاستحقاقي؛
- تستلهم الجزائر في المشروع الأولي المعايير المحاسبية الوطنية الموحدة من معايير IPSAS وأفضل الممارسات المحاسبية الدولية التي تشترك في نفس خصائص البيئة المحاسبية للقطاع العام لإصلاح محاسبة الدولة.

أهمية الدراسة:

- يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث ينتج النظام المحاسبي للدولة تقارير مالية تعرض نشاط وحدات القطاع العام يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء المؤسسات العمومية لضبط تسيير المال العام؛
- نظرا للنقص الكبير فيما يتعلق بالأبحاث في المحاسبة العمومية، يجب الاهتمام بمحاسبة الدولة والسعي إلى تطويرها بالاعتماد على أفضل الممارسات المحاسبية الدولية ومحاولة ربطها مع تخصصات أخرى لتشجيع البحث في هذا المجال؛
- تماشيا مع صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF في سبتمبر 2018 الذي يعتمد على مبادئ التسيير العمومي الجديد NPM بقياس الأداء والنتائج بدل المدخلات والوسائل، تُظهر رغبة الدولة في تجسيد الإصلاح المحاسبي والميزانياتي؛
- محاولة تقريب محاسبة القطاع الخاص من محاسبة القطاع العام بما يتواءم مع خصائص هذا الأخير لحكومة المالية العمومية وذلك باعتماد معايير IPSAS المستلهمة من معايير القطاع الخاص IAS/IFRS؛
- اصلاح نظام المحاسبة العمومية يصب في اصلاح جودة المعلومة المالية واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب مما يعمل على جذب مختلف المستثمرين للدولة سواء داخل الوطن أو خارجه؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS يسمح بمقارنة مختلف اقتصاديات دول العالم بالإضافة إلى تحقيق المسائلة والشفافية وتحسين جودة المعلومة المالية وجودة التقارير المالية لمستخدميها؛
- عولمة الاقتصاد والسوق المفتوحة تفرض على الدول اتباع نظام محاسبي موحد يسمح بمقارنة اقتصاديات مختلف دول العالم.
- تواجه عملية الإصلاح المحاسبي للدولة عدة تحديات توجب الوقوف عندها لتسهيل عملية التحول وضمان نجاحها.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة عموما في الآتي:

- التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والهيئات القائمة بها؛
- تشخيص المحاسبة العمومية في الجزائر ومحاولة تقريبها مع المفاهيم الدولية لمحاسبة الدولة؛
- ربط المحاسبة العمومية مع مختلف التخصصات لإثراء البحث في هذا المجال؛
- التعرف على أهم المتطلبات التي تسمح بتصميم نظام محاسبي عمومي وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛

- الكشف عن الأسس التي وضعها خبراء المحاسبة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على ضوء بعض التجارب يعمل على تحسين جودة المعلومة المالية لمستخدميها بما يسمح بتحقيق الشفافية والمساءلة؛ مما يمكن أن يسمح للجزائر أن تتبنى مشروع الإصلاح المعتمد من قبل الكثير من الدول ولكن في حدود البيئة الخاصة بها؛
- استلهم مشروع إصلاح محاسبي نموذجي بناء على باحثين وخبراء في هذا المجال، يضمن نجاح عملية التحول تدريجيا من المحاسبة النقدية التقليدية إلى المحاسبة العمومية الدولية المبنية على أساس الاستحقاق؛
- إظهار كيفية وطرق صياغة معايير محاسبة وطنية موحدة بما يتواءم مع البيئة المحاسبية في القطاع العام في الجزائر مع تعديلها كلما لزم الأمر تماشيا مع الممارسات المحاسبية الدولية ومعايير IPSAS.

دوافع اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع نظرا ل:

- كون موضوع محاسبة الدولة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام موضوع بحث حديث يعمل على إظهار الصورة الحقيقية لمالية الدولة مقارنة بالمحاسبة النقدية التي تعمل فقط على إظهار التدفقات النقدية التي حصلت فعلا مع إهمال حسابات الدولة المهمة التي تُظهر ذمة الدولة، التزاماتها اتجاه الغير وحقوقها لدى الغير؛
- فرضت الابتكارات المحاسبية الحديثة تبني مشاريع إصلاح مهمة في القطاع العام والمالية العمومية وبالتالي محاسبة الدولة؛
- محاولة تقريب ممارسات القطاع الخاص من القطاع العام في إطار التسيير العمومي الحديث فرض إصلاحات محاسبية مهمة في القطاع العام؛
- علاقة موضوع البحث بالتخصص "تسيير المالية العمومية"،
- رغبة ذاتية في تناول مواضيع حديثة تسهم برصيد مهم في المكتبات فيما يتعلق بتخصص المالية العمومية والمحاسبة العمومية؛ ومحاولة إخراج هذه المواضيع من المهنية إلى البحوث الأكاديمية بحكم ندرة الرصيد المكتبي فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية.

حدود البحث:

تم تقديم هذا البحث إلى المؤسسات العمومية والمؤسسات ذات الطابع الإداري التي لا تهدف إلى تحقيق الربح وتقوم بتقديم خدمة عمومية لمواطنيها؛ الحكومات، الجماعات المحلية، الوزارات، وكل المنظمات الحكومية الدولية التي تعمل على تقديم معلومة مالية لمستخدميها. كما أن دراسة هذا الموضوع كان استشرافيا لأنه مشروع لم

يتم تطبيقه بعد على أرض الواقع وإنما هو قيد الإنجاز وتسعى الدولة لتفعيله ودخوله حيز التنفيذ خاصة مع صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018 الذي يجسد تبني ميزانية البرامج متوسطة وطويلة المدى بما يسمح بقياس الأداء والنتائج بدلا من الوسائل وفقا للأهداف المحددة في الخطط البرمجية بغية إصلاح النظام الميزانياتي والحاسبي كونهما مرتبطان ببعضهما.

منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الموضوع ومحاولة اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل. الوصف لضبط الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة، والتحليل لتشخيص المحاسبة العمومية في الجزائر والوقوف عند نقائصها وسلباتها ومحاولة تبني مشروع إصلاح محاسبة الدولة مستوحى من الممارسات المحاسبية الدولية ومعايير IPSAS بما يتواءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية في القطاع العام لإنتاج المعلومة المالية لمستخدميها لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وإمكانية مقارنة التقارير المالية الحكومية.

الدراسات السابقة:

- ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات الحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة اليمن، 2008: تمحورت إشكالية الدراسة حول: دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في توفير معلومات تحقق الأهداف المنشودة من الإبلاغ المالي الحكومي. وهدفت الدراسة إلى: البحث في دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية حيال إيجاد حلول مناسبة تمكن من تلافي جوانب القصور السائدة في النظام الحاسبي الحكومي في اليمن خصوصا والبلدان العربية عموما، وتوصلت الدراسة إلى: أن التقارير المالية التي ينتجها النظام الحاسبي الحكومي في اليمن في ظل القواعد والممارسات المحاسبية الحكومية الحالية، لا تلي سوى جزء صغير من احتياجات وأهداف مستخدمي تلك التقارير، وأهمها توفير معلومات حول الميزانية، أما غير ذلك فتلك التقارير لا تلي بشكل كاف الاحتياجات اللازمة لأغراض المساءلة والشفافية.

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

تمحورت إشكالية الدراسة حول: ما مدى إمكانية بلورة إطار متكامل لإصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يراعي البيئة المحلية ويستجيب لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابة الدولية؟ ، وهدفت الدراسة إلى: تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، وذلك لإظهار الخلل ومدى توافق الإصلاح الحاسبي

1995 مع متطلبات معايير IPSAS واقترح نموذج لإصلاح هذا النظام. وتوصلت الدراسة إلى: ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعلم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بالإصلاح.

- Caroline Aggestam, **A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS**, Article, International Journal of Governmental Financial Management, December 2010.

يمكن أن يكون الانتقال من المحاسبة النقدية أو المحاسبة المعدلة على أساس الاستحقاق إلى محاسبة الاستحقاق الكاملة بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مهمة صعبة.

لا يتطلب ضمان التقارب السليم مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق ، قدرا كبيرا من العمل في المجال المحاسبي لأي كيان أو حكومة معنية بالقطاع العام ولكن أيضا في كثير من الأحيان تغييرات كبيرة في العمليات والأعمال. باستخدام نهج إدارة المشروع في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، يمكن للمنظمة / الحكومة التأكد من ذلك، على سبيل المثال: يحصل المشروع على الدعم اللازم من الإدارة العليا ؛ وضع هيكل حوكمة سليم؛ تطوير خطط الاتصال والتدريب وإدارتها؛ السياسات المحاسبية الجديدة مكتوبة؛ والمواءمة اللازمة للعمليات التجارية ستحدث في الوقت المناسب.

الإدارة السليمة للمشروع قد تسهل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بطريقة فعالة من حيث التكلفة وتعزيز ممارسات الأعمال على نطاق المنظمة / الحكومة المنفذة.

- BELACEL Brahim : **Réforme de la comptabilité de l'Etat en Algérie**, Thèse de doctorat, Ecole de droit, Université de la Sorbonne, 2018.:

تمحورت إشكالية الدراسة حول: إلى أي درجة يمكن للدولة أن تستلهم من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المستوحى من القطاع الخاص والممارسات المحاسبية الجيدة المستلهمة من التسيير العمومي الجديد؟ ، وهدفت الدراسة إلى: صياغة هذه النظرية المتمثلة في الرغبة في استكشاف، بمزيد من التفصيل، محتوى وأهداف ونطاق الإصلاح المحاسبي للدولة الجزائرية. الإطار القانوني والتنظيمي الحالي ، منذ تنفيذه، ينطوي على العديد من أوجه القصور والقيود التي ينبغي استكاملها بإجراءات قانونية وتقنية جديدة تستند إلى المعايير وأفضل الممارسات الدولية وتوصلت الدراسة إلى: التفكير سوياً، وإصلاح المالية العمومية، والحكم الرشيد ، لأنه من الضروري عدم حبس المحاسبة العمومية للدولة في إطار أحادي أو قانوني أو اقتصادي، مما لا يعكس الخيار السياسي والسياسة المالية. بالإضافة إلى ذلك، فإن تنظيم المحاسبة والمالية العمومية ليس مسألة قانونية فقط. كما أنه يعتمد إلى حد كبير على المعرفة والخبرة متعددة التخصصات في الميزانية والمحاسبة.

القيمة المضافة:

حاولنا من خلال بحثنا تحليل المحاسبة العمومية في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية اليوم مروراً بجميع الإصلاحات المحاسبية والميزانية بحكم ارتباطهما مع بعض وتقييمهما والتعرف على القيود التي واجهتها ومتطلبات نجاحها باعتماد نهج إدارة المشاريع في عملية الإصلاح بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وفي الأخير تمت مقارنة المعايير المحاسبية الموحدة الوطنية في المشروع الأولي الذي ينتظر التجسيد مع نظيرتها IPSAS ومحاولة معرفة مدى تطابقهما خاصة بعد ظهور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 18-15 الذي يعمل كدعم لتبني معايير وطنية على أساس الاستحقاق مستلهمة من المعايير الدولية وتكييفها بما يتواءم مع البيئة المحاسبية المحلية.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، وكل فصل تم تنظيمه وفق مباحث ومطالب. **الفصل الأول** بعنوان "الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية"، تم التطرق فيه عبر مباحثه إلى مدخل للمحاسبة العمومية وفيه تمت معالجة المفاهيم والأسس المحاسبية مع إبراز مزايا وعيوب كل أساس بالإضافة إلى أهمية وأهداف وطبيعة هذه المحاسبة، كما تم تناول مفاهيم التسيير العمومي كمدخل جديد لإثراء المحاسبة العمومية من خلال التطرق لمفاهيم التسيير العمومي الحديث وعلاقته بالمحاسبة العمومية وكيف يساهم في إخراج المحاسبة العمومية للعلن وإثرائها، ثم تم التطرق إلى إصلاح إدارة المالية العمومية من خلال الإصلاح المحاسبي والميزانياتي ومراجعة الحسابات (التدقيق) لحوكمة العمليات المالية للدولة.

أما **الفصل الثاني** تحت عنوان "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، تم من خلاله تناول ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من مفاهيم وأهداف ونطاق وصلاحيات التطبيق بالإضافة إلى خصائص المعلومة المالية، أبعاد وخلفية اعتمادها، كما تم تناول تجربة اليونيسكو ومنظومة الأمم المتحدة، بعد ذلك تم التطرق إلى الانتقادات والمخاطر الناجمة عن اعتماد الدولة لمحاسبة القطاع الخاص، كما تم عرض بعد ذلك بعض المعايير الدولية ومتطلبات الإفصاح عنها باعتبارها تمثل المعايير التي تم من خلالها استلهام المعايير الوطنية.

في حين خصصنا **الفصل الثالث** "للإصلاح المحاسبي والميزانياتي في الجزائر"، من خلال التطرق إلى الأهداف والجهات الفاعلة في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالإضافة إلى محاولات العصرنة غير المنجزة المتمثلة في مشروع مخطط الدولة PCE 2002، NCT 2009، مروراً بعرض مختلف التشريعات والقوانين التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر منذ سنة 1968 لغاية المرسوم التنفيذي رقم 91-313 وأسباب عدم نجاحها والصعوبات التي واجهت عملية تنفيذ مشروع الإصلاح، ومن ثم تم عرض مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر نظراً لارتباطه الوثيق بعملية الإصلاح المحاسبي من خلال عرض مكوناته وتقييمه إلى غاية صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF.

وفي الأخير انتقلنا إلى الفصل الرابع "مشروع تبني المعايير المحاسبية للدولة في القطاع العام لإصلاح محاسبة الدولة في الجزائر"، حيث تم تناول نموذج يبرز متطلبات التبني الناجح لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ليتم بعدها تحليل عملية تنفيذ الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛ مراحلها والمخاطر التي عرقلت المشروع ولم تسمح بتبنيه إلى غاية اليوم، وأخيرا تم تحليل القوائم المالية في المحاسبة الجديدة المستوحاة من الممارسات الدولية ومن IPSAS وفقا لمشروع أولي صدر عن مديرية عصرنة الأنظمة المحاسبية التابع لوزارة المالية بالتعاون مع خبراء دوليين بما يتواءم مع البيئة المحاسبية في القطاع العام بالجزائر.

صعوبات الدراسة:

هناك عدة صعوبات واجهت الباحثة لإنجاز هذا العمل ، يعود ذلك إلى ندرة المراجع حول المحاسبة العمومية خاصة باللغة العربية، حيث يعتبره البعض قفص ذهبي لم يخرج إلى العلن إلا بعد ظهور التسيير العمومي الجديد الذي أوجب تبني المحاسبة الاستحقاقية وهذا ما ساهم نوعا ما في تطوير بحوث محاسبة القطاع العام، حيث اعتمدت الباحثة غالبا على الترجمة؛ الأمر الذي استدعي وقتنا مضاعفا، كما أن مشروع إصلاح محاسبة الدولة لم يرى النور بعد بسبب المعوقات التي آلت دون تجسيده على أرض الواقع مما لم يسمح لنا بإجراء دراسة ميدانية.

الفصل الأول

الإصلاح المحاسبي في ظل الإصلاح الإداري
للقطاع العام

تمهيد

إن توجه المحاسبة العمومية نحو المحاسبة الخاصة مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام، جاء مصاحباً للتحويلات التي يشهدها العالم في مختلف الميادين ومنها مجال التسيير، حيث انعكست تلك التحويلات على التسيير العمومي فعصرنته من خلال مذهب التسيير العمومي الجديد NPM الذي يهدف إلى تحسين أداء القطاع العام، تحسين إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وإصلاح المالية العمومية.

كما أصبح للمحاسبة دوراً حاسماً في تطورات التسيير العمومي الجديد باعتبارها الوسيلة التي يتم بها إجراء القياسات وتوثيق الإنجازات، وعليه تمت ولا زالت تجرى العديد من المفاوضات بشأنها حتى تأخذ لغة المحاسبة أهمية جديدة في مؤسسات الدولة.

ففي هذا الإطار، أصبح الإصلاح المحاسبي في الوقت الحاضر بسبب الابتكارات والتحويلات يبحث ويفرض فهم الطرق، ويعمل من أجل التحفيز على إنتاج معايير محاسبية جديدة وإصدارها في وثائق حكومية وعرضها على مستخدميها الجدد بما يساهم في إنتاج الوضعية المالية الحقيقية لخدمة الدولة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل في الآتي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: التسيير العمومي الجديد منهج جديد لإثراء المحاسبة العمومية

المبحث الثالث: إصلاح إدارة المالية العمومية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

يعد نظام المحاسبة بنية تحتية مؤسسية مهمة، كما تؤدي نظم المحاسبة الأفضل إلى تحسينات في تسيير المالية العمومية. أما المحاسبة العمومية فهي تساهم في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للبلد من خلال تأثيرها على تسيير المالية العمومية والمساءلة والشفافية.

فالمحاسبة العمومية الفعالة تجعل من الممكن تسيير المالية العمومية بسلاسة وتوفير مسارات تدقيق لمنع سوء التسيير المالي واكتشاف الخلل. ففي ضوء انتشار الفساد الحكومي وشدته في العديد من البلدان النامية، أصبح ضمان النزاهة المالية ووظيفة مهمة للغاية في أنظمة المحاسبة العمومية.

كما يقوم النظام المحاسبي أيضا بتنفيذ الوظيفة الحرجة المتمثلة في متابعة الأموال، من خلال توفير المعلومات التي تخدم الرقابة الداخلية والتدقيق وإدارة الإيرادات والنفقات العمومية، كما تضمن المحاسبة استخدام الموارد للأغراض المقصودة، وإن الممارسات السليمة للمحاسبة لها آثار بعيدة المدى على نمو الدول وهي عنصر رئيسي في هياكل الحوكمة الرشيدة وربما يساهم التخلف في المحاسبة العمومية في فشل الحوكمة الذي يؤدي إلى تخلف البلدان.

وبالنظر لأهمية المحاسبة العمومية سنتطرق في هذا المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية (مطلب أول)، أسس قياس المحاسبة العمومية (مطلب ثاني)، التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة (مطلب ثالث).

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية

"تضمن المحاسبة بمفهومها العام والواسع مجموعة المفاهيم والأسس والقواعد المتعارف عليها، ومجموعة الأساليب الفنية اللازمة للتبويب وتحليل البيانات المرتبطة بنشاط الإدارة بصفة عامة"¹ تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات في مختلف المجالات.

وقد ازدادت الحاجة إلى ضرورة أن تتطور المحاسبة في معناها ومفهومها الواسع كأداة لخدمة الإدارة ليس فقط لمواجهة متطلبات الرقابة المحاسبية أو الإدارية بل لكي توفر أيضا مختلف أنواع البيانات المالية اللازمة لأغراض متعددة أهمها²:

- التخطيط والبرمجة.
- تحليل البرامج.

¹ محمد السيد سرايا و سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية-تطبيقات على قطاع الجمارك-، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 19.
² نفس المرجع السابق، ص، ص 19، 20.

- تقييم البرامج والاختيار من بينها.
- إعداد الموازنات وتبويبها.
- الإدارة السليمة لمختلف المستويات.
- الرقابة على التكاليف والأداء في ضوء الخطط المعتمدة.

ويمكن اعتبار المحاسبة في معناها العام بأنها عملية يتم فيها توثيق العمليات المختلفة وتبويبها ثم تسجيلها بهدف تجميع وتوفير بيانات مالية ضرورية عن الأنشطة والعمليات المختلفة. وتشمل أيضا إلى جانب توثيق العمليات المالية التأكد من صحتها وخدمة أغراض الرقابة الداخلية الضرورية، وصيانة وحفظ السجلات والدفاتر والمستندات واختيار مدى دقتها وانتظامها. ثم خدمة متطلبات المراجعة الداخلية والخارجية وعرض البيانات الأساسية في شكل يحقق أغراض مختلفة³.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية:

إن النظام المحاسبي هو نتاج مهنة المحاسبة (وليس الجامعات) ، والتي بدأت رسمياً في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية في النصف الثاني من القرن التاسع عشر عندما تم تأسيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز وبعد عام 1887 أصبح يعرف بالمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين.

ظهر مهنة المحاسبة تزامناً مع التوسع في الخدمات الحكومية، كما أن نموها كان من خلال توفير الخدمات للشركات، وليس للحكومات والمؤسسات غير الربحية.

تشكل تقنيات المحاسبة التقليدية للتسجيل والقياس أساس المهارات المعرفية اللازمة لنجاح مهنة المحاسبة. وإن كانت هذه التقنيات غير كافية (لأن الحكم هو جزء مهم من الخبرة المحاسبية)، ولكنها تعد ضرورية لأنها توفر سبباً أساسياً لمهنة المحاسبة ، ولها دور في القطاع الخاص⁴.

كما تعتبر المحاسبة التقنية أقل أهمية في الحكومات بالنسبة للناخبين وليس لديهم أي حافز اقتصادي لافت للنظر، كونهم يظنون أن أسلوب المحاسبة العمومي بسيط للغاية.

فالناخبون العقلانيون ليس لديهم الحافز الاقتصادي لدفع الخبراء لتحليل المحاسبة التقنية العمومية نيابة عنهم. أما فيما يتعلق بمستثمري الأسهم فهم يتمتعون بحوافز اقتصادية قوية لفهم التقنيات المحاسبية للشركات التي

³ نفس المرجع السابق.

⁴ Rowan JONES & Maurice PENDLEBURY, **Public Sector Accounting**, sixth édition, Prentice Hall ; Financial Times, PEARSON, England , 2010, P 12.

يتملكونها ، أو قد يمتلكونها ، ويدفعون مقابل خدمات المحللين الماليين. وبهذا المعنى ، فإن المحاسبة العمومية معزولة إلى حد كبير عن عامة الناس مقارنة بالمحاسبة التجارية، حيث أن البيئة تختلف اختلافاً جوهرياً.⁵

يقول Barata & Cain 2001 أن المساءلة تساعد على ضمان الوفاء بالعقد الديمقراطي بين الحكومة وشعبها، ومن ثم فإن تنظيم القطاع العام⁶ يتطلب من المؤسسات وضع ترتيبات معينة للمساءلة والمحافظة عليها.⁷

لطالما كان ينظر إلى المحاسبة العمومية على أنها مكون محايد في صنع القرار والمساءلة. ومع ذلك ، على مدار العقدين الماضيين ، استكشف الأكاديميون والباحثون المحاسبة من منظور واسع ، سعيًا إلى استكشاف تطبيقات ممارسات المحاسبة في سياقها. في إطار هذا المنظور الواسع ، أصبح فهم المحاسبة أكثر سهولة كممارسة مبنية اجتماعياً، إذ أنها تتأثر بعوامل سياقية مثل المجتمع على الرغم أن المحاسبة لا تسيطر على هذه العوامل إلا أنها تؤثر عليها.⁸

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي. وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والنفقات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة.⁹

كما عرفت المحاسبة العمومية بأنها: "المجال المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك"¹⁰.

وعرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية "بأنها أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة لذلك

⁵ Rowan JONES & Maurice PENDLEBURY, **Public Sector Accounting**, sixth édition, Prentice Hall ; Financial Times, PEARSON, England , 2010, P 12.

⁶ استخدم مصطلح "القطاع العام" في عام 1952 من قبل خبير اقتصادي ، بعد أن أمضى معظم حياته في المجر (التي كانت آنذاك جزءاً من الاتحاد السوفياتي) ، عندما كان يكتب في الولايات المتحدة ، قَدَّم مقارنات للأنظمة الاقتصادية ، وصنعها في ثلاث مجموعات. دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية التي شددت على الحرية الاقتصادية ؛ دول مثل الاتحاد السوفياتي الذي تبنى التخطيط المركزي ؛ وبلدان مثل المملكة المتحدة وفرنسا التي شددت تقليدياً على "الحرية الاقتصادية الغربية" في العقدين الماضيين قد تعرضت للخطر بين "الحرية" و"التخطيط". وبعبارة أخرى ، اعتمد المصطلح للتركيز على المزيج بين القطاعين العام والخاص في الاقتصاد. عن الكاتب

Rowan JONES & Maurice PENDLEBURY, **Public Sector Accounting**, op.cit, P 3.

⁷ Matthew Longshore Smith & Merel Noorman & Aaron K. Martin, **Automating the Public Sector and Organizing Accountabilities**, Article, Communications of the Association for Information Systems, The Berkeley Electronic Press (bepress), Volume 26, January 2010, p 2.

⁸Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008 , p 37.

⁹محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 42.

¹⁰احمر و اسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 35.

يجب أن تتطور المحاسبة العمومية ليس فقط للوفاء بالاحتياجات الحسائية ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج واختيارها وإعداد الموازنات"¹¹.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف وطبيعة المحاسبة العمومية

الفرع الأول: أهمية المحاسبة العمومية

يشكل قطاع المحاسبة والمالية العامة حجر الأساس لتوفير بيئة للإشراف العام والمساءلة، بما في ذلك تمكين المواطنين من التعرف على الجوانب المالية فيما يتعلق بجمع واستخدام الموارد للخدمات الاجتماعية والعامّة. من أجل الحفاظ على الخدمات الاجتماعية الجيدة للمواطنين، لا بد من تسيير القطاع العام محاسبيا وماليا بشكل صحيح لتحقيق أهداف الدول والتمسك بأحكام القوانين واللوائح. كما يجب أن تنقسم جميع قرارات الحكومة في النهاية إلى مصطلحات مالية. كما يمكن القول أيضا أن الدول الحديثة، لا يمكن أن تعمل بفعالية دون تمويل ومحاسبة القطاع العام.¹²

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الغاية من المحاسبة العمومية في حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة الصندوق وتبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع الأموال وتسجيل تغيرات الرصيد والرقابة عليها.

كما تهدف إلى ضمان احترام وترخيصات الميزانية ويتم ذلك من خلال القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية¹³.

بالإضافة إلى ذلك تهدف المحاسبة العمومية بصفة عامة إلى تحقيق الأهداف التالية¹⁴:

- الرقابة على تحصيل الموارد المقدرة بالموازنة العامة، ومتابعة تحصيلها فعلا في الوحدات الحكومية المختلفة.
- الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.

¹¹ محمد فضل مسعد، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ص 13.

¹² The Institute of Chartered Accountants in Malawi, **Public Sector Accounting & Finance Professional level**, July 2014, p 19.

¹³ محمد السيد سرايا، المحاسبة الحكومية في قطاع الجمارك، مرجع سبق ذكره، ص 65.

¹⁴ محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 42، 43.

- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بما يكفل سلامتها وصيانتها، وضمان التحقق من استخدامها للأغراض العامة وفي حدود القوانين واللوائح.
 - إثبات الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها بما يكفل إعطاء صورة واضحة عن كل الالتزامات قصيرة وطويلة المدى.
 - إمداد الجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة في المعلومات المالية للنشاط الحكومي بالبيانات اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة. وتشمل هذه الجهات الرؤساء الإداريين في مختلف الوحدات الحكومية والهيئات التشريعية وعلماء المالية والسياسة.
 - توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياستها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
 - كما تتضمن المحاسبة العمومية من وجهة نظر ATSWA أهداف أخرى تتمثل في ما يلي¹⁵:
 - الوفاء بالمتطلبات القانونية: يقتضي القانون إعداد الحسابات الحكومية ومراجعتها سنويًا.
 - أداء وظيفة الإشراف: الحكومة القائمة هي مسير موارد ومالية الأمة. فيجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار كيفية استخدام هذه الموارد المالية.
 - تمكين الحكومة من التخطيط الجيد للأنشطة والبرامج المقبلة للأمة.
 - توفير عملية للتحكم في استخدام الموارد المالية وغيرها من الموارد.
 - توفير الوسائل التي يمكن بها مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المتوقعة .
 - تقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تنفذ بها الإدارة.
 - كما ويمكن أن تشمل أهداف محاسبة القطاع العام ما يلي¹⁶:
 - إثبات ملكية المعاملات ومطابقتها للقانون ، والقواعد والأنظمة المعمول بها.
 - قياس الأداء الحالي .
 - توفير معلومات مفيدة للتحكم الفعال والادارة الفعالة للعمليات الحكومية.
 - تسهيل القيام بممارسة التدقيق.
 - تخطيط العمليات المستقبلية.
 - تقييم كفاءة وفعالية العمليات المخططة.
- الفرع الثالث: طبيعة المحاسبة العمومية:**

¹⁵ Public sector accounting for Accounting Techniciens Scheme of West Africa (ATSWA), study Pack, p 4.

¹⁶ Ibid.

لا شك أن طبيعة المحاسبة في الوحدات الحكومية وهيكل النظام المحاسبي فيها يختلف من دولة لأخرى، حيث يتوقف ذلك على النصوص الدستورية والتشريعية المطبقة فيها وعلى الإجراءات والقواعد المنظمة داخل الدولة.

وعلى هذا الأساس فإن النظام المحاسبي الحكومي عرضة للاختلاف والتباين بدرجة كبيرة بين الدول مما يتعدّد معه وجود عرف محاسبي موحد يصلح للتطبيق في مختلف الدول والمجتمعات أو وضع إجراءات نمطية يمكن أن تخدم كل الدول بدرجة واحدة، ولكن يمكن الاستفادة من المبادئ والقواعد العامة الأساسية وتطويعها بما تخدم المتطلبات الإدارية في الدولة المعنية، أما التفاصيل التطبيقية والإجراءات والنظم المطبقة فإنها تقرر على ضوء الظروف الخاصة بكل دولة¹⁷.

المطلب الثاني: أسس قياس المحاسبة العمومية

هناك ثلاثة أسس معروفة تتركز عليها عمليات التسجيل في المحاسبة التجارية والعمومية: الأساس النقدي أساس الاستحقاق وأساس الالتزام. يمكن اتباع أحد هذه الأسس الآتية للمحاسبة العمومية:

الفرع الأول: الأساس النقدي:

يعتمد هذا المبدأ تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة، والإيرادات التي قبضت فعلاً خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تعود إلى السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة أو لاحقة. وعليه فإن الاعتمادات التي تدفع حتى نهاية السنة تلغى لأن الدفع سيتم في سنة لاحقة وضمن موازنة جديدة، وكذلك الإيرادات التي لم تقبض فإنها لا تسجل كإيرادات بل تترك إلى السنة اللاحقة حتى يتم قبضها وتسجيلها في الدفاتر¹⁸.

1- مميزات الأساس النقدي :

- البساطة والوضوح؛¹⁹ خاصة بالنسبة لأغراض فحص الموازنة واعتمادها ومناقشتها من قبل السلطة التشريعية ومراقبتها بعد التنفيذ والواقعية حيث لا تتدخل فيه عوامل التقدير الشخصي²⁰؛
- السرعة في إعداد الحساب الختامي لأن الحسابات تقفل مع نهاية السنة²¹؛
- سهولة فهمه وتطبيقه، إذ لا يحتاج إلى خبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية.

¹⁷ محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية-تطبيقات على قطاع الجمارك-، مرجع سبق ذكره، ص 21.

¹⁸ محمد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، نظري-عملي، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 12.

¹⁹ محمد الهور، مرجع سابق، ص 12.

²⁰ فؤاد ياسين، وضاح مناع وعاطف الأخرس، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994، ص 17.

²¹ محمد الهور، مرجع سبق ذكره، ص 12.

- توفير المعلومات والبيانات اللازمة لبيان حركة السيولة النقدية بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية، وتطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية، الأمر الذي يساعد أيضا في عمليات التخطيط المالي ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي؛
- موضوعيته في قياس النتائج وعدم تدخل العنصر الشخصي في عمليات القياس وإمكانية استخدامه في حالات عدم وجود تحديد دقيق للإيرادات والنفقات²².

2- عيوبه:

- عدم توفيره البيانات الضرورية واللازمة لتصوير المركز المالي للحكومة بشكل عادل وسليم، لكونه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة ويترتب على ذلك إحداث خلل واضح في الحساب الختامي والمركز المالي للحكومة؛
- نظرا لارتباط الأساس النقدي بعملية سقوط حق الوحدة الإدارية الحكومية باستعمال المخصصات غير المستغلة في نهاية السنة المالية، فقد يؤدي ذلك إلى قيام بعض هذه الوحدات إلى المغالاة في عملية الإنفاق دون مبرر خوفا من احتمال تخفيض مخصصاتها في السنوات المقبلة، وهذا يؤدي إلى الإسراف في استخدام المال العام²³؛
- صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة أو نفس الوحدة من سنة لأخرى²⁴؛
- لا يوفر استخدام هذا الأساس المرنة في استكمال تنفيذ المشاريع وخاصة عند نهاية السنة المالية، وذلك لارتباط عملية الإنفاق بإقرار الموازنة العامة التي قد تحتاج إلى فترة زمنية طويلة، الأمر الذي يعني تأثر النشاط الحكومي كما وكيفيا؛
- المشروعات طويلة الأجل يصعب تتبع إجمالي نفقاتها حيث أن حسابات كل سنة مستقلة وقائمة بذاتها؛
- قصوره على تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، وذلك لكونه يتعامل فقط مع العمليات النقدية مهملا للعمليات غير النقدية المتحققة على السنة المالية²⁵؛
- بإتباع هذه الطريقة تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية، فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة سوف لا يظهر مدى ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال سنة²⁶.

²² محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط2، حقوق الطبع والنشر والتوزيع محفوظة للمؤلف، الأردن، 1995، ص، ص

40، 41.

²³ نفس المرجع السابق، ص، 41.

²⁴ محمد الهور، مرجع سبق ذكره، ص 13.

²⁵ محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

²⁶ محمد الهور، مرجع سبق ذكره، ص 13.

- عدم إمكانية الاعتراف وتقييم الأصول أو المساءلة. يستخدم مصطلح "المساءلة" عمومًا لوصف المسؤولية التي يتحملها أولئك الذين يديرون أو يتحكمون في الموارد تجاه الآخرين.²⁷
- ليس من السهل قياس العمل المادي المنتج والأصول المستهلكة في القيام بذلك خلال فترة زمنية. لا تتعرف التقنية على وقت استخدام الموارد. ولا يتم عرض أي أصول ثابتة مثل المباني والمركبات.
- لا يتم قياس الأداء في إطار هذا النهج بشكل جيد نظرًا لأنه يتم الاعتراف باستخدام النقد المحدود في أي خدمة من الخدمات. يشدد الأساس النقدي على اقتصاد الخدمة إلى حد كبير ، ولا يأخذ في الاعتبار الكفاءة والفعالية في تقديم الخدمات.²⁸

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق:

في حين ركزت المحاسبة القائمة على النقد فقط على المعاملات النقدية التي تشمل التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة، فإن المحاسبة القائمة على الاستحقاق تركز على جميع المعاملات بما فيها النقدية وغير النقدية مثل الأصول. على الرغم من هذا التركيز السجلات المحاسبية على أساس الاستحقاق تحتوي على معلومات كاملة عن التدفقات النقدية، ويعد بيان التدفقات النقدية جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية على أساس الاستحقاق.²⁹

ويعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه، يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المتحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج أعمال النشاط وبيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة وسليمة.³⁰

1- أسباب استخدام الاستحقاق:

لقد برزت أسباب عديدة وراء فكرة استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية وفيما يلي أهمها³¹:

²⁷ Adela DEACONU & Cristina Silvia NISTOR & Crina FILIP, **The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management. An Exploratory Study for Romania**, Transylvanian Review of Administrative Science, No. 32, E/ 2011, p 78.

²⁸ Public sector accounting for Accounting Techniciens Scheme of West Africa (ATSWA), study Pack, p 18.

²⁹ Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries : An International Perspective**, October 2016, p 8. In the site web https://www.academia.edu/33316530/Public_Financial_Management_Reform_in_Less_Developed_Countries_An_International_Perspective

³⁰ محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

³¹ محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص 54.

- الثورة الإدارية في الجهاز الحكومي التي أدت إلى ظهور قيادات إدارية مؤهلة ومدربة، تطالب بضرورة توفير البيانات على أسس قياس سليمة وكاملة، وضرورة استخدام الأساليب الكمية الشاملة التي تلزم لمعالجة بيانات ونتائج هذا الأساس؛
- الثورة التكنولوجية المتمثلة في استخدام الحاسوب الذي أصبح أداة ضرورية للإدارة في معالجة البيانات المالية واستخراج النتائج بدقة كبيرة وسرعة فائقة؛
- الاتجاهات الجديدة لطلبات السلطة التشريعية التي بدأت بالاهتمام بمحصر التكاليف وذلك بقصد التعرف على مدى كفاءة الإدارة الحكومية في إدارة المال العام ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة؛
- تمكين متخذي القرار من دراسة وتحليل هذه البيانات، ومقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة وأخرى لمعرفة اتجاهها والمتوقع منها على أسس سليمة تمهيدا لاستخدام ذلك في عمليات التخطيط وتوزيع الموارد المحدودة على الأنشطة المختلفة حسب أولوياتها؛
- توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف.

2- مزايا وعيوب الاستحقاق:

يمكن تلخيص مزايا وعيوب استخدام أساس الاستحقاق على النحو التالي³²:

1.2. مزايا أساس الاستحقاق:

- يعطي البيانات المالية الدقيقة والضرورية لإظهار حساب نتائج الأعمال بصورة واقعية وسليمة، نتيجة معالجته لكل من النفقات والإيرادات وذلك بتحميل السنة المالية نصيبها العادل من كل منهما؛
- يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصورة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير؛
- يمكن من إجراء المقارنات والدراسات من سنة مالية إلى أخرى وعلى أسس ثابتة، وتحقيق الرقابة الشاملة؛
- يؤدي إلى منح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في استكمال تنفيذ المشاريع.

2-2- عيوب الاستحقاق

إذا ما ترك استخدام أساس الاستحقاق دون ضوابط محددة، فإن ذلك سيؤدي إلى ما يلي:

³²مرجع سابق، ص 57.

- سوء تحميل النفقات والإيرادات للسنة المالية، فقد تلجأ إليه الإدارة الحكومية لتضخيم قيمة المصاريف المستحقة وبالتالي زيادة قدرتها الإنفاقية في السنة اللاحقة، أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات.. إلخ؛
- تشويه المركز النقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية وذلك لاشتمال الحسابات على بيانات محاسبية مستقبلية قد لا يتم حدوثها إنفاقاً أو تحصيلًا؛
- خلل في البيانات المالية نتيجة تدخل عنصر التقدير الشخصي في عمليات الجرد وتقييم الموجودات وتنظيم التسويات؛
- ارتفاع تكاليف التنفيذ، حيث يحتاج استخدام هذا الأساس إلى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك السجلات.

3- أهمية أساس الاستحقاق المحاسبي

يقر أساس الاستحقاق الكامل بالمعاملات والأحداث عندما تحدث المعاملات أو الأحداث بدلاً من الدفع نقدًا أو استلامها. البيانات المالية تحت أساس الاستحقاق تكشف عن إجمالي الموجودات (بما في ذلك الأصول الحالية والمادية) ومجموع المطلوبات (بما في ذلك المطلوبات القصيرة الأجل والطويلة الأجل) وصافي القيمة والإيرادات والمصروفات. وبناء على ذلك، فإن تركيز القياس في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل يكمن في إجمالي الموارد الاقتصادية. يوفر أساس الاستحقاق للمستخدمين معلومات حول أمور مثل الموارد الخاضعة لسيطرة المؤسسة، وتكاليف توفير الخدمات والمعلومات الأخرى المفيدة في تقييم الوضع المالي والتغيرات فيه وتقييم ما إذا كانت المؤسسة المبلّغة ذات كفاءة وفعالية. وبالتالي، يوفر أساس الاستحقاق الكامل معلومات كاملة وموثوقة وذات مغزى.³³

³⁴ وتبين نتائج الدراسة الاستقصائية التي أجراها Carvalho et al (2007) و Christiaens et al (2010) أن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في التقارير المالية يختلف باختلاف تصنيف القطاع العام: الخدمات العامة، والدفاع، والنظام العام والسلامة العامة، والشؤون الاقتصادية، وحماية البيئة، والإسكان والمجتمع، والصحة والاستجمام والثقافة والدين والتعليم والحماية الاجتماعية وغيرها. نلاحظ أيضاً أن القطاع العام الذي يستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق في التقارير المالية هو قطاع الرعاية الصحية (90,3%)، والبلد صاحب أعلى قابلية تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق هو بريطانيا العظمى (92,7%). فيما يتعلق بمدى استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق كأساس لإعداد التقارير المالية، بالمقارنة مع المحاسبة النقدية أو أساس

³³ Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries: An International Perspective**, op.cit.

³⁴ Aurelia Ștefănescu & Eugeniu Țurlea, **ACCRUAL ACCOUNTING, FOUNDATION FOR THE FINANCIAL REPORTING INTO THE PUBLIC SECTOR ENTITIES**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011, P 313.

الإبلاغ الآخر ، يمكن ملاحظة أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تسود بغض النظر عن تصنيف القطاع العام والبلد.³⁵

حقيقة أن عملية اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق هي غير متجانسة فيما يتعلق بفترة التبني، واللوائح التنظيمية / إلغاء الضوابط التي تخضع لها، فضلا عن تصنيف القطاع العام. إن هذا التفاوت هو نتيجة للاختلافات الثقافية والقضائية والإدارية الإقليمية القائمة بين البلدان والمراحل المختلفة لتنمية اقتصاداتها والخصائص المتعددة للقطاع العام. وتعدى الوحدة من خلال التطبيق على نطاق واسع من المحاسبة على أساس الاستحقاق في التقارير المالية للقطاع العام من العالم بأسره.³⁶

تمثل المنافع الرئيسية لاعتماد المحاسبة القائمة على الاستحقاق في القطاع العام في³⁷:

- إدارة أفضل [الإشراف] الأصول والخصوم.
- تقديم صورة كاملة للمركز المالي للقطاع العام بأكمله.
- جعل التكلفة الحقيقية لخدمات وأنشطة القطاع العام أكثر شفافية.
- تحسين عملية صنع القرار في القطاع العام من خلال استخدام نظام محاسبي محسّن ومعزز للمعلومات.
- تحسين قياس الأداء.
- تحديد القيمة الصافية / قيمة الدولة.
- تقييم النتائج الاقتصادية المتعلقة بوضع / وضع العدالة بين الأجيال.
- توفير تدابير موثوقة لتنفيذ سياسة النطاق.
- تحسين شفافية سياسة الحكومة العامة وسلامة الحوكمة.

على الرغم من أن الاتجاه إلى اعتماد المحاسبة الاستحقاقية في القطاع العام لم يكن متماثلاً في مساره أو وتيرته ، فقد كان له على مر السنين تأثير عالمي متزايد ولم يعد من الممكن اعتباره امتيازاً للبلدان الناطقة بالإنجليزية. على النقيض من ذلك ، فإن كون جزء كبير من الأدبيات ، التقنية منها والأكاديمية ، يجعل من الإشارة المستمرة إلى أستراليا ونيوزيلندا كرائد لنظام محاسبة على أساس الاستحقاق الكامل ، قد حد من النظر

³⁵ Aurelia Ștefănescu & Eugeniu Țurlea, ACCRUAL ACCOUNTING, FOUNDATION FOR THE FINANCIAL REPORTING INTO THE PUBLIC SECTOR ENTITIES, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011 , P 313 .

³⁶ Ibid.

³⁷ Hasaan A. G. Ouda, Making Governmental Accounting More Practice-Relevant : Practitioner's Perspective, Proceeding of 15th CIGAR (Comparative International Government Accounting Research) Conference, Malta University-Malta, June 4-5, 2015, 2015, p 9.

والتحليل لتجارب عدد متزايد. من البلدان في جميع أنحاء العالم التي تنفذ الآن هذا التغيير الجذري ، وفي بعض الحالات فعلت ذلك بالفعل.³⁸

الفرع الثالث: أساس الالتزام (النقدي المعدل)

يعتمد أساس الالتزام على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا، وأن الإيرادات تتحقق عند قبضها.³⁹

1- مميزات الأساس النقدي المعدل⁴⁰:

- يمكن من المقارنة بين النفقات العامة والإيرادات العامة لسنوات مختلفة بسهولة؛
- يوفر بيانات مالية تساعد على التحليل؛
- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للوحدات الحكومية بصورة حقيقية وواقعية؛
- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الوحدات الحكومية ودفعتها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد المواد واللوازم؛
- يعتبر مناسباً لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.

2- عيوب الأساس النقدي المعدل⁴¹:

- استخدام هذا الأساس يشجع الوحدات الحكومية على استغلال المخصصات غير الملتزم بها من خلال عقد التزام، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي في السنوات اللاحقة؛
- استخدام هذا الأساس يؤدي إلى تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال؛
- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة؛
- استخدام هذا الأساس يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تتعلق بها؛
- استخدام هذا الأساس يوجب معالجة الإيرادات العامة بأسلوب يختلف عن معالجة النفقات العامة مما يؤدي إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

³⁸ Francesco Capalbo & Marco Sorrentino, **Cash accrual accounting does it mean more control for the public sector ? The case of revenue from non-exchange transactions**, Risk governance & control : Financier markets & institutions, Volume 3, Issue 4, 2013, p 28.

³⁹ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، د.ر حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 37.

⁴⁰ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، ص 37، 38.

⁴¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، ص 38.

يلاحظ بأن لكل من الأسس السابقة إيجابيات وسلبيات، ولا يمكن اعتماد أي منها إلا في حدود الإمكانيات والمعطيات المتوفرة في كل بلد، ويعتبر الأساس النقدي هو الأكثر استخداماً في النظم المحاسبية الحكومية للدول.⁴²

الفرع الرابع: الأسس المحاسبية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام International « Public Sector Accounting Standards, IPSAS »

يطور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs للبيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وكذلك البيانات المالية المعدة على أساس المحاسبة النقدية. تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. تتسم هذه البيانات المالية بحقيقة أنها تصدر للمستخدمين غير القادرين على المطالبة بالمعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.⁴³

استناداً للأساس المحاسبي المستخدم فإن IPSAS تتوزع على مجموعتين:

المجموعة الأولى: تطبق على كافة القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة والمعروضة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، ما يسمح بتقريب المحاسبة العمومية مع محاسبة العمليات المعمول بها في القطاع الخاص وهو شرط أساسي للتبني التام لـ IPSAS.

المجموعة الثانية: تطبق على كافة القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة والمعروضة وفق الأساس النقدي ويشملها معيار محاسبي وحيد، الهدف منه دعم وتسهيل التحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق. مع الإشارة إلى أنه لا يمكن تطبيق المجموعتين معاً.

- إن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB بإعداده للمعايير التي تضمها هاتين المجموعتين سوف يغطي أقصى طرقي سلسلة الأسس المحاسبية، أساس الاستحقاق التام والأساس النقدي التام، وبذلك يترك مجالاً للاستفادة من معايير المجموعتين عند وضع معايير وطنية. لكنه في المقابل، إذا تبنت الحكومة أي أساس من أسس مجموعتي IPSAS كسياسة محاسبية للإبلاغ المالي، فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة في صدر قوائمها المالية فضلاً عن الالتزام الكامل بكافة متطلبات معايير المجموعة التي قررت تبنيها.⁴⁴

تتألف البيانات المالية على أساس الاستحقاق عادة من⁴⁵:

⁴² حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

⁴³ Thomas Muller-Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary Of International Public Sector Accounting Standars**, Second Edition, Ernst & Young, British, 2012, p 07.

⁴⁴ ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2008، ص 148.

⁴⁵ Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries : An International Perspective**, op.cit, p 2.

- بيان الوضع المالي (الميزانية العمومية): يشمل هذا البيان تفاصيل جميع الأصول والخصوم المعترف بها. يشار فيه إلى الرصيد (الموجودات ناقصا المطلوبات). في القطاع العام توجد هناك عدة شروط تتضمن صافي الموجودات، أو حقوق الملكية العامة، أو المركز المالي الصافي، أو صافي القيمة.

- بيان الأداء المالي (بيان الإيرادات والمصروفات أو بيان الدخل): يشمل هذا البيان تفاصيل جميع الإيرادات والنفقات المعترف بها. ويبين فائض الإيرادات على النفقات ويحددها. يشكل هذا البيان مقياس مفيد لتوضيح فيما إذا كانت الحكومة قد تمكنت من تغطية النفقات الحالية من الإيرادات الحالية وما إذا كان مركز مواردها الصافية قد زاد أو انخفض. ويتفق هذا الإجراء مع عنصر واحد من القواعد الذهبية، التي تنص على أن الحكومة يجب أن تتحمل النفقات الحالية من الإيرادات الحالية.

- بيان التدفقات النقدية: يشمل هذا البيان ملخصا للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال السنة، ويتم تصنيفه تحت العناوين الفرعية المختلفة (التشغيل والاستثمار والتمويل) والتوفيق بين الأرصدة النقدية والمفتوحة.

المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة:

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة الخاصة (أو العامة أو التجارية) في كون كليهما عبارة عن تقنية لها صلة بالرياضيات وتسمح ببيان العمليات المالية ومراقبة حركة القيم. كما يتمثل ذلك في تعريف قواعد عرض الحسابات، وآليات تتيح مسك هذه الحسابات والتحقق من دقتها.

لكن بصفة عامة، تمثل كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافهما ومجال تطبيقهما:

1- من حيث الطبيعة القانونية:

قواعد المحاسبة العمومية - بما فيها التقنية - كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي. أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها، قبل كل شيء، عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقيات المحاسبية التي تكرست في الواقع مع مرور الزمن، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين. ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.⁴⁶

⁴⁶ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص، ص 18، 19.

2- من حيث الأهداف:

ترمي المحاسبة العمومية أساساً إلى التحقق من قانونية (أو شرعية أو نظامية) العمليات المالية. بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى.

فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة ذات أهمية كبيرة. لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة. وبالمقابل، فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين (مقدمي الأموال) في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما نتيجة هذه العمليات، التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.⁴⁷

3- من حيث مجال تطبيقهما:

تطبق المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق ربح تعتمد في ذلك إما على الأساس النقدي أو الأساس الاستحقاقى أو أساس معدل، يختلف ذلك من بلد لآخر، أما المحاسبة الخاصة فتطبق على مستوى مؤسسات القطاع الخاص التي تهدف إلى تحقيق الربح إضافة إلى المؤسسات العمومية الاقتصادية، تعتمد المحاسبة الخاصة في هذه المؤسسات إضافة للمحاسبة النقدية، المحاسبة على أساس الاستحقاق لئتم تسجيل كل الحقوق والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك تظهر الفروق بين المحاسبة العمومية والخاصة أهمها فيما يلي⁴⁸: السوق التنافسية، المقابلة بين الإيرادات والنفقات، الميزانيات والإبلاغ المالي، العائد على الملكية، نتطرق لكل حدا منها.

- السوق التنافسية: الوحدات الحكومية تحكمها ميزانيتها بشكل رئيسي، وليس من خلال وضع السوق. فهذه الميزانيات هي التي تؤثر بقوة على إيرادات ونفقات تلك الوحدات، وبالتالي فالحكومات لا تخضع للقوى التنافسية التي توجه الأنشطة في منشآت الأعمال. ولا شك أن غياب المنافسة الحقيقية في الوحدات الإدارية الحكومية يترتب عليه عدد من النتائج الضارة على الأنشطة الحكومية المختلفة خصوصاً في الدول النامية منها:

- تخلف الأجهزة الحكومية في مجالات تطبيق أحدث الأساليب العلمية في نواحي الإدارة والمحاسبة والمراجعة؛
- عدم توافر الحافز على الابتكار في مجال إنجاز وأداء الأنشطة الحكومية المختلفة؛
- عدم الاهتمام بأداء العمل داخل الوحدات الحكومية بدرجة الجودة والكفاءة الملائمة؛
- صعوبة التخلص من الإجراءات واللوائح التي تعيق سرعة الإنجاز وتحسين مستوى الأداء؛

⁴⁷ نفس المرجع السابق.

⁴⁸ ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، مرجع سبق ذكره، صص 40-42.

● انعكاس كل ذلك على تخلف الأجهزة الحكومية في الدول النامية في تطبيق الاتجاهات الحديثة في استخدام الميزانية وتطوير هيكلها.

– **المقابلة بين الإيرادات والنفقات:** يقوم هذا المبدأ على أن الاعتراف بالنفقات يجب أن يتم في نفس الفترة المتلازمة للإيرادات. والبعض يقصد بها "مضاهاة الانجازات المحققة خلال فترة معينة (مقاسة بالإيرادات) بالمجهودات المبذولة (مقاسة بالنفقات) في سبيل تحقيق هذه الإيرادات". لكن مبدأ المقابلة له معنى في الحكومات يختلف عنه في منشآت الأعمال. فالجزء الأكبر للخدمات المقدمة لا يعبر عن زيادة الإيرادات كون معظم إيرادات الحكومات تأتي من الضرائب المدفوعة جبرا ولا يوجد علاقة بين ما يدفعه المكلف من ضريبة وما يحصل عليه من خدمة عامة محددة.

كذلك الأمر نراه من وجهة نظر اقتصادية، حيث أن الإيرادات الضخمة والطلب الضخم في منشأة أعمال معينة تدل على أن تلك المنشأة تشبع الرغبات الاجتماعية. لكن إيرادات الحكومات قد لا ترتبط بطلب أو إشباع المواطنين، فالزيادة في إيرادات الضرائب لا توفر معلومات عن الطلب على الخدمات.

– **الميزانيات والإبلاغ المالي:** الميزانية الحكومية مدعومة بقوة القانون، فالمسؤولون الحكوميون ممنوعون اعتياديا من تجاوز الإنفاق التقديري، عكس منشآت الأعمال التي يمكنها عدم إعداد ميزانية تقديرية فهي غير ملزمة بالتقيد بها.

– **العائد على الملكية:** الملاك والمساهمين في منشآت الأعمال يسعون لتعظيم الربح، وتحصل الحكومات على ضرائب التي هي ملك عام، ما ينتج تجانس في أهداف ومصالح أصحاب منشآت الأعمال، أما في الحكومات فإن غياب دافع الربح يؤثر على نمط العلاقات بين أصحاب المصالح من ناحية وبينهم وبين التنظيم من ناحية أخرى بالإضافة إلى احساس انفصال الإدارة عن الملكية وبالتالي ضعف المساءلة، كما أن التباين في الأهداف يؤدي إلى التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة.

المبحث الثاني: التسيير العمومي الجديد منهج جديد لإثراء المحاسبة العمومية

على مدى العقود الأربعة الماضية ، تعرضت القطاعات العامة في جميع أنحاء العالم لضغوط من أجل الإصلاح. ومع ذلك ، في السبعينات وبعد فشل بعض الاقتصادات في الاستجابة للأزمات المالية نتيجة لأزمة النفط والدولار ، ازدادت المطالبة بالإصلاح وأصبحت الحاجة حتمية. وبالإضافة إلى ذلك ، خضعت القطاعات العامة خلال الثمانينات والتسعينات للعديد من الضغوط السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية. فرضت هذه الضغوط الحاجة إلى تحسين الكفاءة والفعالية ، وتعزيز أنظمة المساءلة. استجابة لهذه الضغوط ، بدأت الحكومات في جميع أنحاء العالم في تبني مبادئ التسيير العمومي الجديد التي كانت تنتشر في ذلك الوقت. واشتمل اعتماد التسيير العمومي الجديد على الاستغلال التجاري لمؤسسات القطاع العام ، واتخذت ممارسات

إدارة القطاع الخاص تطوراً لأن القطاع الخاص يُنظر إليه على أنه أكثر كفاءة ونجاحاً من القطاع العام. في إطار عملية التبنى هذه، قامت الحكومات في جميع أنحاء العالم بتطبيق العديد من عمليات إعادة التصميم التنظيمي الجديدة على مؤسسات القطاع العام لديها. كانت اللامركزية، وإلغاء القيود التنظيمية، والتأسيس، والخصوصية هي التدابير التنظيمية الرئيسية التي تم تطبيقها من أجل تحقيق إصلاح القطاع العام المستجيب.⁴⁹

التغييرات الجذرية في القطاع العام كانت نتيجة لعدة أسباب؛ التحديات الناشئة عن التكامل الاقتصادي العالمي هي واحدة من الأسباب الأساسية الكامنة وراء هذه التغييرات الجذرية. كما تمارس العولمة ضغوطاً كبيرة على الحكومات لإجراء تغييرات جوهرية على الأنظمة الإدارية، وتسريع إصلاح المؤسسات، وفتح النظام المالي أمام المنافسة الأجنبية. تتطلب العولمة وجود قطاع عام يستجيب لبيئة تنافسية متزايدة. كما يطالب الحكومات والهيئات العامة بمواءمة أهدافها. قد يضمن التنسيق عدم خنق التنمية الاقتصادية وبدلاً من ذلك يوفر حافزاً لخلق حياة معيارية محسنة⁵⁰. علاوة على ذلك، أصبح من الواضح في العقدين الأخيرين أن إصلاح القطاع العام قد عززته الأزمة الاقتصادية العالمية. وسبب آخر هو الضغط الذي تمارسه المؤسسات المالية الدولية، مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، على معظم البلدان لإجراء الإصلاح الاقتصادي المطلوب، بما في ذلك إصلاح القطاع العام. يمكن ملاحظة هذا الضغط أكثر في الاقتصادات المتخلفة والانتقالية حيث تتطلب المنظمات الدولية ابتكارات محاسبية محددة لكي يتم تنفيذها كشرط لا غنى عنه لتقديم المساعدة.

إن زيادة الخبرة الدولية فيما يتعلق بإصلاح القطاع العام ستؤدي إلى حفز بلدان أخرى، لم تبدأ بعد في إصلاح القطاع العام، على اتباع هذا الاتجاه⁵¹. ولذلك، هناك حاجة متزايدة إلى التحديد السليم لكيفية تخصيص الموارد العامة ورصد الاستخدام الفعال لهذه الموارد. باختصار، فإن التكامل السريع للاقتصاد العالمي من خلال زيادة التجارة والاستثمار (وهو التكامل الذي غذته التكنولوجيات الجديدة، ونشر المعلومات والأهمية المتزايدة للصناعات القائمة على المعرفة) يوفر إمكانية فتح عصر جديد للتنمية البشرية.

نتيجة للأسباب المذكورة أعلاه، يمكن الاستنتاج أن إصلاح القطاع العام (بما في ذلك الإصلاحات الإدارية والمحاسبية والميزانية) أمر لا بد منه. سوف يحدث ما إذا كانت الدول تريد ذلك أم لا. إنها 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.

⁴⁹ Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 53.

⁵⁰ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA),1-3 july 2003, p 4.

⁵¹ Hassan A.G Ouda, op.cit, p 5.

وفي وقت لاحق ، قامت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم باستثمارات كبيرة لتطوير نظم محاسبية وميزانية تتعلق بمتطلبات المساءلة الخاصة بها. أدت المتطلبات إلى إنشاء أنظمة رسمية للمساءلة في التشريعات والقواعد واللوائح الخاصة بالهيئات الحكومية.⁵²

وبالنظر لأهمية التسيير العمومي وما له من تأثير على المحاسبة العمومية سنتطرق في هذا المبحث الثاني من الفصل الأول إلى التسيير العمومي الجديد (مطلب أول)، تأثير التسيير العمومي الجديد على المحاسبة العمومية (مطلب ثاني)، التسيير العمومي كقفص ذهبي للمحاسبة العمومية وطرق الإخراج (مطلب ثالث).

المطلب الأول: التسيير العمومي الجديد:

إن التسيير العمومي الجديد هو "برنامج منسق لإصلاح القطاع العام يهدف إلى استبدال الإدارة بالتسيير، واستبدال البيروقراطية الرسمية بالأسواق أو العقود إلى أقصى حد ممكن ، والحد من حجم القطاع العام ." "هناك سبعة جوانب للمفهوم الإداري للتسيير العمومي الجديد.

أولاً، التركيز على التسيير يجب أن يكون على المدير ويجب تمكينه. ثانياً، يجب أن تكون هناك معايير واضحة لقياس الأداء وقياس البانشاركينغ. ثالثاً، هناك حاجة لفصل الوحدات في القطاع العام وإنشاء منظمات شبه مستقلة. رابعاً، ينبغي أن يكون هناك تركيز أكبر على المخرجات والنتائج بدلاً من المدخلات. خامساً، يجب التأكيد على المنافسة في القطاع العام. سادساً، يجب إنشاء استخدام فعال للموارد للحد من الإنفاق العام. سابعاً، يجب اعتماد ممارسات القطاع الخاص في القطاع العام.⁵³

- من ناحية أخرى ، في الوقت الراهن ، يُطلب من الحكومات⁵⁴ :

- أن تكون مسؤولةً مسؤولةً كاملة أمام المجتمع عن الموارد الموكلة إليه ؛

- العمل بشكل أفضل وتكلفة أقل ؛

- العمل على تحسين السياسة المالية ؛

- للقيام بالمزيد مع أقل التكاليف ؛

- إدراك أن العيش على الديون غير مستدام بالنسبة لها ؛

- عدم ترك أعباء ضخمة على الأجيال القادمة ؛

- الكشف عن الوضع المالي الحقيقي للحكومة بأكملها .

باختصار ، يطلب من الحكومات أن تكون فعالة وكفؤة. وهذا يعني أنه يجب أن يكون هناك تركيز على السيطرة الاستراتيجية على الإنفاق الكلي وتحديد الأولويات. وتيسير زيادة الكفاءة والفعالية من خلال تفويض سلطة

⁵² Ali RKEIN, op.cit, p 51.

⁵³ Ali RKEIN, op.cit, p 25.

⁵⁴ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world** ,op.cit, p 3.

التسيير مع المساءلة عن النتائج. من أجل تحقيق ذلك ، يحتاج صانعو القرار في جميع المستويات في القطاع العام إلى معلومات محسنة ومفيدة أكثر. وهذا بدوره يتطلب من الحكومة إجراء تغييرات جذرية في نظام الإدارة العامة. أمثلة على هذه الإصلاحات هي⁵⁵:

- تغييرات الإدارة.

- التغييرات المحاسبية و

- التغييرات الميزانية.

تعتبر التغييرات الإدارية ضرورية لإعادة تعريف علاقة المساءلة بين أعضاء السلطة التنفيذية (مثل الوزراء والرؤساء التنفيذيين). مطلوب إعادة التعريف هذه لتحديد⁵⁶:

- ما الذي يجب إنتاجه (النتائج)؟ ؛

- كيف يمكن إنتاجها ؟

- ما هي مسؤوليات الوزراء؟

- ما هي مسؤوليات الرؤساء التنفيذيين؟

- وما هي تأثيرات (نتائج) هذا المنتج (يمكن أن يكون المنتج سلعاً أو خدمات) على المجتمع؟.

في هذا السياق، يجب ابتكار نظام المحاسبة والميزنة الحكومي من أجل دعم التغييرات الإدارية. في الأساس، تلعب المحاسبة كنظام معلومات دوراً مهماً في أي عملية إصلاح تريد أي وحدة حكومية القيام بها.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون الحكومة إيجابية ومفتوحة مع الجمهور من خلال عدم الحد من كمية المعلومات التي تكشف عن أداؤها. لذلك ، يجب على الحكومة إيلاء مزيد من الاهتمام نحو تطوير نظام الإبلاغ أكثر تشبه الأعمال في القطاع العام. وهذا بدوره يمكن أن يساهم في المزيد من الحسابات العامة الأكثر شفافية وإعلامية وكفاءة أكبر في إدارة الموارد العامة. في هذا السياق ، يجب أن يكون نظام المحاسبة الحكومي قادراً على توفير المعلومات المناسبة لعملية صنع القرار. من ناحية ، يجب أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للسياسيين لاختيار الأهداف ، ومن ناحية أخرى ، يجب أن يكون من المفيد للمديرين تصميم الاستراتيجية من أجل تحقيق الأهداف.⁵⁷

المطلب الثاني: تأثير التسيير العمومي الجديد على المحاسبة العمومية

تدهورت نظم المحاسبة والمعلومات المالية في الآونة الأخيرة في العديد من البلدان، وفي بعض الحالات، انهارت تماماً. ومع ذلك ، فإن تجديدها لا يزال يمثل فرصة ملموسة "لتعزيز إدارة الإنفاق العام" ؛ وبالتالي ، فقد

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

تأثر انتشار ممارسات المحاسبة العمومية الجديدة أيضاً بالإصلاحات والتعديلات المؤسسية العامة ، مشيراً إلى إدخال أدوات تقدير التكاليف والميزنة وأدوات قياس الأداء. في الواقع ، أدى ظهور التسيير العمومي الجديد إلى تحديث ومواءمة نظام محاسبة الإدارة العامة. ولذلك ، فإن "المحاسبة العمومية" قد تغيرت مع الهياكل الجديدة وأنظمة الإدارة ، ولا يزال هناك نقص في المعرفة التفصيلية للممارسات المحاسبية نفسها.⁵⁸

كما أثر ظهور نموذج التسيير العمومي الجديد على إعادة التفكير بشكل عام في تطوير الخدمات العامة وتقديمها وإدارتها. ولتحقيق إدارة أفضل للمؤسسات العامة، يبدو أن تنفيذ الممارسات والأدوات الخاصة بإدارة المحاسبة أمر ضروري ؛ وبالتالي ، يمكن أن تساهم هذه الممارسات في تحقيق إدارة مالية عامة فعالة. وتشير إدارة المحاسبة، على وجه الخصوص، إلى إعداد "عقد محدد جيداً، يستند إلى أداء محدد بصورة واضحة وموجهة نحو النتائج، وليس على العملية التي يجب اتباعها".⁵⁹

باختصار، يعني التسيير العمومي الجديد التركيز على الأداء من حيث الكفاءة والفعالية بدلاً من الامتثال للقواعد واللوائح ، وزيادة الثقة في آلية السوق ، وربط الموارد بالنتائج. بالإضافة إلى ذلك ، غالباً ما تم وصف التسيير العمومي الجديد بأنها "دع المسيرين يسيرون" و "اجعل المسيرين يسيرون" ، ويهدف إلى تغيير الحوافز التي تعمل على المدراء بحيث يدعمون عملية التغيير بدلاً من معارضتها. بعبارة أخرى ، يركز التسيير العمومي على مبدأ بسيط: لا يمكن تحميل المديرين المسؤولية عن النتائج ما لم يكن لديهم حرية التصرف.⁶⁰

وكما يتضح مما ذكر أعلاه ، فإن السمة الرئيسية للتسيير العمومي هي زيادة التركيز على الكفاءة والفعالية. من أجل تحقيق ذلك، من الضروري تطوير نظام المحاسبة والميزنة (من خلال إدخال نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق («AA» Accrual Accounting) الذي يوفر المعلومات المطلوبة لقياس الأداء من حيث الكفاءة والفعالية.⁶¹

وعلاوة على ذلك، كان لإصلاح القطاع العام والتغيير التنظيمي المرتبط به تأثير على النظم المحاسبية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام. الافتراض الأساسي لهذا التأثير هو أن المحاسبة مبنية اجتماعياً وبالتالي تخضع لضغوط مؤسسية داخلية وخارجية ونتيجة لذلك ، أدت الضغوط لإصلاح القطاع العام والتغيير التنظيمي إلى تغيير في المحاسبة داخل مؤسسات القطاع العام. بتعبير أدق ، استلزم مستوى الأداء ، الذي سيتحقق نتيجة للإصلاح ، توفير نطاق أوسع من المعلومات عما كان متاحاً من نظام المعلومات المحاسبي الحالي في ذلك الوقت. وبدلاً من ذلك ، أصبح التغيير المحاسبي الذي يمثله اعتماد تقنيات المحاسبة على أساس الاستحقاق والتقارير

⁵⁸ Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, Journal of US-China Public Administration, September 2015, Vol. 12, No. 9 doi: 10.17265/1548-6591/2015.09, DAVID Publishing, p 4.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world** , op.cit, p 30.

⁶¹ Ibid.

وإعداد الميزانيات جزءاً مهماً من إصلاح قطاع عام واسع النطاق ، حيث حلت مبادئ الخطاب القديمة وأساليب الإدارة والمحاسبة محلها بشكل تدريجي من قبل مبادئ التسيير العمومي الجديد أو غيرها.⁶²

يركز الإصلاح والتغيير في القطاع العام على المحاسبة لأن المحاسبة تلعب دوراً هاماً في مراقبة الإصلاح وتحفيز الموظفين أثناء وبعد فترات الإصلاح لذلك عندما تتغير المؤسسة، يتغير نظام المحاسبة في كثير من الأحيان لتحفيز الموظفين على الاستمرار في التصرف بطريقة تفضي إلى الوسائل الجديدة لتحقيق الأهداف التنظيمية.⁶³

- ضرورة موائمة التغييرات الإدارية مع التغييرات المحاسبية: من الواضح أن القطاع العام ودور المحاسبة خضعوا لعدة سنوات للتحويلات. لذا ، كان لابد من تطوير وسائل أكثر فعالية للمحاسبة وتقديم التقارير إلى المجتمع حول هذه الأصول والالتزامات. بصفة عامة ، أثرت التغييرات التنظيمية التي حدثت نتيجة لإصلاحات القطاع العام مثل المؤسسات، واللامركزية، وحتى الخصوصية، على النظم المحاسبية الموجودة، وضغطت على مؤسسات القطاع العام لاعتماد ممارسات محاسبية مالية وإدارية تتفق مع مبادئ وأهداف التسيير العمومي الجديد من أجل تحقيق كفاءة وفعالية ومساءلة تقديم الخدمات العامة. ولذلك ، فقد احتاجت المحاسبة إلى تطوير ممارسات جديدة تركز على المخرجات والقياس والكفاءة وتوفير التكاليف والإنتاجية والمساءلة والممارسات الأكثر عمومية التي تعمل على تحسين الأداء لتحقيق أهداف إصلاح.⁶⁴

- معلومات المحاسبة النقدية كافية للإدارة العامة في وقت سابق: لسنوات عديدة، خدم نظام المحاسبة النقدية الحكومات في جميع أنحاء العالم بشكل جيد. كانت الحكومات راضية عن المعلومات المقدمة من نظام المحاسبة النقدية. استوفيت المعلومات عن النقدية التي تم تحصيلها والنقدية المنفقة احتياجاتهم للإدارة الداخلية والمساءلة الخارجية.

- عدم تلبية المحاسبة النقدية لاحتياجات المستخدمين والحاجة إلى معلومات أكثر لاتخاذ القرار: ومع ذلك، فقد نمت مطالب الحكومات ومستخدمي التقارير المالية الخارجية للحصول على معلومات أكثر تعقيداً. وبشكل متزايد، يتوقع مستخدمو التقارير الحكومية من الحكومات تقديم معلومات عن الأصول والخصوم ، وتأثير الاستهلاك الحالي على رصيد صافي الأصول التي تحتفظ بها الحكومة. هذا بالإضافة إلى الأهمية المتزايدة للتكاليف الدقيقة لخدمات القطاع العام لأغراض المنافسة وتوفير التكلفة. المحاسبة النقدية ليست مصممة لتلبية هذه الاحتياجات من المعلومات. وأهدافه واضحة: الإبلاغ عن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة والتغيرات في الأرصدة النقدية المحتفظ بها.⁶⁵ كما أن أنظمة إدارة المحاسبة التقليدية "قد لا تولد تقارير مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية عندما تكون هناك تغييرات كبيرة في السياسات الحكومية".

⁶² Ali RKEIN, op.cit, p 38.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid, op.cit, p 39.

⁶⁵ Ali RKEIN, op.cit, p 40.

- ظهور التسيير العمومي الجديد NPM سيطر أكثر على الإجراءات الإدارية والمالية: في السياق التقليدي ، يمكن لإدارة المحاسبة أن تقدم للسياسيين السلطة والمسؤولية على حد سواء ، بينما يمكن للمدراء العاملين فقط تنفيذ السياسات المحاسبية تحت الإشراف القوي عليهم. يبدو أن ظهور التسيير العمومي الجديد قد أثر في عملية إصلاح شاملة لهذه الممارسات ، بهدف استعادة "أخلاقيات عامة" في إدارة القطاع العام ، وذلك بفضل سيطرة أقوى على إجراءات الإدارة العامة ولا سيما على الإجراءات المالية.

- تجديد ممارسات المحاسبة العمومية لتقدير تكاليف الخدمات: غالباً ما لا تزال ممارسات المحاسبة صعبة لتقدير تكاليف الخدمات. وبالتالي، يجب على الوكالات العامة تجديد نظام المحاسبة الخاص بهم من أجل السعي إلى حلول فعالة اجتماعياً والتوسط بين مصالح المجموعات الاجتماعية المختلفة. وهذا يعني أن إدارة المحاسبة العمومية يجب أن تكون موجهة لصيانة الشرعية الخارجية ، والتي تشير إلى تلك العمليات التي تهدف إلى تبرير وجود مهني محاسبي بين مختلف الجهات الفاعلة الاجتماعية ، مثل الدولة والمؤسسات العامة والخاصة ، وحتى عامة الناس.⁶⁶

- تغير أسس الميزانية والمحاسبة من النقدية إلى أساس الاستحقاق نتيجة حركة التسيير العمومي الجديد: كانت الميزانية والتقارير المالية من أهم الممارسات المحاسبية الرئيسية الأخرى التي تغيرت نتيجة حركة التسيير العمومي الجديد وما يترتب عليها من انتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أدخلت الميزانيات على أساس الاستحقاق والتقارير على أساس الاستحقاق في منظمات القطاع العام كجزء من الإصلاح. تشير الميزانية المستحقة والتقارير على أساس الاستحقاق إلى إعداد الميزانيات والتقارير المالية وفقاً لمفاهيم الاستحقاق.⁶⁷

بعد تغير المساءلة عن المدخلات إلى التركيز أكثر على المخرجات والنتائج أصبح من الضروري قياس الأداء عن طريق التدابير المالية وغير المالية. التركيز فقط على التدابير المالية غير كافٍ. تلعب التدابير غير المالية دوراً هاماً في الرقابة الإدارية وفي ضمان إدارة المنظمات وفقاً لأهدافها، وهي مهمة لكل من المساءلة الداخلية والخارجية. وهي مهمة بشكل خاص عندما يكون للمنظمة مزيج من الأهداف الاجتماعية والمالية. كان هناك قلق من أن المحاسبة النقدية يمكن التلاعب بها لتحقيق أهداف الإدارة، ويمكن القول بطريقة مخالفة للمساءلة البرلمانية والتمويل الصارم، على أنها متميزة عن التمويل، ونوايا الحكومة كما يوضح هذا المثال:

يقول (Perrin، 1998) على لسان "Ali RKEIN" ⁶⁸ "أخبرنا أحد أصحاب ميزانية الأشعة في المستشفى بفخر كيف أنه ، في العام الحالي ، توقع أن تكون ميزانيته قليلة، فقد اشترى عرضاً للسنة الثانية من فيلم الأشعة

⁶⁶ Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, op.cit, p 5.

⁶⁷ Ali RKEIN, op.cit, p 45.

⁶⁸ Ali RKEIN, op.cit, p 52.

السنية ليتم تخزينه في حالة ظهور ميزانية العام المقبل ضيق جدا. وقد أظهرت المحاسبة النقدية كل هذا كتكاليف لسنة واحدة ، في حين أن المحاسبة المستحقة الكاملة كانت ستوزع التكاليف بين السنوات حسب الاستهلاك الفعلي للموارد."

من تجارب المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا، تبين أن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق ووضع الميزانية في القطاع العام كان استجابة لتغيرات الإدارة. ومع ذلك يقول (Ryan 1998)⁶⁹ ، إن الباحثين في المملكة المتحدة (على سبيل المثال ، Gray and Jinkins 1986 و Humphery et al. ، 1993)؛ باحثون نيوزيلنديون (Ball ، 1990 ، 1992 ، and McCulloch ، 1990)؛ والباحثون الأستراليون (Guthrie 1994 ، Parker and Guthrie 1990) جميعهم يجادلون بأن التغييرات في المحاسبة والميزنة في القطاع العام "تدعمها" فلسفة "الإدارة". وعلاوة على ذلك ، جادل Warren بأنه "في حين أن الطلب على المعلومات المحاسبية على أساس الاستحقاق من المرجح أن يزداد مع اتجاهات الإدارة العامة نحو التسيير العمومي، فإن تطوير المعلومات على أساس الاستحقاق ينبغي اعتباره عنصراً لا يتجزأ من هذا الإصلاح وليس ممارسة قائمة بذاتها. تطلبت التغييرات الإدارية في نيوزيلندا أن ينتقل المديرون من الوسائل إلى النتائج والتركيز على المخرجات بدلاً من المدخلات وأن يكونوا مسؤولين بشكل كامل عن تسيير أقسامهم أو إداراتهم. وهذا يتطلب بدوره أن يكون المديرون بحاجة إلى نظام محاسبة يمكن أن يزودهم بمعلومات ذات معنى عن الموارد الاقتصادية والتكاليف الإجمالية للمخرجات. هذا ، بدوره ، ينص على أن التغييرات الإدارية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتغيرات المحاسبة والميزانية."⁷⁰

استناداً إلى ما سبق ذكره ، يمكننا أن نقول الحقائق التالية⁷¹ :

1- إن نظام المحاسبة والميزنة الحكومي التقليدي (TGABS) يتناسب بشكل جيد مع نظام الإدارة العامة (PAS). في حين أن TGABS توفر معلومات حول التدفقات النقدية والمدخلات والامتثال للقواعد ، وهذه المعلومات تتسق مع نظام الإدارة العامة PAS .

2 - نظام المحاسبة والميزانية المعلوماتي (نظام المحاسبة والموازنة على أساس نظام الاستحقاق للميزانية والمحاسبة) « AABS » يتناسب بشكل جيد مع نظام التسيير العمومي الجديد NPM الذي يتطلب معلومات محسنة.

3 - استخدام نظام المحاسبة والميزانية الحكومي التقليدي TGABS مع التسيير العمومي الجديد) « NPM » سيؤدي إلى نقص المعلومات.

⁶⁹ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, op.cit, p 32

⁷⁰ IBID .

⁷¹ Hassan A.G Ouda, **Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector**, Article, The International Consortium on Government Financial Management, Public Fund Digest, Volume IV, No. 1, Washington, USA, 2004, p 87.

4 - استخدام أساس الاستحقاق AA مع نظام الإدارة العامة PAS سيؤدي إلى فائض في المعلومات.

ومن ثم يمكن استنتاج أنه في حالة 3 و 4 لن تتحقق الفوائد المستهدفة للتغيرات (سواء كانت تغييرات في الحسابات والموازنة أو تغييرات إدارية).

بالإضافة إلى ذلك ، فإن أحد الموضوعات المشتركة لتغيرات الإدارة والمحاسبة والميزنة هو تنفيذ المساءلة. وترتبط المساءلة ارتباطاً وثيقاً بالتسيير العمومي الجديد وتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام حيث أن المساءلة المعززة كانت أحد الأهداف الواضحة لجميع إصلاحات الإدارة والمحاسبة. إن رؤية التسيير العمومي الجديد للمحاسبة، (حسب مارتن ، 1997) والتي تركز على النتائج ، ستعزز آليات المساءلة التي تولي اهتماماً وثيقاً للغرض من العمل العام. ستكون آليات المساءلة اللاحقة متوافقة مع الأفكار الأساسية لإدارة الأداء والتي تتضمن مهمة تحديد توقعات الأداء ، والإبلاغ عن معلومات صحيحة وموثوقة حول ما تم تحقيقه، والحاجة إلى تقييم ما إذا كانت التوقعات المحددة مسبقاً قد تم الوفاء بها أم لا، وضرورة تقديم التغذية الراجعة حول الأداء المحقق والحفاظ على الاستجابة من خلال الحوافز الإيجابية أو العقوبات السلبية.⁷² وبناءً على ذلك ، فإن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعداد الميزانية في القطاع العام لن يساعد بشكل فعال في تنفيذ المساءلة ما لم يتم إجراء تغييرات إدارية موازية.

من الملاحظ أن هناك علاقة قوية بين التغييرات الإدارية وتغيرات المحاسبة والميزانية. عموماً ، ليست التغييرات في الإدارة والمحاسبة والميزنة في القطاع العام عمليات منفصلة. وقد أدى عدم الاعتراف بهذه العلاقة والترابط فيما بينها إلى عرقلة تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في العديد من البلدان. على سبيل المثال ، حاولت مصر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق جزئياً في نظام المحاسبة الحكومي (وفقاً لقانون الميزانية العامة رقم 53، الفقرة 12، 1973). ولكن هذه المحاولة فشلت لأنها لم تعترف بأن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق لا يمكن أن ينجح دون إجراء التغييرات المطلوبة مثل التغييرات الإدارية وتأهيل الأشخاص الذين سيشاركون في عملية التنفيذ. لذلك يمكننا القول إن إجراء تغييرات في المحاسبة والميزانية دون إجراء التغييرات الإدارية المطلوبة أو العكس ، قد لا يحقق الفوائد المستهدفة من هذه التغييرات لأن هذه التغييرات يجب أن تكون متسقة مع بعضها البعض. علاوة على ذلك ، قيل إن أي إصلاح محاسبي لن ينجح إلا إذا كان اهتمام صانعي الإصلاح يركز على اتساق المحاسبة مع العناصر الأخرى للحكومة العامة ، بدلاً من مجرد المحاسبة وحدها.

هنا، يقول حسن عودة أنه بدون إجراء تغييرات في الإدارة الداخلية في إدارات القطاع العام ، والتي تركز على الإنتاج بدلاً من المدخلات ، وعلى نهج أكثر استراتيجية أو موجه نحو النتائج (الكفاءة والفعالية وجودة الخدمة) في صنع القرار ، وعلى ربط الموارد بالنتائج وبشأن الاستعاضة عن نظام إدارة شديد المركزية بيئة إدارية

⁷²Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, op.cit, p 33.

لامركزية؛ إن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزانية في هذه الإدارات ليس له قيمة ذات معنى يذكر. في حين أنه لا يجوز استخدام المعلومات المحسنة التي ينتجها نظام محاسبة على أساس الاستحقاق كما ينبغي. ولذلك، يمكن اعتبار مراكز الإدارة بمثابة حجر الزاوية للنجاح في تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزنة في القطاع العام والقيام من خلال المنافع المستهدفة التي يستهدفها هذا التنفيذ.

علاوة على ذلك، يضيف حسن عودة أيضاً أنه يمكن الاستنتاج من تجربة بلدان مختلفة مثل نيوزيلندا والمملكة المتحدة وأستراليا وإسبانيا أن نظام المحاسبة والميزانية على أساس الاستحقاق يمكن أن يعمل بالفعل في القطاع العام فقط إذا تم إجراء تغييرات إدارية موازية أيضاً. وفي حالة عدم حدوث ذلك، لن يكون لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزنة آثار كبيرة على أداء القطاع العام.⁷³

المطلب الثالث: التسيير العمومي كقفس ذهبي للمحاسبة العمومية وطرق الإخراج:

الفرع الأول: أهمية التسيير العمومي الجديد بالنسبة للمحاسبة العمومية من وجهة نظر العديد

من المفكرين والباحثين:

منذ الثمانينات، أصبحت المحاسبة في القطاع العام هي اللغة التقنية اللازمة لدعم التحول الثقافي إلى قطاع عام قابل للقياس، وإداري، وتسويقي، استجابة للحاجة إلى ترجمة إيديولوجيات التسيير العمومي الجديد والليبرالية الجديدة إلى أدوات وأنظمة ملموسة حسبما أقر به كل من (، 1993؛ Lapsley، 1999، 2009؛ Humphrey and Miller، 2012؛ Liguori and Steccolini، 2014).

في حين تم وصف المحاسبة بأنها أساسية في تنفيذ برنامج التسيير العمومي الجديد NPM، يبدو أن هذا الأخير قد أصبح مركزي أساسي بشكل متزايد في دراسة محاسبة القطاع العام حسب كل من (e.g. Van Helden، 2005؛ Van Helden et al.، 2008؛ Anessi-Pessina et al.، 2016).

في الواقع، كان ينظر إلى إصلاحات القطاع العام والتسيير العمومي الجديد NPM بشكل متزايد على أنها إعدادات مثالية حيث يمكن للعلماء استكشاف قدرة المحاسبة لقيادة التغيير، ودور السياقات في التأثير على المحاسبة (Broadbent and Guthrie، 1992، 2008).⁷⁴

في ضوء ما سبق، يبدو أن التسيير العمومي الجديد قدم فرصة فريدة لتجميع المعارف التقنية والسياقية للمحاسبة في العمل في المجال العام. بالطبع، ليس من الممكن اختبار أي علاقة سببية بين وجود إصلاحات التسيير العمومي الجديد ونمو محاسبة القطاع العام، وليس هناك أي دليل على أن أبحاث المحاسبة في القطاع العام

⁷³ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, op.cit, p 34.

⁷⁴ Ileana Steccolini, **Accounting and the post-new public management, Re-considering publicness in accounting research**, article, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, London, 2018, p 1.

قد تطورت بشكل مختلف في غياب إصلاحات التسيير العمومي الجديد. ومع ذلك ، بدأ أن التسيير العمومي الجديد قد أثار جدلاً قوياً بين الأكاديميين والممارسين حول محاسبة القطاع العام ومسائلته، وعزز نقداً قوياً لتطبيقات واحدة تناسب جميع الأساليب الإدارية والمحاسبية في القطاع العام (Broadbent and Guthrie، 2008؛ Caperchione et al.، 2013؛ Anessi-Pessina et al.، 2016).

تطورت NPM كمفهوم شامل، أخذت بشكل متزايد كأمر مسلم به، ومن المتوقع أن تستمر في إنتاج تأثيرات طويلة الأمد سواء عندما تم وصف آثارها الإيجابية المفترضة، وعندما تم توضيح آثارها، فقد تم توضيح تأثيرات غير متوقعة وغير مرغوب فيها (مثل Modell، 2009؛ Arnaboldi et al.، 2015؛ Broadbent and Laughlin، 1998؛ Hood and Dixon، 2015، 2016).⁷⁵

الفرع الثاني: نقد دراسات أهمية التسيير العمومي الجديد

إذا كان التركيز على إصلاحات NPM كمجال للبحوث قد وفر فرصاً غنية للتحقيق لعلماء المحاسبة في القطاع العام ، فإن استخدام أفكار NPM كعدسة مفاهيمية لمثل هذه الأبحاث قد يكون احتكازاً دراسياً محورياً. قد تؤدي أيضاً إلى خلق مجال معزول، معرضاً لخطر التواصل البسيط مع التخصصات الأخرى . يمكن توضيح حالة العزل هذه، على سبيل المثال ، في العلاقة بين محاسبة القطاع العام واثنين من التخصصات التي قد تتداخل معها (أي المحاسبة والإدارة العامة).⁷⁶

في الإدارة العامة، غالباً ما يُنظر إلى محاسبة القطاع العام على أنها مجموعة من التقنيات، وتُترك للمتخصصين. ومع ذلك ، فقد ركزت العديد من الدراسات على المساءلة والشفافية في القطاع العام، أو قياس الأداء والإدارة.

تجاهل هذه الدراسات فعلياً الأدبيات والنظريات المحاسبية (مثل الأدلة الخاصة بدراسات قياس الأداء). تتبنى هذه النظرية نظرة وظيفية للمحاسبة على أنها "صندوق أسود" غير مثير للمشاكل، كأداة مفيدة لتحفيز وتشجيع العاملين وتحسين عملية اتخاذ القرار والحد من عدم تناسق المعلومات، أو باعتبارها عنصراً مأخوذاً للعنصر الممنوح "للقدرة الإدارية" الغامضة والشاملة.

إن "فشل" NPM في البلدان الأنجلو سكسونية قد أدخلت ، بمرور الوقت ، نقاشاً متحركاً حول ما إذا كان NPM لا تزال حية أو ميتة ، أو إذا ظهرت نماذج مختلفة. واقترح العديد من المؤلفين أنه على الرغم من الآثار غير المتوقعة وغير المرغوب فيها حسب كتابات (Hood and Peters، 2004؛ Lapsley، 1999، 2008، 2009؛

⁷⁵ Ileana Steccolini, *op.cit.*, 2018, pp 2.

⁷⁶ Humphrey. C. and Miller. P, " Rethinking impact and redefining responsibility: the parameters and coordinates of accounting and public management reforms " , Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 23 No. 2, 2012, p 297.

Lapsley, 2009; Hyndman) فإن تأثيرات NPM ستظل مؤثرة في حياتنا (Hood and Dixon, 2015, 2016 (et al., 2014; Hyndman and Lapsley, 2016⁷⁷.

اقترح علماء آخرون "نماذج" جديدة لتحل محل NPM (على سبيل المثال ، انظر Pollitt ، 2016). تشير مجموعة أخرى من المؤلفين إلى أننا نشهد "فجوة نموذجية"، حيث لم يعد التسيير العمومي الجديد NPM هو النموذج السائد في تقديم الخدمات العمومية، لكن النماذج الجديدة لم تأت بعد مثل Coen and Roberts, (2012; Bryson et al., 2014). إن NPM كانت وستبقى مؤثرة خاصة في الدول الأنجلو سكسونية وسوف تجادل بأنه يجب تحرير الدراسات المحاسبية من ذلك.⁷⁸

الفرع الثالث: آفاق المحاسبة العمومية في ظل الاهتمام بالتسيير العمومي الجديد

في عالم ما بعد التسيير العمومي الجديد، قد تظل دراسات المحاسبة في القطاع العام يتيمة بسبب الاهتمام الكبير بـ NPM. ومع ذلك ، يمثل هذا المنعطف التاريخي فرصة مهمة للعلماء، الذين قد يشعرون بالتشجيع لاستكشاف جوانب وميزات وأدوار جديدة للمحاسبة حتى يتعلموا المزيد من الدروس العامة عنها، وتطوير مساهمات أكثر عمومية للدراسات المحاسبية (والسياسات العامة والإدارة). من خلال تبني موقف متعدد الاختصاصات وبالتطلع ليس فقط إلى القيود التي تسببها المحاسبة، ولكن أيضاً في الاحتمالات التي توفرها. قد يوفر هذا المنعطف فرصة لعلماء المحاسبة في القطاع العام لإيجاد طريقهم للخروج من القفص الذهبي. ومع ذلك، حتى إذا تم الاعتراف بأن التسيير العمومي الجديد لا يزال موجود، كما اقترح كل من Hyndman و Lapsley في 2016 و Pollitt في 2016، خاصة إذا أدركنا أن التسيير العمومي الجديد لا يزال موجود، فقد يكون الوقت قد حان لإعادة النظر في احتضان التسيير العمومي الجديد ومحاسبة القطاع العام لإيصال هذا الأخير إلى النضج.⁷⁹

يمكن تحديد "طرق إخراج" محتملة للقفزة الذهبية في التسيير العمومي الجديد، باعتبارها وجهين متطرفين لسلسلة محتملة هما :

الأول هو "تجاهل" التسيير العمومي الجديد فعلياً ، والنظر في كيفية تأثير السمات العامة للخدمات العامة ، والقطاع العام، والموظفين العموميين والمديرين على المحاسبة ، وكيف تؤثر نظم المحاسبة في القطاع العام على المجتمع. وهذا يتطلب ممارسة التجريد ، بينما يبحث في الوقت نفسه عن الممارسات ، والتعلم من المحاسبة في العمل (انظر Scapens ، 1994) وقد يسمح بتعميم أقوى واعتماد رؤية طويلة الأجل.

⁷⁷ Ilena Steccolini, *op.cit*, 2018, p 6.

⁷⁸ Ibid, p 7.

⁷⁹ Ibid.

والثاني هو استكشاف نماذج جديدة ، والتي قد تحل محل التسيير العمومي الجديد أو التي تمارس حالياً في البلدان غير الأنجلو سكسونية. قد ينتج عن ذلك عوائد وتأثيرات فورية قصيرة الأجل فيما يتعلق بالتعامل مع السياسة والمشاركة في المناقشات حول الممارسة.

لذلك ، ينبغي على علماء المحاسبة أن ينخرطوا أكثر وأن يشتركوا في نقاشات أوسع تتعلق بالإدارة العامة والسياسة والتسيير. ومع ذلك ، فإن هذا يتطلب الاستعداد والقدرة على التحدث بلغة يمكن فهمها من قبل زملاء الإدارة العامة، وكذلك السياسيين والمديرين العامين وواضعي السياسات. لن يتمكن علماء المحاسبة من الوصول إلى جمهور أوسع إلا من خلال توضيح تداعيات الخيارات والمحاسبة والمسائلة للمواطنين والمديرين العامين والسياسيين وصانعي السياسات وبالتالي على تقديم الخدمات العامة ونوعية الديمقراطية، عمليات صنع القرار السياسية والإدارية.

1. العلنية « Publicness » :

يجب أن نعتبر "العلنية" كمفهوم مركزي لفهم كيف يمكن لدراساتنا المحاسبية أن تقدم تأثيرات أوسع وأطول أجلاً.

تم الإشارة إلى "العلنية" في العديد من الدراسات المحاسبية، بشكل ضيق إلى المكان الذي أُجري فيه التحليل، مع التركيز على التسيير العمومي الجديد كسياق للتحليل والإطار المفاهيمي. في حين أن القطاع العام يمكن أن يمثل سياق البحث، يمكن أن تمثل العلنية مفهوماً لتطوير مثل هذه الأبحاث.

قد يكون الوقت قد حان لخطوة أخرى، والتخلي عن وجهة نظر القطاع العام كأعداد ومساحة، والاعتراف بأن المصلحة العامة يتم تحقيقها في ساحة مجردة بشكل متزايد. وهكذا، أصبحت العلنية تشير بصورة متزايدة إلى تحقيق الأهداف والمصالح العامة ، أكثر من الإشارة إلى المنظمات والمساحات المحددة التي تجري فيها الأنشطة ذات الصلة. وبالتالي ، يحتاج علماء المحاسبة إلى النظر في كيفية استجابة المحاسبة للتحديات التي تطرحها العلنية المتغيرة والمتنامية على نحو متزايد. وبما أن المصلحة العامة والقيمة العامة يتم اتخاذ القرار بشأنها ، وتخطيطها وحسابها أكثر من مساحة ملموسة محددة ، وفي الفضاء العام المجرد ، يمكن أن تستمر المحاسبة في توفير العمليات والطرق التشغيلية التي يحدث بها ذلك ، والتي من خلالها يتم تقييم القيم والأفكار العامة. تُترجم إلى قرارات وإجراءات يومية حسب ما جاء به كل من (Miller and Rose، 1990، 2008).

وهكذا يمكن النظر إلى العلنية على أنها مفهوم شامل ويمكن أن تكون مؤهلة بالنظر إلى السمات المختلفة ذات الصلة ، والدرجات والنطاقات المختلفة التي تتجلى بها هذه السمات في الساحة العامة. قد يكون هذا مفيداً على الأقل لثلاثة أسباب⁸⁰:

⁸⁰ Ilana Steccolini, *op.cit*, 2018, p 9.

أولاً، قد يعطي هذا معنى لـ "القطاع العام والخدمات"، حيث يميّز ويحدد أي "نوع (أنواع)" من العلنية التي ننظر إليها وفي آثارها على دراسات المحاسبة.

ثانياً، إن الاعتماد على العلنية كمفهوم متعدد الأوجه قد يسمح لنا بتقييم ثراء الدراسات "السياقية" الجزأة الموجودة، من خلال تحديد الحدود، وبالتالي تحديد الظروف التي يجب ملاحظة بعض جوانبها، وما هي الملامح التي تؤثر على وتتأثر بالمحاسبة.

ثالثاً، قد يسمح لنا هذا أيضاً بالرد على النداءات السابقة لمزيد من التفاعل مع أدبيات السياسة والإدارة العامة، وتعزيز وتوسيع تأثيرنا والتداخل بين التخصصات.

رابعاً، إن اعتماد العلنية كإطار قد يسهل الدراسات المقارنة التي لا تميز الاختلافات القضائية باعتبارها الخاصة السائدة.

إن التأمل في "العلنية" كمفهوم، وطريقة للتخلص من النظر إلى القطاع العام على أنه "سياق" تسمح لنا أن نأخذ منظور أوسع. قد يحتاج علماء المحاسبة إلى النظر في كيفية استجابة المحاسبة والمساءلة للتحديات التي تطرحها العلنية المتغيرة وغير الملموسة بشكل متزايد، حيث توفر المحاسبة العمليات والطرق التشغيلية التي يتم بموجبها تحديد المصلحة العامة والقيمة العامة، مساحة عامة مجردة. يمكن فهم ذلك من خلال التفكير في مدى تأثير بعض الأبعاد والميزات العامة، والتي بدورها ستتأثر بنظم المحاسبة والمساءلة، والتفكير أكثر في الدروس العامة التي يمكن تعلمها من خلال النظر إلى هذه الظواهر المحددة. هناك بعض الاتجاهات الحالية في دراسات الإدارة العامة التي قد توفر المنبهات، ولكن أيضاً تستفيد من دراسات المحاسبة، وحيث لا تزال دراسات المحاسبة ممثلة تمثيلاً ناقصاً بشكل مدهش أو تجاهلها من قبل العلماء في تخصصات أخرى. قد تمثل هذه التطورات فرصة غنية لتعزيز معرفتنا بمحاسبة القطاع العام في العمل، وفهمنا لكيفية تورط المحاسبة في الحياة الديمقراطية (أو في الحياة المعادية للديمقراطية)، ولكن أيضاً تعزيز جهود التنظير وكذلك التأثير على السياسات العامة والمجتمع.

إن البحث عن وسيلة للخروج من التسيير العمومي الجديد يهدف إلى إلقاء المحاسبة العمومية في منظور أوسع نطاقاً والانخراط في تخصصات أخرى.

2. القيمة العامة:

تعرف "القيمة العامة" على أنها إما قيمة من قبل الجمهور أو أنها جيدة للجمهور ثم يجب أن تنعكس في الأداء الحكومي. وقد تم تفسير القيمة العامة إما كبديل جديد عن النموذج للتسيير العمومي الجديد أو الخطابية أو طريقة ممكنة لتصور الأداء العام.⁸¹

⁸¹ Alford, J. and O' Flynn, J., « Making sense of public value: concepts, critiques and emergent meanings », International Journal of Public Administration, Vol. 32 Nos 3/4, 2009, p. 172.

بتطوير "محاسبة القيمة العامة"، لن يصبح المجتمع أكثر تأملاً بقيمه وأهدافه فحسب، بل سيصبح أكثر دراية بما يمكن عمله، وعليه فإن تحسين فلسفة وممارسة المحاسبة العمومية للقيمة يوفر خطوة إلى الأمام نحو تعزيز مساءلة الحكومة، وتحسين اتخاذ القرارات الجماعية، والتعلم المستمر بشأن ما هو ثمين ويمكن القيام به من خلال عمل الحكومة".

يبرز منظور القيمة العامة أهمية مستخدمي المحاسبة وما إذا كانوا يستخدمون المعلومات المحاسبية وكيفية ذلك. في أعقاب حركة التسيير العمومي الجديد، كان هناك بعض الاهتمام في الأدبيات المحاسبية تجاه أهمية أنواع مختلفة من المعلومات، لا سيما من منظور إداري (على سبيل المثال، المالية، غير المالية، الميزانية، المستحقات).

يمكن صياغة الأسئلة المحتملة التي قد يخاطبها علماء المحاسبة متعدد التخصصات للدخول في النقاش حول القيمة العامة على النحو التالي. من هم المستخدمين الفعليين للمعلومات المحاسبية؟ هل هم النخب المتخصصة والبعيدة؟ الولايات المركزية؟ المؤسسات فوق الوطنية؟ المكاتب الإحصائية؟ وسائل الإعلام؟ التكنوقراط؟ بدلاً من ذلك، المواطنون والناخبون المهمشون ومستخدمو الخدمات والمدبرون والسياسيون ما الأدوار التي تلعبها المحاسبة في العلاقات بين هؤلاء المستخدمين وأصحاب المصلحة؟ ما المصالح التي تخدمها؟ علاوة على ذلك، كيف يمكن للمحاسبة أن تخدم، من بين أمور أخرى، مصالح المواطنين ومستخدمي الخدمات العامة؟ هل يمكن للمحاسبة أن تعزز مشاركتهم، وكذلك تمثيل القرارات والعمليات ذات الصلة؟ ما هي العمليات التي يتم من خلالها استخدام المحاسبة وتسهم في الأداء الديمقراطي للدول؟ علاوة على ذلك، بشكل أعم، كيف تسهم المحاسبة في العمليات والنتائج الديمقراطية وتؤثر فيها؟⁸²

صحيح أن المحاسبة يمكن أن تقيس القيمة العامة بمفاهيم مجردة، ولكنها تسهم أيضاً في جعل جوانب من القيمة العامة أكثر وضوحاً وتحديد حدود القيمة العامة أو ما هي غير ذات قيمة.

وأخيراً، يمكن أن يحدد كيفية تحديد القيمة العامة أو إنشاؤها أو إتلافها أو اتخاذ قرار بشأنها. وبالتالي، في معالجة نقد القيمة العامة، يمكن لعلماء المحاسبة توفير أساس لجعلها أكثر "عملية"، مما يجعل القيمة العامة وتوزيعها في المجتمع ظاهرين.

على هذا النحو، يبدو أن المحاسبة قد تم دراستها بشكل خاص كأداة للحفاظ على الإنفاق العام تحت السيطرة، وتقديم أدلة على التخفيضات المطلوب إجراؤها وتبريرها، أو لضمان التشاور مع الفاعلين ذوي الصلة لإشراكهم في القرارات المتعلقة بالخدمات التي يتم تحديدها أولوياتها أو إيقافها أو تقليصها. ومع ذلك، فإن المحاسبة

⁸² Ilana Steccolini, *op.cit*, 2018, p 11.

"يمكن أن تتحدى المعايير والتقاليد الحالية وطرق" القيام بالأشياء "الحالية. من خلال هذا ، يمكن أن تساعد المحاسبة على إحداث التغيير ، والمساهمة في بناء مجتمع أكثر تحرراً وديمقراطياً وسعادة."⁸³

قد تكون المحاسبة في القطاع العام قد شهدت العصر الذهبي في إطار التسيير العمومي الجديد، وقد يكون هذا قد ترجم إلى عدد متزايد من الدراسات التي أجريت على إصلاحات المحاسبة ذات الصلة ب التسيير العمومي الجديد. ومع ذلك، فإن التركيز على التسيير العمومي الجديد ليس فقط كسياق أو بحث، ولكن أيضاً كعدسة مفاهيمية لدراسة إصلاحات القطاع العام للمحاسبة، ربما ساهم في تكثيف الجهود الرامية إلى إجراء مزيد من التنظير وتوحيد عزل بحوث المحاسبة في القطاع العام من تخصصات أخرى.

عند تقاطع المحاسبة العمومية مع تخصصات وقطاعات ومهن ومصالح وسلطات، فضلاً عن الأوساط الأكاديمية والمهنية، ينبغي اعتبارها قوة مهمة، ما أدى بالفعل إلى المطالبة بطرق تحسين نظرية المحاسبة العمومية. وبذلك بدلا من البحث عن نموذج جديد يحل محل التسيير العمومي الجديد ينبغي التفكير في "الدعاية" كمفهوم وكطريقة للتجريد من النظر إلى القطاع العام باعتباره "سياق" قد يسمح بأخذ منظور أوسع. حيث يجب النظر في كيفية استجابة المحاسبة والمساءلة للتحديات الجديدة، باعتبارها توفر العمليات والطرق الوظيفية التي يتم بها تحديد المصلحة العامة والقيمة العامة. ظهرت بعض الاتجاهات مؤخرا في دراسة الإدارة العمومية التي قد توفر محفزات للأبحاث المحاسبية، ولكنها تستفيد منها أيضا حيث تظل الأبحاث المحاسبية ممثلة تمثيلا ناقصا أو متجاهلا من قبل الباحثين في تخصصات أخرى بما في ذلك القيمة العامة، إدارة الأداء، التشفير، الأزمات، إلخ... تمثل هذه التطورات فرصاً غنية لتعزيز البحث والمعرف في مجال المحاسبة العمومية وفهم لكيفية مشاركة المحاسبة في التفكير وبناء الثقة والديمقراطية والتعاون والرفاهية والمشاركة والشمولية والعدالة والقيمة العامة و (ربما) السعادة.

المبحث الثالث: إصلاح إدارة المالية العمومية (PFMR)

استلزم التسيير العمومي الجديد إعادة تقييم للإدارة المالية العامة. وقد أدى ذلك إلى اعتبار الإدارة المالية العامة الفعالة والقابلة للشفافية للمساءلة في البلدان الأقل نمواً شرطاً أساسياً للاستخدام طويل الأجل وفعال للموارد المالية النادرة. وعلاوة على ذلك ، أصبح إصلاح الإدارة المالية العامة عنصراً مركزياً في إصلاحات الحكم في العديد من البلدان الأقل نمواً والاقتصادات الناشئة ، وقد أثبت ذلك أن إصلاح مكونات الإدارة المالية العمومية أمر لا مفر منه.⁸⁴

⁸³ Gallhofer Sonja and Haslam Jim, **Accounting/art and the emancipatory project**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9 No. 5, 1996, p 25.

⁸⁴ Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries : An International Perspective**, op.cit, p 3.

تم تقسيم مكونات إصلاح الإدارة المالية العمومية على شكل مطالب تتمثل في التالي:⁸⁵ إصلاح نظام الميزانية ، إصلاح نظام المحاسبة في القطاع العام ، إصلاح نظام تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: إصلاح الميزانية

الفرع الأول: الموازنة التقليدية وضرورة إصلاحها:

إصلاح نظام الميزانية يعني التحول من نظام الميزانية التقليدية إلى نظام إعداد الميزانية على أساس الاستحقاق. ولا تزال معظم البلدان الأقل نمواً تستخدم نظام الميزانية التقليدي المصمم لضمان الرقابة التشريعية على نفقات الأموال العامة. ومع ذلك ، لا يوفر شكلها أي إشارة إلى العلاقة بين النفقات والنتائج ، وهذا يحظر صياغة وتنفيذ سياسة ذات جدوى اقتصادية مجدية⁸⁶. بالإضافة إلى ذلك ، فإنه يمنع الاختيار الصحيح من بين الأهداف المتنافسة ، والتوزيع الرشيد للموارد ، ويضعف فهم سياسة الحكومة ، والنشاط الاقتصادي ، والنتائج، ويشدد على المدخلات بدلاً من المخرجات ويتحكم فقط في المدخلات، مما يؤدي بدوره إلى إعاقة قدرة المديرين التنفيذيين في القطاع العام على إدارة الموارد بجدد لتحقيق الأهداف الاقتصادية المخططة. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن أشد النواقص خطورة هو أن ميزانية الخط الرسمي تعمل تقليدياً على مبدأ "من أسفل إلى أعلى". من الناحية العملية، ترسل جميع الوكالات الحكومية والوزارات طلبات التمويل إلى وزارة المالية / الخزانة⁸⁷. من المعروف على نطاق واسع أن هذه الطلبات تتجاوز إلى حد كبير ما يعتقدون في الواقع أنهم سيحصلون على الموافقة عليه. من أجل الوصول إلى الميزانية الحقيقية ، تتفاوض وزارة المالية / الخزانة مع الجهات الحكومية المعنية والوزارات حتى يتم التوصل إلى أرضية مشتركة للاتفاق. هذا النهج "من أسفل إلى أعلى" له عدة عيوب.

الفرع الثاني: عيوب المنهج التقليدي من "أسفل إلى أعلى"

ينطوي نهج العمل التقليدي المبني على مبدأ "من أسفل إلى أعلى" على عدة عيوب نذكرها على النحو التالي⁸⁸:

- تستغرق وقتاً طويلاً جداً؛ يعلم جميع المشاركين أن الطلبات الأولية ليست واقعية.
- يتميز هذا النهج بتحيز ملازم للتغاضي عن طلبات توزيع النفقات. يتم تمويل جميع البرامج الجديدة أو الإضافات / التوسع في نطاق البرامج الحالية القائمة على أساس الطلبات الجديدة. بوجه عام، لا يُسمح باستخدام الأموال لأي غرض بخلاف ذلك المعتمد في الأصل بموجب قواعد الخزانة. لا يوجد نظام لإعادة

⁸⁵ Ibid .P.3

⁸⁶ Ouda H, **Suggested framework for implementation of performance budgeting in the public sector of developing countries**: with special focus on Egypt. Int J Gov Financ Manag XIII(1):, 2013, p 50 – 67.

⁸⁷ Schick A (2008), Getting performance budgeting to perform. World Bank. Viewed at 14/12/2019 <http://siteresources.worldbank.org/MEXICOEXTN/Resources/ConceptPaperAllenSchickFinal.pdf>

⁸⁸ OECD, **Budget reform in OECD member countries: common trends**, Meeting of budget Directors from the G-7 Countries, Berlin. 5 – 6 Sept 2002, p 17.

التخصيص داخل الوزارات وفيما بينها وإداراتها خلال منتصف العام، ولا توجد ضوابط داخلية محددة مسبقاً ضد تجاوز التكاليف.

• من الصعب إعادة وضع الأولويات السياسية في هذا النهج حيث أنها تدفع من "القاعدة إلى الأعلى" مع تخصيص مخصصات الميزانية في نهاية العملية.

نهج الموازنة هذا هو تمرين سنوي [قصير المدى] يجعل التخطيط الاقتصادي المعقول للأمام أكثر تعقيداً بدون داع. وعلاوة على ذلك، فإنه يشجع على سلوك مختل، لأن طريقة تشغيل الميزانية السنوية تنص [في إطار الميزنة التقليدية] على جميع الاعتمادات غير المستخدمة لالتهاء في نهاية السنة المالية⁸⁹، ومن هنا جاء الاندفاع غير العقلاني للاستفادة من إجمالي مخصصات الميزانية قبل نهاية العام. وبعبارة أخرى، فإن هذه الممارسة تميل إلى الاستخدام المهدر للأموال العامة.

الفرع الثالث: إصلاح الميزانية التقليدية: التحول نحو ميزانية الأداء

وعلى غرار البلدان المتقدمة، حاولت العديد من البلدان الأقل نمواً إصلاح نظام ميزانيتها بالانتقال من إعداد ميزانية على أساس المدخلات إلى الميزانية القائمة على المخرجات (ميزانية الأداء). يتم تحديد ميزانية الأداء على أنها تقدم الغرض والأهداف التي يتم طلب الأموال من أجلها، وتكلفة البرامج المقترحة لتحقيق تلك الأهداف، والبيانات الكمية لقياس الإنجاز والأعمال المنجزة في إطار كل برنامج. تهدف ميزانية الأداء إلى توفير طريقة منهجية لتحسين عملية التخصيص، وإدراج، في نشاط التخطيط، الاعتراف بتكاليف / منافع البرامج والموارد البديلة المتاحة، وتوفير أساس لاختيار أكثر البرامج [منافسة] مجدية اقتصادياً⁹⁰. يهدف اعتماد ميزانية الأداء إلى التغلب على اختلالات الميزانية من خلال الإشارة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات وما إذا كانت الموارد قد استخدمت بفعالية وتم تحقيق الأهداف المرجوة. باختصار، فإن ميزانية الأداء تركز على أغراض النفقات والنتائج النهائية/ النتائج من النفقات ويوفر البيانات، والتي يمكن استخدامها لتقييم تلك النتائج.

1- عناصر إصلاح الميزانية:

أشارت تجربة البلدان المتقدمة إلى أن إصلاح الميزانية يشمل العناصر المشتركة التالية⁹¹:

- التركيز على النتائج.

- التحول إلى تركيز أكثر متعدد السنوات [إطار الإنفاق المتوسط الأجل (MTEF)].

⁸⁹ Robinson M, A basic model of performance-based budgeting, technical notes and manuals, international monetary fund, 2009, p 3.

⁹⁰ Shah A, Shen C, A primer on performance budgeting. In: Shah A (ed) Budgeting and budgetary institutions. (Washington: World Bank), 2007, p 8.

⁹¹ OECD, Budget reform in OECD member countries: common trends. Meeting of budget Directors from the G-7 Countries, Berlin. 5 – 6 Sept,2002, p 12.

- تقنيات الميزنة من أعلى إلى أسفل.
- ضبط المدخلات المركزية.
- الافتراضات الاقتصادية الحكيمة.
- كميات مرحلة Carryovers.
- تكلفة رأس المال.

2- تجربة بعض الدول في مجال الإصلاح:

2-1- الإصلاح حسب الاستحقاق المتوسط:

تُعتبر أطر النفقات متوسطة الأجل هي الأساس لتحقيق الدمج. من المزايا المهمة لإطار الإنفاق المتوسط الأجل للبلدان الأقل نمواً أنها تساعد في ربط رأس المال والميزانيات الحالية. وبدون التنسيق الناتج عن هذه الصلة ، فإن فائدة المعلومات المتعلقة بالميزانية محدودة. وعلاوة على ذلك ، يقدم بياناً واضحاً جداً لآثار الإيرادات والنفقات للحفاظ على السياسات الحكومية ، ويعتبر بمثابة آلية للتحكم في إدخال السياسات الجديدة وتتبع تنفيذ الميزانية بعد عام واحد.

في الواقع ، يمكن أن يختلف محتوى إطار الإنفاق على المدى المتوسط بين البلدان الأقل تقدماً ، على سبيل المثال في الأردن ، وتركيز إصلاحات إطار الإنفاق على المدى المتوسط على المراحل (1-4)، والتي تشكل معاً المرحلة الاستراتيجية لتطوير الميزانية. وقد شددت إصلاحات إطار الإنفاق على المدى المتوسط في الأردن على منهج الميزنة الموجهة نحو تحقيق النتائج الذي يتضمن إدخال مؤشرات الأداء والمعلومات المرتجعة عن معلومات رصد الأداء في المرحلة المقبلة من إطار الإنفاق على المدى المتوسط ، بينما في لبنان ، لا يزال هناك نقص في إجمالي الإنفاق على المدى المتوسط ، يشير تطبيق إطار التمويل التكميلية إلى إطار عمل إجمالي يرسل في تعميم الميزانية. يتم الإبلاغ عن مستوى الإنفاق العام كقوة ثابتة للسنة الحالية وكمبدأ توجيهي عام للسنتين التاليتين⁹².

كما أن الأفق الزمني لتطبيق إطار الميزانية متعدد السنوات يختلف من بلد إلى آخر ، مع مراعاة الاحتياجات المحلية الخاصة. على سبيل المثال ، في السويد ، يمتلك إطار الإنفاق المتوسطي (MTEF) أفقاً زمنياً لمدة 3 سنوات. في هولندا ، لديها أفق زمني لمدة 4 سنوات. وبالمثل ، فإن إطار الإنفاق على المدى المتوسط له أفق زمني مختلف في معظم البلدان الأقل نمواً ، وعادة ما يتراوح من 3 إلى 5 سنوات. ومن الجدير بالذكر أنه على الرغم من أن الميزانية في العديد من البلدان الأقل نمواً قد تم إعدادها من الناحية الفنية ضمن منظور متوسط المدى،

⁹² World Bank, **Public financial management reform in the Middle East and North Africa: an overview of regional experience.** Part II- Individual country cases, report no 55061-MNA, 2010, p 23.

لم يتم تقديم أي تقديرات أمامية للمجاميع الاقتصادية الكلية أو العملية في وثائق الميزانية المقدمة إلى البرلمان.⁹³ علاوة على ذلك، فإن التوقعات العامة على المدى المتوسط لها تأثير غير كاف على عملية وضع الميزانية حيث أن التنبؤات النطاقية لا تستخدم لوضع سقف للنفقات في تعميم الميزانية. يمكن رؤية هذا الأمر أكثر في مصر والصفة الغربية وغزة وأفغانستان⁹⁴. ومع ذلك، فإن تجارب بعض البلدان الرائدة، مثل المملكة المتحدة وألمانيا وأستراليا، في تنفيذ الميزانية متوسطة الأمد MTEF في قطاعها العام تشير إلى أن MTEF يمكن أن تعمل بشكل أفضل في البلدان الأقل نمواً إذا أخذت في الاعتبار الدروس والاستنتاجات التالية:

- يجب توضيح أهداف السياسة المالية والأهداف الكمية القياسية والدفاع عنها على أعلى مستوى حكومي ؛
- تعتبر توقعات الإيرادات القوية أمراً بالغ الأهمية، ويجب أن يكون مستوى الإنفاق المستهدف مرتبطاً بقوة بآفاق الاقتصاد الكلي على المدى المتوسط ؛
- تقديرات الميزانية والتقديرات الآجلة بشكل أفضل بالقيمة الاسمية لضمان استجابة مديري البرامج لتغيرات الأسعار ؛
- يجب أن يستند إطار الإنفاق على المدى المتوسط إلى مقترحات سياسات واضحة ومحددة التكلفة بالكامل ؛
- ينبغي أن يقترن إطار الإنفاق المتوسط الأجل بتدابير معززة لمراجعة سياسات الإنفاق الفردي وآليات تقديمها المؤسسي.

2-2- الإصلاح حسب نهج من "أعلى إلى أسفل"

بالإضافة إلى تنفيذ الميزانية حسب الاستحقاق متوسط الأمد MTEF، يتم تنفيذ الميزانية على أساس الاستحقاق متوسط المدى من أعلى إلى أسفل من قبل بعض الدول الأقل تقدماً مثل **سريلانكا والأردن والمغرب**. وكما أشرنا من قبل، فإن نهج "من أسفل إلى أعلى" لديه العديد من أوجه القصور. وذلك، من خلال الانتقال من المحاسبة القائمة على النقد إلى المحاسبة القائمة على الاستحقاق. وبالمثل، فإن بعض البلدان الأقل نمواً (مثل **إندونيسيا وطاجيكستان وتونس وماليزيا والإمارات العربية المتحدة والكويت**) اتبعت بالفعل هذا الاتجاه باعتماد محاسبة استدلالية موحدة (حيث يتم تسجيل الأصول المادية في وقت شراء)، وغيرها (مثل **مصر والمملكة العربية السعودية وجمهورية الكونغو وغيرها**) في طريقها إلى التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق سواء على أساس مدمج أو على أساس الاستحقاق الكامل.

⁹³ Shah A, Shen C, **A primer on performance budgeting**. World Bank, Washington, DC, 2008, p 14.

⁹⁴ Beschel R, Ahern M, **Public financial management reform in the Middle East and North Africa: an overview of regional experience**. World Bank, Washington, DC, 2012, p 18.

المطلب الثاني: إصلاح نظام المحاسبة في القطاع العام

1- هدف الإصلاح في القطاع العام:

يهدف إصلاح المحاسبة في القطاع العام إلى الكشف عن معلومات مالية مفيدة لتقييم الوضع المالي للبلد ككل ، وكذلك على مستوى الإدارات وأداءها المالي بطريقة تسهل تعزيز قيمة فائدتها للبلد. لأغراض دعم المساءلة وصنع القرار.

2- تجربة بعض الدول في مجال إصلاح القطاع العام:

في حين يمكن وصف الإصلاح المحاسبي في البلدان المتقدمة بشكل واضح على أنه حساب استحقاق متدرج أو كامل الاستحقاق، فإن معظم البلدان الأقل نمواً قامت ببعض التغييرات المحاسبية التي تجعل من الصعب القول بأن بلداً يتبع أساساً محاسبياً معيناً. ومن ثم يمكن وصف حالة إصلاح القطاع العام للمحاسبة في أقل البلدان نمواً على النحو التالي⁹⁵: هناك مجموعة من القواعد المحاسبية التي تتراوح من الأساس النقدي للمحاسبة، في أحد الأطراف ، إلى أساس الاستحقاق الكامل ، في الطرف الآخر من الطيف.

من ناحية أخرى، فإن التدخل النموذجي لإصلاح تسيير المالية العامة في الجانب المحاسبي هو اعتماد معايير تقارير محاسبية ومالية ومقارنة دولياً. وهذا جعل المحاسبة الحكومية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS). كان هذا هو الوضع في الأردن ، على سبيل المثال. يبدو أن هذا البلد حقق أكبر تقدم في إصلاحات المحاسبة. وهي الآن بصدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كجزء من مشروع الإصلاح الذي يشمل تنفيذ نظام معلومات الإدارة المالية الحكومية⁹⁶. على عكس مصر والأردن، كان الوضع، إلى حد ما، أكثر وضوحاً في إندونيسيا. أنشأت الحكومة الإندونيسية معايير المحاسبة الحكومية التي أدت إلى إصدار بيانات مالية سنوية شاملة.

3- الإصلاح بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

كما تسمح معايير المحاسبة الحكومية هذه بالانتقال من نظام المحاسبة القائم على النقد إلى نظام محاسبة قائم على أساس الاستحقاق، يتم بموجبه إعداد الميزانية العمومية الحكومية على أساس الاستحقاق الموحد، حيث تستمر الميزانية وتقارير إعداد تقارير الميزانية على أساس نقدي. في حين ألزمت الحكومة الإندونيسية نفسها بالانتقال إلى أساس الاستحقاق للاعتراف المحاسبي بالإيرادات والنفقات بحلول عام 2008، فقد استغرق الانتقال إلى عملية المحاسبة على أساس الاستحقاق وقتاً أطول لتحقيق العديد من القيود على القدرات.

⁹⁵ Hassan Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries: An International Perspective**, op.cit, p 7.

⁹⁶ Beschel R, Ahern M, **Public financial management reform in the Middle East and North Africa: an overview of regional experience**, World Bank, Washington, DC, 2012, p 26.

بالإضافة إلى ذلك ، هناك تحديات كبيرة في ضمان موثوقية البيانات المالية من خلال التطبيق المتسق لمعايير وإجراءات المحاسبة المقررة⁹⁷ .

المطلب الثالث: إصلاح تدقيق الحسابات

1- نظام التدقيق التقليدي:

على عكس إصلاحات الميزانية والمحاسبة، يحظى إصلاح التدقيق الخارجي بانتباه أقل في برنامج إصلاح إدارة المالية العمومية في البلدان الأقل نمواً. إصلاح نظام التدقيق يعني التحول من "نظام التدقيق التقليدي" إلى "نظام تدقيق الأداء". يهدف نظام التدقيق التقليدي إلى السيطرة على النفقات العامة واستخدام الموارد العامة وفقاً لحدود المخصصات المعتمدة من قبل البرلمان. لذا فإن المهمة التقليدية لهذا النوع من التدقيق هي مراجعة قانونية وانتظام انفاق مخصصات أموال القطاع العام. في حين أن التدقيق التقليدي أكثر اهتماماً بالامتثال للقواعد والتعليمات ، إلا أنه غير قادر على المساعدة في تقييم الإدارة والأداء التشغيلي للهيئات الحكومية والنظر في مسائل الاقتصاد والكفاءة والفعالية الإدارية للعمليات التي تكون الإدارة مسؤولة عنها. في الوقت الحالي ، يتعين على الأجهزة الحكومية أن تواصل قياس الأداء بأكثر الطرق اقتصادية وفعالية وكفاءة. وهذا ينطوي على اشتراط أن تكون مراجعة أنشطة الأجهزة الحكومية متسقة مع برنامج إدارة المالية العمومية وأن لا تكون مقيدة بمنهجية المراجعة التقليدية⁹⁸ .

2- التحول من نظام التدقيق التقليدي إلى نظام تدقيق الأداء:

وبناءً على ما سبق ذكره ، فإن برنامج إصلاح إدارة المالية العمومية استلزم التحول إلى مراجعة الأداء لجعل مؤسسة التدقيق العليا SAI قادرة على تنفيذ وتحكم وظائف التدقيق من حيث الفعالية والفاعلية. يعتبر الجهاز أحد المكونات الرئيسية في علاقات المساءلة بين البرلمان والجهة التنفيذية للحكومة⁹⁹ .

أ- تعريف تدقيق الأداء:

منحت المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لتدقيق الحسابات (INTOSAI) تعريفاً دولياً مشتركاً لتدقيق الأداء¹⁰⁰ : "إن تدقيق الأداء هو فحص مستقل لفعالية وفاعلية المشاريع أو البرامج أو المنظمات الحكومية، مع

⁹⁷ Bastian I, **A strategy of an accrual implementation: a case of ministerial decree in Indonesia**, Paper presented at the 14th Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference, September 2 – 3, 2013-Birmingham University, Birmingham, 2013, p 8.

⁹⁸ Summa H, Waerness M (1999) **Performance audit and public management in five countries and public management reform: a comparative analysis**. Oxford University Press, Oxford, p 248.

⁹⁹ Kiraka R, Clark C, Martinis MD (2007) **Public sector auditing, accountability and independence: a study of Asian countries**. Asian Rev Account 10(2), 2007, p 46.

¹⁰⁰ INTOSAI (2004) Implementation guidelines for performance auditing. Stockholm, p 13, In the site Web http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf

إيلاء الاعتبار الواجب للاقتصاد ، والهدف من إجراء تحسينات¹⁰¹ INTOSAI و كما ينص¹⁰² Kahan على ذلك أن مختلف مفاهيم تدقيق الأداء تتفق على الأقل على مكانين أساسيين:

- أولاً، مديرو القطاع العام مسؤولون عن إدارة الموارد العامة وفقاً لممارسات الإدارة الأفضل المقبولة عمومًا مع إيلاء الاعتبار الواجب للاقتصاد والفعالية والفاعلية بدلاً من التركيز فقط على الحدود القانونية؛
- وثانياً، ينبغي أن يكون صانعو السياسات والمديرون في القطاع العام مسؤولين عن النتائج والنتائج المتوقعة من الأنشطة الحكومية. ومع ذلك، فإن معظم البلدان الأقل نمواً لم تحول بعد إلى مراجعة الأداء. عدد قليل جداً من البلدان الأقل نمواً لم يشرع بعد في اعتماد مراجعة الأداء، وهي سريلانكا وبنغلاديش والهند وباكستان.

ب- أهداف تدقيق الأداء:

- إن التحول إلى تدقيق الأداء أمر أساسي بالنظر إلى ما ينتج عنه من¹⁰³:
- تحقيق وفورات كبيرة في المال العام من خلال تحسين الإدارة.
- مساعدة البرلمان في دوره في مساءلة الحكومة، من خلال توفير معلومات قيمة عن الأداء التشغيلي للحكومة.
- تقييم الإدارة والأداء التشغيلي للهيئات الحكومية والنظر في مسائل الاقتصاد، والفعالية الإدارية للعمليات التي تكون الإدارة مسؤولة عنها.
- تزويد البرلمان والجمهور العام بتقييمات حرجة لمجموعة واسعة من نشاط القطاع العام في جميع المنظمات الحكومية وليس مصرحاً للتدقيق في البيانات المالية.
- إضافة قيمة إلى إدارة القطاع العام بنقد بناء وتوصيات للتحسين وليس فقط تقرير عن الأداء.
- بشكل عام ، يرى الباحثون أن هناك عددًا من العوامل التي استلزم هذا التحول النموذجي في العديد من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. على سبيل المثال، فإن الضغط المستمر من جانب أصحاب المصلحة في القطاع العام لتقليص النفقات بسبب بعض التقدم التكنولوجي والتغيرات الديموغرافية يعزز البحث الحقيقي عن

¹⁰¹ INTOSAI (2004) **Implementation guidelines for performance auditing**. Stockholm, p 11, In the site Web http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf

¹⁰² Khan Muhammad akram, **Introduction to performance auditing**, 3rd edn. Audit & Accounts Training Institute, Department of Auditor General of Pakistan, Lahore, viewed at 14/12/2019, in the site web https://www.academia.edu/10430974/An_Introduction_to_Performance_Auditing

¹⁰³ Ouda H , **Results-based systems are the path towards results-oriented government**. Int J Gov Financ Manag XV(1), 2015, p 47.

وجهة نظر تدقيق بديل يبحث بشكل عام في أداء إجراءات الإدارة فيما يتعلق بالمشاريع والأنشطة وبالمثل ، تم استبدال الموقف الاجتماعي المتغير والتحرير الاقتصادي وكذلك تغيير القيادة للسيطرة داخل الوكالات العامة بمفهوم إدارة جديد حيث مكاسب الكفاءة هي الاعتبار الرئيسي، علاوة على ذلك ، يُطلب من مسؤولي القطاع العام بالقوة إظهار درجة عالية من المساءلة في إدارة واستخدام الموارد العامة، هذه القضايا الهامة ولدت التسيير العمومي الجديد ككل وتدقيق الأداء على وجه الخصوص.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Abdulkadir Abubakr, Siti Zabedah Saidin, Aidi Ahmi, **Performance Audit and the New public Management (NPM) Reform : Addressing the Public Sector Inefficiency in Nigeria**, Conference: Social Sciences Postgraduate International Seminar (SSPIS) 2017, At: School of Social Sciences, USM, Pulau Pinang, Malaysia, p 534.

خلاصة:

وفي الأخير يمكن اعتبار أن الإصلاحات المحاسبية أكثر صعوبة من إصلاحات الميزانية، حيث أن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق يواجه العديد من التغييرات الفنية والإدارية والثقافية. وقد أدى التاريخ الطويل لاستخدام نظام المحاسبة الحكومي التقليدي (القائم على النقد) في القطاع العام إلى ظهور مشكلات محاسبية مختلفة مثل تحديد وتقييم الموجودات الثابتة ، ونقص سجل الأصول ، وتحديد الكيان المسؤول عن إعداد التقارير الحكومية ، وتحديد من حدودها ، وعدم وجود الأرصدة الافتتاحية.

إن إطلاق مشروع إصلاح تسيير المالية العمومية يحتاج إلى التزام حكومي واضح واتفاق على أهداف الإصلاحات. قد يساعد تضمين مكون هام لتكنولوجيا المعلومات في تسهيل الاتفاق على المشروع ، ولكن قد ينظر للمشروع، بدوره، على أنه تمرين تقني في المقام الأول بدلاً من واحد يسعى إلى تغيير الطريقة التي يتم بها اتخاذ قرارات السياسة بشأن الإيرادات والنفقات. في البلدان الأقل نمواً، من غير المحتمل أن ينجح تنفيذ المشروع إذا لم يتم تحديد أهداف المشروع بشكل مناسب.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة
الدولية في القطاع العام

تمهيد

تكتسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قبولاً متزايداً على الصعيد العالمي، كما يواجه مديرو القطاع العام تحديات جوهرية في وقتنا لتقليص المسافة بين الأنظمة المحاسبية سواء داخل الدول أو عبر الحدود. يتبع ذلك تحركاً نحو تحقيق التقارب بين الممارسات المحاسبية في القطاع العام وبالتالي اختيار مجموعة ملائمة من المعايير الدولية لإعداد التقارير ومعايير المحاسبة الدولية.

يعد التركيز على خلق مجموعة واحدة متعارف عليها من المعايير الدولية عالية المستوى أمراً نسبياً، وذلك مقارنة بمعايير القطاع الخاص، مع التوسع العالمي ومأسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعمل كثير من الحكومات على مستوى العالم بناءً على الأساس النقدي أو النقدي المعدل ولا تأخذ بعين الاعتبار الكثير من البنود الهامة، مثل الالتزامات. وتعتبر المحاسبة على أساس الاستحقاق مظلة رئيسية للمحاسبة القوية وإعداد التقارير بالنسبة لمؤسسات القطاع العام، وبالتالي ينبغي أن يؤدي اعتماد منشآت القطاع العام للمحاسبة على أساس الاستحقاق إلى رؤية أكثر شمولية ودقة للمركز المالي، مما يؤكد على شفافية ومساءلة الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى.¹⁰⁵

إن من سمات المحاسبة في القطاع العام خلال السنوات الأخيرة، وربما أهمها، هي ديناميكية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي هيئة مستقلة لوضع المعايير بعينها، وتعمل تحت رعاية، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ويمكن أن يكون دورها نهائياً في تنسيق المحاسبة العمومية. ويمكن للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن تكون مرجعاً للحكومات الوطنية، وبهذا المعنى يوافق بعض المؤلفين على أن المحاسبة العمومية يجب أن تقترب منها. تنص على أن معظم الإصلاحات الوطنية تتجه نحو إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في قطاع الأعمال والتقريب بين مختلف حسابات القطاع العام. يمكن أن تكون نظم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حافزاً على تنسيق المحاسبة في القطاع العام. وهذه المعايير هي الآن العامل الأكثر أهمية في مجال توحيد المحاسبة الدولية للكيانات العامة، حيث أن المتغيرات الأخرى التي اعتبرت تقليدياً لم تكن حقاً أداة مفيدة لجعل التقارير المالية للقطاع العام أكثر تجانساً. ويمكن لعمل المجلس أن يُسهّل على الحكومات الوطنية تحديث منظماتها وأنظمتها الإعلامية. وحتى عندما توجد معارضة للإصلاحات، فإن توافر مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة على نطاق واسع مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن يسهم في التغلب على هذه المعارضة.¹⁰⁶

¹⁰⁵ كارولين أجيستام، بونتوبيدان إيزابيل أندرنالك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وإيلي، بريطانيا العظمى، المملكة المتحدة، 2016، ترجمة من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 3.

¹⁰⁶ Bernardino Benito, Isabel Brusca and Vicente Montesinos, **The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs**, Review of Administrative Sciences, IIAS, SAGE Publications (Los Angeles, New Delhi and Singapore), Vol 73 (2), 2007, p 3.

وفي السنوات الأخيرة، شجعت إصلاحات القطاع العام على الصعيد القطري مع المنظمات الدولية حركة المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق الكامل من أجل تحسين المساءلة والموثوقية والشفافية في التقارير المالية الحكومية. وفي الوقت الراهن، اعتمدت معظم البلدان المتقدمة النمو جوانب أساسية من المحاسبة على أساس الاستحقاق كأساس لميزانيتها وإعداد تقاريرها، ولا يوجد دليل على أن هذا الاتجاه يتراجع. ومن شأن ذلك أن يشير، على المدى الطويل، إلى عملية التقارب في نظم المحاسبة العمومية التي لا تكون فيها المحاسبة على أساس الاستحقاق متصلة بإصلاحات إدارية مالية أخرى.

على ضوء ما تم تقديمه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل في الآتي:

المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المبحث الثاني: أبعاد وخلفيات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المبحث الأول: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تُغنى 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 المماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة لأداء منشآت القطاع العام قابلة للمقارنة، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام. كما تعتمد IPSAS على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الخاصة بالقطاع الخاص ومؤسسات الأعمال الحكومية، ولا يمكن القول أن دولة ما تتبنى IPSAS إلا إذا كان هناك التزام كامل باستخدام هذه المعايير.

ولمعالجة موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تبين لنا ضرورة تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب تتمثل في الآتي: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (كمطلب أول)، هدف ونطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (كمطلب ثاني)، الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام (كمطلب ثالث).

المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو 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 المناسب¹⁰⁷.

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأة 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 الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية¹⁰⁸.

تجسدت فكرة تسهيل عملية التوافق الدولي في مجال محاسبة القطاع العام بعد عقد على وجه التقريب من تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص (1983)، ومن ثم نشأة لجنة القطاع العام، بما كان يحدث آنذاك من تزايد المشكلات الناجمة عن حقيقة الحجم المحدود للبيانات المالية المتاحة حول منشآت القطاع العام

¹⁰⁷ توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 5، الرياض، 1987، ص، ص 175، 174.

¹⁰⁸ قمو أسية، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام IPSAS، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012، ص 147.

والمنظمات الحكومية. وأدى زيادة الوعي بحجم الأموال الكبير الذي يحتفظ به القطاع العام ويديره إلى مزيد من الحاجة إلى مساءلة مالية في القطاع العام.

وتماشيا مع ظهور مبادئ التسيير العمومي الحديث في أواخر الثمانينات، كانت النقطة الأولى في عمل لجنة القطاع العام في المعايير المحاسبية هو الأخذ بعين الاعتبار ما وصلت إليه محاسبة القطاع الخاص القائمة وما يمكن تطبيقه على القطاع العام.

تم نشر أول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في ماي 2000. وكانت مستندة بشكل رئيسي إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وشملت أسلوب الاستحقاق. وتبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبكرا IPSAS وأصدرت بياناتها المالية المتوافقة مع IPSAS في عام 2000، وتبعتها منظمة الناتو في 2008.

يسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير مؤسسات وأسواق واقتصاديات قوية ومستدامة. وهو يدعم كلا من شفافية ومساءلة ومقارنة التقارير المالية؛ ويساعد على تطوير مهنة المحاسبة؛ ويسهم في نشر أهمية وقيمة المحاسبين للبنية التحتية المالية في مختلف أرجاء العالم. يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه في عام 1977 ما مجموعه أكثر من 175 عضوا وزميلا في أكثر من 130 دولة ومنطقة، حيث يمثل ما يقارب 3 مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والصحة والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة.

لم يكن للاتحاد الدولي للمحاسبين أي سلطة في فرض الامتثال، وقال أن القوة الرئيسية للتنفيذ كانت "زيادة الضغط على الحكومات لأن تضع حساباتها وتقوم بقياس مدى تحسينها لتنافسية اقتصادياتها."¹⁰⁹

ولتنفيذ المهام السابقة الذكر، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB ودعمه بالموارد البشرية والتسهيلات الإدارية، الاتصالات والتمويل، وذلك جنبا إلى جنب مع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، هذا دون الإخلال باستقلالية المجلس.¹¹⁰

¹⁰⁹ كارولين أجيستام و بونتوبيدان إيزابيل أنرنك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سبق ذكره، ص، ص 18،19.

¹¹⁰ خالد جمال الجعرات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص 30.

المطلب الثاني: هدف ونطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفرع الأول: هدف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

كما يهدف هذا الأمر إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف، يدعم IPSASB تحقيق المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام وتحقيق المقارنة بين الأسس المحاسبية والاحصائية لإعداد التقارير المالية حيث يكون مناسباً، كما يشجع على قبول معاييرهم ومنشوراتهم الأخرى.¹¹¹

الفرع الثاني: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصياغة معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.

تنص IPSAS على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام. إن التقارير المالية ذات الغرض العام هي التقارير المالية المصممة لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

تنطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جميع كيانات القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية (GBEs). تتضمن GBEs كلا من الشركات التجارية، والمؤسسات المالية. لا تعتبر GBEs، في جوهرها، مختلفة عن الكيانات التي تقوم بأنشطة مماثلة في القطاع الخاص وهي تمثل للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS.¹¹²

صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام التي تحقق المتطلبات التالية¹¹³:

- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات¹¹⁴ لصالح العامة/ أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛

¹¹¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2018، الجزء الأول، ص 13.

¹¹² Jesse Hughes & Zoran Minovski, **Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector**, Article, The International Consortium on Governmental Financial Management, Public Fund Digest, Volume IV, No. 1, June 2004, p 33.

¹¹³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 14.
¹¹⁴ تتكون الخدمات من السلع، والاستشارات السياسية، بما في ذلك الخدمات المقدمة للمنشآت العامة الأخرى.

- تقوم بتمويل أنشطتها بشكل أساسي، مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب و/ أو التحويلات من المستويات الأخرى من الحكومة، والمساهمات الاجتماعية، والديون أو الرسوم؛ و
- ليس لديها هدف أساسي لتحقيق الأرباح.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

إن وجود أنظمة وعمليات محاسبية مصممة بشكل مناسب وتعمل بفعالية سوف يمكن الإدارة من جمع ومعالجة الأدلة لدعم إعداد التقارير المالية. وتعد جودة هذه الأنظمة والعمليات عامل رئيسي في ضمان جودة المعلومات المالية التي تدجها المنشأة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

يشير مصطلح التقارير المالية ذات الأغراض العامة لجميع التقارير التي تهدف لتلبية حاجة المستخدمين للمعلومات ممن لا يستطيعون طلب تحضير هذه التقارير لتلبية الاحتياجات الخاصة بهؤلاء المستخدمين. مما يعني أن دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خدمة المصلحة العامة وضمن سلطته الخاصة هة تبني تطوير وإصدار معايير محاسبية عالية الجودة فضلا عن الإصدارات الأخرى التي تستخدمها منشآت القطاع العام في جميع أرجاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة.¹¹⁵

تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. تتلخص أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار.

إن الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام هي الملائمة والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والتقديم في الوقت المناسب وقابلية المقارنة وقابلية التحقق:¹¹⁶

✓ **الملائمة:** تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما يكون لديها قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما.

✓ **التمثيل الصادق:** لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. ويتحقق التمثيل الصادق يكون وصف الظواهر مكتمل ومحاييد وخالي من الأخطاء الهامة قدر الإمكان.

¹¹⁵ كارولين أجيستام وأخرى، مرجع سبق ذكره، ص 21.

¹¹⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سبق ذكره، ص 48-53.

✓ **قابلية الفهم:** إن قابلية الفهم هي أحد خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بطريقة تستجيب لاحتياجات المستخدمين وأسس معرفتهم ولطبيعة العمليات المعروضة.

✓ **التقديم في الوقت المناسب:** إن التقديم في الوقت المناسب يعني وجود معلومات متوفرة للمستخدمين قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المساءلة وصنع القرارات. كما أن توفر المعلومات بشكل عاجل يمكن أن يسهم في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقييم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي ينبغي اتخاذها.

✓ **قابلية المقارنة:** قابلية المقارنة هي أحد خصائص المعلومات التي تساعد على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تعتبر قابلية المقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة العلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.

✓ **قابلية التحقق:** هي أحد خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. تستخدم إمكانية الدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المستقبلية المفصّل عنها في التقارير. رغم ذلك لا يمكن الوصول إلى إجماع عام من قبل مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين لاتفاق كامل على أحد الأمرين التاليين:

- أن المعلومات التي تمثل الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون خطأ مادي أو تحيز؛ أو

- أنه تم تطبيق طريقة مناسبة للاعتراف أو القياس أو التمثيل دون خطأ مادي أو تحيز.

كما أنه يفرض إعداد التقارير المالية تكاليف معينة. ويجب أن تبرر منافع إعداد التقارير المالية تلك التكاليف. إن تقييم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر التكاليف ذات العلاقة غالباً ما تكون مسألة حكم وتقدير، لأنه غالباً ما يكون من غير المحتمل تحديد كافة تكاليف وكافة منافع المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.¹¹⁷

المبحث الثاني: أبعاد وخلفيات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستلهم من معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص IAS/IFRS لن يؤدي ببساطة إلى تغيير في إجراءات إعداد التقارير الفنية، ولكن في التعريف الضروري للأهداف الموجهة بفعل خدمات الدولة وبالتقييم، وبالتالي التسيير، الموجه نحو النتائج وقياس الأداء، وهذا ما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة ولكن هذا لا يخلو من الانتقادات الموجهة لتحقيق التقارب بين محاسبة القطاع العام

¹¹⁷ الاتحاد الولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 54.

والقطاع الخاص، باعتبار أن خصائص القطاع الخاص تختلف عن خصائص القطاع العام، بالإضافة إلى أن معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS تم إعدادها من قبل أصحاب المهن الحرة في مجال المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين تغيب الجهات الفاعلة في القطاع العمومي، بالإضافة إلى أن نشأة المعايير كانت في بلدان أنجلو سكسونية أي تم إعداد معايير بما يوائم بيئتها الخاصة، ولكن هذا لا يمنع من تبني IPSAS أين سمح مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB بتبني المعايير مع إمكانية تعديلها بما يتواءم مع البيئة المحلية الخاصة مع تقديم مبررات تقنع المجلس.

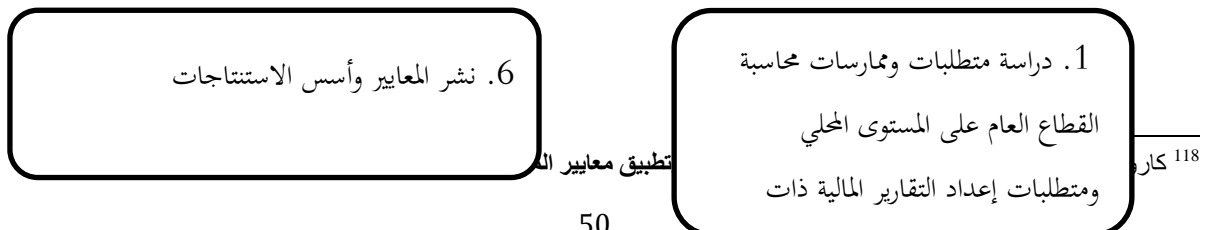
لما سبق تقديمه، سوف تتم معالجة هذا المبحث وفقاً لثلاثة مطالب هي كالتالي: مبررات اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية وتأثيراتها (كمطلب أول)، خلفية ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (كمطلب ثاني)، والانتقادات والمخاطر الناتجة عن اعتماد الدولة على محاسبة الشركات (كمطلب ثالث).

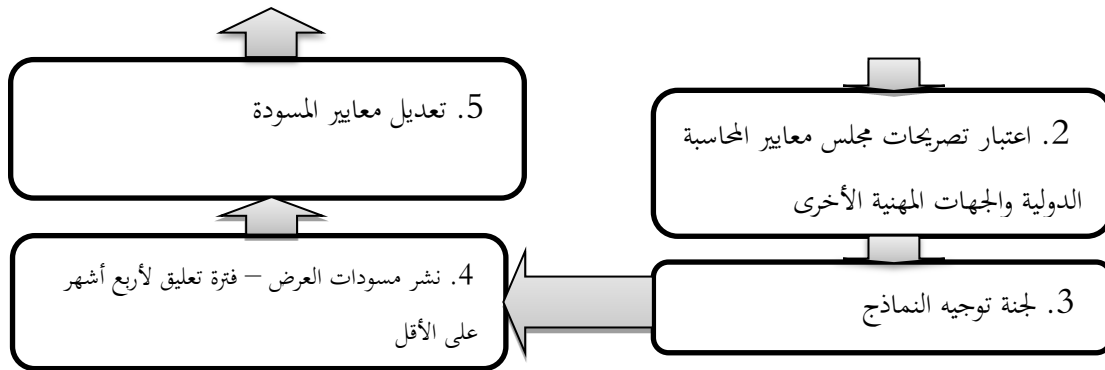
المطلب الأول: مبررات اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية وتأثيراتها:

تتمثل العوامل الرئيسية التي تبرر وضع معايير محاسبية للقطاع العام وإعداد التقارير المالية في¹¹⁸:

- ✓ الحاجة إلى تعزيز وتطوير جودة إعداد التقارير المالية في القطاع العام بناءً على التحسينات الأخيرة؛
- ✓ تحسين الاتساق وقابلية المقارنة على المستوى الدولي؛
- ✓ الأثر الهام لدين القطاع العام على أسواق رأس المال الذي عادة ما يتم إهماله؛
- ✓ حقيقة أن قليل من الدول لديها جهة لوضع معايير مسؤولة عن القطاع العام؛
- ✓ الحاجة لوجود جهة مستقلة عن الحكومات الوطنية لوضع المعايير؛
- ✓ وفرة اقتصاديات الحجم العالمية التي يمكن تحقيقها من خلال وجود جهة مستقلة لوضع المعايير؛
- ✓ تحسين جودة الإدارة المالية في القطاع العام؛
- ✓ والقواعد الإجرائية. وبناءً على البيانات والتحليلات التي جمعت، أثارت "مراجعة ليكيرمان" عدداً من الأساليب التي تبرر تأسيس كيان مستقل لوضع المعايير المحاسبية في القطاع العام يركز على تطوير وإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. (انظر الشكل رقم 2.1)

شكل رقم (2.1): القواعد الإجرائية لتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خطوة بخطوة





المصدر: كارولين أجيستام، بوتويدان إيزابيل أندرنك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وايلي، بريطانيا العظمى، المملكة المتحدة، 2016، ترجمة من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 22. يعتقد **IPSASB** أن تبني المعايير والإفصاح عن الامتثال لها يؤدي إلى تحسن ملحوظ في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. هذا وبدوره من المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي هذا الأمر بدوره إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمساءلة.

كما يحث **IPSASB** وبشدة على تبني **IPSAS** واتساقها مع المعايير الوطنية. كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبة لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتهم. وقد بادرت بعض الحكومات المستقلة وبعض من واضعي المعايير الوطنية بصياغة معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومنشآت القطاع العام الواقعة ضمن اختصاصاتهما. وقد يستفيد واضعي المعايير من **IPSAS** لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجل المساهمة في زيادة المقارنة. ومن المرجح أن تكون **IPSAS** مفيدة للهيئات التي لم تقم بعد بصياغة معايير محاسبة للحكومات ومنشآت القطاع العام.

لا يمتلك **IPSASB** السلطة لطلب الامتثال لـ **IPSAS**. يعتمد نجاح جهود المجلس على الاعتراف بعمله ودعمه من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها.¹¹⁹

سيؤدي اعتماد الحكومات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين جودة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة بين كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم. يعترف **IPSASB** بحق الحكومات وواضعي

¹¹⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 16، 17.

المعايير الوطنية في وضع معايير ومبادئ توجيهية محاسبية لإعداد التقارير المالية في ولاياتهم. يشجع **IPSASB** على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومواءمة المتطلبات الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.¹²⁰

تعمل **IPSAS** على تحقيق ما يلي¹²¹:

- **المساءلة**: يزيد شرط **IPSAS** لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية من مستوى المساءلة في الحكومة.
- **الشفافية**: عندما يتم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يصبح الإفصاح الكامل حتمية في محاسبة القطاع العام.
- **تحسين المصدقية / النزاهة**: لا تعتبر المحاسبة / التقارير الحكومية ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها القواعد.
- **بناء الثقة في وكالات المانحين والمقرضين**: إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من أهلية البلد للحصول على المنافع الاقتصادية من الوكالات المانحة (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية) ، والمؤسسات المالية للقطاع الخاص (السندات و
- **وكالات تصنيف السندات) والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) إلخ.**
- **تحسين تقديم الخدمات**: نتيجة لزيادة المساءلة والشفافية ، سيؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين القيمة مقابل المال (**VFM**).
- **التقارير الإجمالية**: سيضمن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقديم تقارير شاملة عن المعاملات المالية والوظائف الحكومية.
- **الرفع السياسي**: قد يُطلب من الحكومة تقديم معلومات محاسبية من قبل سلطة أعلى أو قانونية على سبيل المثال. الأمم المتحدة ، محكمة العدل الدولية ، إلخ.
- **أفضل الممارسات الدولية وقابلية المقارنة**: تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى التأكد من أن البيانات المالية المعدة على أساسها قابلة للمقارنة دولياً.
- **تساعد المعلومات المقارنة أصحاب المصلحة في تقييم مدى الاستفادة من مواردهم.**
- **تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص**: يتم تعزيز الجهود التعاونية بين القطاعين العام والخاص من خلال تشغيل مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية للإبلاغ المالي.
- **النفوذ الاقتصادي**: الدول ذات السيادة مستحثة مع احتمال منافع متكافئة، من الأرجح أن تتبنى الحكومات المعايير **IPSAS**.

¹²⁰ Techniciens Scheme of West Africa (ATSWA), **Public sector accounting for Accounting**, study Pack, p 36.

¹²¹ Accounting Technicians Sheme West Africa (ATSWA), Study text, **Public Sector Accounting**, Publication of Association of Accountabcy Bodies in West Africa (ABWA), Third Edition, 2009, pp 379, 380.

- يظل الاقتصاد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مواكبا لأحدث اتجاه في السوق وبذلك يصبح منافسا في السوق العالمية.
 - الإفصاحات الكبرى: تشجع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الكشف الكامل ، الذي يبرز ضوء الشفافية والنزاهة والمساءلة.
 - زيادة الرقابة على الوكالات العمومية: زيادة الإفصاح والشفافية والمقارنة يمكن للمؤسسات الحكومية الدولية المعنية بالمحاسبة أن تتخلل القطاع العام مما يؤدي إلى زيادة المساءلة.
 - زيادة الاستثمار عبر الحدود والاستثمار الأجنبي المباشر: إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيضع البلد على نفس القاعدة المحاسبية للعديد من البلدان الأخرى في العالم ، مما يزيد من الميل إلى توليد المزيد من الاستثمارات عبر الحدود والاستثمارات الأجنبية المباشرة من خلال زيادة الشفافية وانخفاض تكلفة رأس المال للمستثمرين المحتملين.
 - تصبح الخطط والتقارير الاستراتيجية أكثر أهمية لأن زيادة الشفافية توفر أساسا للدول الأعضاء لتقييم ما إذا كانت الموارد تستخدم بكفاءة وفعالية.
 - تعزيز تنفيذ قانون حرية المعلومات (FOI) لعام 2011: تتفق متطلبات المساءلة والشفافية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع أحكام قانون نيجيريا FOI 2011 وتؤديها التي تسعى إلى تعزيز الوصول إلى المعلومات الحكومية.
 - توفير معلومات أفضل نوعية لأصحاب المصلحة.
 - سيوفر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نهجا موحدا لإدارة جميع الأموال العادية ؛ محدد؛ تطوعي؛ وصناديق الثقة والخدمات ، وسوف تسمح لوضع معايير مع المؤسسات المماثلة والتنبؤ بالتدفق المستقبلي لجميع الموارد للمنظمة.
 - يدعم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الضوابط الداخلية الفعالة والإدارة القائمة على النتائج.
- بالإضافة إلى ذلك يمكن حصر تأثيرات وفوائد IPSAS فيما يلي:

• الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعني إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق الكامل، تتطلب المحاسبة على أساس الاستحقاق الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند، وتسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات المالية التي تتعلق بها.

ونتيجة لذلك ، تؤدي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالأصول والخصوم بوجه عام. وهذا يوفر إدارة معززة للموارد وتحسين عملية صنع القرار. معلومات أكثر شمولية حول الإيرادات والنفقات تدعم بشكل أفضل التخطيط الاستراتيجي والإدارة القائمة على النتائج.

• عرض البيانات المالية

يستلزم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إدخال تعديلات جوهرية على عرض وهيكل البيانات المالية. الأهم من ذلك، إعادة القوائم المالية المراجعة المطلوبة على أساس سنوي.

وعلى وجه الخصوص، لا تشير البيانات المالية الأولية إلى فئات التمويل المختلفة، بل تُظهر مركزاً موحداً واحداً للمنظمة. البيانات الجديدة مطلوبة، مثل التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، ويتم توفير الإفصاح عن البيانات المفصلة بما في ذلك معلومات القطاع والتوفيق بين البيانات المالية والميزانية.

• ممارسات العمل

بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، هناك حاجة إلى معلومات مالية جديدة وأكثر تفصيلاً. هذا يستلزم ليس فقط إدخال محاسبة مختلفة، ولكن أيضا ممارسات عمل مختلفة. ومن الجدير بالذكر أن المزيد من الموظفين لديهم دور أكبر في توليد المعلومات المالية التي تتغذى على البيانات المالية.

كما يعتمد نجاح تطبيق المعايير الدولية على التعاون والجهود التي يبذلها جميع الموظفين، لضمان تحقيق المنشآت لمعايير عالية في المحاسبة والإبلاغ المالي.¹²²

يجب أن يساعد الانتقال إلى محاسبة الذمة في توجيه الحكم للفعل العمومي نحو النتائج، وذلك من خلال مساءلة المديرين. كما أنه من المتوقع أن يتيح اعتماد نظام للمحاسبة على الذمة تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية ، وهي تسيير الأصول الدولة بشكل أفضل ، وتوضيح اقتصادي للقرارات العمومية، وأخيرا المساعدة في تقييم فعالية النفقات العمومية.¹²³

وبالتالي، ينبغي أن تساعد البيانات المالية العمومية على إبلاغ القرار العمومي من خلال توفير صورة حقيقية وصادقة للوضع والأداء المالي للكيان العمومي. لذلك يبدو أن التغيير في المعايير المحاسبية لن يؤدي ببساطة إلى تغيير في إجراءات إعداد التقارير الفنية، ولكن في التعريف الضروري للأهداف الموجهة بفعل خدمات الدولة وبالتقييم، وبالتالي التسيير، الموجه نحو النتائج.

¹²² UNESKO, **Policy Guidance Manual for International Public Sector Accounting Standards**, Published by the United Nations Educational, Scientific and Cultural organization, Paris, 2010, pp 9-10.

¹²³ Frédéric Marty, Sylvie Trosa et Arnaud Voisin, **les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales**, Revue Internationale des Sciences Administratives, 2006/2 Vol. 72, p 220. Sur le site <https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-administratives-2006-2-page-213.htm>

المطلب الثاني: خلفية ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الفرع الأول: خلفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

على الصعيد الدولي، اكتسبت حركة التسيير العمومي الجديدة أهمية كبيرة في إصلاح القطاع العام. يتمثل أحد المكونات الرئيسية لهذه الطريقة الجديدة لإدارة الشؤون العامة في إصلاح محاسبة القطاع العام وإعداد التقارير المالية. هذا النموذج الجديد للحكومة المالية لمؤسسات القطاع العام يستتبع غالبًا إصلاحات في ميزانياتها. يشكل أساس الاستحقاق للمحاسبة عنصر إصلاح رئيسي في هذا السياق. هناك الآن اتجاه عالمي لمواءمة محاسبة القطاع العام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يظل تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام يمثل أولوية هامة في العديد من الدول. وفقًا لتقرير حالة 2018 الخاص بمؤشر المساءلة المالية الدولية، فإن 25٪ فقط من 150 دولة مدرجة في المؤشر تقدم تقاريرها حاليًا على أساس الاستحقاق، وتستخدم 51٪ منها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS). على الرغم من ذلك، من المشجع أن يبلغ المؤشر بحلول عام 2023 أن 65٪ سيتم الإبلاغ على أساس الاستحقاق (وسيسفيد 73٪ منهم بشكل مباشر أو غير مباشر من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام).¹²⁴

وجد IPSASB أيضًا أن الممارسة المحاسبية للقطاع العام في أستراليا وكندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة تتوافق بالفعل إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. على سبيل المثال، تستخدم أستراليا والمملكة المتحدة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كأساس للمحاسبة العمومية. ويعد المشروع الذي أطلقته الأمم المتحدة ومؤسساتها أحد أكثر الحالات أهمية وجديرة بالملاحظة في جميع أنحاء العالم من الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

وعلى النقيض من المنظمات التي تتجاوز الحدود الوطنية، والتي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل مباشر، تتمتع الدول بسلطة مالية وتشريعية، وبالتالي تميل إلى استخدام هذه السلطة لمواءمة أحكام المحاسبة الوطنية الخاصة بها مع هذه المعايير بدلاً من اعتمادها مباشرة.

كما قررت المنظمات فوق القومية المدرجة أدناه إدخال IPSAS. هذه حقيقة أخرى تؤكد الأهمية المتزايدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الجدول (2.1): نظرة عامة على المنظمات فوق الوطنية التي قررت إدخال المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام أو قامت بذلك بالفعل

¹²⁴ Thomas Müller-Marqués Berger, Implementing Accrual Accounting in the Public Sector—Understanding Your Technology Is Vital!, IFAC, august, 12, 2019, in the site of <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/business-reporting/discussion/implementing-accrual-accounting-public-sector>

Commonwealth secretariat	أمانة الكومنولث	•
Council of Europe	مجلس أوروبا	•
European Commission	المفوضية الأوروبية	•
European Space Agency (ESA)	وكالة الفضاء الأوروبية	•
European Organisation for the Exploitation of	المنظمة الأوروبية لاستغلال سواتل الأرصاد الجوية	•
(Eumetsat) Meteorological Satellites		
OECD	منظمة التعاون والتنمية	•
NATO	حلف الشمال الأطلسي	•
	الأمم المتحدة (بما في ذلك جميع مؤسساتها ، مثل اليونسكو واليونسف وبرنامج الأغذية العالمي ، إلخ.	•

Source : Thomas Muller – Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary of International Public Sector Accounting Standars**, Ernst & Young, Second Edition, 2012, p 31.

إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية يضمن الحصول على معلومات مقارنة وموحدة عن الشؤون المالية والوضع الاقتصادي لكيانات القطاع العام داخل الحدود وخارجها. نظرًا لأن **IPSAS** مستمدة من **IAS/IFRS**، فمن المنطقي أن تبنى على أساس محاسبي راسخ في القطاع الخاص خلال السنوات الأخيرة. هذا الأساس المشترك يجعل التقارب في القطاعين العام والخاص يمثل مسائل قابلة للمقارنة، وفي الوقت نفسه يسمح بالتباعد حيث تكون القواعد التي تم تكييفها بشكل خاص مع القطاع العام مطلوبة.

نظرًا لأنها موجهة نحو احتياجات صنع القرار، فإن **IPSAS** توفر للسلطة التنفيذية والتشريعية أساسًا أفضل لقراراتها المتعلقة بتخصيص الموارد. على أساس الاستحقاق تأخذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الاعتبار مؤشرات الأداء التشغيلي مثل المخصصات أو الاستهلاك والإهلاك. وهذا يجعل **IPSAS** أساس مناسب للإدارة العامة الفعالة والكفؤة. على أساس الاستحقاق، يمكن أن تعزز **IPSAS** الإجراءات التي تسترشد بمبدأ العدالة بين الأجيال وتسهم في اتخاذ إجراءات إدارية مستدامة. كما يمكن للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن تساهم مساهمة كبيرة في تحديد المعايير الوطنية. ويمكن أن تكون عونًا للسلطات المسؤولة عن محاسبة القطاع العام (على سبيل المثال ، محدد المعايير الموحد بشكل خاص) أو الهيئة التشريعية عند تعديل أو مراجعة معايير أساس الاستحقاق.

تم تطوير إطار مفاهيم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مدار ثمان سنوات وصدر بالكامل في 31 أكتوبر 2014 بعنوان "إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام".¹²⁵

¹²⁵ Thomas Muller – Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary of International Public Sector Accounting Standars**, op.cit, pp 31-32.

ويوضح الإطار أنه قد تم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ل يتم تطبيقها في البلاد ودوائر الاختصاص المختلفة ذات الأنظمة السياسية المختلفة للحكومات والترتيبات المؤسسية والإدارية المتنوعة التي توصل الخدمات للمواطنين. وتعترف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذه الاختلافات الكبيرة في أشكال الحكومات، والتقاليد الاجتماعية والثقافية، وآليات توصيل الخدمة التي توجد في كثير من الدول التي يمكن أن تطبق **IPSAS**. وخلال وضع إطار المفاهيم سعى **IPSASB** إلى أخذ التنوع بعين الاعتبار والاستجابة له وتبنيه.¹²⁶

ينشأ حالياً اتجاه عالمي لمواءمة محاسبة القطاع العام مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. حيث كانت المؤسسات متعددة الأطراف ، مثل صندوق النقد الدولي (**IMF**) والبنك الدولي ، هي الجهة الرئيسية التي تقدم الدعم المالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير معاييره المالية القائمة على أساس الاستحقاق. كما شجعت هذه المؤسسات الحكومات وخاصة في البلدان النامية على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد شمل ذلك توصية البنك الدولي لنيبال في عام 1981 و **SIGMA**، الهيئة الاستشارية الجديدة ومرشحة دول الاتحاد الأوروبي، تقدم بنفس المقترحات لقبرص في عام 2006. ومع ذلك ، لم يكن هذا الدعم لمحاسبة الاستحقاق ثابتاً دائماً. على سبيل المثال ، في ورقة عمل لصندوق النقد الدولي، تم توضيح النقاط التالية:

- غالباً ما قبلت الاقتصاديات الناشئة بفراغ الصبر عملية إعادة التوجيه هذه [إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق] ، وتغاضت عن عدد من القضايا المهمة، بينما اتفقت على أن أنظمة المحاسبة على أساس الاستحقاق أكثر شمولاً وتوفر ثروة من المعلومات المالية، من المهم في نفس الوقت عدم المبالغة في القضية.
- إن تجربة بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تفيد أن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق ليس بالأمر السهل؛ يستغرق وقتاً ويتطلب دعماً سياسياً مستداماً. وليس من المستغرب أنه لا يمكن اعتبارها أولوية قصوى بالنسبة لمعظم البلدان. بالإضافة إلى ذلك ، شجع موظفو البنك الدولي وصندوق النقد الدولي مؤخراً وجهات نظر أكثر أهمية للتعبير عن استخدام محاسبة الاستحقاق. وقد انعكس هذا على مدونة الإدارة المالية العامة لصندوق النقد الدولي¹²⁷.

إن صعوبة إخضاع الحكومات لمتطلبات المحاسبة وفقاً لـ **IPSAS** يعود للأسباب التالية¹²⁸:

- الموروث القديم في تطبيق مفاهيم المحاسبة العمومية؛

¹²⁶ كارولين أجيسنام، بونتوبيدان إيزابيل أندرنك، مرجع سبق ذكره، ص 36 .
¹²⁷ Andy Wynne, **Accrual accounting for public sector - a fad that has had its day ?**, Article, janury 2008, uploaded by Andy Wynne on 29 June 2016, in the site https://www.researchgate.net/publication/288891746_Accrual_accounting_for_the_public_sector_-_a_fad_that_has_had_its_day?enrichId=rgreq-95baa916bdde90f50a0114e774db4e9e-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdIOzI4ODg5MTc0NjUzozNzgzMDQ1MjQ3NjcyMzhAMTQ2NzIwNjIzNTk4Nw%3D%3D&el=1_x_2&esc=publicationCoverPdf

¹²⁸ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص، ص 60، 61.

- صعوبة التعامل مع منشآت القطاع العام بذات أسلوب التعامل مع منشآت القطاع الخاص؛
- إن تطبيق هذه المعايير يحتاج إلى جهود كبيرة بشرية ومالية؛
- الحاجة إلى تأهيل وتدريب مكثف؛
- النظرة السيادية إلى الأنظمة المالية والمحاسبية الحكومية؛

يهدف **IPSASB** إلى وضع معايير محاسبية دولية عالية الجودة للقطاع العام بحيث تضمن عرضاً عادلاً للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيانات التابعة للقطاع العام. بالإضافة إلى ذلك، تهدف إلى تحقيق الشفافية في عرض الوضع المالي لكيانات القطاع العام. وأخيراً، فإنها تعمل على تعزيز مساءلة السلطة التنفيذية والتشريعية. إن الهدف من المحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو، من جهة، تزويد صانعي القرار العام بالمعلومات ذات الصلة، ومن جهة أخرى، لضمان المساءلة عن الأموال العامة والموارد الموكلة إلى الكيان.

الفرع الثاني: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يوجد بعض الحدود التي تقيد تطبيق **IPSAS** يمكن إدراجها فيما يلي¹²⁹:

- عدم إمكانية تطبيق **IPSAS** بالكامل على مستوى دول العالم: وذلك لاختلاف البيئة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أنها موجهة في الغالب لتنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة.
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير: يختلف المستوى التعليمي في الدول المتقدمة عن الدول المتخلفة، ضف إلى ذلك أن **IPSAS** يتم إصدارها باللغة الإنجليزية حيث تُبذل جهود كبيرة لترجمتها مع ما يمكن أن يكون من عدم الموائمة بين النصوص الأصلية والنصوص المترجمة.
- الضغوطات السياسية التي تمارسها **IPSASB** في وضع المعايير وتعديلها: يتضح ذلك من خلال تدخل وتعليق كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على المعايير، وهاتان المؤسساتان حتماً تمثلان وجهات نظر الدول المسيطرة عليهما.

- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق **IPSAS**.
- التطور المستمر لـ **IPSAS**: تتسم **IPSAS** بالتطور المستمر واستمرارية التغيير بسبب الظروف المحيطة وبسبب النقائص التي تظهر أثناء التطبيق.

¹²⁹ خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-46.

- المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير: حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة وليس من السهولة فهمها وتتطلب تأهيلا عالي المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب.
- اختلاف البيئات الاقتصادية وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية: هناك العديد من العوامل التي تساعد على تطبيق IPSAS كالديمقراطية وجدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال مجالس المحاسبة، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام.

المطلب الثالث: الانتقادات والمخاطر الناتجة عن اعتماد الدولة على محاسبة الشركات

تمثل القيود الرئيسية في محاسبة الشركات المطبقة على الوحدات العمومية في أن النموذج الاقتصادي غالباً ما يكون بعيداً عن نموذج الشركات. تتحمل الشركات نفقات لتوليد إيرادات، ومن السهل نسبياً تقييم أداؤها من خلال النتيجة، مما يزيد مع زيادة رقم الأعمال ويتناقص مع تقدم التكاليف بشكل أسرع من المنتجات. ومع ذلك، تشارك معظم الوحدات العمومية في العملية بشكل معاكس، حيث تم إنشاؤها لاستهلاك أو توزيع الموارد لتلبية الطلب العمومي على الخدمات. في ظل هذه الظروف، يزيد أداؤها نظراً لأن النتيجة تصبح صفرية أو حتى سلبية. بنفس الطريقة، يُجيب امتلاك التجهيزات على المنطق المعاكس. بالنسبة للشركات، فإن الأصل الجديد يهدف إلى توليد فائض من الإيرادات أو تخفيض في تكاليف الإنتاج. بالنسبة للوحدات العمومية، يهدف الاستثمار، على العكس من ذلك، إلى زيادة إمكاناتهم في تقديم الخدمة. وبالتالي، بدلاً من توليد تدفقات نقدية مستقبلية، يؤدي الاستثمار غالباً إلى توليد تدفقات تكلفة مستقبلية، وبالتالي النفقات المستقبلية التي يجب تمويلها.¹³⁰

ولعل هذا التشارك في العملية بشكل عكسي يعود بالأساس إلى خصائص الأنشطة الحكومية التي تختلف عن أنشطة القطاع الخاص، وبالتالي اختلاف المعاملات المالية والاقتصادية للقطاع العام مقارنة بمعاملات القطاع الخاص. ومن أهم خصائص الأنشطة الحكومية نذكر مايلي¹³¹:

- **عدم وجود حافز الربح:** لا يمكن استخدام الربح كأداة للتقييم والرقابة، وبالتالي فإن تقييم نجاح وكفاءة الوحدة يعتمد على كفاءتها في الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة، من أجل توفير السلع وتحقيق الخدمات، وذلك يجعل عملية تقييم أداء هذه الوحدات صعبة مع عدم وجود مؤشر كمي يمكن قياسه كالربح؛

¹³⁰ Bernard ADANs & Patrick PERRAUD, **Quel Avenir Pour le Comptable public ? Propositions pour une Réécriture des Règles de la Comptabilité Publique**, L'Académie, Sciences Techniques Comptables Financiers, Cahier n° 32, Novembre 2016, P 32.

¹³¹ يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2010، ص 5.

- **عدم وجود سوق تنافسية:** تقدم السلع والخدمات دون وجود سوق تنافسي مفتوح، يتم فيه قياس رضا المستهلك، وتحديد ما إذا كانت السلع والخدمات يتم بمقابل أو مجاناً، ويعتمد حجم المقابل المطلوب على تكاليف السلعة، وليس على قوى العرض والطلب، وبالتالي فإن المستهلك ليس له أي مجال للاختيار بين المتنافسين، وإنما الاختيار يكون في الخدمات المقدمة من طرف الدولة؛

- **عدم وجود شخصية معنوية مستقلة:** لا تتمتع الوحدات الإدارية الحكومية بشخصية معنوية مستقلة، لأنها مملوكة بالكامل لهيئاتها السياسية، وليست عبارة عن حقوق ملكية في صورة أسهم مملوكة لأفراد بحيث يمكن بيعها والمتاجرة فيها؛

- **الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية:** إن غياب حافز الربح بالنسبة للوحدات الإدارية الحكومية، يحتم ضرورة وجود رقابة مشددة عوضاً عن الرقابة الذاتية، وذلك عن طريق تطبيق الدستور واللوائح والمراسيم التنفيذية، التي عادة ما تركز على فرض الضرائب والرسوم، والموارد السيادية الأخرى، وعلى كيفية تحصيلها.

الفرع الأول: انتقاد محاسبة القطاع الخاص المطبقة على الدولة: اختلاف الأهداف في القطاعين

العمومي - الخاص

أثار تطبيق محاسبة القطاع الخاص على القطاع العام نقاشاً حقيقياً في أستراليا، حيث فشلت المحاولة الأولى لإصلاح المحاسبة في عام 1984. وكانت الحجج الرئيسية ضد تحول المحاسبة هي في خصوصية طريقة "تخصيص موارد الدولة"، والتي تنتج عن النظام السياسي، وفي استحالة التأكد من تقدير قيمة بعض المنافع العمومية، مثل التراث الثقافي، يتم تخصيص الموارد العمومية بواسطة النظام السياسي، وليس عن طريق العقلانية الاقتصادية، ويعكس النظام المحاسبي استخدام المعلومات التي يوفرها: إذا كانت أهداف القطاعين العمومي والخاص متباينة، فيجب إذن الرد على القضايا المختلفة. هدف المؤسسات في القطاع الخاص هو تحقيق الربح، يتحقق من خلال بيع السلع والخدمات للمستهلكين. في اختيارات المؤسسة، من حيث الربحية النسبية؛ تخصص مواردها للمشاريع الأكثر ربحية. إن الغرض من محاسبة القطاع الخاص هو السماح بحساب التكاليف النسبية لخيارات الاستثمار الخاص. إنه ينطوي على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج وكشف ودائع مكاسب الإنتاجية.

لكن الدولة تسعى، من جانبها، إلى عدة أهداف، متناقضة في بعض الأحيان، تتجاوز العقلانية الاقتصادية. على وجه الخصوص، فإنه يُعَوِّض عن إخفاقات السوق، على سبيل المثال عن طريق تمويل البحوث الأساسية أو البرامج التكنولوجية الرئيسية. يُصَحِّح أوجه عدم المساواة الإقليمية والاجتماعية، لا سيما عن طريق إدخال التزامات الخدمة العمومية. كما أنها تخفف من آثار آليات السوق المعينة، التي يؤدي تشغيلها الحر إلى زعزعة الاستقرار في التوازن الاقتصادي والاجتماعي.¹³²

¹³² Frédéric Marty, et autres, op.cit, p 225.

تأتي موارد الدولة من الضرائب والدين العام، الذي يتم تحديد مستواه بتصويت المجالس، بناءً على اقتراح الحكومة. يستمد تخصيص الموارد العامة من العقلانية السياسية، حيث يعكس الممثلون المنتخبون التفضيلات الاجتماعية لدفعي الضرائب. نظرًا لأن مستوى الموارد التي يتم جمعها ووجهة الإنفاق يحددها النظام الديمقراطي، فإن الحسابات العمومية تهدف أساسًا إلى التحقق من كفاية الاعتمادات التي تم التصويت عليها واستخدامها. ولعل الانتقادات الموجهة لمحاسبة القطاع الخاص المطبقة على الدولة تعود إلى الاختلاف في الاعتبارات التالية:

1- سلع الدولة ليست كلها قابلة للتقييم:

تمتلك الشركات في القطاع الخاص سلعا، يتم الحصول على الغالبية العظمى منها من خلال آليات السوق. وتملك الدولة، من ناحية أخرى، أصولا تُعتبر قيمتها بعيدة عن آليات السوق، إما لأنها أصول عمومية محددة (مواد حرب) أو لأن المجتمع يعطيهم قيمة غير اقتصادية (تاريخية وثقافية). تكمن الحجة المؤيدة لعدم تقييمها في طبيعتها للسلع العمومية التي يكون استخدامها القانوني مخصصًا للدولة. هذا هو الحال بالنسبة لمعدات الدفاع. ويتم إنتاجها وتداولها في إطار سوق منظم ويخضع ذلك لتراخيص الدولة لمبيعات التصدير. وينطبق الشيء نفسه على الممتلكات الطبيعية أو الثقافية. الحديقة الطبيعية أو النصب العمومي هي ملكية عمومية خالصة، والتمتع بها ينتمي إلى المجتمع.

2- قيمة استخدامها تتعد عن الطرق التقليدية للتقييم:

لا يمكن أن يكون هناك سوق لها وبالتالي إمكانية التقييم بأي قيمة تبادلية. وينطبق الشيء نفسه على الأصول التي لم يتم الحصول عليها في السوق والتي لا توجد لها تكلفة تاريخية. وبالتالي، فإن هذه الأصول تشكل مشاكل جديدة في التقييم المحاسبي.¹³³

3- تقارب الأهداف: تشترك الإدارة والقطاع الخاص في نفس القيود من الندرة:

ومع ذلك، على الرغم من خصوصيات بعض السلع العمومية، فإن عدم وجود سوق ليس حجة كافية لإزالة أي صلة مع محاسبة الذمة للدولة. في الواقع، وبغض النظر عن آلية التخصيص الحالية العقلانية الاقتصادية أو السياسية، فإن الموارد العمومية، مثل القطاع الخاص، محدودة. تعتمد جودة وشفافية القرار العمومي على المعلومات الاقتصادية والمالية المتاحة. ويتضح هذه الحاجة من خلال تقييم السلع العمومية اللازمة، والتي تشجع على صيانتها والحفاظ على قيمتها. القطاع العام العمومي والخاص بحاجة إلى تحسين تخصيص الموارد الشحيحة.

¹³³ Frédéric Marty, et autres, op.cit, p 226.

4- ضرورة تقييم السلع العمومية : "ما ليس له سعر فهو غير موجود". إن صعوبة تقييم السلع المملوكة للدولة تمنعهم من تحديد قيمتها بالرجوع إلى السوق، ولكنها لا تمنع تحديد قيمتها بطرق أخرى.

إن الأمر لا يتعلق بتحديد سعر عادل، بل يتعلق بالحصول على مرجع حسابي لمراعاة تقدير أو انخفاض قيمة الموجودات المحتفظ بها. في الواقع، يمكننا أن نعتبر أن "ما ليس له سعر غير موجود" ، وهذا يعني أن السلعة التي لا قيمة لها لا وجود اقتصادي لها. كما أن التقييم يجعل من الممكن قياس عواقب سوء الصيانة أو عدم استبدال التجهيزات أو المعدات العمومية.

للقيام بذلك ، لا يمكن الانتقال إلى محاسبة الذمة عن طريق إصلاح فني بسيط. إنه جزء من التطور الأوسع للتسيير العمومي، والذي يوفر مرجع للتكلفة اللازمة لقياس الأداء. في حين أن التغيير في الإطار المحاسبي ينطوي على تكاليف وآجال انتقالية لا يمكن تجنبها، آثاره طويلة الأجل.¹³⁴

الفرع الثاني: مخاطر تبني الحكومات محاسبة الشركات

1- من حيث شفافية الحسابات:

لا تزال المحاسبة النقدية أداة قوية يسهل الوصول إليها للإبلاغ في الوقت الحقيقي عن تنفيذ السلطات البرلمانية. يسمح للبرلمان بالحصول على المعلومات في الوقت الفعلي (دون تأخير لمدة ثلاثة أشهر تقريبًا ملازم لمحاسبة الذمة) وترك مساحة صغيرة لتقدير المحاسب العمومي (عبر التكاليف المحسوبة). يمكن أن يؤدي إلغاء هذا النوع الأول من المحاسبة إلى إضعاف سيطرة البرلمان، على عكس الأهداف المنشودة في سياق الإصلاح. يتم التعبير عن المخاوف أيضًا بشأن إمكانيات توسيع معايير المحاسبة المحددة أو التلاعب الاستراتيجي بالمعلومات استنادًا إلى محاسبة الذمة.¹³⁵

2- معالجة الالتزامات خارج الميزانية:

إذا اعتمدت السلطات العمومية معايير المحاسبة في القطاع الخاص ، يجب عليهم الامتثال للمطالب المتزايدة للشفافية بشأن الالتزامات خارج الميزانية. في الواقع ، فإن أي إجراءات لإظهار "المحاسبة الإبداعية" أو إخفاء الالتزامات التي تم التعهد بها يمكن أن يعوقها إلى حد كبير من خلال التطور في القواعد المحاسبية التي تلت الفضائح المالية في السنوات الأخيرة. عند القيام بذلك ، سيتم تخفيض درجة الحرية للالتزامات خارج الميزانية بشكل كبير بالنسبة للسلطات العمومية.

3- صعوبات التقييم لبعض الأصول:

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ Frédéric Marty, **De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés**, Bessy C., Delpeuch T. et Péllisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes, LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux, vol. 24, novembre 2011, p 8.

يعد تقييم بعض الأصول التي لا يوجد لها سوق أحد الصعوبات التي قد تواجهها في اعتماد المحاسبة المستندة إلى الأصول. بدرجات متفاوتة لجميع الأصول والمخزونات الثابتة، والتي يمكن تقييمها باستخدام ثلاث طرق. هذه هي التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة وأخيراً التقييم بالقيمة السوقية.

- في المملكة المتحدة ، يتم إعادة تقييم الأصول سنويًا بالأسعار الحالية على أساس مؤشرات الأسعار ، والتي يتم إعادة تقييمها كل خمس سنوات. يبدو أن المنطق الجوهرية لهذه الطريقة يميل أكثر فأكثر إلى الاقتراب من التقييم بسعر السوق. مع وجود تأثير معتدل يرتبط بالتنقيحات غير الآنية، فإنه يواجه نفس مزالق طريقة القيمة العادلة. إلى جانب هذه الصعوبات "التقنية"، فإن الانتقال إلى محاسبة الذمة لا يخلو من التكاليف التي ستواجهها الحكومات المركزية خلال فترة انتقالية طويلة.¹³⁶

بالإضافة إلى ذلك فإن العيوب الرئيسية هي التكاليف المرتفعة للغاية وزيادة تعقيد البيانات المالية المنتجة. التكاليف مرتبطة ب: تحديد الأصول الموجودة وتقييمها ؛ تطوير السياسات المحاسبية ؛ إنشاء أنظمة محاسبة ، بما في ذلك شراء البرمجيات واختبارها التجريبي ؛ تطوير المهارات اللازمة وتوفير التدريب على المعلومات المالية للمعدين والمستخدمين. عيوب أخرى: (أ) تم تصميمه لقياس الربح، وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام ؛ (ب) صيانة الأصول العمومية أكثر أهمية من تقديم معلومات عن قيمتها؛ (ج) يأخذ السيطرة على الميزانية بعيداً عن الموظفين الماليين، لأنهم يقررون متى يتم الدفع نقدًا، لكن المديرين والموردين غير الماليين يقررون متى يتم إصدار الفواتير؛ و (د) نظرًا لتعقيدها ، يتطلب حكمًا احترافيًا أكبر من جانب كل من معدّي ومدققي الحسابات الحكومية. نسيبًا، المحاسبة المستندة إلى النقد أبسط وأكثر موضوعية.¹³⁷

يمكن أن تؤدي الطريقة التي يمكن بها تطبيق المعايير المحاسبية إلى عدد من المخاطر المحتملة التي يمكن أن تقوض بشكل خطير صحة التقارير المالية التي يتم إنتاجها.

المخاطر المرتبطة الأخرى: (أ) قد يتسبب الضغط السياسي في اتخاذ قرارات بشأن المعاملة المحاسبية للمعاملات من أجل إزالة أو تقليل النقد السياسي؛ وتزداد هذه المشكلة نظرًا لعدم وضوح الخط الفاصل بين معاملات القطاع العمومي والقطاع الخاص؛ (ب) يترك النهج القائم على المبادئ الكثير من السلطة التقديرية غير المقيدة للحكومات والتي قد لا يستطيع المراجع الخارجي منع حدوثها والتي توفر العملية البرلمانية تدقيقًا غير كافٍ لها ؛ (ج) قد تكون البيانات المالية أقل فهمًا بسهولة من تلك التي يتم إعدادها وفقًا للأساس النقدي ، لذلك من المهم أن يكون لدى المستخدم أساس متين في مبادئ "الأصول" و "الالتزامات" و "الإيرادات" و "النفقات".¹³⁸

¹³⁶ Frédéric Marty, et autres, op.cit, p 230.

¹³⁷ Bunea-Bontaş, Cristina Aurora and Petre, Mihaela Cosmina, **Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector**, Munich Personal RePEc Archive May 2009, pp 4-5, a paper online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/18134/>

¹³⁸ Ibid.

إن تجربة بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي أن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق ليس بالأمر السهل. هناك شكوك متزايدة حول ما إذا كان التغيير في المحاسبة على أساس الاستحقاق من جانب الحكومات يستحق التكاليف والمخاطر الإضافية التي تنطوي عليها.

كما تحذر **IFAC** الدول التي تقرر الانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق لتحليل الصلاحية والفوائد المتوقعة من هذا الإصلاح ، بناءً على الشروط والأولويات والخصائص المحلية.

- استنتج **Wynne** أن فوائد المحاسبة على أساس الاستحقاق يجب أن تكون محل تساؤل ، وذلك بشكل أساسي من حيث مقارنة "فوائد التكلفة"، ولأن المحاسبة تتغير مع تغير العالم، فإن الإصلاح سيستمر والخطوة التالية هي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.¹³⁹

المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تعتبر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تمثيل مهيكّل للمركز المالي والأداء المالي، وتهدف القوائم المالية ذات الاستخدام العام إلى التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي، التدفقات النقدية، والتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لاتخاذ القرارات وتقييمها والمتعلقة بتخصيص الموارد، وإمكانية مساءلة المنشأة عن الموارد، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المنشأة تم استخدامها، تم اختيار ستة معايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ معيار غرض البيانات المالية، معيار التدفقات النقدية، معيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، معيار الممتلكات، المنشآت والمعدات، ومعيار الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)، نظرا لاستحالة تناول كل المعايير (42)¹⁴⁰، وكذا أن الفصلين اللاحقين يتطلبان ذلك.

وبغرض التعمق أكثر في موضوع هذا المبحث تم تنظيمه وفقا لثلاثة مطالب كالاتي: التعرف على عناصر القوائم المالية وأهدافها (كمطلب أول)، عرض القوائم المالية (كمطلب ثاني)، والإبلاغ عن أداء الخدمة في القطاع العام حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (كمطلب ثالث).

المطلب الأول: التعرف على عناصر القوائم المالية وأهدافها

¹³⁹ Wynne Andy, Is the move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting ? 2004, <http://www.accaglobal.com/pubs/publicinterest>

¹⁴⁰ IPSAS 42, Social benefits, viewed at 16/02/2020 in the site <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-42-social-benefits-1>

يمكن تعريف عناصر القوائم المالية بأنها الفئات الرئيسية في القوائم المالية التي يتم فيها تجميع آثار العمليات والأحداث المالية الأخرى حسب الخصائص الاقتصادية العامة. وتقسم هذه العناصر إلى سبعة عناصر وهي¹⁴¹:

1. الأصول: هي موارد حالية يتم السيطرة عليها من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويفترض بالموارد أنه يؤدي خدمات تتفق مع أهداف المنشأة أو له القدرة على توليد منافع اقتصادية للمنشأة. وأما السيطرة على الأصل فتأتي من خلال مجموعة من المؤشرات كالحقوق القانونية وتقييد استخدام الغير للأصل.
2. المطلوبات (الخصوم): هي التزامات حالية على المنشأة ناتجة عن حدث سابق تؤدي تسويتها إلى تدفقات خارجة للموارد، وقد تكون المطلوبات قانونية أو غير قانونية.
3. صافي المركز المالي: وهي الفرق بين الأصول والمطلوبات (الخصوم)، وقد تكون قيمة متبقية موجبة أو قيمة متبقية سالبة.
4. الإيرادات: الزيادة في صافي المركز المالي للمنشأة، ولا تشمل الزيادة التي تكون بسبب مساهمات الملاك.
5. المصروفات (النفقات): النقص في صافي المركز المالي للمنشأة، ولا تشمل النقص الذي يكون بسبب التوزيعات إلى الملاك.
6. الفائض أو العجز: الفرق بين الإيرادات والنفقات والمعروضة في قائمة الأداء المالي.
7. مساهمة الملاك والتوزيعات إلى الملاك: مساهمة الملاك هي تدفقات الموارد الداخلة للمنشأة والتي تمت المساهمة بها من قبل أطراف خارجية حسب قدرتهم كملاك والتي تؤدي إلى إيجاد أي زيادة في الحقوق في صافي المركز المالي أما التوزيعات إلى الملاك فهي تدفقات الموارد الخارجة من المنشأة والتي تم توزيعها لأطراف خارجية حسب قدرتهم كملاك والتي تؤدي إلى إعادة أو تخفيض الحقوق في صافي المركز المالي.

– بيان أهداف القوائم المالية ومسؤولية إعدادها:

تعتبر القوائم المالية تمثيل مهيكّل للمركز المالي والأداء المالي، وتهدف القوائم المالية ذات الاستخدام العام إلى التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي (نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، والتغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية) لاتخاذ القرارات وتقييمها والمتعلقة بتخصيص الموارد، وإمكانية مساءلة المنشأة عن الموارد، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المنشأة تتعلق بما يلي¹⁴²:

- مصادر الأموال وتخصيصها واستخدامات الأموال.
- كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها ومقابلة احتياجاتها النقدية.
- تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها ومقابلة التزاماتها ومطلوباتها.

¹⁴¹ خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، مرجع سبق ذكره، ص-ص 98-100.

¹⁴² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 121.

- الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيه.
- تقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بتكاليف الخدمات، فعاليتها، وإنجازاتها.
- التنبؤ بمستوى الموارد اللازمة للأنشطة المستمرة والمخاطر المتلازمة وعوامل عدم التأكد.
- فيما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفق الميزانية المقررة، ووفق المتطلبات التعاقدية بما في ذلك الحدود المالية التي تم وضعها من قبل السلطات التشريعية.
- الأصول والمطلوبات وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات والنفقات والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية، والتدفقات النقدية.

وتختلف مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية بناء على التشريعات، حيث تحدد التشريعات المحلية هذه المسؤولية، وقد تحدد مستويات مختلفة من المسؤولية كمسؤولية إعداد القوائم المالية ومسؤولية الموافقة عليها وعرضها، أما إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الحكومة فتقع على عاتق وزير المالية أو المحاسب العمومي.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية

يوجد 41 معيار من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سيتم عرض معيار رقم 1، 2، 3، 17، 23 و 24، نظرا لاعتماد الجزائر على هذه المعايير في صياغة المشروع الأولي للمحاسبة العمومية الجديدة.

الفرع الأول: معيار عرض البيانات المالية IPSAS 1

يستمد معيار IPSAS 1 نصوصه من المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 وكلاهما يتعلقان بعرض القوائم المالية، ولكنه أعيد تحريره وصياغته ليتلائم مع المحاسبة في القطاع العام.¹⁴³ ويؤدي تبني معيار عرض البيانات المالية إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام.

1- الهدف من عرض البيانات المالية وفق IPSAS 1

الهدف من هذا المعيار هو تحديد الطريقة التي ينبغي بها تقديم البيانات المالية للأغراض العامة لضمان قابلية المقارنة مع البيانات المالية للكيان في الفترات السابقة ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى. لتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض البيانات المالية، والتوجيه لهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق. يتم التعامل مع الاعتراف بقياسات محددة وغيرها من الأحداث وقياسها والإفصاح عنها في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأخرى.¹⁴⁴

¹⁴³ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 117.

¹⁴⁴ International Federation of Accountants, **IPSAS 1—Presentation of Financial Statements**, New York, Published by IFAC, 2018, p 162.

حسب الفقرة 15 فإن البيانات المالية هي تمثيل منظم للوضع المالي والأداء المالي للمنشأة. تتمثل أهداف البيانات المالية للأغراض العامة في توفير معلومات حول الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لأي كيان مفيد لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد. على وجه التحديد ، ينبغي أن تكون أهداف التقارير المالية للأغراض العامة في القطاع العام هي تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات ، وإثبات مساءلة الكيان عن الموارد الموكلة إليه¹⁴⁵.

يمكن أن يكون للبيانات المالية للأغراض العامة أيضاً دور تنبؤي أو متوقع ، حيث توفر معلومات مفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد اللازمة للعمليات المستمرة ، والموارد التي يمكن أن تتولد عن العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بها. قد توفر التقارير المالية أيضاً للمستخدمين معلومات¹⁴⁶ :

(أ) بيان ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للميزانية المعتمدة قانوناً ؛ و

(ب) الإشارة إلى ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما في ذلك الحدود المالية التي وضعتها السلطات التشريعية المختصة. ولتحقيق هذه الأهداف، يجب أن توفر البيانات المالية معلومات حول المنشأة¹⁴⁷ :

أ. الأصول؛

ب. الالتزامات؛

ج. صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

د. الإيراد؛

هـ. النفقات؛

و. التغيرات الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

ز. التدفقات النقدية.

ورد في الفقرة 18 على أنه يتم الإبلاغ عن معلومات تكميلية ، بما في ذلك البيانات غير المالية ، جنباً إلى جنب مع البيانات المالية من أجل تقديم صورة أكثر شمولاً لأنشطة الكيان خلال الفترة.

حسب الفقرة 23؛ تزود البيانات المالية المستخدمين بمعلومات عن موارد والالتزامات الكيان في تاريخ الإبلاغ وتدفق الموارد بين تواريخ الإبلاغ. هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين الذين يقومون بإجراء تقييمات لقدرة الكيان على الاستمرار في توفير السلع والخدمات على مستوى معين ، ومستوى الموارد التي قد تحتاج إلى تقديمها إلى الكيان في المستقبل حتى يتمكن من الاستمرار في الوفاء بخدمته. التزامات التسليم.

¹⁴⁵ International Federation of Accountants, op.cit, p 165.

¹⁴⁶ International Federation of Accountants, op.cit,165-166.

¹⁴⁷ Ibid.

تُشجّع الكيانات على تقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الكيان ، وإدارته للأصول ، وكذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وتقييمها. قد تتضمن هذه المعلومات الإضافية تفاصيل حول مخرجات ونتائج الكيان في شكل (أ) مؤشرات الأداء ، (ب) بيانات أداء الخدمة ، (ج) مراجعات البرنامج ، (د) تقارير أخرى من الإدارة حول إنجازات الكيان على مدار الفترة المشمولة بالتقرير .

تُشجّع الكيانات أيضاً على الكشف عن المعلومات المتعلقة بالامتثال للوائح التشريعية أو التنظيمية أو اللوائح الخارجية المفروضة.¹⁴⁸

كما أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالإضافة إلى الإفصاح عن الامتثال لها سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي إلى زيادة الشفافية والمساءلة.

تطور مفهوم الرقابة المالية إلى مفهوم المساءلة المالية للعديد من الأسباب منها:¹⁴⁹

- أ. أن المساءلة تعني تقديم تبرير أو تقديم حساب، عن تصرف معين؛
- ب. تم استخدام مفهوم المساءلة لفترة طويلة في إطار الحديث عن المحاسبة المالية والتجارية. والنظر إلى لفظ المساءلة ومشتقاته يبرز هذه الخاصية بوضوح؛
- ت. إن شيوع قيمة المساءلة يرتبط ببقاء ثقة المواطنين في أي نظام ديمقراطي كما أن رسوخ قيمة المساءلة في المجتمع تعني أن البيروقراطية تعمل من أجل الصالح العام في هذا المجتمع؛
- ث. إن مفهوم المساءلة مرتبط أشد الارتباط بمفهوم الشفافية ومن ثم فإن وجود المساءلة لا بد وأن ينمي ثقافة الشفافية داخل المجتمع وداخل الإدارة العامة، وهو ما يهيئ البيئة الصالحة للمساءلة الفعالة؛
- ج. إن مفهوم المساءلة أوسع من مفهوم الرقابة ذلك أن مفهوم المساءلة يحتوي مفهوم الرقابة ضمناً، فمفهوم المساءلة يتضمن التأكد من اتساق القرارات واللوائح والالتزام من أن العمل يسير وفق الخطط المحددة لكنه يتجاوز ذلك لآفاق أكثر تشمل التغيير وتعزيز مشاركة الأفراد في الحفاظ على مشروعية وشرعية تخصيص موارد المجتمع، وبذلك تحافظ المساءلة على ديناميكية المجتمع بأسره، وليس فقط الجهاز الإداري. كما أن المساءلة تبدأ حين تنتهي الرقابة إذ تقوم المساءلة على نتائج العملية الرقابية.

تنص الفقرة 32 على أنه عندما يخرج كيان من أحد متطلبات المعيار، فإنه يجب عليه الكشف عن¹⁵⁰ :

- خلصت الإدارة إلى أن البيانات المالية تعرض إلى حد ما المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققاتها

النقدية ؛

¹⁴⁸ International Federation of Accountants, op.cit, pp 167-168.

¹⁴⁹ علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، مصر، 2008، ص 160.

¹⁵⁰ International Federation of Accountants, op.cit, p 169.

- أنها امتثلت للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المطبقة، باستثناء أنها ابتعدت عن شرط معين لتحقيق عرض عادل؛
- عنوان المعيار الذي غادر منه الكيان، طبيعة المغادرة، بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها المعيار، والسبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة للغاية في الظروف التي تتعارض فيها مع هدف البيانات المالية المنصوص عليها في هذا المعيار ، والمعاملة المعتمدة؛ و
- بالنسبة لكل فترة معروضة، الأثر المالي للمغادرة على كل بند في البيانات المالية كان من الممكن الإبلاغ عنه في الامتثال للمتطلبات.

2- نطاق تطبيق معيار عرض البيانات المالية:

- تشمل البيانات المالية للأغراض العامة تلك التي يتم تقديمها بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى، مثل التقرير السنوي. لا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية الموجزة.¹⁵¹
- 3- مكونات معيار عرض البيانات المالية: حسب الفقرة 21 تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية ما يلي¹⁵²:

- (أ) بيان المركز المالي ؛
 - (ب) بيان الأداء المالي ؛
 - (ج) بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ؛
 - (د) بيان التدفق النقدي ؛
 - (هـ) عندما يتيح الكيان للجمهور ميزانيته المعتمدة ، ومقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود ميزانية في البيانات المالية ؛
 - (و) الملاحظات ، التي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الملاحظات التوضيحية؛ و
 - (ز) المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة.
- كما يتطلب هذا المعيار إفصاحات خاصة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ، ويتطلب الإفصاح عن البنود الأخرى إما على وجه تلك البيانات أو في الملاحظات . سيتم عرض المعلومات التي يتم تقديمها في كل مكون من مكونات عرض البيانات المالية الخمس :

¹⁵¹ International Federation of Accountants, op.cit., p 162.

¹⁵² International Federation of Accountants, op.cit,p 168.

أ. المعلومات الواجب تقديمها على وجه بيان المركز المالي (الميزانية العمومية أو بيان الأصول والالتزامات):

حسب الفقرة 88؛ كحد أدنى، يجب أن يتضمن وجه بيان المركز المالي بنودًا تعرض المبالغ التالية¹⁵³:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- العقارات الاستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الأصول المالية؛
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية؛
- المخزون.
- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف (الضرائب والتحويلات)؛
- الذمم المدينة من معاملات الصرف؛
- النقد وما يعادله؛
- الضرائب والحوالات مستحقة الدفع؛
- الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف؛
- المخصصات؛
- الالتزامات المالية (باستثناء المبالغ الموضحة تحت (ي) و (ك))؛
- حصة غير مسيطر عليها معروضة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية؛ و
- صافي الأصول / حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.
- يبين الجدول الآتي بيان المركز المالي في منشآت القطاع العام.

جدول رقم (2.2): بيان المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20x2 (آلاف وحدات العملة)

20x1	20x2	
x	x	الأصول

¹⁵³ International Federation of Accountants, op.cit, p 180.

X	X	الأصول المتداولة
X	X	الأصول غير المتداولة
X	X	إجمالي الأصول
X	X	الالتزامات
X	X	الالتزامات غير المتداولة
X	X	إجمالي الالتزامات
X	X	صافي الأصول
X	X	صافي الأصول/ حقوق الملكية
X	X	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، 2018، ص 211. للمزيد من التفاصيل انظر المرجع.

ب. المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان الأداء المالي (بيان الإيرادات والنفقات أو بيان حساب التشغيل أو بيان الأرباح والخسائر):

حسب الفقرة 102؛ كحد أدنى يجب أن يشتمل على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة¹⁵⁴:

- الإيراد؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة صافي الفائض أو العجز للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية؛
- ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف به عند التصرف في الأصول أو تسوية الالتزامات التي تعزى إلى العمليات المتوقفة؛ و
- الفائض أو العجز.

يتعين على الكيان أن يقدم، في مواجهة بيان الأداء المالي أو في الملاحظات، تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات والنفقات باستخدام تصنيف يستند إلى طبيعة النفقات أو وظيفتها داخل الكيان، مصنفاً بطريقة تتناسب مع عمليات الكيان. وتصنف النفقات الفرعية لتسليط الضوء على التكاليف واسترداد التكاليف لبرامج أو أنشطة معينة أو قطاعات أخرى ذات صلة من الكيان المبلغ.¹⁵⁵

حسب الفقرة 112 فإن الشكل الأول من التحليل هو طبيعة طريقة الحساب. يتم تجميع النفقات في بيان الأداء المالي وفقاً لطبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك وشراء المواد وتكاليف النقل وفوائد الموظفين

¹⁵⁴ International Federation of Accountants, op.cit, p 184.

¹⁵⁵ International Federation of Accountants, op.cit, p 186.

وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة تخصيصها بين الوظائف المختلفة داخل الكيان. قد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق لأنه لا يلزم تخصيص نفقات على التصنيفات الوظيفية. مثال على التصنيف باستخدام طريقة الحساب هو على النحو التالي:

جدول رقم (2.3): تجميع النفقات في بيان الأداء المالي وفقاً لطبيعتها

الإيراد	X
تكاليف منافع الموظفين	X
مصاريف الإستهلاك والإطفاء	X
مصاريف أخرى	X
إجمالي المصاريف	(x)
الفائض (العجز)	(x)

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، 2018، ص 186.

- يتمثل الشكل الثاني للتحليل في وظيفة طريقة النفقات وتصنيف النفقات وفقاً للبرنامج أو الغرض الذي تم إعداده من أجله. يمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر صلة بالمستخدمين عن تصنيف النفقات حسب طبيعتها، ولكن تخصيص التكاليف للوظائف قد يتطلب تخصيصات تعسفية ويتطلب إصدار حكم كبير. مثال على تصنيف باستخدام وظيفة طريقة حساب هو على النحو التالي:

جدول رقم (2.4): تجميع النفقات في بيان الأداء المالي وفقاً وظيفتها

الإيراد الإجمالي	X
المصاريف	
مصاريف الصحة	(X)
مصاريف التعليم	(X)
مصاريف أخرى	(X)
الفائض (العجز)	X

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 186.

ج. بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية:

حسب الفقرة 118 تقدم المنشأة بياناً بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية التي تظهر على وجه

البيان¹⁵⁶:

¹⁵⁶ International Federation of Accountants, op.cit, p 187.

- الفائض أو العجز للفترة ؛
- كل بند من بنود الإيرادات والنفقات للفترة ، كما هو مطلوب في المعايير الأخرى ، يتم الاعتراف به مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية ، ومجموع هذه البنود؛
- إجمالي الإيرادات والنفقات للفترة؛ و
- لكل عنصر من عناصر صافي الأصول / حقوق الملكية المفصّل عنها بشكل منفصل ، آثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعترف بها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 3.

جدول رقم (2.5): بيان التغييرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر

20x1

إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	حصة غير مسطر عليها	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					
		الإجمالي	الفائض/ (العجز) المتراكم	إحتياطي التحويل	احتياطيات أخرى	رأس المال المساهم به	
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 20x0
(x)	(x)	(x)	(x)				التغيرات في السياسة المحاسبية
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد المعاد بيانه
							التغيرات في صافي/ حقوق الملكية لعام 20x1
x	x	x			x		الربح من إعادة تقييم الممتلكات
(x)	(x)	(x)			(x)		الخسارة من إعادة تقييم الاستثمارات
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية
x	x	x		(x)	x		صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية
x	x	x	x				فائض الفترة
x	x	x	x	(x)	x		إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 20x1 مرحل إلى لاحق

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 215.

د. بيان التدفق النقدي:

حسب الفقرة 126؛ توفر معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساسًا لتقييم (أ) قدرة المنشأة على توليد النقد وما يعادله، و (ب) احتياجات المنشأة للاستفادة من هذه التدفقات النقدية. يحدد المعيار 2 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات الصلة.¹⁵⁷

هـ. الملاحظات: يجب على الملاحظات¹⁵⁸:

- تقديم معلومات عن أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛
- الكشف عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لم يتم تقديمها على وجه بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي؛
- تقديم معلومات إضافية لم يتم تقديمها على وجه بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي ، ولكن ذلك يرتبط بفهم أي منها.

الفرع الثاني: معيار قائمة التدفقات النقدية IPSAS 2¹⁵⁹

1- الهدف من المعيار:

يحدد بيان التدفق النقدي: (أ) مصادر التدفقات النقدية الداخلة ، (ب) البنود التي تم إنفاق النقد عليها خلال فترة التقرير ، و (ج) الرصيد النقدي كما في تاريخ التقرير. تعتبر المعلومات حول التدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين التحقق من كيفية قيام كيان من القطاع العام بجمع الأموال التي يحتاجها لتمويل أنشطته ، والطريقة التي تم بها استخدام هذه الأموال. عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وتقييمها ، مثل استدامة أنشطة الكيان، يحتاج المستخدمون إلى فهم لتوقيت التدفقات النقدية واليقين بها. الهدف من هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات حول التغييرات التاريخية في النقد وما يعادله لأي منشأة عن طريق بيان التدفق النقدي الذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

2- فوائد معلومات التدفق النقدي

المعلومات حول التدفقات النقدية لأحد الكيانات مفيدة في مساعدة المستخدمين على التنبؤ (أ) بالمتطلبات النقدية المستقبلية للكيان ، (ب) قدرته على توليد التدفقات النقدية في المستقبل ، (ج) قدرته على تمويل التغييرات في نطاق وطبيعة أنشطتها. يوفر بيان التدفقات النقدية أيضًا وسيلة يمكن بها للمنشأة أن تتحمل مسؤوليتها عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة المشمولة بالتقرير.

¹⁵⁷ International Federation of Accountants, op.cit., p 189.

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ IFAC, IPSAS 2, 2018, p 226.

عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالاقتران مع البيانات المالية الأخرى ، يوفر المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية للمنشأة ، وهيكلها المالي (بما في ذلك السيولة والملاءة المالية) ، وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. كما أنه يعزز قابلية الإبلاغ عن الأداء التشغيلي من قبل كيانات مختلفة ، لأنه يزيل آثار استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات وغيرها من الأحداث.

غالبًا ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمقدار التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وتأكدتها. كما أنه مفيد في التحقق من دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية.

3- عرض بيان التدفق النقدي:

تعرض المنشأة تدفقاتها النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بطريقة أكثر ملاءمة لأنشطتها. يوفر التصنيف حسب النشاط المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم تأثير تلك الأنشطة على المركز المالي للمنشأة ، ومقدار النقد وما يعادله. يمكن أيضًا استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

1.3. أنشطة التشغيل:

يمثل صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية مؤشرا رئيسيا على مدى تمويل عمليات المنشأة:

(أ) عن طريق الضرائب (بشكل مباشر وغير مباشر) ؛ أو

(ب) من مستلمي السلع والخدمات التي يقدمها الكيان.

يساعد مبلغ صافي التدفقات النقدية أيضًا في إظهار قدرة المنشأة على الحفاظ على قدرتها التشغيلية ، وسداد التزاماتها ، ودفع توزيعات أرباح أو توزيع مائثل مالكيها ، وإجراء استثمارات جديدة ، دون اللجوء إلى مصادر التمويل الخارجية. توفر التدفقات النقدية التشغيلية المجموعة للحكومة بأكملها مؤشراً على مدى قيام الحكومة بتمويل أنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم. تعتبر المعلومات حول المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية السابقة مفيدة ، بالاقتران مع المعلومات الأخرى ، في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

تستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في المقام الأول من الأنشطة الرئيسية لتوليد النقد للمنشأة. أمثلة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هي:

(أ) المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات ؛

(ب) الإيصالات النقدية من رسوم السلع والخدمات التي يقدمها الكيان ؛

(ج) الإيصالات النقدية من المنح أو التحويلات والمخصصات الأخرى أو سلطة الميزانية الأخرى التي تصدرها الحكومة المركزية أو كيانات القطاع العام الأخرى ؛

(د) الإيصالات النقدية من الإتاوات والرسوم والعمولات والإيرادات الأخرى ؛

(هـ) المدفوعات النقدية لكيانات القطاع العام الأخرى لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض) ؛

(و) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات ؛

(ز) المدفوعات النقدية للموظفين نيابة عنهم ؛

(ح) الإيصالات النقدية والمدفوعات النقدية لكيان التأمين فيما يتعلق بالأقساط والمطالبات والمعاشات السنوية وغيرها من فوائد السياسة ؛

(ط) المدفوعات النقدية لضرائب الممتلكات المحلية أو ضرائب الدخل (عند الاقتضاء) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية ؛

(ي) الإيصالات النقدية والمدفوعات من العقود المحتفظ بها لأغراض التداول أو التداول ؛

(ك) الإيصالات النقدية أو المدفوعات من العمليات المتوقفة ؛ و

(ل) الإيصالات النقدية أو المدفوعات المتعلقة بتسويات الدعاوى القضائية.

تصنف التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المتداولة أو غير المتداولة على أنها أنشطة تشغيلية. وبالمثل ، عادة ما تصنف السلف النقدية والقروض التي تقدمها المؤسسات المالية العامة على أنها أنشطة تشغيلية ، لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي لتوليد النقد لهذا الكيان.

في بعض الولايات القضائية، ستقوم الحكومات أو كيانات القطاع العام الأخرى بتخصيص أو تفويض الأموال للكيانات لتمويل عمليات أي كيان ، ولا يوجد تمييز واضح للتخلص من هذه الأموال بين الأنشطة الحالية ، والأعمال الرأسمالية ، ورأس المال المساهم. عندما يتعذر على المنشأة تحديد الاعتمادات أو أذونات الميزانية بشكل منفصل في الأنشطة الحالية والأشغال الرأسمالية ورأس المال المساهم ، يجب أن يُصنّف تفويض الاعتماد أو الميزانية كتدفقات نقدية من العمليات ، وينبغي الكشف عن هذه الحقيقة في الملاحظات على البيانات المالية .

2.3. أنشطة استثمارية:

من المهم الإفصاح عن التدفقات النقدية المنفصلة عن أنشطة الاستثمار لأن التدفقات النقدية تمثل المدى الذي تحقق فيه التدفقات النقدية الخارجة للموارد التي تهدف إلى المساهمة في تقديم الخدمات في المستقبل للكيان. فقط التدفقات النقدية الخارجة التي ينتج عنها أصل معترف به في بيان المركز المالي مؤهلة لتصنيف كأنشطة استثمارية. أمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن أنشطة الاستثمار هي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة وغيرها من الأصول طويلة الأجل. تشمل هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المرسملة والممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم بناؤها ذاتيًا ؛

(ب) الإيصالات النقدية من مبيعات الممتلكات والمنشآت والمعدات والموجودات غير الملموسة وغيرها من الأصول طويلة الأجل ؛

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو دين لكيانات ومصالح أخرى في مشاريع مشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تعتبر مكافئات نقدية أو تلك المحتفظ بها لأغراض التداول) ؛

(د) الإيصالات النقدية من مبيعات الأسهم أو أدوات الدين الخاصة بالكيانات الأخرى والمصالح في المشروعات المشتركة (بخلاف الإيصالات لتلك الأدوات التي تُعتبر مكافئات نقدية وتلك المحتجزة لأغراض التداول) ؛

(هـ) السلف النقدية والقروض المقدمة إلى أطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض التي تقدمها مؤسسة مالية عامة) ؛

(و) المقبوضات النقدية من سداد السلف والقروض المقدمة إلى أطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من مؤسسة مالية عامة) ؛

(ز) المدفوعات النقدية للعقود الآجلة وعقود الخيارات وعقود المقايضة، إلا عندما تكون العقود محتفظ بها لأغراض التداول، أو تصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويل ؛ و

(ح) الإيصالات النقدية من العقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المقايضة، إلا إذا كانت العقود محتفظ بها لأغراض التداول، أو تصنف الإيصالات على أنها أنشطة تمويل.

عندما يتم احتساب العقد باعتباره تحوطاً لمركز قابل للتحديد، يتم تصنيف التدفقات النقدية للعقد بنفس طريقة التدفقات النقدية للمركز المحوط.

3.3. أنشطة التمويل:

من المهم الإفصاح عن التدفقات النقدية المنفصلة عن أنشطة التمويل ، لأنه مفيد في التنبؤ بالمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال إلى المنشأة. أمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن أنشطة التمويل هي:

(أ) العائدات النقدية من إصدار السندات والقروض والسندات والرهون العقارية وغيرها من القروض قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ؛

(ب) المدفوعات النقدية للمبالغ المقرضة ؛ و

(ج) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزامات المستحقة المتعلقة بعقد إيجار تمويلي.

– أمثلة توضيحية ترافق هذه الأمثلة ، ولكنها ليست جزءاً من المعيار 2 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

جدول رقم (2.6): بيان التدفق النقدي (لمؤسسة غير المؤسسة المالية) بيان التدفق النقدي الطريقة

المباشرة (الفقرة 27 (أ)) كيان القطاع العام – بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر

20X2 (بالآلاف الوحدات النقدية)

20x1	20x2	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
x	X	المقبوضات
X	X	الضرائب
x	X	مبيعات السلع والخدمات
X	x	المنح
x	X	الفائدة المقبوضة
X	x	مقبوضات أخرى
(X)	(X)	المدفوعات
(x)	(x)	تكاليف الموظفين
(x)	(x)	معاش التقاعد
(x)	(x)	الموردون
(x)	(x)	الفائدة المودعة
(x)	(x)	دفعات أخرى
x	x	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(x)	(x)	شراء المصانع والمعدات
x	x	عائدات بيع المصانع والمعدات
x	x	عائدات بيع الاستثمارات
(x)	(x)	شراء أوراق مالية بعملة أجنبية

(x)	(x)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
x	x	عائدات الاقتراضات
(x)	(x)	تسديد الاقتراضات
(x)	(x)	توزيع/ أرباح الأسهم للحكومة
x	x	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
x	x	صافي الزيادة/ الانخفاض في النقد والنقد المعادل
x	x	النقد والنقد المعادل في بداية المدة
x	x	النقد والنقد المعادل في نهاية المدة

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 241.

4- ملاحظات على بيان التدفق النقدي

(أ) **النقد وما يعادله:** يتكون النقد وما يعادله من النقد في الصندوق، والأرصدة لدى البنوك، والاستثمارات في أدوات سوق المال. يتكون النقد وما يعادله المدرج في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي التالي:

جدول رقم (2.7): النقد والنقد المعادل في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي

20x1	20x2	
x	X	نقد في الصندوق وأرصدة في البنوك
x	X	استثمارات قصيرة الأجل
x	X	

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 242.

لم تسحب المنشأة تسهيلات اقتراض ل X ، والتي يجب استخدام X منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والآلات والمعدات

خلال هذه الفترة ، امتلكت المنشأة الاقتصادية على الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفة إجمالية مقدارها X ، تم امتلاك X منها عن طريق المنح الرأس مالية من قبل الحكومة الوطنية. وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار X لشراء الممتلكات والمنشآت والمعدات.

جدول رقم (2.8): (ج) مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى الفائض/ (العجز)

20x1	20x2	الفائض/العجز
------	------	--------------

		الحركات غير النقدية
X	x	الاستهلاك
X	x	الإطفاء
X	x	الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها
X	x	الزيادة في الذمم الدائنة
X	x	الزيادة في الاقتراضات
X	x	الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين
(x)	(x)	(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات
(x)	(x)	(الأرباح)/ الخسائر من بيع الاستثمارات
(x)	(x)	الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة
(x)	(x)	الزيادة في الاستثمارات بسبب إعادة التقييم
(x)	(x)	الزيادة في الذمم المدينة
X	x	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 242.

جدول رقم (2.9): بيان التدفق النقدي للطريقة غير المباشرة (الفقرة 27 (ب))

– بيان التدفق النقدي في كيان القطاع العام الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X2

20x1	20x2	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		الفائض/العجز
X	X	الحركات غير النقدية
X	x	الاستهلاك
X	x	الإطفاء
X	x	الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها
X	x	الزيادة في الذمم الدائنة
x	x	الزيادة في الاقتراضات
x	x	الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين
(x)	(x)	(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات
(x)	(x)	(الأرباح)/ الخسائر من بيع الاستثمارات
(x)	(x)	الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة
(x)	(x)	الزيادة في الاستثمارات بسبب إعادة التقييم
(x)	(x)	الزيادة في الذمم المدينة
X	x	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 242.

(أ) النقد والنقد المعادل

يتكون النقد وما يعادله في الصندوق، والأرصدة لدى البنوك، والاستثمارات في أدوات سوق المال. يتكون النقد وما يعادله المدرج في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي التالي:

جدول رقم (2.10): النقد والنقد المعادل المدرج في بيان التدفق النقدي من بيان المركز المالي

20x1	20x2	
X	X	نقد في الصندوق وأرصدة لدى البنك
X	X	استثمارات قصيرة الأجل
X	X	

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 243.

لم تسحب المنشأة تسهيلات اقترض ل X ، والتي يجب استخدام X منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والآلات والمعدات

خلال هذه الفترة ، حصلت المنشأة الاقتصادية على الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفة إجمالية قدرها X ، تم شراء X منها عن طريق المنح الرأس مالية بواسطة الحكومة الوطنية. وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار X لشراء الممتلكات والمنشآت والمعدات.

الفرع الثالث: معيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء IPSAS

160₃

1- الهدف من المعيار:

الهدف من هذا المعيار هو تحديد معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها ، إلى جانب (أ) المعالجة المحاسبية والكشف عن التغيرات في السياسات المحاسبية ، (ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية ، و (ج) تصحيحات أخطاء. يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة ، وقابلية المقارنة بين هذه البيانات والبيانات المالية الأخرى.¹⁶¹

2- اتساق السياسات المحاسبية:

على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية باستمرار للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المماثلة ، ما لم تتطلب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو تسمح بتصنيف البنود. إذا تطلبت المعايير المحاسبية

¹⁶⁰ خالد جمال الجعرات، 2018، ص ص 240،239 .

¹⁶¹ IFAC, IPSAS 3, 2018, P 250.

الدولية للقطاع العام أو سمحت بهذا التصنيف ، يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة وتطبيقها بشكل متسق على كل فئة.¹⁶²

3- التغييرات في السياسات المحاسبية:

يجب على الكيان تغيير السياسة المحاسبية فقط إذا كان التغيير¹⁶³:

(أ) مطلوب بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؛ أو

(ب) النتائج في البيانات المالية التي توفر للأداء المالي مزيد من المعلومات حول تأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى والشروط على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة بمرور الوقت لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها وتدققاتها النقدية. لذلك ، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية في كل فترة ومن فترة إلى أخرى ، إلا إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية يفي بأحد المعايير في الفقرة 17.

التغيير من أساس للمحاسبة إلى أساس آخر للمحاسبة هو تغيير في السياسة المحاسبية.

يعتبر أي تغيير في المعاملة المحاسبية ، أو الاعتراف ، أو القياس للمعاملة ، أو الحدث ، أو الشرط داخل المحاسبة ، بمثابة تغيير في السياسة المحاسبية.

ما يلي ليست تغييرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت سابقاً ؛ و

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة للمعاملات أو الأحداث الأخرى أو الشروط التي لم تحدث من قبل أو التي لم تكن مهمة.

إن التطبيق الأولي لسياسة إعادة تقييم الأصول وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 17 ، الممتلكات والتجهيزات والمعدات ، أو المعيار 31 من الأصول غير الملموسة ، هو تغيير في السياسة المحاسبية التي يجب التعامل معها كإعادة تقييم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 17 أو المعيار 31 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، وليس وفقاً لهذا المعيار.

وفقاً للفقرة 28 ، عندما يتم تطبيق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة 24 (أ) أو (ب) ، يتعين على المنشأة تعديل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر في صافي الأصول / حقوق الملكية لأول فترة

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid.

معروضة. والمبالغ المقارنة الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة دائماً.

4- التغييرات في التقديرات المحاسبية: نتيجة لحالات عدم اليقين الكامنة في تقديم الخدمات أو إجراء المتاجرة أو غيرها من الأنشطة، لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة ولكن يمكن تقديرها فقط. ينطوي التقدير على أحكام تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة الموثوقة. على سبيل المثال، قد تكون التقديرات مطلوبة من:

- الإيرادات الضريبية المستحقة للحكومة؛
- الديون المعدومة الناشئة عن الضرائب غير المحصلة؛
- تقادم المخزون؛
- القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛
- العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتضمنة في الأصول القابلة للاستهلاك أو النسبة المئوية لاستكمال بناء الطرق؛ و
- التزامات الضمان.

كما يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي، بأثر مستقبلي من خلال إدراجه في الفائض أو العجز في:

- فترة التغيير ، إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط ؛ أو
 - فترة التغيير والفترات المستقبلية ، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.
- إلى الحد الذي يؤدي فيه التغيير في التقدير المحاسبي إلى حدوث تغييرات في الأصول والخصوم ، أو يتعلق ببند من صافي الأصول / حقوق الملكية ، يجب الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو صافي الأصول / بند الملكية في فترة التغيير.

1.4 الإفصاح: يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية ، باستثناء الكشف عن التأثير على الفترات المستقبلية عندما يكون ذلك غير عملي. لتقدير هذا التأثير.

إذا لم يتم الكشف عن مقدار التأثير في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي ، يجب على المنشأة الكشف عن هذه الحقيقة.

2.4 الأخطاء: يمكن أن تنشأ أخطاء فيما يتعلق بالاعتراف بقياسات البيانات المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. لا تمثل البيانات المالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إذا كانت تحتوي على

أخطاء مادية ، أو أخطاء غير مادية ارتكبت عمداً لتحقيق عرض معين للوضع المالي للكيان ، أو الأداء المالي ، أو التدفقات النقدية. يتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المحتملة التي تم اكتشافها في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. ومع ذلك ، في بعض الأحيان لا تكتشف الأخطاء المادية إلا بعد فترة لاحقة ، وتصحيح أخطاء الفترة السابقة هذه في المعلومات المقارنة الواردة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة.¹⁶⁴

مع مراعاة الفقرة السابقة، يجب على المنشأة تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال:

- إعادة تحديد المبالغ المقارنة للفترة (الفترة) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ ؛ أو
- إذا حدث الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة ، يعيد بيان الأرصدة الافتتاحية للأصول والخصوم وصافي الأصول / حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

3.4. الكشف عن أخطاء الفترة السابقة: يتعين على الكيان الإفصاح عما يلي¹⁶⁵:

- طبيعة خطأ الفترة السابقة ؛
- لكل فترة سابقة معروضة ، قدر الإمكان ، مبلغ التصحيح لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛
- مقدار التصحيح في بداية أول فترة سابقة معروضة ؛ و
- إذا كانت إعادة العرض بأثر رجعي غير ممكن لفترة سابقة معينة ، فإن الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

البيانات المالية للفتريات اللاحقة لا تحتاج إلى تكرار هذه الإفصاحات.

الفرع الرابع: معيار الممتلكات، المنشآت والمعدات IPSAS 17

1- تعريف مصطلح الممتلكات، المنشآت والمعدات: هي أصول ملموسة مقتناة للاستخدام في الانتاج، أو تزويد خدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية، ويتوقع استخدامها لأكثر من فترة حالية.¹⁶⁶

حسب الفقرة 14 من IPSAS 17، يتم الاعتراف بتكلفة عنصر الممتلكات والمنشآت والمعدات كأصل إذا ، فقط إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة المرتبطة بالعنصر إلى الكيان؛ ويمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 260.

¹⁶⁶ خالد جمال الجعرات، 2018، ص 481.

¹⁶⁷ IFAC, IPSAS 17, Edition 2018, p 508.

يتم التعرف على العناصر مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عندما تلبي تعريف الممتلكات والمنشآت والمعدات. خلاف ذلك ، يتم تصنيف هذه العناصر كمخزون.

تقوم المنشأة بموجب مبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الممتلكات والمنشآت والمعدات في وقت تكبدها. تتضمن هذه التكاليف المتكبدة مبدئياً للحصول على أو إنشاء عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً لإضافتها إلى أو استبدال جزء منها أو خدمتها.

2- قيمة الاهتلاك وفترة الاهتلاك

يتم تخصيص المبلغ القابل للاهتلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. كما يجب مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في كل تاريخ إبلاغ سنوي ، وإذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة ، فسيتم حساب التغيير (التغييرات) كتغيير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 3 ، السياسات المحاسبية ، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. ويتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل من حيث المنفعة المتوقعة للأصل للمنشأة.

3- الإفصاح:

يجب أن تفصح البيانات المالية ، لكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات المعترف بها في البيانات المالية:

- قواعد القياس المستخدمة لتحديد القيمة الدفترية الإجمالية ؛
- طرق الاهتلاك المستخدمة ؛
- العمر الإنتاجي أو معدلات الاهتلاك المستخدمة ؛
- إجمالي القيمة الدفترية والاهتلاك المتراكم (مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة ؛ و
- تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة موضحة:
- إضافات.
- عمليات التخلص.
- عمليات الاستحواذ من خلال مجموعات القطاع العام ؛
- الزيادة أو النقصان الناتجة عن إعادة التقييم وعن خسائر انخفاض القيمة (إن وجدت) المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية وفقاً للمعايير IPSAS 21 أو IPSAS 26 ، حسب الاقتضاء؛

- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 21 أو المعيار 26 ، حسب الاقتضاء ؛
 - الاهتلاك.
- يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات المعترف بها في البيانات المالية:
- (أ) وجود ومبالغ القيود المفروضة على الملكية والممتلكات والمنشآت والمعدات التي تم التعهد بها كأوراق مالية للالتزامات ؛
- (ب) مقدار النفقات المعترف بها في القيمة الدفترية لبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات أثناء نشوئها؛
- (ج) مقدار الالتزامات التعاقدية لاقتناء الممتلكات والمنشآت والمعدات؛ و
- إذا تم ذكر فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات بقيم إعادة التقييم ، فيجب الإفصاح عما يلي:
- التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛
 - ما إذا كان قد تم تقييم بشكل مستقل؛
 - الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول؛
 - مدى تحديد القيم العادلة للأصول مباشرة بالرجوع إلى الأسعار الملحوظة في سوق نشط أو معاملات سوقية حديثة بشروط محددة ، أو تم تقديرها باستخدام أساليب تقييم أخرى؛
 - فائض إعادة التقييم ، مع الإشارة إلى التغيير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على المساهمين أو حاملي الأسهم الآخرين ؛
 - مجموع جميع فوائض إعادة التقييم للعناصر الفردية للممتلكات والتجهيزات والمعدات داخل تلك الفئة؛ و
 - مجموع جميع حالات العجز في إعادة التقييم للعناصر الفردية للممتلكات والمنشآت والمعدات داخل تلك الفئة.

الفرع الخامس: معيار الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) IPSAS 23

1- الهدف من المعيار:

الهدف من هذا المعيار هو شرح المتطلبات اللازمة لإعداد التقارير المالية من الإيرادات الناشئة عن المعاملات غير التبادلية في القطاع العام. يتناول هذا المعيار قضايا الاعتراف بالإيرادات وقياس المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين.

2- إفصاحات:

يتعين على الكيان الإفصاح عن البيانات المالية للأغراض العامة التالية أو في الملاحظات عليها:

- مقدار الإيرادات من المعاملات غير التبادلية المعترف بها. خلال الفترة حسب الفئات الرئيسية تظهر بشكل منفصل:

- الضرائب ، والتي تبين فئات رئيسية منفصلة من الضرائب ؛ و
- التحويلات ، والتي تبين فئات رئيسية منفصلة من إيرادات التحويل.
- مبلغ الذمم المدينة المعترف بها فيما يتعلق بالإيرادات غير التبادلية ؛
- مقدار الالتزامات المعترف بها فيما يتعلق بنقل الأصول بموجب الشروط ؛

3- مقدار الالتزامات المعترف بها فيما يتعلق بجهة الامتياز

- القروض التي تخضع لشروط الأصول المحولة ؛
- مقدار الأصول الخاضعة للقيود وطبيعة تلك القيود ؛
- وجود ومبالغ أي إيصالات مسبقة المعاملات غير التبادلية ؛ و
- مبلغ أي خصوم متنازل عنه؛

يجب أن تفصح المنشأة في الملاحظات على البيانات المالية للأغراض العامة:

- السياسات المحاسبية المعتمدة للاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية ؛
- بالنسبة للفئات الرئيسية من الإيرادات من المعاملات غير التبادلية ، الأساس الذي تم على أساسه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة ؛
- بالنسبة للفئات الرئيسية من الضرائب موثوقة خلال الفترة التي يحدث فيها الحدث الخاضع للضريبة ، معلومات حول طبيعة الضريبة ؛ و
- طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للموصايا والهدايا وأكبر فئات البضائع العينية الواردة.

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X2، A تعد وتقدم البيانات المالية التي أعددتها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأول مرة. تقوم بالإفصاحات التالية في بياناتها المالية:

جدول رقم (2.11): الدخل من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

بيان الأداء المالي (الوحدة بالآلاف)

20X2	20X1	
		الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
		إيراد الضرائب
XXX	XXX	إيرادات ضريبة الدخل (إيضاح 4 و 8)
XXX	XXX	ضريبة السلع والخدمات (الملاحظة 5)
XX	XX	ضريبة التراكات (الملاحظة 6 و 9)
		إيراد التحويل
XXX	XXX	تحويلات من حكومات أخرى (الملاحظة 7)
X	X	الهدايا، التبرعات، السلع العينية (الملاحظة 13)
X	X	الخدمات العينية (الملاحظة 15 و 16)
		بيان المركز المالي
		الأصول المتداولة
XX	XX	النقد المودع لدى البنك
		الضرائب المستحقة القبض
XX	XX	ضريبة السلع والخدمات المستحقة القبض (الملاحظة 5)
		التحويلات المستحقة القبض
X	X	التحويلات المستحقة القبض من الحكومات الأخرى (الملاحظة 7)
		الأصول غير المتداولة
XXX	XXX	الأراضي (الملاحظة 11)
XX	XX	المصانع والمعدات (الملاحظة 12 و 14)
		الالتزامات المتداولة
XX	XX	الالتزامات المعترف بها بموجب اتفاقية التحويل (الملاحظة 10)
		المقبوضات المستلمة مقدماً
X	X	الضرائب
X	X	التحويلات

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 775.

الفرع السادس: معيار تقديم معلومات الميزانية في البيانات المالية 24 IPSAS

1- الهدف من المعيار:

يتطلب هذا المعيار مقارنة مبالغ الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية الناشئة عن تنفيذ الميزانية لإدراجها في البيانات المالية للكيانات المطلوبة ، أو التي تختار ، لإتاحة ميزانياتها المعتمدة للجمهور ، التي تحقق بذلك مساءلة علنية. يتطلب هذا المعيار أيضًا الكشف عن أسباب الاختلافات المادية بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية. سيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار أن تفي كيانات القطاع العام بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار (أ) الامتثال للميزانية (الميزانيات) المعتمدة التي تخضع للمساءلة أمامها و (ب) حيث يتم إعداد الميزانية والبيانات المالية على نفس الأساس ، وأدائها المالي في تحقيق النتائج المدرجة في الميزانية.

2- نطاق تطبيقه:

على الكيان الذي يقوم بإعداد وتقديم البيانات المالية على أساس الاستحقاق للمحاسبة أن يطبق هذا المعيار.

ينطبق هذا المعيار على كيانات القطاع العام المطلوبة أو التي تختار إتاحة ميزانياتها المعتمدة للجمهور. لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الميزانيات المعتمدة للجمهور ، كما أنه لا يشترط أن تكشف البيانات المالية عن معلومات حول الميزانيات المعتمدة التي لا يتم إتاحتها للجمهور أو إجراء مقارنات لها. في بعض الحالات ، سيتم تجميع الميزانيات المعتمدة لتشمل جميع الأنشطة التي تسيطر عليها كيان من كيانات القطاع العام. في حالات أخرى ، قد تكون هناك حاجة إلى إتاحة ميزانيات منفصلة معتمدة للجمهور لبعض الأنشطة أو مجموعات الأنشطة أو الكيانات المدرجة في البيانات المالية لحكومة أو كيان آخر في القطاع العام.

3- الميزانيات المعتمدة

تعكس الميزانية المعتمدة على النحو المحدد في هذا المعيار الإيرادات المتوقعة في فترة الميزانية السنوية أو المتعددة السنوات، بناءً على الخطط الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الميزانية ، والنفقات المعتمدة من قبل الهيئة التشريعية.

4- الميزانية الأصلية والنهائية

قد تشمل الميزانية الأصلية المبالغ المتبقية المخصصة التي يتم تحويلها تلقائيًا من السنوات السابقة بموجب القانون. وتتضمن الميزانية النهائية جميع التغييرات أو التعديلات المصرح بها. سواء كانت تقليص في الميزانية أو اعتمادات إضافية ضرورية. كما يستخدم هذا المعيار مصطلح المبلغ الفعلي لوصف المبالغ الناتجة عن تنفيذ الميزانية.

5- العرض والإفصاح:

يجب على الكيان تقديم مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية كأعمدة إضافية للميزانية في البيانات المالية الأولية فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية والميزانية على أساس قابل للمقارنة.

عندما لا يتم إعداد الميزانية والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة ، يتم تقديم بيان منفصل لمقارنة الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية. في هذه الحالات ، للتأكد من أن القراء لا يسيئون تفسير المعلومات المالية التي يتم إعدادها على أسس مختلفة ، يمكن أن توضح البيانات المالية بشكل مفيد أن الميزانية والأسس المحاسبية تختلف وأن بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية قد تم إعداده على أساس الميزانية.

قد يتم تقديم معلومات إضافية عن الميزانية، بما في ذلك معلومات حول إنجازات الخدمات ، في وثائق غير البيانات المالية. يتم تشجيع الإشارة التبادلية من البيانات المالية إلى هذه المستندات ، لا سيما لربط الميزانية والبيانات الفعلية ببيانات الميزانية غير المالية وإنجازات الخدمات.

قد تتخذ الحكومات والكيانات الأخرى التي لها ميزانيات متعددة السنوات نهجًا مختلفًا لتحديد ميزانيتها الأصلية والنهائية ، وهذا يتوقف على كيفية إقرار ميزانيتها.

6- ملاحظة إفصاحات أساس الميزانية والفترة والنطاق

يتعين على المنشأة أن توضح في الملاحظات على البيانات المالية أساس الميزانية وأساس التصنيف المعتمد في الميزانية المعتمدة.

7- اعتماد أساس الميزانية والتوفيق بين قواعد الميزانية والمحاسبة:

قد تعتمد الكيانات قواعد محاسبية مختلفة لإعداد بياناتها المالية وميزانيتها المعتمدة. على وجه الخصوص ، تقوم بعض الكيانات التي تعتمد أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق لإعداد بياناتها المالية بإعداد ميزانيتها على أساس نقدي. قد تنشأ أيضًا فروق بين أساس الميزانية والبيانات المالية كنتيجة لفروق التوقيت أو الكيان أو التصنيف. وبالتالي ، يجب إعادة صياغة المبالغ الواردة في البيانات المالية بحيث تكون قابلة للمقارنة بالميزانية المعتمدة حيث توجد فروق في الأساس أو التوقيت أو الكيان.

8- عرض الميزانية والمعلومات الفعلية:

يسمح هذا المعيار بتقديم الميزانية والمعلومات الفعلية في بيان منفصل ، أو فقط عندما يتم إعداد الميزانية والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة ، كعمود إضافي للميزانية في البيانات المالية الحالية. تسمح المرونة في طريقة العرض للكيانات بتقديم المقارنة بطريقة تخدم احتياجات المستخدمين على أفضل وجه ، مع الحفاظ في الوقت نفسه على الأهمية التي تأتي من التضمن في البيانات المالية. يعد حظر اعتماد نهج العمود الإضافي للعرض عند إعداد البيانات المالية والميزانية على أساس مختلف للمحاسبة ضروريًا لضمان تقديم مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة.

9- أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة ، ولكنها ليست جزءًا من المعيار 24 IPSAS.

بيان المقارنة بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية

بالنسبة إلى الحكومة XX للسنة المنتهية في 31 ديسمبر ، 20X2 ميزانية على أساس النقدية (تصنيف المدفوعات حسب الوظائف)

ملاحظة: الميزانية والأساس المحاسبي مختلفان. يتم إعداد بيان المقارنة بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية على أساس الميزانية.

جدول رقم (2.12): بيان المقارنة بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية مع اختلاف أسس المحاسبة

المقبوضات/المدفوعات	القيم المقدرة		القيم الفعلية على أساس مقارن	الفروقات بين القيم المقدرة (النهائية) والقيم الفعلية
	الأصلية	النهائية		
المقبوضات				
الضرائب	X	X	X	X
ترتيبات المساعدات				
الهيئات الدولية	X	X	X	X
منح ومساعدات أخرى	X	X	X	X
العوائد: الاقتراض	X	X	X	X
العوائد: التخلص من المنشآت والمعدات	X	X	X	X
الأنشطة التجارية	X	X	X	X
مقبوضات أخرى	X	X	X	X
إجمالي المقبوضات	XX	XX	XX	XX

المدفوعات					
الصحة	(X)	(X)	(X)	(X)	
التعليم	(X)	(X)	(X)	(X)	
النظام/ الأمن العام	(X)	(X)	(X)	(X)	
الحماية الاجتماعية	(X)	(X)	(X)	(X)	
الدفاع	(X)	(X)	(X)	(X)	
الإسكان ومرافق المجتمع	(X)	(X)	(X)	(X)	
الشؤون الثقافية والدينية والاقتصادية	(X)	(X)	(X)	(X)	
مدفوعات أخرى	(X)	(X)	(X)	(X)	
إجمالي المدفوعات	(XX)	(XX)	(XX)	(XX)	
صافي المقبوضات/ (المدفوعات)	XX	XX	XX	XX	

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 803.

- نهج العمود الإضافي

بالنسبة إلى الحكومة YY للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20X2، تعتمد كل من الميزانية السنوية والبيانات المالية على أساس الاستحقاق

(موضحة فقط لبيان الأداء المالي. سيتم اعتماد عرض مماثل للبيانات المالية الأخرى).

مقتطف من ملاحظات الإفصاح - للحكومة X

(تقدم الحكومة X ميزانيتها المعتمدة على أساس نقدي والبيانات المالية على أساس الاستحقاق.)

- الموافقة على الميزانية على أساس نقدي حسب التصنيف الوظيفي. تغطي الميزانية المعتمدة الفترة المالية من 1 يناير، 20X2 إلى 31 ديسمبر، 20X2، وتشمل جميع الكيانات في القطاع الحكومي العام. يشمل القطاع الحكومي العام جميع الكيانات التي تم تحديدها على أنها دوائر حكومية في المذكرة XX (المعد وفقاً للمعايير IPSAS 35، البيانات المالية الموحدة).

- تمت الموافقة على الميزانية الأصلية بموجب إجراء تشريعي في (التاريخ)، وتمت الموافقة على اعتماد تكميلي ل XXX لدعم الإغاثة في حالات الكوارث بموجب الإجراء التشريعي في (التاريخ) بسبب الزلزال في المنطقة الشمالية في (التاريخ). يتم شرح أهداف وسياسات الميزانية الأصلية والتنقيحات اللاحقة بشكل أكمل في تقارير مراجعة العمليات ونتائج الميزانية الصادرة بالاقتران مع البيانات المالية.

إن الزيادة في الإنفاق الفعلي على الميزانية النهائية البالغة 15٪ (25٪ عن الميزانية الأصلية) للتوظيف الصحية ترجع إلى نفقات أعلى من المستوى الذي أقرته الإجراءات التشريعية استجابة للزلازل. لا توجد فروق جوهرية أخرى بين الميزانية المعتمدة النهائية والمبالغ الفعلية.

الميزانية والقواعد المحاسبية تختلف. يتم إعداد البيانات المالية للحكومة بأكملها على أساس الاستحقاق، وذلك باستخدام تصنيف يعتمد على طبيعة النفقات في بيان الأداء المالي. البيانات المالية هي بيانات موحدة تشمل جميع الكيانات الخاضعة للرقابة، بما في ذلك كيانات القطاع العام التجاري للفترة المالية من 1 يناير 20X2 إلى 31 ديسمبر 20X2. تختلف البيانات المالية عن الميزانية المعتمدة على أساس النقد والتي تتعامل فقط مع القطاع الحكومي العام الذي يستثنى كيانات القطاع العام التجاري وبعض الكيانات والأنشطة الحكومية الأخرى غير السوقية.

تم إعادة صياغة المبالغ في البيانات المالية من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، وتم إعادة تصنيفها حسب التصنيف الوظيفي لتكون على نفس أساس الميزانية النهائية المعتمدة. بالإضافة إلى ذلك، تم إجراء تعديلات على المبالغ في البيانات المالية لفوارق التوقيت المرتبطة بالاستمرار في التخصيص والفروق في الكيانات المشمولة (كيانات القطاع العام التجاري) للتعبير عن المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الميزانية النهائية المعتمدة. يتم تحديد مقدار هذه التعديلات في الجدول التالي.

يتم عرض تسوية بين المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما هو موضح في بيان المقارنة بين الميزانية الأصلية والمبالغ الفعلية والمبالغ الفعلية في بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20X2 أدناه. يتم إعداد البيانات المالية ووثائق الموازنة لنفس الفترة. هناك فرق كيان: يتم إعداد الميزانية للقطاع الحكومي العام، وتوحيد البيانات المالية لجميع الكيانات التي تسيطر عليها الحكومة. هناك أيضًا اختلاف أساسي: يتم إعداد الميزانية على أساس نقدي والبيانات المالية على أساس الاستحقاق.

جدول رقم (2.13): إعداد الميزانية على الأساس النقدي وإعداد البيانات المالية على أساس

الاستحقاق.

الإجمالي	الاستثمارية	التمويلية	التشغيلية	
XX	X	X	X	القيم الفعلية على أساس مقارن كما هي معروضة في قائمة مقارنة قيم الموازنة بالقيم الفعلية
XX	X	X	X	فروقات الأساس
XX	X	X	X	الفروقات الزمنية
XX	X	X	X	فروقات المنشأة
XX	X	X	X	القيم الفعلية في قائمة التدفقات النقدية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 506.

(يمكن إدراج هذه التسوية في مواجهة بيان المقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية أو كإفصاح عن مذكرة).

جدول رقم (2.13): الإفصاح المحبذ في الملاحظات: ميزانية السنتين على أساس النقد- للحكومة

"ب" للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20XX

بوحدات العملات	الميزانية الأصلية ذات السنتين	الميزانية المستهدفة للسنة الأولى	الميزانية المنقحة في السنة الأولى	السنة الأولى المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة	الرصيد المتوفر للسنة الثانية	الميزانية المستهدفة للسنة الثانية	الميزانية المنقحة في السنة الثانية	السنة الثانية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة	الاختلاف: المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الميزانية
المقبوضات									
الضرائب	x	x	x	X	X	x	x	X	
اتفاقيات المعونة	x	x	x	X	X	x	x	X	
العوائد: الاقتراض	x	x	x	X	X	x	x	X	
العوائد: التصرف بالمنشآت والمعدات	x	x	x	X	X	x	x	X	
الأنشطة التجارية	x	x	x	X	X	x	x	X	
مقبوضات أخرى	X	x	x	X	X	x	x	X	
اجمالي المقبوضات	X	x	x	X	X	x	x	X	
المدفوعات									
الصحة	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	
التعليم	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	
النظام العام/ السلامة العامة	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	
الحماية الاجتماعية	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	
الدفاع	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 807.

المطلب الثالث: الإبلاغ عن أداء الخدمة في القطاع العام حسب معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام

في عام 2008 ، بدأ **IPSASB** مشروعاً بشأن الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة. إن الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة هو مجال أصبح موضوعياً بشكل متزايد وملامئ لتعزيز مساءلة القطاع العام. يهدف المشروع إلى تطوير إطار ثابت للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة لبرامج وخدمات القطاع العام التي تركز على تلبية احتياجات المستخدمين باستخدام نهج قائم على المبادئ.¹⁶⁸

في أكتوبر 2011، أصدر **IPSASB** ورقة تشاور، معلومات أداء خدمة الإبلاغ. ويعبر الحزب الشيوعي عن رأي مفاده أن معلومات أداء خدمة الإبلاغ ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية، أي المساءلة وصنع القرار. وعلى النقيض من العمل السابق لـ **IPSASB**، الذي يركز أساساً على البيانات المالية، يستند إعداد تقارير أداء الخدمة إلى نطاق أوسع لأنه يشمل المعلومات المالية وغير المالية فضلاً عن المعلومات الكمية والنوعية. وتتركز المعلومات المقدمة على تحقيق أهداف تقديم الخدمات في فترة الإبلاغ الحالية، فضلاً عن الأنشطة المستقبلية المتوقعة لتقديم الخدمات واحتياجات الموارد.

وتتصل ورقة التشاور وتلتزم الملاحظات بشأن (1) الآراء الأولية التي تم التوصل إليها من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، (2) والمسائل المحددة الأخرى المتعلقة بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة التي لم يصل إليها معيار المحاسبة الدولي حتى الآن إلى وجهة نظر أولية. كما يتمثل الهدف الفرعي من ورقة المشاورة في تقديم مصطلحات موحدة لمعلومات أداء الخدمة مع تعريفات العمل المرتبطة بها.

وبما أن كيانات القطاع العام تقدم السلع والخدمات بدلاً من توليد الأرباح ، لا يمكن تقييم نجاحها إلا جزئياً من خلال فحص وضعها المالي ومعلومات الأداء المالي في تاريخ الإبلاغ. يرى **IPSASB** أن الإبلاغ عن معلومات الأداء حول الخدمات المقدمة ضروري لتحقيق أهداف التقارير المالية من قبل هيئات القطاع العام.

تُعرّف معلومات أداء الخدمة بأنها معلومات عن الأداء حول الخدمات التي تقدمها جهة تابعة للقطاع العام. أداء الخدمة هو جزء من **GPFRs**.

هيئات القطاع العام تكون مسؤولة علناً لمستخدميها (المستفيدين من الخدمات أو من ينوب عنهم، ومقدمي الموارد أو من ينوب عنهم)، وتوفير معلومات مفيدة لأغراض صنع القرار من هؤلاء المستخدمين. وإبلاغ معلومات أداء الخدمة تساعد مؤسسات القطاع العام في تحقيق هذه المسؤولية من خلال تزويد المستخدمين بمعلومات لمساعدتها في تقييم أداء المنشأة في تقديم الخدمات، والآثار المترتبة على تلك الخدمات.

¹⁶⁸ Thomas Muller – MarquésBerger, op.cit, pp 19-24.

وصل IPSASB إلى أربع وجهات نظر أولية فيما يتعلق بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة¹⁶⁹ :

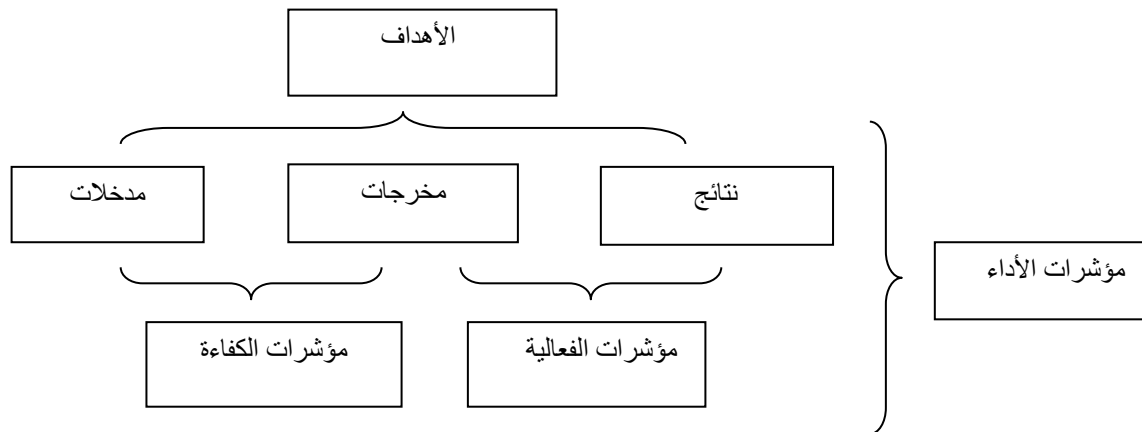
يعد الإبلاغ عن أداء الخدمة ضروريًا لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية (المساءلة وصنع القرار) كما هو مقترح في مسودة تعريف الإطار التصوري "the Conceptual Framework Exposure Draft" (CF-) (ED 1).

يعد وضع مصطلحات موحدة لمعلومات أداء الخدمة للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة ملائمًا ، وينبغي أن يتضمن المصطلحات السبعة التالية وتعريفات العمل:

- الهدف: الهدف هو بيان النتيجة التي يسعى كيان التقارير إلى تحقيقها.
- مؤشرات الأداء: مؤشرات الأداء هي مقاييس كمية أو نوعية تصف مدى تحقيقها.
- المدخلات: المدخلات هي موارد كيان للإبلاغ يستخدم لإنتاج مخرجات في تحقيق أهدافه.
- النواتج: النواتج هي السلع والخدمات ، بما في ذلك التحويلات إلى الآخرين ، التي يقدمها كيان الإبلاغ عن تحقيق أهدافه
- النتائج: النتائج هي آثار المخرجات في تقديم التقارير.
- مؤشرات الكفاءة: مؤشرات الكفاءة هي مقاييس للعلاقة بين المدخلات والمخرجات.
- مؤشرات الفعالية: تدابير العلاقة بين المخرجات والنتائج.

يوضح الرسم البياني التالي العلاقات ضمن مصطلحات IPSASB:

الشكل رقم (2.2): العلاقات المصطلحية في تقارير أداء الخدمة



Source : Thomas Muller – MarquésBerger, op.cit, p 20.

¹⁶⁹ Ibid.

مكونات معلومات أداء الخدمة ليتم الإبلاغ عنها

(أ) معلومات عن نطاق أداء الخدمة المبلغ عنها ،

(ب) معلومات عن القطاع العام

(ج) معلومات عن تحقيق الأهداف و

(د) مناقشة سردية « narrative » حول تحقيق الأهداف.

4) تنطبق أيضاً الخصائص النوعية للمعلومات والقيود المنتشرة على المعلومات المدرجة حالياً في **GPFRs** لكيانات القطاع العام على معلومات أداء الخدمة.

حدد **IPSASB** عددًا من المشكلات المحددة المتعلقة بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة. يطلب

IPSASB تعليقات على سبيل المثال ، ما إذا كان يجب على **IPSASB** النظر في الإصدار:

(1) إرشادات غير موثوقة لهيئات القطاع العام التي تختار الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمة،

(2) توجيهات رسمية تتطلب كيانات القطاع العام التي تختار إصدار تقرير أداء الخدمة لتطبيق التوجيه، أو

(3) دليلاً موثقاً يتطلب من هيئات القطاع العام أن يقدم معلومات حول أداء الخدمة.

تعمل **IPSASB** على مشاريع متكررة ومستمرة بشأن تحديث المعايير **IPSAS** لتوائم خصوصيات بيئة

القطاع العمومي في الدول الأعضاء.

خلاصة

يمثل التغيير المحاسبي صعوبات حقيقية بالفعل. أولاً وقبل كل شيء ، لا يتم ذلك بمفرده ويفترض تنفيذه الفعال أنه يتناسب مع إصلاح شامل للعمل العمومي. ليس هذا الأخير صعبًا ومكلفًا للتنفيذ ، ولكنه يتطلب وقتًا لإنجازه. كما أنه يجب التأكيد على أن الإصلاح المالي والمحاسبي يتطلب استثمارات مالية كبيرة. إنها مسألة اكتساب القدرات اللازمة في غضون سنوات قليلة، سواء كانت بشرية (توظيف المحاسبين ، واستخدام الاستشاريين الخارجيين) ، والتنظيمية (إعادة صياغة أوضاع التشغيل للعديد من الخدمات) أو التقنيات (إنشاء نظم المعلومات).

كما يعد الانتقال من المحاسبة العمومية التقليدية إلى المحاسبة الدولية للقطاع العام مهمة صعبة وليست خالية من المخاطر. إنه مع ذلك استجابة لمطالب مستخدمي المعلومة المالية من أجل التحكم في كفاءة تخصيص الموارد العمومية. في الواقع ، يجب أن يستند أي تخصيص للموارد الشحيحة للاستخدامات البديلة إلى عمليات صنع القرار العمومية العقلانية والقابلة للتنفيذ، والتي لا يمكن أن تسود في غياب إطار محاسبي ومالي يوفر معلومات موثوقة، صادقة وشاملة. كما أن الإطار الجديد يجعل من الممكن جعل تدابير مساءلة المديرين العموميين أكثر واقعية وتشغيلية ووضع أساس موضوعي للتحكيم بين توفير بعض الخدمات العمومية من خلال الوكالات أو من خلال شراكات مع القطاع الخاص.

يجب نقل الانتقال إلى تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى إصلاح شامل للإدارة العمومية، والذي يشكل واحدة من الخطوات الحاسمة ولكن أيضًا أحد المصادر الرئيسية للصعوبات. يعتمد نجاحها على الاستثمار الثلاثي الذي سيتعين على الحكومات المركزية الموافقة عليه. هذا ، أولاً وقبل كل شيء ، استثمار مالي. إن إنشاء نظم أو سياسات المعلومات لتدريب الموارد البشرية العمومية وتعزيزها هي تكاليف لا يمكن اعتبارها ضئيلة ، ولكن يجب الموافقة على ذلك ما لم يكن هناك خطر بتكاليف إضافية في وقت لاحق. الاستثمار الثاني هو استثمار في الوقت المناسب. لن يتحقق الامتثال للحسابات إلا بعد بضع سنوات. تكاليف الانتقال والصعوبات تكون متوقعة. أخيراً ، الاستثمار الثالث وربما الأهم هو الاستثمار في شرح الإصلاح. إنها مسألة ربط الموظفين بالعملية. لا يمكن أن يأتي الانتقال إلى محاسبة الذمة ثماره في غياب هذه العضوية.

الفصل الثالث

الإصلاحات المحاسبية والميزانية في الجزائر

تمهيد

إن ظهور مفاهيم ومبادئ التسيير العمومي الجديد غيرت كل المفاهيم والمبادئ المحاسبية والميزانية، حيث يعتمد أحد أهم أهداف الحكومة الجزائرية لتحديث المالية العمومية على الانتقال من نظام إدارة قائم على الوسائل إلى نظام تسيير قائم على النتائج وقياس الأداء. يجب أن يضمن هذا النظام أن يتم تمكين مسيري المال العام على أدائهم. بالإضافة إلى ذلك، تعمل جميع الهيئات العمومية، والحكومة الجزائرية أيضاً على الانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بناءً على نفس مبادئ محاسبة القطاع الخاص وهي تهدف بذلك إلى تطوير إدارة أكثر كفاءة وشفافية للأموال العامة.

يتيح الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجيل ذمة الدولة وحقوقها المستحقة بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تعتبر الحقوق المثبتة في مشروع المحاسبة العمومية مكون رئيسي في الخطة الاستراتيجية لتحديث المالية العمومية وتحقيق الشفافية في المعلومة المالية المقدمة لمستخدميها.

تغيرت نظرة الجماهير للمالية العمومية خاصة بعد الانهيار الحاد في أسعار النفط وهذا ما ساعد على إخراج المالية العمومية إلى العلن وإلى الإعلام حيث أصبح المواطن يطالب بمعلومات أكثر حول تسيير موارد الدولة ولم يعد يقتصر عند فئة من المتخصصين التقنيين والمهنيين وهذا ما عمل على تعزيز عملية الإصلاح الشامل في تسيير المالية العمومية لإنتاج معلومة مالية أكثر جودة وأكثر دقة وتفصيلاً وبساطة، لذا تتكفل الجهات الفاعلة بالقيام بعملية الإصلاح بما يضمن عضوية الموظفين لإنجاح عملية التحول إلى تبني معايير دولية في المحاسبة العمومية لعرض الصورة الحقيقية لتسيير موارد الدولة وتقديم المعلومة المالية لمستخدميها للتمكن من اتخاذ القرار السليم في المواعيد المطلوبة.

كما سبق عرضه ومن أجل بحث مسألة الإصلاحات المحاسبية والميزانية في الجزائر تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الأهداف والجهات الفاعلة في عملية إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني: محاولات العصرية غير المنجزة: مشروع مخطط محاسبة الدولة 2002

المبحث الثالث: إصلاح نظام الميزانية العمومية في الجزائر

المبحث الأول: الأهداف والجهات الفاعلة في عملية إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر:

إن تنفيذ الإصلاح المحاسبي للدولة هو جزء من الإصلاحات المالية، المصرفية، الجبائية والميزانية التي بدأتها الحكومة كأداة مميزة للتسيير السليم للمالية العمومية. كما أن الهدف من الإصلاح المحاسبي للدولة هو التحول التدريجي من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة (الممتلكات)، وكذلك تحسين وصف وعرض العمليات المحاسبية وإنتاج عرض محاسبي أكثر وضوحا، أكثر بساطة، وأكثر تكيفا مع محتاجي المعلومات وتحليل القرارات والمستخدمين.

يمثل هذا الهدف نقطة تحول مهمة في تسيير الشؤون العمومية، مما يعكس استعداد الحكومة لتوفير بيانات موثوقة وصادقة ودقيقة عن جميع أنشطة الدولة. من أجل أن تكون أداة فعالة للسيطرة على المال العام من وجهة نظر التنظيم والعقلانية والأداء، فإن الغرض من الإصلاح المحاسبي هو إنتاج في المواعيد المطلوبة ملخصات مالية ومحاسبية صادقة محكمة من قبل مجلس المحاسبة.¹⁷⁰

ولتحليل أكثر عمق تم تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب تتمثل في: الأهداف السياسية والديمقراطية في عملية الإصلاح المحاسبي (كمطلب أول)، الأهداف الاقتصادية والتسييرية في عملية الإصلاح المحاسبي (كمطلب ثاني)، و الجهات الفاعلة في عملية الإصلاح (كمطلب ثالث).

المطلب الأول: الأهداف السياسية والديمقراطية في عملية الإصلاح المحاسبي

يتشابه اليوم منطقتين مع بعضهما البعض، من جانب " المنطق السياسي القديم"، الذي ينبع من التقليد الديمقراطي ويمتاز في المنظمات بالقدرة المالية والسياسية؛ والأخرى من منطق التسيير، مؤخرا، الذي يستجيب للضرورات الاقتصادية والذي يدعم قدرة الخبرة الفنية¹⁷¹ التي تتطلب دمج الجانب السياسي مع ما يعادها اقتصاديا من أجل الجمع بين المالية العمومية مع التسيير العمومي الجديد.¹⁷²

1- القضايا السياسية:

يتم التعبير عن الخيارات المالية من خلال الميزانيات العمومية هي أولا وقبل كل شيء قرارات سياسية، تُنقذ من قبل السلطات العمومية وتموّل من أموال المواطنين.¹⁷³

¹⁷⁰ Allocation de directeur général de la comptabilité à l'occasion du séminaire sur la mise en œuvre du plan comptable de l'Etat, p 1.

¹⁷¹ Michel Bouvier, « Repenser et reconstruire les finances publiques de demain, Actes de la 1^{ère} Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris : LGDJ, 2004, p. 7.

¹⁷² BELACEL Brahim, Réforme de la Comptabilité de l'Etat en Algérie, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018, p 83.

¹⁷³ Frank Mordacq, « Finances publiques », op.cit, p. 7

ينظر إلى المالية العمومية في الجزائر من زاوية تقنية بحتة،¹⁷⁴ وهذا لا يترجم الاعتبارات السياسية، الاقتصادية والتسييرية المرتبطة بالحركة الاجتماعية للدولة، الأعراف الاقتصادية والوحدات الحكومية. غالبا ما أدى تعقيد أسلوب المحاسبة العمومية إلى فصل التنظيم discipline وتراجعها إلى رتبة المجالات المساعدة، حيث تم تجاهل جوهره السياسي والمالي المهم¹⁷⁵، الذي وجب إعادة النظر فيه اليوم. على العكس من ذلك، فإن المحور السياسي للإصلاح يهدف إلى تعزيز القوة المالية للبرلمان. ولكن البرلمان يرى دوره يتضاعف أمام السلطة التنفيذية، في عدة دول ومنها الجزائر، مما يجعل النقاش حول تعزيز قوة الممثلين والسلطات المنتخبة للمكلفين ضرورية.¹⁷⁶

يمثل تقديم الإصلاح المحاسبي للدولة لأعضاء الحكومة في أبريل 2006 أول عنصر للحل.¹⁷⁷ ولكن يتطلب ذلك موافقة شاملة كجزء من عنصر التغيير وملكية القيادة من البرلمانين الذين سيشاركون بفعالية في اجتماع عناصر إصدار ومراقبة نتائج النظام بسبب "الاتساق، المسؤولية، الشفافية، شروط الفعالية، ثقة المواطنين والديمقراطية"¹⁷⁸.

لا ينبغي أن يقتصر الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر على الجانب التقني والفني ولكن يجب الاندماج التدريجي في المجتمع، من أجل ضمان الاستدامة المالية لأموال الدولة في إطار جديد أين يندمج الاقتصاد في السياسة.

2- القضايا الديمقراطية:

الرأي العام اليوم لم يعد يدعم سوء التسيير والمخالفات في استخدام الأموال العامة التي أصبحت نادرة على نحو متزايد، لا سيما منذ الأزمة المالية للفترة (2014-2018)، مما يخلق خطر المعاقبة الديمقراطية على التسيير الميزانياتي والمحاسبي العمومي، وتطور الرفض قبل أي محاولة لإصلاح المالية العمومية. بالإضافة إلى ذلك، ليس من السهل اليوم المشاركة في المناقشات أو فهم المخاطر الحديثة في المالية العمومية، لأن "الموضوعات التي نوقشت غالبا ما تكون مجردة، فقد كان عموما التعامل فقط مع الموضوعات المعقدة باستخدام المفردات التقنية جدا"¹⁷⁹.

¹⁷⁴ Mohamed Tahar Bouara, « Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien », Bouira, Eurl pages blues internationales, 2007, p. 340.

¹⁷⁵ Michel Bouvier, « Les ambiguïtés fatales du droit public financier », in « Le financement du patrimoine culturel », RFFP n° 122, mai 2013, p. V et s.

¹⁷⁶ BELACEL Brahim, **Réforme de la Comptabilité de l'Etat en Algérie**, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018, p 96.

¹⁷⁷ Daniel MOREL, Jan-Robert SUESSER, et autres, « Rapport mensuel septembre 2007 (n° 28) », **Plan comptable de l'Etat, Restructuration du circuit de la dépense**, GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 03 octobre 2007, p. 16.

¹⁷⁸ Cercle des finances publiques de Fondafip, « Une priorité incontournable pour 2017-2022 : Les finances publiques, condition majeure de la confiance et moteur de l'économie », Paris : Fondafip, 31 mars 2017, p. 4.

¹⁷⁹ Geneviève Tellier, « Les finances publiques au Canada, le fonctionnement de l'État à la lumière du processus budgétaire », Bruxelles : Bruylant, 2015, p. 4.

يهيمن على النقاشات حول المالية العمومية في الجزائر ويحيط بها خبراء في المالية والمحاسبة العمومية، مما يخلق احتكارا تقنيا كبيرا لقضايا المالية والميزانية العمومية، من قبل أقلية تقنوقراطية، على حساب المواطنين، المسؤولين المنتخبين، السياسيين والمكلفين، بالرغم من صدق الحسابات العمومية التي تكون طريقة لمراقبة أعمال الحكومة.

لقد تغير نظر الجمهور إلى المالية العمومية، خاصة بعد الأزمة المالية في عام 2014، في وضع يكون فيه المال العام نادرا؛ يتزايد الضغط الشعبي وتصبح كلمات المحاسبة مألوفة في لغة المديرين، الممارسين العموميين، الصحافة والمواطنين.

يجب أن يسمح التكامل المالي العمومي بالإصلاح في خدمة التسيير المالي، لصالح الديمقراطية والشفافية العمومية، ولكن لا يمكن تحقيقه دون وجود نظام محوسب موثوق ومتناسق لتوحيد جميع النظم المتفرقة.

في البداية كان الغرض من المحاسبة العمومية في الجزائر كما هو الحال في فرنسا هو التحقق من انتظام استخدام الأموال العامة وفقا للترخيص البرلماني ووصف الوضعية المالية للدولة. كما تعتمد المحاسبة العمومية الحالية بالكامل على تركيز الصرامة القاسية للسيطرة على المحاسبين العموميين وتمنح للوزراء والسياسيين حرية أولئك الذين لا يجيبون عن تصرفاتهم للرأي العام أو للتاريخ للذين هم أكثر طموحا.

المحاسبة الحالية، على الرغم من أن لديها تحفظات جيدة مقارنة مع فعاليتها وثقل تنظيماتها التي تنقلها، هي مستوحاة من قانون مكتوب وتستند أساسا إلى قواعد في الأصل تشريعية وتنظيمية، التي تترك هامش مناورة ضيق نسبيا للجهات الفاعلة في التسيير العمومي. ولكن اليوم، فإن التوحيد المتزايد للمحاسبة العمومية الجديدة، خارج مجالات السياسة والديمقراطية، يؤدي إلى إضفاء الطابع الفني على الحياة السياسية، ويحرم صناعات السياسة من مساحة للمناورة كافية لتصميم السياسات العمومية، والرقابة البرلمانية للشؤون العمومية.

تعد المحاسبة العمومية للدولة اليوم حجر الزاوية للديمقراطية البرلمانية الحديثة، وأيضا للشفافية والفعالية. تتيح هذه المحاسبة تحقيق مكاسب من حيث سهولة القراءة والوضوح الميزانياتي والمالي، معززين بذلك الديمقراطية والسيطرة على السلطة التنفيذية من قبل السلطة التشريعية.¹⁸⁰

إن القضية الأساسية للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي في الجزائر "هو الحد من التعقيد، وخلق معنى ولغة مشتركة بين جميع الجهات الفاعلة"، في ضوء الشفافية والفعالية والأداء الأفضل للتسيير العمومي. لكن اليوم تتطلب العملية الديمقراطية نشر قوائم مالية دائمة حول التسيير المالي للدولة والهيئات العمومية.

¹⁸⁰ BELACEL Brahim, *Réforme de la Comptabilité de l'Etat en Algérie*, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018, p 98.

يسمح هذا المطلب الديمقراطي للمواطنين والمستخدمين بقراءة الحسابات المنشورة من قبل الدولة دون الحاجة أولاً إلى تعلم أساليب تقنية متخصصة في المحاسبة أو المالية أو التحليل والفهم.

تعمل الشفافية على تحسين موافقة المواطنين على دفع الضرائب من خلال تبرير الإنفاق العمومي وتحسين التنسيق والتعاون بين الدولة والمتعاملين والجماعات المحلية وتعزز ثقة السوق والمنظمات الدولية في السياسات. كما ينظر إلى مشاركة المواطنين في صنع القرارات المالية كآلية لمحاربة العجز الديمقراطي.

يتيح التقسيم العلمي والتقني للعمل الحالي على تفضيل العرض التقديمي والخبرة على حساب الديمقراطية المباشرة.¹⁸¹ وعلاوة على ذلك، فإن استيراد الخبراء لا يضمن نجاح الإصلاح كما ذكرنا سابقاً إلا عن طريق إشراك وعضوية الموظفين في عملية الإصلاح، وعن طريق استبدال الإدارة التقليدية التي تركز على الوسائل بالتسيير العمومي الجديد الذي يركز على النتائج يسمح بقياس الانحرافات بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة، بحيث أن الإصلاح المحاسبي يحتاج إلى عملية إصلاح شاملة تعتمد على الإرادة السياسية والديمقراطية.¹⁸²

المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية والتسييرية في عملية الإصلاح المحاسبي

1- القضايا الاقتصادية

إن الهدف النهائي للإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي المقدم في المخطط المحاسبي للدولة، هو السماح بإعداد البيانات المالية محترمين بذلك أساس الاستحقاق المحاسبي، لتحديد أصول الدولة، ذمتها ووضعيتها المالية. تسمح هذه المحاسبة بالتحول التدريجي من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة. وهكذا أرادت المديرية العامة للمحاسبة **DGC** الجزائرية أن تعتمد من جهة، إطار محاسبي أكثر وضوحاً وتطوراً يسمح بالاعتراف بحقوق الدولة وأملاكها، ومن ناحية أخرى، أدوات حقيقية للتحليل المالي. إذن يمثل التقارب بين نظام المحاسبة العمومية الجزائرية والمحاسبة الخاصة، رغبة في التقارب مع الأنظمة الغربية، معتمدين بذلك على المحاسبة على أساس الاستحقاق، المستوحاة من **IPSAS**، المصممة في الأساس للاقتصاديات القوية، الصناعية، المتنوعة وذات قدرة تنافسية عالية.

تسمح المحاسبة الجديدة بتعزيز الشعور بالهوية، والشرعية¹⁸³، وهذا من خلال تكريس ممارسات خاصة جديدة للأهداف والنتائج والشفافية والأداء الموثوق، المطلوب من قبل المواطنين، المسيرين والبرلمانيين. يبدو أن

¹⁸¹ Katia Blairon, « Démocratie directe et finances publiques, une tentative de réconciliation », *RFFP* n° 132, novembre 2015, p. 168.

¹⁸² Michel Bouvier, « Réformes des finances publiques : la conduite du changement », Actes de la III^e Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris : LGDJ, 2007, p 91.

¹⁸³ Corine Eyraud, « Le capitalisme au cœur de l'état, comptabilité privée et action publique », Paris : éditions du Croquand, 2013, p 45.

هدفها الرئيسي هو تحسين شفافية الحسابات العمومية من أجل تعزيز المعلومات المالية والرقابة،¹⁸⁴ متبعين بذلك أساسيات المحاسبة العمومية الجزائرية الجديدة.

يجب أن يستند تنسيق المحاسبة بين القطاعين العام والخاص إلى نفس المنطق المحاسبي الدولي (IAS-IPSAS-IFRS) ، ويجب أن يقرب العملية المحاسبية المستخدمة في القطاعين معاً قدر الإمكان للتوفيق بين التصنيفات والحسابات العمومية والبيانات المالية.¹⁸⁵

2- القضايا التسييرية

تلخص أسباب استخدام التسيير العمومي الجديد وإصلاح المالية العمومية، إلى أسباب مثل "رغبة المواطنين في شفافية الأداء، وفي عصنة التسيير العمومي ونشر المعرفة الجامعية".¹⁸⁶ يمثل الإصلاح المحاسبي، الذي لا يعدو كونه مجرد إصلاح تقني، وسيلة مهمة لتحديث الإدارة.¹⁸⁷ فالمسيرون الحاليون، لا يأخذون في الاعتبار ما يتحصلون عليه مقابل الوسائل المدخلة (moyens).

إن مراقبة نشاط المسير العمومي، تبدأ بقياس النتائج باستخدام أداة المحاسبة التي تسمح بقياس نتائج الفاعلين، وهي تشكل القضية الأكثر أهمية لقياس وتقييم الأداء. تمثل الشكليات والبطء في تنفيذ العمليات المالية، وعدم المسؤولية على نطاق واسع، وتقادم الطرق المحاسبية، واستحالة وضع أساليب حديثة لرقابة التسيير، الأسباب التسييرية managériales التي تترأس عملية الإصلاح التسييرية الحالية لمحاسبة الدولة في الجزائر.

يقوم التسيير العمومي الجديد على المنطق القائم على النتائج، يتعارض مع منطق الوسائل. كما تتمثل أهداف النظام المحاسبي الجديد الميزاني المحاسبي في ثلاثة أهداف: "تحسين الشفافية في استخدام الموارد العامة، تحديث تسيير المال العام وإخضاع مسيريه للمساءلة، تعزيز سلطات الرقابة على البرلمان ووزارة المالية على استخدام المال العام".¹⁸⁸

يذكر Frank Mordaq أربعة قضايا في مجال إصلاح المالية العمومية الحديثة: قضايا سياسية، اقتصادية، اجتماعية، قانونية وإدارية.¹⁸⁹ لكن المجتمع الجزائري، الذي يتميز بضعف الدولة، بعدم كفاية الرقابة على النفقات العمومية، بتهرب ضريبي مهم، وببنية رسمية للديمقراطية تقوم على ثقافة سياسية تتميز بالعمالة (le

¹⁸⁴ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », Paris : LGDJ, 2010 , p 14.

¹⁸⁵ JL. Martin, M. RODRIGUEZ et autres, « Rapport du plan comptable de l'état », ADETEF, ATOS Origin, INSAG, Ministère des finances, Alger, 30 septembre 2007, p 26.

¹⁸⁶ Franc Mordacq, « La réforme de l'état par l'audit », Paris : LGDJ, 2009, p25.

¹⁸⁷ Nathalie Morin, « La réforme de la comptabilité publique en France », Actes de la IV^e Université de printemps de finance publique :LGDI, 2009, p 257.

¹⁸⁸ Paul Hernu, « La comptabilité publique, théorie, pratique et évolution du système de comptabilité publique en France », Paris, Gualino, 2017, p. 125-126.

¹⁸⁹ Frank Mordacq, « Finances publiques », op.cit., p. 7-14.

(clientélisme)، وبالفساد¹⁹⁰ يجب أن يكون فيه للسياسيين حد أدنى من المعرفة التقنية والمالية لإعطاء معنى ملموس للإصلاحات، ويجب أن يكون الخبراء، بالإضافة إلى المعرفة المحاسبية التقنية والمتخصصة، قادرين على فصل أنفسهم عن التكنوقراطية المفرطة للتكيف مع المعنى المقصود من السياسة،¹⁹¹ عن طريق التحالف وتعزيز ضرورات التعاون والشراكة بين السياسة والاقتصاد، بين المحاسب، والقانوني، موظف الإدارة الجبائية والمسير.

يعبئ الإصلاح المحاسبي للدولة، الخبراء الوطنيين والدوليين وممثلي الهياكل والجهات الفاعلة المعنية بتصميم ومتابعة وتنفيذ هذا الإصلاح. ومن أجل زيادة وعي جميع الجهات الفاعلة بالقضايا التي تمثلها عموماً وبالإصلاح خصوصاً، يجب تنظيم التواصل المستمر مع جميع الإدارات المسؤولة عن هذا الإصلاح.

المطلب الثالث: الجهات الفاعلة في عملية الإصلاح المحاسبي

"يعبئ الإصلاح المحاسبي للدولة الخبراء الوطنيين والدوليين وممثلي الهياكل والفاعلين المعنيين بتصميم ومتابعة تنفيذ هذا الإصلاح" هو موضوع مداخلة نوقشت في مديرية كل المصالح المكلفة بالإصلاح التي يجب أن تكون منظمة من أجل توعية كل الفاعلين بالقضية التي تعرضها وتشارك بطريقة مباشرة وغير مباشرة في تصميم وإجراء ومراقبة ميزانية الدولة والإصلاح المحاسبي.

إن فئة الجهات الفاعلة للإصلاح متعددة: فهو (أي الإصلاح) لم يجمع فقط المؤسسات الحكومية التي بدأت الإصلاح مثل المجلس الوطني للمحاسبة CNC، والوكالة المحاسبية المركزية للخزينة ACCT، والمديرية العامة للمحاسبة DGC، ولكن أيضاً جمع تلك الموجودة في الطبقة السياسية والتشريعية التي تقترح عصنة الميزانية والمحاسبة العمومية للدولة، وهناك أيضاً المسؤولون عن تنفيذها، ومن بينهم أعوان تنفيذ العمليات المالية العمومية (المحاسبين العموميين والأمرون بالصرف) سنفصل فيهم لاحقاً، مجلس المحاسبة، وأيضاً جميع المديرين العامين ووزارات الإنفاق.¹⁹²

فمن أجل عملية تنفيذ الأعمال المتعلقة بإصلاح المحاسبة العمومية للدولة تم تعيين ممثلين عن خدمات وزارة المالية، وكذلك مجلس المحاسبة وبعض الوزارات المختصة للعمل في اللجنة المسؤولة عن تنفيذ هذا الإصلاح. وأول اجتماع لهذه اللجنة تم عقده في الفاتح من مارس من سنة 2008 للتحقق من صحة المعايير المحاسبية المعدة للتوحيد المحاسبي للدولة.¹⁹³

¹⁹⁰ Louis M. Imbeau, « Peut-on prédire les mesures d'austérité ? La réversibilité des méthodes de l'endettement », Bruxelles : Bruylant, 2014, p. 326.

¹⁹¹ Michel Bouvier, « Rapport introductif : Le pilotage des réformes financières publiques face aux crises », Actes du 7^{ème} colloque international de Rabat, Paris : LGDJ, 2014, p. 17.

¹⁹² BELACEL Brahim, **Réforme de la Comptabilité de l'état en Algérie**, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018, p 104.

¹⁹³ Allocution de directeur général de la comptabilité à l'occasion du séminaire sur la mise en œuvre du plan comptable de l'État, op.cit., p. 2.

كما تم تشكيل لجنة وظيفية في 30 يونيو 2008 ، مكونة من الهيكل التنظيمي لوزارة المالية ومجلس المحاسبة وبعض الأقسام الوزارية (مثل الأشغال العمومية والنقل) من أجل متابعة عمل الإصلاح المحاسبي للدولة واقتراح التدابير المناسبة للتنفيذ التدريجي لهذا الأخير.¹⁹⁴ ليتم بعد ذلك إلحاق الجهات الفاعلة الجديدة للإصلاح بالهيكل التنظيمي والإداري الخاص بالميزانية والمحاسبة الحالية.

إن أية محاولة للإصلاح المحاسبي والتحديث يجب أن تسترشد روح التوافق بالعمل والتنسيق بين البرلمان والحكومة من جهة، والأغلبية والمعارضة من ناحية أخرى، وهذا ما سيمنح ميزة خاصة لصالح المؤسسة البرلمانية، المكرسة اليوم كمركز للقرار المالي.

للعلم، يتكون أعوان المحاسبة العمومية لتولي المهام وفقا لمخطط المحاسبة الجديد للدولة من: الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين، والمراقبين الماليين والوكلاء.

1- الأمرين بالصرف

يتيح الهيكل الجديد للميزانية والمحاسبة احترام ممارسة الوظائف، وإدخال مفهوم المسير لتنفيذ الصفات التقليدية للأمرين بالصرف.¹⁹⁵ فالأمرون بالصرف والمسيريون هم المسيريون الجدد لحسابات الدولة الجديدة على المستوى المركزي أو غير المركزي. سيكونون مسؤولون عن تجربة ميزانية برنامجية وينبغي أن يكونوا مسؤولين عن خدمة التسيير.

أمام ضرورة الإصلاح ستتطور العلاقات بين الأمر بالصرف والمحاسب، وسيجري تحديث نظام مسؤوليتهم لمراعاة، على وجه الخصوص، الآثار الناشئة لتكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات الجديدة الناجمة عن التطور في وظيفة المحاسبة وتعزيز دور الأمر بالصرف في التكوين المالي الجديد.

2- المحاسبون العموميون

حسب التقرير النهائي عن تقييم فعالية المالية العمومية للجزائر لسنة 2010، يلعب المحاسبون العموميون دورًا أساسيًا في الخط الجديد للبحث عن الأداء والنتائج ، والذي يتعارض مع منطق الوسائل الذي ما زال ساريًا في الجزائر.

يمثل الإصلاح للمحاسبين العموميين في الدولة، والذي تم تنظيمه بمبادرة من DGC في 11 أكتوبر 2006، نقطة الانطلاق لنشر المعلومات داخل المصالح، لكنه يتطلب تنظيم ندوات ودورات تدريبية ورفع الوعي على نطاق واسع وإنتاج كتيبات وأدلة لشرح الإصلاح والتفاصيل العملية لطرق تطبيقية للمحاسبة الجديدة من

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Claudine Chauvin, « Compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'État du 30 juin 2008 », op.cit., p. 6.

قبل المحاسبين، مع كل ما يأتي في إطار المخطط القانوني والإعلام الآلي. ونتيجة لذلك، فإن المخطط الجديد لمحاسبة الدولة "يتكيف مع الشبكات في مختلف المحاسبين العموميين من خلال تحديد مدونة حسابات تربط بين المحاسبين. هذا يسمح لأي محاسب بإجراء عملية نيابة عن آخر"، ويتطلب الحد الأقصى من الاعتمادات للمحاسبين العموميين المكلفين بالحفاظ على حسابات الدولة والتعامل مع PCE المصممة لهذا التأثير.

يقوم المحاسبون العموميون بعمليات المراجعة ويثبتوا تأشيرتهم في حالة عدم وجود مخالفات ويقبلون النفقات بالدفع. ومن المتوقع أن يلعبوا دورًا مهمًا في الإصلاح المحاسبي الناتج عن تقييم أداء العمليات المالية حسب النظام المحاسبي الجديد ومشورة الأمر بالصرف بشأن تسيير ومراقبة العمليات المالية العمومية الجديدة.¹⁹⁶

3- المراقب المالي

يضيف نفس التقرير السابق، أن المراقبين الماليين يحتفظون بمحاسبة فعالة للميزانية "التي تشمل جميع الوظائف مفتوحة، حسب الرتبة أو الوظيفة، في إطار ميزانيات الأمرين بالصرف". تم تعيينهم من قبل وزير المالية لضبط المحاسبة التي تسمح بالرقابة الفعالة على أساس الانتظام والعقلانية القانونية والتي يجب أن تتطور للسماح للتكيف مع الإطار الجديد للميزانية والمحاسبة على أساس الأداء، الشفافية والتسيير القائم على النتائج.

إن أساليب الرقابة المالية المتاحة ليست كافية لضمان السلامة التامة للبيانات والكشف عن المخاطر والقضايا التي تنطوي عليها إدارة الأمرين بالصرف. أما بالنسبة لدور المراقب المالي كمستشار للأمرين بالصرف، المنصوص عليه في النصوص المعمول بها، فسيتم إعادته بمشاركته النشطة، في المنبع، في تقييم العمليات المدرجة في الميزانية من قبل الأمر بالصرف وفي المصب في عمليات التدقيق.

فالمراقب المالي له دورا متفوقا تقريبًا على البرلمان، لأنه يكرس سلطة وزير المالية في كل كيان أو إدارة عمومية، وينتقده منتقده أنه "ثقيلًا جدًا"، وراقبته صعبة الإرضاء وأنه بيروقراطي "إصلاح الرقابة المالية هي عملية تطويرية ومتعددة الأبعاد، لم يعد من الضروري التركيز أو تلخيصها على السيطرة المسبقة على توافر الاعتمادات، ولكن يفضل سيطرة حقيقية على الميزانية، تهدف إلى تقديم النصائح والسيطرة الشاملة على النفقات العمومية.

ينبغي للمراقب المالي، في حالة الاحتفاظ به، أن يقدم ضمانًا من الرقابة على الميزانية من الآن فصاعدًا، وذلك بتجاوز فحص الانتظام القانوني. سيكون له دور إشرافي أكثر تطورًا، بهدف فحص القضايا الأكثر أهمية

¹⁹⁶ PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », op.cit., p. 67.

ومع تخفيف عمليات التحقق الشاملة وفقاً لأنواع النفقات (مع وجود مخاطر مالية عالية ووفقاً لعادات الأمر بالصرف).¹⁹⁷

حسب Bertran، في المحاسبة الجديدة للدولة المستوحاة من IPSAS، يلعب المراقبون الماليون دوراً مهماً من خلال التخفيف من الانتظام والعقلانية الموضوعية في نظام المحاسبة القديم. مع تكييف الرقابة المالية على التسيير العمومي الجديد، "يتم اعتماد الموافقة المسبقة من المراقب المالي للنفقات الخاضعة للالتزامات الشاملة السنوية ومعاملات المخاطر، والتي تعتبر فيها المخاطر عالية".

ويضيف Bertran أنه يجوز للمراقب المالي، بالنسبة لعمليات المسيرين الذين أثبتوا أن أداءهم مُرضي من حيث الامتثال للإجراءات المعمول بها، أن يقلل من التحقق من انتظام المعاملات التي لا تشكل أي مخاطر مالية أو قانونية. من ناحية أخرى، في حالة كون العمليات تشكل خطراً كبيراً، فقد تنشئ أو تستعيد سيطرتها المالية الشاملة لجميع العمليات التي أثبتت أنها غير مُرضية من حيث الامتثال للإجراءات المعمول بها.¹⁹⁸

كما أنه من المتوقع أنه سوف يتم تخفيف الرقابة المالية جزئياً، من خلال مشروع تحديث أنظمة الميزانية لإصلاح الميزانية، ولكن تأثير المراقب المالي على مشروع الإصلاح المحاسبي يبقى مهم، في نفس منطلق الحد من مراقبة المحاسبة الانتظامية وفي منطلق أكثر اقتصاداً ومسؤولية للتسيير العمومي.

4- الوكلاء

حسب المرسوم التنفيذي 93-108؛ يعين الوكيل المعين من بين الأعضاء المرشحين بمقرر من الأمر بالصرف العمومي الذي تأسست لديه الوكالة. ويخضع تعيين الوكيل لاعتماد المحاسب العمومي المعين المختص.¹⁹⁹ وتمثل الوكالات إجراءات استثنائية لتنفيذ صنف من الإيرادات أو النفقات العمومية التي لا يمكنها، نظراً لحالتها الاستعجالية، انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع.²⁰⁰

يدفع الوكلاء الإيرادات التي يحصلونها إلى المحاسب العمومي المعين المختص.²⁰¹ وتتكفل الوكالة ببعض النفقات إلا في حالة استثنائية يمنحها الوزير المكلف بالمالية.²⁰² كما يعتبر الوكلاء مسؤولون شخصياً ومالياً عن عمليات الإيرادات والنفقات التي يقومون بها.²⁰³

¹⁹⁷ PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », op.cit., p. 69.

¹⁹⁸ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Rapport du plan comptable de l'État », op.cit., p. 20.

¹⁹⁹ الجريدة الرسمية عدد 30، المرسوم التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 05 ماي 1993، الباب الأول، إحداهن الوكالات وتنظيمها، المادة 11، ص 9.

²⁰⁰ الجريدة الرسمية عدد 30، المادة 2، نفس المرجع السابق، ص 8.

²⁰¹ الجريدة الرسمية عدد 30، المادة 17، نفس المرجع السابق، ص 9.

²⁰² الجريدة الرسمية عدد 30، المادة 18، نفس المرجع السابق، ص 10.

²⁰³ الجريدة الرسمية عدد 30، المادة 26، نفس المرجع السابق، ص 10.

يخضع الوكلاء لمراقبة المحاسب العمومي المعين المختص والأمر بالصرف الذين يعملون لديه، كما يخضعون لتحقيقات المفتشية العامة للمالية وتحقيقات الأجهزة والسلطات المرخص لها بمراقبة تسيير المحاسب العمومي المعين المختص أو الأمر بالصرف في عين المكان.²⁰⁴

المبحث الثاني: محاولات العصرية غير المنجزة: مشروع مخطط محاسبة الدولة 2002:

قامت الجزائر بعدة إصلاحات لإصلاح المحاسبة العمومية، حيث تم إصدار سن أول تعليمة حول مدونة حسابات الخزينة NCT سنة 1968، وأول قانون مالية في سنة 1984، بعدها تم إصدار قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 ليصدر فيما بعد المرسوم التنفيذي الذي يحدد إجراءات تنفيذ القانون السابق وتحديد مهام المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف في سنة 1991 بالاعتماد على المحاسبة النقدية في تسجيل العمليات المالية للدولة. ونظرا للحدود المسجلة في التشريعات والقوانين السابقة عملت الجزائر على مشروع لإصلاح محاسبة الدولة.

بادرت في سنة 1995 بمشروع إصلاح محاسبة الدولة، حيث أدت هذه العملية إلى تصميم وصياغة مخطط محاسبي للدولة لعام 2002 يعمل على الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة بتسجيل جميع حقوق ومستحقات الدولة لدى الغير. مع الحفاظ على نفس منطق التنظيم المحاسبي لتعليمات 1968، فإن تصنيف حسابات الخزينة تم تجديدها في عام 2009، يعتمد تصنيفا للعمليات المحاسبية وفقا لوجهة العمليات.

بهدف التعمق أكثر في هذا المبحث لقد تم تنظيمه وفقا لثلاثة مطالب جاءت كما يلي: حيث تعلق المطلب الأول بالبحث عن تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر وحدوده، أما المطلب الثاني فخصص لمشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 وصعوبة تنفيذه، بينما تناول المطلب الثالث التسمية الحالية لحسابات الخزينة لعام 2009 (NCT)، تسمية لحسابات غير ملائمة.

المطلب الأول: تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر وحدوده:

تم تطبيق النص الأول بعد الاستقلال حيث أنه أخذ من تطبيق الأحكام المالية الفرنسية لسنوات 1960. أما أول تجربة لقانون المالية كانت في سنة 1966. يحدد هذا الأخير في أحكامه فئة الحسابات الخاصة للخزينة، وينص على الإغلاق النهائي في 31 ديسمبر من نفس السنة لجميع الحسابات الخاصة المفتوحة في حسابات الخزينة.

²⁰⁴ الجريدة الرسمية عدد 30، المادة 28، 29، نفس المرجع السابق، ص، ص 16، 17.

بالنسبة للمحاسبة العمومية، تنص المادة 8 على تصنيف حسابات الخزينة وفقا للعرض الجديد لقانون المالية. تم إعداده من خلال التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 حول محاسبة الخزينة، وهي حجر الزاوية في المحاسبة العمومية الجزائرية الآن.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مدونة حسابات الخزينة لسنة 1968، قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية وحدوده، قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وحدوده وأخيرا المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

1. مدونة حسابات الخزينة NCT 1968 :

يتم إعداد التعليمات من قبل خدمات التنظيم المحاسبية للمديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية. تبدأ بتعريف حسابات التسوية النهائية، والمؤقتة لتمكين تنفيذ وصيانة حسابات الإيرادات والنفقات، لتخصيص وتحويل العمليات المنفذة بين المحاسبين المفوضين والمتنازل إليهم والاعتراف بالإيرادات والنفقات لتصنيفها وتنظيمها.

تنقسم التعليمات إلى ثمانية أجزاء، كل جزء يتكون من عدة فصول، يشرح المبادئ العامة لتوظيف الفصول، والوثائق أو إطار تنفيذ الفصل وطرق متابعته / أو مراقبته. للأسف تكاثر الفصول لا يعني تلقائيا المزيد من التخصصات، وإنما يعمل على تفجير النفقات العمومية ويعود من الصعب وغير المجدي مراقبة أو السيطرة عليها من قبل البرلمانين أو وكلاء تنفيذ العمليات المالية.

1.1. تقديم التسمية NCT: تتمثل في مختلف الأعمدة التالية²⁰⁵:

– **العمود 3:** عناوين الحسابات الخاصة تتبعها الأوصاف المختصرة في هذا العمود من المحاسبين الوحيدين المدعويين لاستخدامها.

– **العمود 4:** ويشار في هذا العمود، بالنسبة لكل حساب بعينه، الرقم المرجعي الخاص بالحالة الإحصائية الأسبوعية.

– **العمود 5:** ويشير تعبير "530-002" إلى أنه يجب نقل مبلغ الحسابات المقابلة correspondants في نهاية السنة إلى الحساب رقم "530-002".

– **العمود 6:** ويشير الحرف "J" إلى الحسابات التي يبرر المدقق حساباتها من خلال إصدار الوثائق.

– **العمود 7:** ويشير الحرف J إلى الحسابات أو التقسيمات الفرعية للحسابات أين تكون الحسابات مبررة لمدقق الحسابات عن طريق إصدار الوثائق.

²⁰⁵ تعليمة عامة رقم 16 لـ 12-10-1968 حول محاسبة الخزينة، ص 11، 12.

- **العمود 8:** وتشير الحرف "A" إلى الحسابات أو التقسيمات الفرعية للحسابات التي يجب أن يصدر بشأنها بيان عن تطور الرصيد في نهاية التسيير، وعند الاقتضاء، في حالة نقل المحاسبين.

الحرف A يشير إلى الحسابات التي وقّعت من أجلها الهيئة صاحبة الحساب على اتفاق يجب أن يُصدر في نهاية التسيير.

في نهاية كل عام، وبعد تسمية حسابات التسيير التالية يتم إخطار المحاسبين بتعليمات التي تعطي في نفس الوقت الإجراء للاستخدام في الإقفال النهائي للتسيير الجاري.

2.1. هيكل التسميات: يحتوي تصنيف حسابات الخزينة على ثلاثة أقسام فرعية رئيسية²⁰⁶:

- **مجموعات الحسابات:** وتصنف حسابات التسميات في ثماني مجموعات مرقمة من 1 إلى 8 ،
وتجميع حسب الطبيعة الفئات الرئيسية للعمليات:
- **المجموعة 1:** صندوق ومحفظة
- **المجموعة 2:** عمليات الميزانية
- **المجموعة 3:** عمليات الخزينة
- **المجموعة 4:** المراسلين
- **المجموعة 5:** العمليات التي سيتم تصنيفها
- **المجموعة 6:** النتائج
- **المجموعة 7:** الديون المضمونة من قبل الدولة
- **المجموعة 8:** ديون مختلفة من الدولة.

تجدد الإشارة إلى أنه توجد مجموعة (09) تتضمن القيم المعنوية (قسمة السيارات ...)

3.1. الحسابات العامة:

داخل كل مجموعة ، تتضمن الحسابات العامة معاملات ذات طبيعة محددة مختلفة ، ولكنها ذات طبيعة عامة مشتركة: في المجموعة 1 "النقد والمحفظة" ، يوجد بالتالي حساب عام "نقدي" ، وحساب عام "الحساب الجاري للخزينة في مؤسسة الإصدار" ، وما إلى ذلك.

يتم تحديد الحسابات العامة من خلال تسمية ورقم مكون من رقمين، أولهما يشير إلى المجموعة التي تنتمي إليها. لا تظهر أقسام دفتر الأستاذ العام وحسابات دفتر الأستاذ العام، مثل مجموعات الحسابات على هذا النحو في سجلات المحاسبة.

²⁰⁶ تعليمات عامة رقم 16 لـ 12-10-1968 حول محاسبة الخزينة، ص 13.

4.1. الحسابات الخاصة:

الحسابات الخاصة هي التقسيمات الفرعية للحساب العام أو لأقسام الحسابات العامة. يميزون كل عملية يقومون بتسجيلها. وبالتالي في إطار الحساب العام رقم 20 "الميزانية 19: إصاق أو نسب النهائي" ²⁰⁷ imputation définitive "تفتح على سبيل المثال، الحسابات الخاصة "منتجات المساهمات المباشرة" ، "منتجات الجمارك"، ... إلخ

5.1. الوثائق المحاسبية والاحصائية:

تشير التعليمات في الجزء الثاني، ثلاثة (03) أنواع من المستندات الدورية التي ينتجها النظام. تشكل المستندات الإحصائية والمحاسبية والملحق الأداة المعتمدة للتأكد بشكل دائم من توافر النقد، تنفيذ عمليات المحاسبة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة وتنص على اتخاذ تدابير لازمة لمراقبة التسيير المالي والمحاسبي العمومي. تتكون الوثائق الإحصائية من "معرفة دائمة، بشكل متحكم فيه، من توافر النقد"، تتكون هذه الوثائق أساسا من الوضعية العشرية، والرصيد الشهري للمبالغ المستردة من الميزانية **recouvrements budgétaires** (TR5).

- السجلات المحاسبية هي "نتائج الدفاتر وجرد المعاملات في تاريخ محدد". تتكون هذه المستندات بشكل أساسي من بيان العمليات اليومي (TR6)، والميزان الشهري لحسابات دفتر الأستاذ العام. وأخيرا تتكون الملاحق من نماذج وأمثلة ومراجع للتسجيل وحفظ العمليات الإحصائية والمحاسبية.

6.1. السجلات المحاسبية:

تثير السجلات المحاسبية التسجيل كتقنية تسمح بتكوين حروف وخرائط الأرقام للاعتراف وتسجيل العمليات المالية العمومية. من جانبها، تصف التعليمات العامة بطريقة مفصلة ومرهقة، تعمل على حفظ وإعداد القيود المحاسبية (الجزء الثالث)، تسليم الكتابات العامة (الجزء الرابع)، وعمليات كتابة نهاية السنة (الجزء الخامس والسادس). تتيح هذه القيود في مجملها إجراء المحاسبة العمومية على أساس نقدي، من أجل ضمان احترام انتظام الميزانية والمحاسبة وضمان الاستخدام السليم للأموال العامة.

7.1. محاسبة القيم غير النشطة والنقد:

توفر التعليمات العامة في الجزء السابع، محاسبة تستند إلى إجراء معاملات القيم المالية غير النشطة والنقدية، هدف هذه المحاسبة هو " وصف التعامل مع القيم من قبل أمناء الخزينة، الذين ينتمون للدولة، الجماعات المحلية،

²⁰⁷ تحويل مبلغ من حساب إلى حساب.

مؤسساتهم العمومية المعنية، مختلف المنظمات أو أطراف ثالثة، أوكلت إليها عملية التأمين بغرض حفاظها، إصدارها أو القيام بعمليات معينة".

تعتمد هذه المحاسبة على القيد المزدوج، على أساس نقدي. يسمح بالاعتراف بالقيم التي تدخل شبكة المحاسبين العموميين، لكنها منفصلة عن المحاسبة النقدية التي تخضع لحساب تسيير منفصل .

8.1. حساب التسيير للمحاسبين الرئيسيين للدولة:

أخيراً، تشير التعليمات العامة في الجزء الثامن، الهدف، التبرير وطريقة إعداد حساب التسيير للمحاسبين الرئيسيين للدولة، والذي يتم إرساله إلى مجلس المحاسبة. وهو ينص على محاسبة تغطي كلاً من إنتاج حسابات التسيير وكل المستندات التبريرية بجميع الأنواع، وهذا ما يفرض على كل محاسب المصادقة على حسابه على جميع الإيرادات والنفقات التي تم إجراؤها.

الغرض من فحص حساب التسيير هو تحضير العمل لمجلس المحاسبة للتصفية، الحكم، التصريح وأداء حساب التسيير. يشمل حساب التسيير عمليات النقد والعمليات غير النشطة للدولة.

9.1. تطور الحسابات الخاصة للخزينة:

تعتمد الحكومة بشكل مفرط على الحسابات الخاصة للخزينة. لا يزال عددها مرتفعاً حيث بلغ 103 حسابات في عام 2012 مقابل 104 حسابات في عام 2011،²⁰⁸ ولا يزال عدد الحسابات الخاصة للتخصيص السائد هو 74 حساباً. من بين الحسابات الأخرى، هناك 12 حسابات القروض، و 09 حسابات المساهمة، و 4 حسابات التسبيقات، و 3 حسابات تجارية وحساب واحد للتخصيص الخاص (مخصصات)²⁰⁹. سجلت الحسابات الخاصة للخزينة نتائج إيجابية، مستفيدة بشكل رئيسي من دعم الميزانية العمومية للدولة وصندوق تنظيم الإيرادات (FRR) Fonds de régulation des recettes.

يضم صندوق تنظيم الإيرادات « FRR » (الحساب الخاص للتخصيص رقم « 302-103 » أهم المبالغ من الإيرادات والنفقات²¹⁰، لأنه يضم النسبة الأكبر من الجباية البترولية. الغرض منه هو تمويل العجز، بدون أن يتجاوز رصيد الصندوق 740 مليار دج، والحد من الدين وتعويض الخسائر في قيم الجباية البترولية.

تم إنشاء هذا الصندوق في عام 2000 من أجل ضمان القدرة على التنبؤ بالميزانية²¹¹، بحجب ظاهرة مهمة من خلال مناورة محاسبية، وهي أن الدولة تعاني من عجز لأول مرة منذ عام 2000²¹². لم يتمكن FRR

²⁰⁸ Rapport d'appréciation de la Cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire pour 2012. p. 63.

²⁰⁹ Ibid.

²¹⁰ المادة 10 من قانون رقم 02-2000 الصادر يوم 27 جوان 2000، حول قانون المالية المكمل لـ 2000، المعدل والمكمل لحساب 25 من الوثيقة رقم 04-06 الصادرة يوم 15 جويلية 2006، حول قانون المالية المكمل لسنة 2006، المادة 66 من قانون المالية لسنة 2004، مدونة الإيرادات لحساب التسبيق لبنك الجزائر الموجه لتسيير الدين العمومي الخارجي.

من الحد من هيمنة منتجات الجباية البترولية على إيرادات الميزانية. إنه يُجسّد اليوم ضعف وهشاشة المالية العمومية بالنسبة إلى تقلبات أسعار البترول. لكن التخصيص المحاسبي للموارد الجبائية للصندوق **FRR** يشكل حُرْقاً للميزانية من أجل السماح باحترام التوازن الميزانياتي بموجب قانون المالية²¹³.

ظهرت انتقادات حيث يتم إجراء المزيد من الرجوع لهذا الصندوق، الذي أصبح ميزانية موازية. حيث أنه أصبح يشكل "بيروقراطية مُرهقة، مُفرّغة تماما من أي معنى اقتصادي"،²¹⁴ تدافع عن دمجها في الميزانية العمومية للدولة أو تكييفها، من أجل إخفاء العجز الحقيقي في الميزانية وكذلك الاختلالات الكلية في المالية العمومية الجزائرية.

حاليا، لا يمكن دعم السياسة الميزانية في الجزائر بسبب عدم التحمل الكلي لموارد الصندوق، على الرغم من الجهود التي تبذلها الحكومة لترشيد وتقليص الطلب الكبير على الأموال من الحكومة لتمويل برامج التنمية.

من أجل التخفيف من حدة هذا المشكل، فإن أحكام المادة 50 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 15-18 لـ 2 سبتمبر 2018، أسست الأسس القانونية العضوية لهذا الصندوق الذي يحافظ من الآن فصاعدا على نتيجة إيرادات الجباية البترولية المرتفعة على تنبؤات قانون المالية.²¹⁵ يقتصر استخدام موارد هذا الصندوق على نسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي، الذي يحدد معدله قانون المالية.²¹⁶

فيما يتعلق بحسابات التخصيص الخاص، يوجد حسابات أخرى للتخصيص تتوزع على جميع الأمرين بالصرف، ستة (06) مسيرين مكلفون بتسيير 39 حساب تخصيص خاص من مجموع 74 حساب أي نسبة 53%. تتمثل في 11 حساب لوزارة المالية، 07 حسابات لوزارة الفلاحة، 07 حسابات لوزارة الداخلية والجماعات المحلية، 06 حسابات لوزارة الثقافة، 04 حسابات لوزارة الطاقة والمعادن، 04 حسابات للشركات الصغيرة والمتوسطة وتشجيع الاستثمار.²¹⁷

هذه الحسابات لا تخضع للمتابعة الرسمية. لا تتيح إجراءات التسيير القديمة لديهم فيما يتعلق بالمحاسبة النقدية بتحديد الالتزامات المالية المستقبلية، أو تقديم معلومات عن المبالغ المستحقة من تدخلات الخزينة وعلى

²¹¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, **Rapport sur l'état de mise en œuvre du programme d'action national en matière de gouvernance**, novembre 2008, MAEP, Point Focal National, P 101.

²¹² Forum des chefs d'entreprises, « **Rapport portant sur les éléments d'analyse économique des équilibres des lois de finances pour la période de 2000-2011** », février 2013, p. 10.

²¹³ Mohamed Tahar Bouara, « **Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien** », op.cit., p. 123-124.

²¹⁴ Forum des chefs d'entreprises, « **Rapport portant sur les éléments d'analyse économique des équilibres des lois de finances pour la période de 2000-2011** », février 2013, p. 5.

²¹⁵ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 15-18، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، ص 14.

²¹⁶ نفس المرجع السابق.

²¹⁷ نفس المرجع السابق.

القضايا المالية التي لها تأثير على حسابات الدولة²¹⁸. وبالإضافة إلى ذلك، تطرح هذه الفئة من الحسابات مشاكل قانونية واقتصادية وتقنية خطيرة.

لا تنص أحكام القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على حسابات المساهمة. إن وجودهم القانوني منصوص عليه في أحكام المادة 133 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 الصادر في 29 ديسمبر 1993 بشأن قانون المالية لعام 1994، المعدل والمتمم لأحكام المادة 48 من هذا الأخير، وهذا ما يتعارض مع تنظيم المعايير القانونية ويطلب تنظيم هذا النوع من الحسابات الخاصة للخزينة وفقا لأحكام قانون المالية العمومية LOLF المتخذة تطبيقا للمادة 141 من الدستور²¹⁹.

على المستوى الاقتصادي والتطبيقي، تُسيّر مساهمات الدولة من قبل مصالح مديرية مساهمات الدولة للمديرية العامة للخزينة²²⁰. لا يشير تحليل المهام المنوطة بهذه المديرية إلى أي مرجعية لحسابات المساهمة. ونتيجة لذلك، فإن مهام إعداد السياسة المتعلقة بمساهمات الدولة، في القطاع العمومي الاقتصادي غير المالي وبتطور تدخلات الخزينة²²¹، لا يسمح بوضع نظام متابعة فعال لمساهمات للدولة، التزامات مالية، المبالغ المستحقة وتدفقات الأصول والخصوم على أساس الحقوق المثبتة والمحاسبة على أساس الاستحقاق.

لا تسمح المحاسبة العمومية الحالية للدولة بإجراء جرد شامل لجميع مساهمات الدولة في المؤسسات والشركات، ولا بمحاسبة الخسائر في القيم الوهمية، والتي يجب إدراجها في تحديد صافي القيمة الحكومية (الميزانية العمومية)²²².

علاوة إلى ذلك، هذه المحاسبة لا يوجد فيها ميزانية تربط بين الدولة والمؤسسات الاقتصادية إذن هذا ما يوجب السماح بتحديد رصيد نهائي بين الدولة وهؤلاء الآخرين²²³.

10.1. تقييم تسيير الحسابات الخاصة للخزينة العمومية

إن الحسابات الخاصة للخزينة تعد استثناءً لأهم مبادئ الميزانية العمومية ويتعلق الأمر أساسا بسنوية، ووحدة وشمولية الميزانية العمومية، فهذه الحسابات استطاعت تجاوز هذه المبادئ وأضفت عليها نوعا من المرونة التي تلائم طبيعة عملياتها، ومع ظهور المبادئ الحديثة التي أصبحت تقيد الميزانية كالشفافية والوضوح وحتى المقروئية

²¹⁸ Rapport d'appréciation de la Cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2012, p. 63.

²¹⁹ الجريدة الرسمية رقم 88 الصادرة يوم 30 ديسمبر 1993 مرسوم تشريعي رقم 93-18 الصادر يوم 29 ديسمبر 1993 حول قانون المالية لسنة 1994، ص 26.

²²⁰ الجريدة الرسمية عدد 75، الصادرة يوم 2 ديسمبر 2007، مرسوم تنفيذي رقم 07-364 الصادر يوم 28 نوفمبر 2007 حول تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، ص، ص 12، 13.

²²¹ نفس المرجع السابق.

²²² Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », Ministère des finances, Alger : juillet 2014. p. 18.

²²³ PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », Commission Européenne, Linpico, Juillet 2010, p. 59.

بقيت هذه الحسابات تشكل خرقاً لهذه المبادئ نظراً للطابع السري للحسابات الخاصة مقارنة بباقي بنود الميزانية العمومية، وظهرت نتيجة لذلك مطالب بتطبيق مبادئ الشفافية وتعزيز الرقابة على هذه الحسابات باعتبارها من أهم وسائل السلطة التنفيذية في تنفيذ خططها، وتسعى العديد من الدول إلى تطبيق ذلك لترشيد الإنفاق العمومي وتعزيز شفافية الميزانية العمومية.

يمكن فتح هذه الحسابات إما بواسطة قوانين المالية التي تتم المصادقة عليها من طرف البرلمان بغرض تعزيز شفافية عمليات الحكومة أو من خلال مراسيم وتعليمات صادرة من وزارة المالية بغرض تبسيط إجراءات الفتح لتغطية بعض العمليات التي يمنع القانون إدراجها في ميزانية الدولة؛ تعتبر هذه الأخيرة كطريقة للتهرب من الرقابة البرلمانية، فتحديد حالة الاستعجال والضرورة يبقى بيد الحكومة التي تقوم بتقييم الظروف التي تستدعي فتح هذه الحسابات. وعندما ينتهي الهدف الذي فتحت من أجله تعلق هذه الحسابات أو تدمج مع حسابات خاصة أخرى أو عن طريق دمج عملياتها في إطار الميزانية العمومية عندما يكون الحساب الخاص يتضمن عمليات نهائية كانت تمول في الأصل بواسطة موارد نهائية تابعة للدولة.

غير أن هذه القوانين ليست ملزمة في كل الأحوال، فيمكن أن تحدث بعض الخروقات للقوانين المنظمة لهذه التقنية، ففي بعض الأحيان، ورغم إصدار قرارات غلق الحساب ضمن قانون المالية غير أن الحساب لا يزال مفتوحاً في كتابات الخزينة العمومية.²²⁴

تتميز حسابات التخصيص الخاص ب²²⁵:

- الفصل بين العمليات النهائية والمؤقتة للدولة وإظهار المركز المالي الفعلي للدولة؛
- تستفيد هذه الحسابات من إمكانية تجاوز قاعدة عدم التخصيص ويمكنها أن تتجاوز الاعتبارات الزمنية المعمول بها في الميزانية العمومية؛
- إن عملية تسيير الحسابات لا تتبع القواعد التقليدية الصارمة الذي تخضع لها بنود ميزانية الدولة وبالتالي فهي تتميز بالمرونة التي تساهم في تحسين فعالية وكفاءة العمل الحكومة، فهي توفر نوعاً من السهولة والحرية في أداء الخدمات الإدارية الحكومية.

إن التوسع في استخدام هذه التقنية يؤدي إلى سوء تسيير المالية العمومية لأنها تعمل على:

- الانحراف عن الأهداف المسطرة للحسابات الخاصة التي تظهر من خلال غياب العلاقة المنطقية بين موارد ونفقات هذه الحسابات والاعتماد الكلي في بعض الحسابات على التمويل من الميزانية العامة الأمر الذي

²²⁴ فرقة فاطمة، حوكمة الحسابات الخاصة للخزينة، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2017، ص 76.

²²⁵ نفس المرجع السابق، ص- ص 90-94، بتصرف الباحثة.

يعتبر في الأصل استثناء، كما تساهم الحسابات الخاصة للتخصيص في زيادة العجز الموازي، كما أن العديد من الأرصدة غير المستغلة يتم الإبقاء عليها في هذه الحسابات مما يحتمل الحكومة ديون اضافية.

- إن اللجوء المتواصل إلى فتح حسابات خاصة يعتبر كخط إنفاق موازي للميزانية العمومية، تصبح الأوضاع الخاصة أوضاعا عادية. فنظرا للحرية التي تتمتع بها السلطة التنفيذية في التصرف دون المرور على السلطة التشريعية التي تمارس نوعا من الرقابة المتشددة على العمليات المالية للدولة، فلم تعد الحدود واضحة بين العمليات العادية التي كان من المفروض أن تدرج في الميزانية والممكن أن تدرج ضمن العمليات الخاصة. وهذا بسبب غياب أطر فعالة تحد من التوسع المفرط في استخدام هذه الحسابات في تسيير المالية العمومية.

- تعتبر الحسابات الخاصة سببا في عدم وضوح وشفافية العمليات المالية أثناء قانون المالية، وذلك بتمرير جزء كبير من النفقات عبر الحسابات الخاصة في حين كان يجب إدراجها ضمن الميزانية العامة وهذا يعمل على تظليل الوضعية المالية الحقيقية للدولة.²²⁶

- إن تنفيذ عمليات حسابات التخصيص الخاص يتميز بخاصية نقل الرصيد الباقي للسنة الموالية مما يشكل صعوبات في تتبع حركة هذه الحسابات المرتبطة بفترة انتهاء المشاريع وتداخلها مع عمليات تنفيذ الميزانية العامة للدولة للقطاع المعني وحسب دراسة قامت بها مصالح وزارة المالية -المديرية العامة للمحاسبة- بينت أن نسبة الاعتمادات المخصصة لحسابات التخصيص الخاص بالدوائر الوزارية بلغت نسبة 180 % من مجموع اعتمادات الميزانية العامة للدولة، وهو ما جعل الصورة معكوسة بحيث أصبحت الحسابات الخاصة آليات لتنفيذ الميزانية العمومية للدولة بدلا من كونها ملحق ثانوي بالميزانية العمومية وهذه المكانية العكسية لها آثارها الوخيمة على مستويات الرقابة وعلى جعل هذه الآليات بمنأى على مجالات الفساد المالي المبدد للقدرات المجتمعية بمخالفة القواعد القانونية من الاستثناء إلى الأصل بحكم الواقع بطغيان هذه الحسابات التي قيدت النظام الميزانياتي الجزائري بيد السلطة التنفيذية.²²⁷

- طالبت العديد من أجهزة الرقابة العليا على المالية العمومية بحذف الحسابات التي لم تعد ضرورية والعمل على تقليص الغير نافع منها، أو تجميع الحسابات ذات الطبيعة المتماثلة، وذلك بهدف إعلام وتنوير البرلمان والرأي العام حول هذه الحسابات والاطلاع على تفاصيل العمليات المالية من خلال معرفة تقديرات الإيرادات والنفقات وكيفية تسييرها حيث يرخص البرلمان بالفائض أو العجز فقط وبهذا تتجنب الحكومة كل رقابة على أوجه تسيير المال العام المتضمن في الحسابات الخاصة.²²⁸

²²⁶ نفس المرجع السابق ، ص- ص 94-98.

²²⁷ عجلان العياشي، تحليل وتقييم فعالية الحسابات الخاصة في تعزيز قدرات التمويل العمومي المستدام للتنمية بالجزائر للفترة (2000-2012)، مؤتمر دولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف، الجزائر، يومي 11/12 مارس 2013، ص 19.

²²⁸ فرقة فاطمة، حوكمة الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 98.

2. قانون 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية وحدوده

1.2. قانون 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية

بعد اعتماد دستور عام 1976 باستفتاء 18 نوفمبر 1976، أصدرت الجزائر قانونها الأول المتعلق بقوانين المالية، هذا القانون رقم 84-17 الصادر في 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية، أسس المبادئ العامة المتعلقة بالميزانية العمومية الجزائرية وقانون المحاسبة حتى اليوم. يستند التنفيذ الحالي لنفقات الدولة إلى أحكام القانون رقم 84-17 والمتعلق بقوانين المالية، المعدلة والمكملة.

فيما يخص عمليات التنفيذ، يقسم قانون المالية 84-17 اعتمادات التسيير حسب الأقسام الوزارية ونفقات الاستثمار حسب القطاعات.

تنص المادة 20 من قانون 84-17²²⁹ إلى يومنا هذا على تسمية الميزانية حسب مبدأ تخصيص اعتمادات الميزانية. كما تنص المادة 6²³⁰ من نفس القانون على تسمية كلا من الإيرادات والنفقات للدولة موزعة على أساس اللوائح والقوانين المعمول بها.

هذه التسمية حسب طبيعة العمليات للإيرادات والنفقات محددة في عدة قوانين في قانون 90-21 الصادر في 15 أوت 1990، الخاص بالمحاسبة العمومية، المادة 9 من هذا القانون، تجمع العمليات المالية والإيرادات، عمليات النفقات والخزينة.²³¹

تنص المادة 48 من قانون 84-17، المعدل والمتمم على ستة (06) أصناف من الحسابات الخاصة، أهمها الحسابات الخاصة للتخصيص.²³²

يتم فتح أو إغلاق الحسابات الخاصة للخزينة بموجب قانون المالية. وهي تشمل الفئات التالية²³³:

- | | | |
|-----------------------|---------------------------|------------------------------|
| 1- الحسابات التجارية؛ | 2- حسابات الأغراض الخاصة؛ | 3- حسابات التسيقات؛ |
| 4- حسابات القروض؛ | 5- حسابات القروض والديون؛ | 6- حسابات المساهمة والسندات. |

- باستثناء حسابات القروض والتسيقات، يتم التخطيط لعمليات حسابات الخزينة الخاصة وإجازتها وتنفيذها بنفس الشروط المطبقة على ميزانية الدولة العامة.

²²⁹ الجريدة الرسمية عدد 28، المادة 20، الباب الأول، الأحكام العامة، الفصل الثالث، النفقات، القسم الأول، عموميات، ص 6.

²³⁰ نفس المرجع السابق، الباب الثاني، الميزانية العامة للدولة، الفصل الأول، عموميات، المادة 6، ص 4.

²³¹ الجريدة الرسمية عدد 35، الباب الأول، الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، الفصل الثاني، العمليات المالية، المادة 9، ص 13.

²³² الجريدة الرسمية عدد 28، الباب الرابع، عمليات الخزينة، الفصل الأول، الحسابات الخاصة للخزينة، المادة 48، ص 9.

²³³ Direction Générale de La Comptabilité, Ministère des Finances, **Manuel des procédures techniques financières et comptables du trésor**, algérie, 2014, p 75-76.

- ما لم ينص قانون المالية على خلاف ذلك، رصيد التمويل، يتم ترحيل رصيد كل حساب خاص من سنة إلى أخرى.

2.2. حدود قانون 84-17:

- منذ صدور القانون رقم 84-17، تستند جميع قوانين المالية الجزائرية إلى طرق عرضها والتصويت عليها واعتماد المبادئ التي تحكم هذا القانون.

- يحتوي هذا القانون على برجة الميزانية في سياق السنة المالية، مما يعرض نقاط الضعف من حيث التعددية السنوية والافتقار إلى التحكم في المالية العمومية.

- إن حصر الميزانية في إطار سنوي، لا يسمح بتوثيق مسار المالية العمومية، أو التحكم في الاعتمادات غير السنوية ويزيد من الوقت اللازم لتصوير الاستراتيجيات المناسبة لـ "الإدارة الدقيقة للنفقات".

- هذا القانون، الذي يتميز بطابع القانون العادي البسيط، أصبح الآن قديماً نظراً للإصلاحات السياسية والاقتصادية التي استمرت قرابة عقدين من الزمن. علاوة على ذلك، لا يمكن لهذا القانون، بسبب الحدود التي يفرضها، الاستمرار في التحكم في المالية العمومية، التي تمر الآن بتغيرات كبيرة من خلال إصلاح مستمر للميزانية.

- لتحديث أنظمة الميزانية. أخيراً، لا يمكن للقانون 84-17 أن ينجو من المبادئ القانونية الأساسية الجديدة "علاوة على ذلك، ينبغي التشكيك في الهيمنة الحالية للسلطة التنفيذية من خلال تعزيز السلطة التشريعية.²³⁴

- اعتمد القانون رقم 84-17 إلى حد كبير على الأمر العضوي الفرنسي لعام 1959، على الرغم من أنه كان موضع شك في البرلمان بمجرد تكريسه، الذي شجع البرلمان الفرنسي على الرد بالقانون العضوي المتعلق بالمالية 2001.LOLF.²³⁵

- يحد القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية من صلاحيات الميزانية والمالية للبرلمان، لأنه يهدف إلى ضمان أن يتم التصويت على الميزانية وتنفيذها في أقرب وقت ممكن وبشروط ممكنة للسلطة التنفيذية.

- يعتبر التمييز بين ميزانيات التسيير والاستثمار على مستوى الاقتصاد الكلي مرضٍ وكاف، لكنه لا يسمح بتتبع الأهداف المحددة في البرامج متعددة السنوات.

²³⁴ Camila Moraes Baceti, **les rapports entre les pouvoirs législatif et exécutif dans le droit budgétaire brésilien**, Thèse de doctorat, spécialité droit, Université Paris I Pantheon Sorbonne, U.F.R 01 – Droit, Administration et secteurs publics, 2013, p 38.

²³⁵ Claude Bartolone, « Allocution d'ouverture », in « Manager la LOLF », RFFP n° 137, mars 2017, p. 12-13.

- كما أن وجود تصنيف اقتصادي ووظيفي للنفقات العمومية يعتمد على أساس النقد التي وضعتها مصالح المديرية العامة للخزينة، على أساس القوائم المحاسبية الاحصائية للمحاسب الرئيسي ACCT والمحاسبين العموميين، هو موضوع نُقِلَ وثُثِرَ على موقع صندوق النقد الدولي على شبكة الإنترنت لسنوات ويفتح سبل جديدة للمصالحة بين الميزانية والتسميات المحاسبية في سياق الميزانية وإصلاح محاسبة الدولة.

يبدو أن القانون المالي الحالي عاجز إلى حد كبير عن تنظيم المجال المالي للدولة²³⁶، أو إدارة أملاكه أو وضعه المالي العمومي لذا يجب أن يسمح تحديث مصطلحات الميزانية بفرض مصطلحات محاسبة مرتبطة ومقبولة تسمح بموثوقية معقولة بالأداء والقدرات المالية للإدارات العامة.²³⁷

إن تأخر الإصلاحات اللازمة لتحديث وتكييف المصالح العمومية مع الاحتياجات المتطورة أثر بشكل كبير على كفاءة الإدارة وتكاليفها. بالإضافة إلى ذلك، تم إصدار عدد قليل من النصوص الصادرة عن الحكومة لتوضيح الممارسات الميزانية الحالية من القانون 84-17²³⁸، والذي يتميز بالغموض والارتباك بشأن بعض الممارسات التي تتطلب مراجعتها بشكل دائم لتسيير المالية العمومية الجزائرية.

- لا يسمح قانون 84-17 برؤية شاملة لاستدامة مالية الدولة على المدى المتوسط، وحدود أخرى تم تطويرها أثناء تطوير النصوص القانونية الناتجة عن قانون ونصوص تشريعية جديدة ناتجة عن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF والناتج عن تطبيق الإصلاح الميزانياتي في أرض الواقع.

إن الالتزام بمنطق التشكيك، والإصلاح والإبداع لصالح الإدارة العمومية، ينبغي أن يعزز المكاسب التي تحققت بالفعل ويعزز ممارسة الديمقراطية الحديثة، لأنه للمضي قدماً، من الضروري دائماً التحديث والابتكار والإصلاح.

3- قانون 90-21 الصادر في 15 أوت 1990 وحدوده

1.3. قانون 90-21 الصادر في 15 أوت 1990

بعد عدة سنوات من الممارسات الميزانية والمالية تحت تأطير تشريعات قانون 84-17، أراد المشرع الجزائري أن يمنح المالية العمومية، إطار محاسبي مستقل، الذي يجيب لاحتياجات التنفيذ، متابعة مراقبة ميزانية الدولة، للتغلب على المشاكل المتعلقة بغياب تشريعات وقوانين محاسبية دقيقة وتنظيم أدوار الأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية.

²³⁶ Mohamed Tahar Bouara, « Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien », op.cit., p. 25.

²³⁷ PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », Juillet 2010, p. 15.

²³⁸ Denideni Yahia, « La pratique du système budgétaire de l'État en Algérie », Alger : OPU, 2002, p. 369.

يعتبر القانون رقم 90-21 الصادر في 15 أوت 1990 ، المعدل والمكمل ، والمتعلق بالحاسبة العمومية، حجر الزاوية للتشريع المحاسبي للدولة والجماعات المحلية. يخضع إجراء تنفيذ الميزانية العمومية للدولة لجميع قواعد المحاسبة العمومية المنصوص عليها في هذا القانون.

يعتبر القانون رقم 90-21، المعدل والمكمل، والمتعلق بالحاسبة العمومية، حجر الزاوية للتشريع المحاسبي للدولة والجماعات المحلية.²³⁹ يخضع إجراء تنفيذ الميزانية العامة للدولة لجميع قواعد المحاسبة العمومية المنصوص عليها في هذا القانون.²⁴⁰

الغرض من هذا القانون هو "تحديد أحكام التنفيذ العامة المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية للدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الفرعية، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".²⁴¹ وهي تحدد واجبات ومسؤوليات الأعوان المنفذين (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي) وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الحسابات الخاصة للخزينة وعمليات النقد وتحدد نظامهم المحاسبي.

2.3. حدود القانون 90-21

تتميز الإدارة الحالية بإدارة الوسائل، والاعتراف بالنقدية الداخلة والخارجة من الصندوق وقت حدوثها خلال السنة المالية، ولا تسمح بوصف الوضعية المالية للدولة والذمة.

إن تقييم تسيير المالية العمومية والمحاسبة في الجزائر بموجب قواعد قانون رقم 90-21، يشكل حدود تخص التأخر في دفع مستحقات الموردين الخاصين والعموميين الوطنيين والأجانب ويعيق السيولة النقدية والعمالة والنمو. بالإضافة إلى ذلك، يفضل النظام القانوني الذي استحدثه القانون أعلاه على التأخير في التسجيل لفحص الحسابات العمومية من قبل مجلس المحاسبة، مما يقلل من مصداقية التسيير العمومي، ويجعل موثوقية إعداد الميزانية غير مؤكدة ويؤدي في حالة عدم وجود العقاب، إلى عدم مسؤولية الإدارات، ومن المحتمل أن تتضاءل صورة وجوده مصالح الإدارات المالية.²⁴²

- ساهم عدم مسؤولية المجتمع المدني من خلال الدولة الجزائرية على نطاق واسع، منذ ارتفاع أسعار النفط وتحقيق مكاسب هائلة منذ سنة 2000، في تعميم الإعانات التي هيمنت على الحياة السياسية والاقتصادية، واستمرار الدعم في جميع القطاعات مما زاد من عجز الميزانية العمومية. تستند المحاسبة العمومية

²³⁹ الجريدة الرسمية عدد 53 ، الصادرة يوم 15 أوت 1990 ، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، ص 11.

²⁴⁰ Ministère des Finances, Direction Générale du Budget, « Manuel de contrôle des dépenses engagées », Alger : imp. Alger Print, 2007, p. 39.

²⁴¹ الجريدة الرسمية عدد 53، أحكام عامة، المادة 1، معدل ومتمم، متعلق بالمحاسبة العمومية، ص 12.

²⁴² PEFA Algérie, «Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques :», op.cit., p. 10.

بشكل أساسي على الاعتراف بالنقد وتنفيذ الميزانية. وبالتالي، يشرح "معظم خصائص المحاسبة التقليدية، التي تعتمد على مفهوم الانتظام. دور المحاسبة العمومية، كوسيلة للمعلومة تسمح بتوجيه التسيير المالي الذي أصبح منذ مدة ثانوي للغاية". إن غياب المعلومة أثناء الأزمة الاقتصادية والمالية الحالية يعرقل محاولات اتخاذ قرار مناسب بشأن القضايا المالية والسياسية الرئيسية. يقول « Bruno Martin-Vallas » محاسبة عمومية: لا تقيس النتائج، ولا رؤوس الأموال، يعني أن هذه المحاسبة تدمر رؤوس أموالنا الجماعية"²⁴³، وهذا ما يوضح تماما محاسبتنا العمومية الحالية. إن محاسبتنا الحالية، قياسها، الرقابة على النفقات، تصنيفها إلى أقسام، فصول ومواد في الميزانية لا يمكن تجاوزها أو تبديلها.

يجب معالجة قصور قانون المحاسبة العمومية الحالية الذي يفرض ثقلا بيروقراطيا وإداريا بسبب التفاني في الانتظام والعقلانية على حساب الحاجة إلى الأداء والشفافية ومساءلة المديرين. فهي تعمل على تعدد مهام المراجعة والرقابة مما يؤدي إلى عمليات مزدوجة. في ظل غياب نظام إعلام آلي يفرض قانون المحاسبة العمومية على المستخدمين تسجيل مزدوج للمعلومات. هذه الازدواجية لضروريات الانتظام والعقلانية القائمة على عدم الثقة والشك بين الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية، تولّد عبء مهم، تكاليف إضافية ومصادر اختلاف رئيسية.

يواجه المسيرين معاملات تتطلب معرفة محاسبية ومالية متطورة، وغالبا ما لا تتوفر لديهم، لأن أهدافهم لا تكمن في محاسبة عملياتهم. بالإضافة إلى ذلك، لا يُتوقع حدوث مشكلات قانونية وتنظيمية، لا سيما العلاقة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقبين الماليين، لا سيما فيما يتعلق بالمسؤولية واستخدام قضايا الاستيلاء أو التجاوز أو حسابات التسيقات.²⁴⁴

باختصار ، يعاني هذا القانون من وجود فجوة في الصياغة القانونية والتقنية ، فقد تم اعتماده وتعديله منذ عام 1990، لإنشاء نص قائم على المنطق القديم، والذي يعود في بعض الأحيان إلى أقدم النصوص الفرنسية، أو على تقاليد بسيطة أو المعاملة، سواء للدولة أو لمختلف الجماعات العمومية ، دون احترام خصوصية كل منها أو لتكييف أحكامها مع الاحتياجات القانونية ومراجعة مجلس المحاسبة.

يتم وضع حدود أخرى عند وضع النصوص القانونية الناتجة عن هذا القانون والتطبيق الفني لمحاسبة الدولة والهياكل العمومية على أرض الواقع.

²⁴³ Bruno Martin-Vallas, « Comptabilité publique : ne mesurant ni résultats, ni capitaux, notre comptabilité publique incite à détruire notre capital collectif », Montpellier : LPM-nano éditions, 1999,p 24.

²⁴⁴ BELACEL Brahim, **Réforme de la Comptabilité de l'Etat en Algérie**, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018, p 125.

4- مرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر في 07 سبتمبر 1991

طبقاً لأحكام المادة 2 من القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمكتمل، المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ 7 سبتمبر 1991 بشأن تحديد الإجراءات، شروط ومحتوى حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يهدف إلى تكملة أحكام النص السابق وإصلاح الحسابات التي يحتفظ بها الأعوان المسؤولون عن تنفيذ ميزانية الدولة والعمليات المالية العامة.²⁴⁵

لم يستغرق النص وقتاً طويلاً لإثبات أهميته بعد إصدار قانون المحاسبة العمومية، فهو يأتي لإكمال فراغ قانوني وتقني خطير، منذ ظهور تعليمات 12 أكتوبر 1968، بشأن محاسبة الخزينة.

تحدد المادة 2 من هذا المرسوم التنفيذي، نطاق وتنظيم المحاسبة العمومية، موضوع القوانين واللوائح في هذا المجال، هدف هذه المحاسبة وصف والرقابة على العمليات المالية للدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الجماعات المحلية، الميزانيات الملحققة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وكذلك إعلام السلطات والرقابة على العمليات المالية العمومية.²⁴⁶

يتميز النظام المحاسبي الحالي بالضيق؛ فهو يسجل فقط العمليات البسيطة للتحويل والدفع بينما اتجهت مؤسسات القطاع العمومي لتبني محاسبة القطاع الخاص بالاعتماد على معايير IFRS إلا أن هذه المعايير لا تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الدولة، مثل الضرائب والتحويلات ومحاسبة السياسات الاجتماعية أو المعلومات التي يجب تقديمها حول الميزانية وتنفيذها.

لا تسمح المحاسبة النقدية بعرض موحد ومتجانس للحسابات، وتتجاهل مفاهيم الديون والمستحقات. هدفها الأساسي هو مراقبة وتفعيل مسؤولية الجهات الفاعلة في التسيير العمومي فيما يتعلق بالقانون المحاسبي.

وعلى الرغم من مزاياه في مراقبة ومتابعة التحصيلات والدفع، إلا أن مساوئه تتمثل في زيادة كبيرة في حجم الكتابات المحاسبية، وإعاقه كبيرة للشفافية في النتائج المحققة، هذا ما أدى إلى محاولة الشروع في إصلاحات محاسبية للتمثيل الصادق للمعلومات المالية المتعلقة بالدولة.

المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 وصعوبة تنفيذه

من أجل تحقيق تسيير محاسبي مالي عصري وحديث، تعمل الجزائر منذ سبتمبر 1995 على إصلاح محاسبي للدولة، من خلال الانتقال من إطار محاسبي قديم إلى نظام محاسبي مالي متكامل يسمح للدولة بتسيير عملياتها المالية بشكل صحيح وتلبية الاحتياجات المتعددة للمجتمع. تم اختياره منذ 1990 كمحور مهم لبرنامج

²⁴⁵ الجريدة الرسمية عدد 43، مرسوم تنفيذي رقم 91-313 الصادر يوم 7 سبتمبر 1991 بوضوح الإجراءات، الطرق ومحتوى محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة يوم 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991، معدل ومتمم من قبل أحكام المرسوم التنفيذي رقم 03-42 الصادر يوم 19 جانفي 2003.
²⁴⁶ الجريدة الرسمية عدد 43، الباب الأول، أحكام عامة، الفصل الأول، المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية، المادة 2، ص 22.

عمل وزارة المالية، وعُهد إلى فريق عمل متكون من كبار موظفي المديرية العامة للمحاسبة العامة بوزارة المالية بالجزائر، وخبراء من المديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية والصناعة بفرنسا²⁴⁷ (MEFI).

الفرع الأول: سياق أهداف المخطط المحاسبي للدولة PCE لسنة 2002:

تم تنفيذ هذا الإصلاح على مرحلتين، الأولى مكرسة لتصميم المشروع والثانية لتنفيذه، كان الغرض منه هو تحديد وجمع النصوص والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية الجزائرية، وإجراء تشخيصات على النظم المحاسبية المعمول بها لمختلف الوحدات (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري) والشروع في إجراءات تعاون مع بعض الدول التي قامت بتجارب مماثلة.²⁴⁸

أدت هذه العملية إلى تصميم وصياغة مخطط محاسبي للدولة لعام 2002. ولكي ينجح هذا الإصلاح حضرت المديرية العامة للمحاسبة في عام 2002 مشروع مرسوم وزاري بشأن تنفيذ PCE. تم إعداد مسودة تعليمات عامة حول محاسبة الدولة وكذلك أدلة استخدام منذ سنة 2003 من قبل مصالح المديرية العامة للمحاسبة لتنفيذ PCE.²⁴⁹

إن أهداف هذا المخطط متعددة، تهدف إلى التحكم في الاختلافات بين قواعد المحاسبة التي تحكم حسابات القطاعين العمومي والخاص، والتقريب بين هذه القواعد من حيث وضع المعايير، والمساءلة عن الحسابات ومحاسبة حقوق الذمة وأخيرا تكييف الإطار المحاسبي للدولة مع التطورات القانونية والاقتصادية للمالية العمومية الحديثة.

لتنفيذ هذه العملية، استلهم مصممو PCE من المخطط المحاسبي الوطني PCN المطبق في المؤسسات والشركات التجارية في الجزائر. كان الغرض منه استبدال المدونة القديمة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة منذ 2003.²⁵⁰

²⁴⁷ Miloud Boutaba, (Directeur Général de la comptabilité), « La réforme de la comptabilité publique en Algérie », op.cit., p. 3.

²⁴⁸ Miloud Boutaba, op.cit, p 3.

²⁴⁹ Instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État, (classes 1 à 4), CE1, décembre 2004.

²⁵⁰ Direction de la modernisation et de la normalisation comptable, Direction générale de la comptabilité, ministère des finances, « Guide pratique du plan comptable de l'État au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers », Algérie, p. 3.

الفرع الثاني: هيكل الحسابات ومبادئ التقييم:

في تطبيق مشروع المرسوم الوزاري المتعلق بتنفيذ **PCE**، تظل أحكام التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 بشأن محاسبة الخزينة، بصيغتها المعدلة والمكملة، سارية المفعول باستثناء القواعد المتعلقة بمبادئ تشغيل الحسابات وتسمياتها.²⁵¹

يستلهم تصنيف **PCE** من **PCN**، وهو يستند إلى تنظيم عشري ويحاول إدخال محاسبة الحقوق المسجلة في تحمل ديون الدولة ومحاسبة التدفقات المالية المتعلقة بها.

من أجل الانتقال من محاسبة نقدية إلى محاسبة الذمة، يعتمد **PCE** لسنة 2002 على المبادئ العامة للمحاسبة في القطاع الخاص مثل مبدأ الحذر الذي يتطلب التدقيق الموضوعي والمنطقي للعمليات المحاسبية، ثبات الطرق أو الأساليب، مما يجعل من الممكن اعتبار نشاط الدولة عملية مستمرة وغير متغيرة، وهذا ما يسهل من عملية المقارنة وأخيرا مبدأ استقلالية العمليات الذي يفترض أن تحديد نتائج السنة لا يأخذ بعين الاعتبار سوى نواتج وتكاليف هذه السنة. فتطبيق هذه المبادئ، تنفيذها بحسن نية واحترام الشرعية في تنفيذ العمليات يضمن الحصول على صورة حقيقية لوضعية تداول الأموال العمومية، مما يسمح بالتكفل بكامل الإيرادات والنفقات العمومية حسب لحظة حدوثها لتحديد نتائج السنة.

أثناء دمج وتطبيق النصوص المتعلقة بالمحاسبة العمومية وإجراء العمليات المالية العمومية، يهدف مشروع **PCE** إلى إدخال إجراءات محاسبية جديدة، باتباع ثلاث جهات نظر: الذمة، الميزانية والخزينة،²⁵² وكذلك أنظمة السجلات الأخرى الناتجة عن نظام الإعلام الآلي المتعلق بها.

1- هيكل الحسابات:

على غرار قائمة محاسبة الخزينة لعام 1968، والتي تستند إلى تصنيف إداري، تم تجميع حسابات **PCE** في تسمية مستوحاة من **PCN**. وهو ملزم لجميع المحاسبين العموميين بغض النظر عن وضعهم أو طبيعة العملية.

اختارت المديرية العامة للمحاسبة الحفاظ على الحسابات المالية التي تشمل النقد ومحفظة الحسابات، حسابات التسوية النهائية التي تتلقى معاملات الإيرادات والنفقات النهائية والمؤقتة، لتصنيف النفقات وفقا لطبيعتهم.

يكمن الاختراع في إنشاء محاسبة الحقوق المستحقة وديون الدولة، والتي تم تجاهلها من قبل النظام القديم للمحاسبة العمومية.

²⁵¹ l'instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État, (classes 1 à 4), CE1, décembre 2004.

²⁵² Instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État, (classes 1 à 4), CE1, décembre 2004, p. 1.

تتضمن حسابات الميزانية العمومية (bilan) خمسة أقسام تتمثل في :

- القسم 1: النتائج والديون ؛
- القسم 2: الأصول الثابتة ؛
- القسم 3: حسابات الارتباطات والمخزون ؛
- القسم 4: حسابات ومراسلون آخرون ؛
- القسم 5: الحسابات المالية.

يشمل قسمي العرض الاقتصادي لعمليات تنفيذ قوانين المالية والعمليات التي تسهم في نتائج المحاسبة، الأقسام التالية:

- القسم 6: حسابات التكاليف؛
- القسم 7: حسابات المنتجات.

تشمل الأقسام الأخرى:

- القسم 8: أصول الخزينة والسحب على المكشوف.
- القسم 9: تنفيذ قوانين المالية.
- القسم 0: مخصص للالتزامات خارج الميزانية.

يقدم مصممو المحاسبة العمومية القسم (9) تنفيذ الميزانية (منفصل عن التسمية المحاسبية)، لتلبية متطلبات الرقابة البرلمانية والسماح بتبسيط العمليات المحاسبية والإغلاق السريع للبيانات المحاسبية في نهاية العام.

القسم 9 مع مراعاة ما يسجله والعمليات التي يتكفل بها، هو القسم الأكثر أصالة مقارنة بالمحاسبة الخاصة. ولكن اليوم، القسم 8 والقسم 9، والتي لا تتوافق محتوياتهم مع عمليات المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعداد البيانات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، في جميع أنحاء العالم كأداة لرصد ومراقبة تنفيذ الميزانية. لا تتوافق هذه الأقسام مع التقنيات والإجراءات، والتي ظل بعضها يدويا وقديما مقارنة بالإصلاحات التنظيمية الأساسية، ويقدم اليوم إجراء لم يتغير، وعبء عمل كبير، ومكلف وعاجل.

2- مبادئ التقييم:

يتم تقييم الحسابات وفقا لمبدأ عشري، و تشمل مبادئ التقييم الحسابات في أقسام، حسابات رئيسية، حسابات فرعية حتى للمستوى الفرعي المستخدم لطبيعة العملية.²⁵³

يشير الرقم الأول إلى القسم الذي ينتمي إليه الحساب المستخدم، ويشير الرقم الأولان إلى الحساب الرئيسي، وتشير الأرقام الثلاثة الأولى إلى الحساب الفرعي وأخيرا تشير الأرقام الفرعية الأخرى (الرابعة، الخامسة، ... على التوالي إلى الحسابات، تحت حسابات وحسابات فرعية²⁵⁴، أُضيفت أرقام في كل مرة إلى الحسابات الموجودة لتتكفل بالحسابات الجديدة.

يستخدم كل من المحاسبين الرئيسيين للخرزينة، أمناء خزينة الولاية وقباضي الوكالات المالية، والمكلفين بالبلديات والهيئات العمومية الإدارية والذين يعملون لحساب الدولة، حسابات تناسب كل واحد منهم، حسابات مناسبة لاعتماد عمليات الإيرادات والنفقات العمومية وفقا لحسابات PCE.

إن استخدام هذه الحسابات يجعل من الممكن تحديد ثلاثة أنواع من النتائج أثناء مركزية الحساب. نتيجة الذمة،²⁵⁵ نتيجة تنفيذ قانون المالية²⁵⁶ ونتيجة أصول الخزينة والسحب على المكشوف.²⁵⁷

الفرع الثالث: صعوبات تنفيذ مشروع PCE 2002:

مشروع الإصلاح المحاسبي المبني على PCE لعام 2002، طموح للغاية في أهدافه، يهدف إلى موثوقية المعلومات المالية واكتمال البيانات المالية كوسيلة لتقييم الأنشطة والأداء وصنع القرار في سياق إعداد تقديرات الميزانية.²⁵⁸ وهو يقدم مزايا عرضية إيجابية في تصميم وتعميم أنظمة المحاسبة الحديثة للدولة.

ومع ذلك، فإن أهدافها، التي تتجاوز الجانب المحاسبي للتطرق إلى جوانب ترشيد خيارات الميزانية، وتحسين وصف العمليات المحاسبية، تسجل حتى قبل تنفيذها حدود وضعف الشكل والمضمون. نقاط الضعف هذه تؤخر تنفيذه وتحتاج إلى تكيف مع إصلاح الميزانية الذي بدأ بالفعل منذ عام 2005 في المديرية العامة للميزانية.

²⁵³ Direction de la Modernisation et de la Normalisation Comptable, Direction Générale de la Comptabilité, Ministère des Finances, **Guide pratique du plan comptable de l'État au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers**, Algérie, p 4.

²⁵⁴ Ibid.

²⁵⁵ حساب 101 من المخطط المحاسبي للدولة.

²⁵⁶ حساب 98 من المخطط المحاسبي للدولة.

²⁵⁷ حساب 80 من المخطط المحاسبي للدولة.

²⁵⁸ Instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, **règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État, (classes 1 à 4)**, CE1, décembre 2004. P 02.

إن اختبارات تنفيذ هذا المخطط، والتي كان لها نتيجة للتغلب على أوجه القصور في النظام المحاسبي للدولة، قد واجهت صعوبات كبيرة ، ولا سيما في المنبع، من حيث تنظيم الإجراءات اللازمة لتعبئة المعلومات ليتم حسابها، مما يجعل PCE صعب الاستخدام، معقد للغاية ومن السابق لأوانه في حالة عدم وجود مرجعية معيارية شاملة.

يقدم PCE دليل صادر عن مديرية عصرة معايير محاسبة الدولة، PCE لعام 2002 يعد الإصلاح المحاسبي الثاني بعد الإصلاح الذي قدمته الحكومة حسب التعليمات رقم 78 المؤرخة 17 أغسطس 1991 ، والتي أدخلت ما يسمى بمحاسبة القيد المزدوج بدلا من المحاسبة ذات القيد الواحد والتي تم تبنيها منذ الاستقلال.²⁵⁹

يحتوي هذا المخطط على خصوصية للحفاظ على جميع القواعد القانونية والتقنية الناتجة بشكل أساسي عن النصوص التي تمت دراستها سابقا، وأيضا من القواعد القانونية والتقنية المستوحاة من PCN. تعد هذه خطوة بحق خطوة إلى الأمام يتضمن روح التفكير فيها توحيدا للمعايير، ولكنها أيضا تشكل عقبة رئيسية أمام تعميم مخطط محاسبة مستلهم من مفهومين مختلفين على المستويات الاقتصادية والسياسية والقانونية. بالإضافة إلى ذلك PCE لعام 2002، الذي يهدف إلى عصرة المحاسبة العمومية، يواصل في الاعتماد على مبادئ قانونية عمومية مثل احترام مبادئ انتظام وتوقيت العمليات المالية العمومية، مما يفرض اعتماد المديرين العاملين لمخطط محاسبة مستوحى من الإدارة الخاصة مع مبادئ صارمة مستمدة من محاسبة النظام القديم.

ومن بين المشاكل التي واجهت مشروع إصلاح محاسبة 2002 نذكر الآتي:

- لم يتمكن المدراء بعد من استنباط أساليب أصلية من البيئة وخصائص المحاسبة المحلية لإصلاح الميزانية والمحاسبة العمومية، والتي تسمح لهم بحل المشكلات التي يواجهونها والمتمثلة في : التحكم، المراقبة، تنفيذ الميزانية، تسيير العمليات العمومية والسيطرة على الاستدانة والوضعية المالية العمومية.

- إن الصعوبة الرئيسية التي ووجهت في تنفيذ إصلاح PCE الجزائري لسنة 2002، "تعكس بلا شك حقيقة أنه في الوقت الذي بدأ فيه تطوير هذا الإصلاح، في أوائل التسعينات، لم يكن يوجد تعريف حقيقي للمحاسبة على أساس الاستحقاق". تم إنشاء هذا المخطط ليس وفقا لمنطق المحاسبة الاستحقاقية بل على أساس محاسبة نقدية. " هدفه الرئيسي هو تسجيل الإيرادات والنفقات على التوالي لتنفيذ قانون المالية وعمليات الخزينة في وقت حدوثها".²⁶⁰

²⁵⁹ Direction de la modernisation et de la normalisation comptable, Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, « Guide pratique du plan comptable de l'État au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers », Alger, p. 3.

²⁶⁰ S. Bertran, F. Bianchi, rapport du plan comptable de l'État, schéma d'adaptation des normes comptables de l'État, GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 30 septembre 2007, P 14.

- لا يتضمن جدول الحسابات هذا أي عنصر من المحاسبة الاستحقاقية التي تُقدّم في الميزانية، جدول التدفقات النقدية أو حساب النتائج حسب المعايير المعترف بها دولياً.
- فيما يتعلق بالاعتراف بالحقوق المثبتة، فإن الغرض من **PCE** الاعتراف بالحقوق المثبتة واعتماد محاسبة الذمة، مع تجاهل أهداف الأداء والنتائج المستوحاة من الإصلاح الميزانياتي الحالي (**LOLF**).
- إن عدم الاهتمام بالتسيير القائم على النتائج يترجم إلى حد ما، استخدام **PCE** لمفاهيم الانتظام والعقلانية والترشيد في أهدافه، متجاهلاً بذلك روح المبادرة، حرية التسيير أو الشراكة بين الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية.
- في غياب حزمة من برامج الإدارة المتكاملة، يجد الأعوان المسؤولون عن تصميم وتبسيط هذه الأموال صعوبة في تسجيل تعديلات يدوية ثقيلة للغاية لمركزية وتجانس نتائج نهاية السنة.
- يتضمن تطبيق **PCE** في الواقع فقط المنتجات التي يتم إثباتها بمجرد نشوء الدين، كما تتعارض محاسبة الحقوق المثبتة مع مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، التي تفرض على هؤلاء تجاهل الشروط والتاريخ الذي أنشئ فيه النفقات.
- علاوة على ذلك، تخضع إيرادات الميزانية إلى تسجيل مزدوج حيث يتم الاعتراف بالإيرادات النقدية في (قسم 9) والاعتراف بالحقوق المثبتة في (قسم 4)، بدون تحديد العلاقة بين المحاسبة العامة **générale** للحقوق المثبتة والميزانية على أساس نقدي. إن الهدف من قسم 9 غامض، لأن المشكلة تكمن في تسجيل نفقات وإيرادات قانون المالية وفقاً للقطاعات الرئيسية الواردة فيه.
- أدى الإعداد المادي للوثائق المحاسبية والإحصائية المتعددة في نسخ متعددة، إلى العديد من التسويات والمراجعات الطويلة والمكثفة، مما يولّد صعوبات وعراقيل تتعلق بالوسائط المحاسبية التي تواجه الجهات الفاعلة في محاسبة الدولة. بالإضافة إلى ذلك، كان الغرض من هذا المخطط هو دمج الشبكات الأخرى بوزارة المالية، في شكل محاسبة الدولة، لكن هذه الشبكات لا تملك تقنيات محاسبية كافية للوفاء بالمتطلبات المحاسبية لمصممي الإصلاح.
- يجد هذا المخطط مكانه في إصلاح التسمية المحاسبية على أساس تقريب الحسابات مع نظام **SCF** الجزائري وعلى أساس معايير المحاسبة لمشروع المعايير المحاسبية الوطنية.

المطلب الثالث: التسمية الحالية لحسابات الخزينة لعام 2009 (NCT)، تسمية لحسابات

غير ملائمة:

تشكل التسمية العامة لحسابات الخزينة من "مجموع الحسابات الخاصة التي يُسمح للمحاسبين العموميين للخزينة باستخدامها لتحويل العمليات".

تعود أصول تسمية حسابات الخزينة إلى أحكام المادة 8 من المرسوم رقم 65-320 المؤرخ 31 ديسمبر 1965، بشأن قانون المالية لعام 1966، الذي يستند إلى مبادئ الميزانية والمحاسبة، يقدم الأسس القانونية الأولى لإنشاء التسميات المحاسبية التي تم تطويرها بعد إصدار التعليمات رقم 16 بتاريخ 12 أكتوبر 1968 حول محاسبة الخزينة.

بموجب أحكام المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ 7 سبتمبر 1991، بصيغته المعدلة والمكاملة، التي تحدد الإجراءات والقواعد التفصيلية ومحتوى محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، مأخوذة بتطبيق الأحكام للمادة 2 من القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أغسطس 1990، المعدل والمكمل، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والسجلات المحاسبية للدولة، وفقاً لتسميات حسابات الخزينة التي تم تجديدها في 2009.

لتحسين تحويل عمليات المحاسبين والصندوق **trésorerie**، تم تسجيل النفقات والإيرادات من قبل المحاسبين العموميين حسب القيد المزدوج وفقاً لقواعد عامة تم سنّها من قبل الوزير المكلف بالمالية.

1- الكتابات العريضة للتسمية:

تعتمد تسمية الخزينة العمومية على التنظيم العشري للحسابات وأدائها المتماثل، وهيكل مخصص للحسابات وتنظيم خاص حسب الطبيعة.

تشكل هذه التسمية "إطاراً عاماً مقسماً إلى مجموعات **compartiments** - حسابات وحسابات فرعية- يقسم المحاسب عملياته وفقاً لطبيعتها".

تبنى هيكلًا مشابهاً للهيكل التنظيمي لمخطط المحاسبة الوطني PCN لسنة 1975، تم إلغاؤه وتعويضه بنظام المحاسبة المالي SCF. ينقسم إلى حسابات تعتمد على المنطق العشري في إضافة حسابات جديدة إلى الحسابات الحالية وتستخدم مفاهيم مجموعة الحسابات، حسابات عامة وحسابات خاصة.²⁶¹

²⁶¹ Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, **Nomenclature des comptes du Trésor pour 2009**, Alger, p 2.

1.1. هيكل مخصص للحسابات:

تتضمن مجموعات الحسابات الفئات الرئيسية المتعلقة بـ PCE لسنة 2002 وتضم ثمانية (08) مجموعات: الصندوق والمحفظة، عمليات الميزانية، عمليات الخزينة، المراسلون، عمليات سيتم تصنيفها، النتائج، الدين المضمون من قبل الدولة، مستحقات الدولة.²⁶² المجموعة التاسعة (09) مكرسة للقيم غير النشطة. "الحسابات الخاصة لهذه المجموعة ليست جزءا من محاسبة النقد ولا تظهر في الميزانية العامة لحسابات الخزينة".²⁶³ يتم وصفها في ميزانية خاصة وتشكل ما يسمى بالمحاسبة "الخاصة". يُجرى تحسين هذا التنظيم باستمرار من أجل تعزيز شفافية الميزانية والمحاسبة وتحقيق المصادقية من أجل تحسين الخيارات الاقتصادية والاجتماعية من قبل الحكومة.²⁶⁴

ولكن بسبب القيود التي تواجهها، فإن هذه الكتابات لم تشكل تسمية بالمعنى الدقيق للكلمة: فالافتقار إلى الاتساق العام والربط المنهجي بين السجلات المحاسبية والسجلات التي يصدرها الأمرين بالصرف والإداريين العموميين، هو الذي يُجَرِّد هذه التسمية من أي ضمان للجودة المحاسبية أو صدق المبالغ المحاسبية.

2.1. تنظيم خاص:

مع الحفاظ على نفس منطق التنظيم المحاسبي لتعليمات 1968، فإن تصنيف حسابات الخزينة التي تم تجديدها في عام 2009، يعتمد تصنيفا للعمليات المحاسبية وفقا لوجهة العمليات. يمكن تحديد المجموعات حسب طبيعة الحسابات المالية، حسب حسابات التحركات النقدية **comptes de mouvements de fonds**، حسب حسابات التسوية و حسابات لأمر **comptes d'ordre**.

تهدف الحسابات المالية إلى تسجيل الإيرادات والنفقات من الأموال أو القيم المحتمل تعبئتها. تمثل التحركات النقدية وحسابات التسوية جزءا من حسابات الربط بين المحاسبين وتعمل على تجنب النقل الفعلي للأموال. وأخيرا، تستخدم حسابات لأمر **les comptes d'ordre** عموما لنقل العمليات من محاسب إلى آخر.²⁶⁵

بنفس العنوان في العديد من الدول، لم يكن للجزائر طريقة لتسجيل العمليات العمومية التي يمكن أن تُطالب بوضع إطار تسييري للمحاسبة في مجموع محاسبي متماسك.

²⁶² PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », op.cit., p 27.

²⁶³ Direction Générale de la Comptabilité, Ministère des finances, Nomenclature des comptes du Trésor pour 2009, Alger, p 3.

²⁶⁴ PEFA Algérie, « Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques », op.cit., p. 51.

²⁶⁵ Direction Générale de la Comptabilité, Ministère des finances, Nomenclature des comptes du Trésor pour 2012, Alger, p. 5.

بالإضافة إلى ذلك، من أجل إجراء عملية محاسبية، هناك تمييز بين حسابات الإيداع المؤقتة والنهائية، لمعرفة الوجهة النهائية والضرورية للعمليات، وبعدها من أجل تشغيل عمليات إعادة التجميع اللازمة لتزويد الحسابات المناسبة يتم تسجيل العمليات التي من الممكن أن تولّد أرصدة.²⁶⁶

لا تصدر حسابات عمليات الميزانية أرصدة في نهاية العام ويتم تحويلها إلى حسابات النتائج.²⁶⁷ يتم نقل الحسابات الأخرى التي من المحتمل أن تولّد أرصدة من قبل محاسبين عموميين مختلفين ويتم إدراج أرصدهم في القيود المحاسبية للسنة الموالية.²⁶⁸

2- غموض وتعقد الهيكل التنظيمي للحسابات:

بخلاف PCN، الذي استُخدم كمرجع لصياغة تسمية حسابات الخزينة NCT، حيث كان يكفي معرفة رقمين (02) لتحديد موقع العملية بدقة، فإن تصنيف NCT يستوعب ستة (06) أرقام لتحديد بدقة موقع العملية المحاسبية.

هذه التسمية تعقد بشكل كبير عملية فتح حسابات خاصة جديدة، تعقد مهمة المحاسبين العموميين، تزيد من خطر الخطأ، الاحتيال والإهمال وتقوّض الشفافية والمساءلة المحاسبية للعمليات المالية. تدهورت هذه "التسمية المنشأة على أساس هذا التدوين تدريجياً بعد الإضافات المتتالية، والتي، على مر السنين، غيّرت اتّساقها".²⁶⁹

تنقسم مجموعات الحسابات إلى حسابات عامة التي تشمل عمليات خاصة وذات طبيعة عامة مشتركة، وتنقسم الحسابات العامة بدورها إلى أقسام تجمع العمليات حسب طبيعتها أو المنظمة المعنية،²⁷⁰ لكن هذه الحسابات لا تظهر في السجلات المحاسبية، نظراً لأن وحدة الحساب التي يتم فتحها هي الحساب المكون من ستة أرقام، أول ثلاثة أرقام منها هي تلك الخاصة بقسم الحساب العام.²⁷¹

يحتوي الحساب الخاص على صياغة خاصة تشير وجهة كل عملية، هدفها وطبيعتها، ولكن في بعض الأحيان تكون كلمات الحسابات غير دقيقة ولا تعكس دائماً المحتوى وطبيعة العمليات المسجلة، مما يجعلها غير مفهومة، وهذا ما يفرض التخلص من هذا "الغموض الذي يغذي عدم الثقة".

²⁶⁶ S. Bertran, F. Bianchi, « Rapport du plan comptable de l'État », op.cit., p. 11.

²⁶⁷ تصنف هذه الفئة في قسم 2 من مدونة حسابات الخزينة NCT.

²⁶⁸ B. Bonnafy, S. Bertran et autres, « Projet d'architecture des comptes de l'État », GIP ADETEF, Ministère des finances, Alger, 31 octobre 2007, p. 8.

²⁶⁹ Miloud Boutaba, (Directeur Général de la comptabilité), « La réforme de la comptabilité publique en Algérie », communication dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique, à l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000, p. 6.

²⁷⁰ Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, Nomenclature des comptes du Trésor pour 2012, Alger, p. 5.

²⁷¹ Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, Nomenclature des comptes du Trésor pour 2011, Alger, p. 2.

3- صعوبات التحكم في تسجيل العمليات: 272

1.3. تعدد التسجيلات المحاسبية: يدرك مسؤولوا المديرية العامة للمحاسبة تعقد وصعوبة المحاسبة والتسمية الحالية لمحاسبة الخزينة التي تتطلب تكويناً وتدريباً خاصاً. " إن منطق NCT قديم". مصمم لمحاسبة يدوية. لتجنب تعدد التسجيلات المحاسبية، كان عليها، التوفيق في تسمية وحيدة، مع ضرورة تقديم المعلومات وتلك المتعلقة بتنفيذ العمليات. تم تصميمه في المقام الأول لمحاسبة المراقبة، ولم يعالج بشكل كاف احتياجات المعلومات التي تتطلب تصنيفاً أكثر انتظاماً للبيانات".

2.3. التزقيم الخطي الصارم غير مرن ويصعب إضافته إلى الحسابات: وبالتالي فقد ثبت أنها غير ملائمة للاحتياجات الناشئة عن الحاجة إلى توالي العمليات الجديدة للدولة. يمنح هذا الجانب، صعوبات في التعامل وتسجيل العمليات. هناك شرط من الصرامة والدقة يجب إصلاحه والتكيف معه إلى حدٍ كبير.

يبدو الأثر القديم للتسمية الحالية اليوم عائقاً مهماً لتحديث مجمل المحاسبة، بسبب صرامته وعدم قدرته على دمج التدفقات المالية والمخزون الناتج عن العمليات المالية العمومية الجديدة والمساهمات في الوحدات الخاضعة للرقابة.

3.3. محدودية الإطار المحاسبي الحالي -NCT- : الإطار الحالي لا يبرز الذمم المالية والحقوق المثبتة، يتمحور الإطار المحاسبي الحالي حول الصندوق أي ما تم تحصيله لا أكثر ومن ثم إنفاقه دون الاهتمام بما يجب أن يحصل أو ينفق وهو ما يعبر عنه بمحاسبة الصندوق؛ أين تتم مراقبة وتسجيل عمليات التحصيل والتسديد من وإلى الصندوق، هذه العمليات الناجمة عن النفقات والمداخيل التي تملئها قوانين المالية. إن هذا الإطار لا يأخذ بعين الاعتبار عناصر الذمم المالية وبالتالي فإن المنقولات، العقارات، القروض والديون كلها تشكل موضوع التسجيل المحاسبي ومتابعة هذه العناصر تكون من طرف محاسب إضافي بمصالح مختلفة وبدون فعالية كبيرة، إذ أن المحاسب وفور حصوله على سند التحصيل للعناصر السابقة الذكر يقوم بالتكفل إدارياً ووثائقياً، لكن دون كتابة محاسبية. وتكمن الصعوبة اليوم في معرفة المعطيات الرقمية المتعلقة بمكونات هذه العناصر، قيمتها وتطورها وهذا يعود إلى عدم التقييد المحاسبي لهذه المستحقات. أيضاً يصعب ضمن الشروط الحالية حصر الأصول المالية للدولة، لاسيما الاشتراكات الداخلية والخارجية في مخطط ثنائي لمكوناتها وتطوراتها وعليه فالنظام الحالي لا يسمح إلا بمعرفة جزئية لنشاط الدولة أو أحد فروعها.

إلى جانب هذه النقائص، فإن النظام المحاسبي الحالي يعرف: 273

²⁷² عبد السميع بورويبة، المخطط المحاسبي للدولة (PCE)، إطار جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث والدراسات، العدد 4، يناير 2007، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 191، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/25599>

²⁷³ أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014، ص 772.

- غياب الحسابات المماثلة لحساب الاستغلال والميزانية الموجودة في المحاسبة الخاصة.
- ازدواجية السلطة السلمية الممارسة على قابض الضرائب.
- عدم وضوح صلاحيات العون المحاسبي المركزي للخزينة ACCT. وهذا ما أدى إلى ضرورة الاستجابة للمستجدات والمعايير الدولية.

أخيرا، تتيح الحسابات التي تم فتحها في التسميات التي تم اختبارها منذ عام 2009، تصنيف المعاملات وفقا لمحاسبة الحقوق المثبتة، لكن الإجراءات اللازمة لتعبئة المعلومات التي يتم حسابها وفقا للمبادئ الجديدة والمعايير الدولية للمحاسبة على أساس الاستحقاق، بما في ذلك إجراءات الأتمتة (l'automatisation) ، لم يتم تطويرها في هذا المنظور وتتطلب إجراء تغيير كبير في منطق المحاسبة والتصنيف.

ساهمت محاولات إصلاح محاسبة الدولة في وضع الصيغة النهائية لمخطط محاسبة الدولة PCE لعام 2002 وتجربتها في الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة ACCT في ستة (06) ولايات في جانفي 2003. ولكن عصرة مدونة حسابات الخزينة NCT لسنة 2009 وتعميم الاختبار في جميع خزائن الولايات وفي الوكالات المالية (الضرائب، الجمارك، الدومين) لم ينجح في ظل غياب معايير محاسبية تعتمد على أساس الاستحقاق، بسبب تأخر مشروع إصلاح النظام الميزانياتي قيد التفعيل وغياب نظام إعلام آلي مالي.

يجب أن تتقارب المحاسبة العمومية في الجزائر من المحاسبة الخاصة مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العمومي، بالإضافة إلى ذلك عند القيام بإصلاح محاسبة الدولة يجب مراعاة عصرة الدولة والتسيير العمومي لأنه يسمح بإعطاء الصورة الحقيقية لموارد الدولة التي تمكّن من اتخاذ القرار السليم.

المبحث الثالث: إصلاح نظام الميزانية العمومية في الجزائر:

تعد المحاسبة العمومية في الجزائر أداة تنفيذ الميزانية العمومية للدولة. فعملية تنفيذ النفقات العمومية تتم وفق الاعتمادات المفتوحة في قانون المالية. وعليه فإن أي عملية إصلاح للمحاسبة العمومية ترتبط بصفة آلية مع الجانب الميزانياتي وهو ما تم اعتماده في مشروع عصرة أنظمة الميزانية. كما أن الهدف من مشروع تحديث نظام الميزانية هو تحديث وتوسيع قدرة وزارة المالية للاضطلاع بوظائفها الأساسية في إدارة الإنفاق والمشورة في مجال السياسات الاقتصادية. ولأجل ذلك صمم دليل لدعم الحكومات للوفاء بمعايير دولية بشأن الشفافية الميزانية، وتعد الجزائر من بين الدول التي من المفروض أن تمثل لهذه المعايير وبالتالي من الضروري معرفة ما هي نسبة تحقيقها لشفافية تقارير الميزانية العمومية مقارنة بالوضع المعيارية. وهذا ما سوف نتطرق إليه ضمن هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب ، جاء الأول منها بعنوان "الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية تقارير الميزانية العمومية في

الجزائر"، أما المطلب الثاني خصص لمعرفة " قصور النظام الميزانياتي بالجزائر وحتمية الإصلاح " ، أم المطلب الثالث يتضمن " مشروع تحديث نظام الميزانية العامة".

المطلب الأول: الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية تقارير الميزانية العمومية في الجزائر

صُمم دليل لدعم الحكومات في جهودها الرامية إلى الوفاء بمعايير الممارسات الجيدة الدولية بشأن شفافية الميزانية عن طريق تقديم إرشادات الموارد فيما يتعلق بالتقارير والوثائق التي ينبغي أن تنتجها وتتيحها طوال عملية وضع الميزانية، وما هي المعلومات التي ينبغي أن تتضمنها تلك التقارير، وروابط إلى وثائق نموذجية من بلدان أخرى. يغطي الدليل ثمان عناصر: "بيان ما قبل الميزانية، مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية، ميزانية المواطنين، الميزانية المقررة، التقارير السنوية، مراجعة منتصف السنة، تقرير نهاية السنة، وتقرير التدقيق". وتعلق أربع من وثائق الميزانية الرئيسية الثمانية المعروضة في هذا الدليل بخطوات **الصياغة والموافقة**: وهي تتضمن تقرير ما قبل الميزانية، ومقترح الموازنة للسلطة التنفيذية، والميزانية المعتمدة، وميزانية المواطنين. وتعلق التقارير الأخرى بتنفيذ الميزانية والرقابة عليها ومن محتوياتها: التقارير السنوية، وتقرير منتصف السنة، وتقرير نهاية السنة، وتقرير مراجعة الحسابات.²⁷⁴

لقد تم تعريف وثائق الميزانية كالتالي²⁷⁵:

- **البيان التمهيدي للميزانية:** يكشف المعايير العامة للسياسات المالية للدولة قبل طرح مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية، ويحدد التوقعات الاقتصادية للحكومة والإيرادات المتوقعة والنفقات والديون.
- **مقترح الميزانية الخاص بالسلطة التنفيذية:** المقدم من قبل السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية حتى تتم الموافقة عليه وهو يوضح بالتفصيل مصادر الإيرادات والتخصيصات التي يتم عملها لكل الوزارات والتغييرات المقترحة في السياسة وكذلك المعلومات الأخرى الضرورية لفهم الموقف المالي للدولة.
- **الميزانية التي تم إقرارها:** الميزانية التي تم اعتمادها من خلال السلطة التشريعية.
- **ميزانية المواطنين:** إصدار بسيط وأقل فنية من ميزانية الحكومة، مصمم خصيصا لنقل المعلومات الرئيسية العامة.
- **التقارير الدورية:** تشتمل على معلومات حول الإيرادات الفعلية التي يتم تجميعها والنفقات الفعلية التي يتم صرفها وكذلك الديون المستدانة على المستويات المختلفة؛ ويتم إصدارها كل ثلاثة أشهر أو كل شهر.
- **مراجعة نصف سنوية:** تحتوي على تحديث شامل بشأن تنفيذ الميزانية، حتى منتصف العام المالي؛ بما في ذلك مراجعة الافتراضات الاقتصادية الرئيسية في الميزانية، والتوقعات المحدثة لنتائج الميزانية.

²⁷⁴ International Budget Partnership, **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie**, décembre 2016, consulté le 28/12/2017 sur le site <https://www.internationalbudget.org/publications/guide-to-transparency-in-government-budget-reports-why-are-budget-reports-important-and-what-should-they-include/>

²⁷⁵ الشراكة الدولية للميزانية IBP، محمد الزين بركة، مسح الموازنة المفتوحة 2017، تم التصفح يوم 28/06/2019، على الموقع التالي <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=dz>

- **تقرير نهاية العام:** يعرض موقف حسابات الحكومة في نهاية العام المالي ويحتوي في الغالب على تقييم للتقدم الحادث نحو إنجاز أهداف سياسة الميزانية.
 - **تقرير المراجعة:** صادر عن جهاز الرقابة الأعلى، تعمل هذه الوثيقة على فحص سلامة واكتمال حسابات نهاية العام للحكومة.
- تتلخص نتائج قياس الشفافية ومشاركة الجمهور والرقابة على الميزانية في الجزائر لسنة 2017 كالآتي²⁷⁶:

الشفافية (مؤشر الميزانية المفتوحة): 3 من أصل 100؛ توفر الجزائر معلومات نادرة عن ميزانية الجمهور.

مشاركة الجمهور: 0 من أصل 100؛ لا توفر الجزائر أي فرص للجمهور للمشاركة في عملية الميزانية.

الرقابة على الميزانية: 31 من أصل 100؛ من قبل السلطة التشريعية وجهاز الرقابة الأعلى في الجزائر رقابة ضعيفة على الميزانية.

1- الشفافية (مؤشر الميزانية المفتوحة):

اعتمادا على المعايير المقبولة دوليا والتي تم تطويرها من منظمات متعددة الأطراف، يَسْتَحْدِم مسح الميزانية المفتوحة 109 مؤشر لقياس شفافية الميزانية. يتم استخدام هذه المؤشرات لتقييم ما إذا كانت الحكومة المركزية تتيح للعامة ثمانية وثائق ميزانية رئيسية عبر الانترنت في الوقت المناسب وما إذا كانت البيانات التي ترد في هذه الوثائق شاملة ومفيدة.

يتم إعطاء كل دولة نتيجة مجمعة (من 100) تقرر تصنيفها في مؤشر الميزانية المفتوحة - وهو المقياس الوحيد في العالم الذي يتميز بالاستقلالية والنسبية لشفافية الميزانية.²⁷⁷

جدول رقم (1): متابعة مدى إتاحة وثائق الميزانية المفتوحة في الجزائر من سنة 2008-2017

2017	2016	2015	2012	2010	2008	تحقيق حول الميزانية المفتوحة في الجزائر
●	●	●	●	●	●	بيان التمهيدي الميزانية
●	●	●	●	●	●	مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية
●	●	●	●	●	●	ميزانية معتمدة
●	●	●	●	●	●	ميزانية المواطنين
●	●	●	●	●	●	التقارير الدورية
●	●	●	●	●	●	التقارير نصف سنوية

²⁷⁶ International Budget Partnership IBP, **Open Budgets Transform Lives, Algeria, Open Budget Survey 2017**, See the 28/06/2019, on the site <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=dz>

²⁷⁷ الشراكة الدولية للميزانية IBP، محمد الزين بركة، مرجع سبق ذكره.

●	●	●	●	●	●	●	تقرير آخر السنة
●	●	●	●	●	●	●	تقرير المراجعة
<p>مفاتيح: ● متاحة للجمهور، ● تم النشر في وقت متأخر أو لم يتم إنتاجها عبر الانترنت أو تم إنتاجها للأغراض الداخلية فقط، ● لم يتم إنتاجها، ● منتج للاستعمال الداخلي فقط</p>							

Source:International Budget Partnership , **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie**, décembre 2016, copié le 28-12-2017, sur le site <https://www.internationalbudget.org/>

المصدر: الشراكة الدولية للميزانية IBP، محمد الزين بركة، مسح الموازنة المفتوحة 2017، تم التصفح يوم 28/06/2019، على الموقع التالي <https://www.internationalbudget.org/open-budget-urvey/results-by-country/country-info/?country=dz>

- منذ عام 2015، قامت الجزائر بتقليل إتاحة معلومات الميزانية عن طريق ما يلي:

- إنتاج مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية لأغراض الاستخدام الداخلي فقط.
- عدم إنتاج التقارير الدورية.

- كما وضعت في 31 ديسمبر 2016، الحكومة الجزائرية وثيقتين من وثائق الميزانية الرئيسية الثمانية على الإنترنت في إطار زمني يمثل للمعايير الدولية. ويعكس ذلك انخفاضا واضحا مقارنة بنتائج مسح الموازنة المفتوحة لعام 2015، الذي قيم توافر الوثائق حتى 30 يونيو 2014. ومنذ هذا التقييم، أصدرت وزارة المالية بالجزائر اقتراح الميزانية التنفيذية للاستخدام الداخلي فقط ولم تنشر تقارير خلال العام في الوقت المناسب، ولكن صدر تقرير نهاية العام. ولتحسين شفافية الميزانية، من المتوقع أن تنشر الجزائر مقترح الميزانية التنفيذية وتقرير المراجعة وتنشر التقارير خلال السنة في الوقت المناسب.²⁷⁸

- وعلاوة على ذلك، فشلت الجزائر في تحقيق التقدم بالطرق التالية:

- عدم توفير البيان التمهيدي للميزانية للجمهور.
- إنتاج المراجعة نصف السنوية والتقرير السنوي وتقرير المراجعة، ولكن لم تتم إتاحة هذه الوثائق للجمهور.
- عدم إنتاج ميزانية المواطنين.

- تعد درجة الجزائر المقدر بنحو 3 في مؤشر الميزانية لعام 2017 أقل من درجتها لعام 2015.

- تعد درجة الجزائر المقدر بنحو 3 من أصل 100 أقل إلى حد كبير من متوسط الدرجة العالمي المقدر بنحو 42 درجة.

²⁷⁸ International Budget Partnership, op-cit.

- تبقى الجزائر متأخرة عن الدول الأخرى في الامتثال للمعايير الثمانية في توفير التقارير المالية عن الميزانية نظراً لاعتمادها عن 25% من شفافية تقارير الميزانية الحكومية وإتاحتها للجمهور.²⁷⁹

2- مشاركة الجمهور في الميزانية العمومية:

تعتبر الشفافية وحدها غير كافية لتحسين الإدارة. كما تعد مشاركة الجمهور في الميزانيات حيوية لمعرفة النتائج الإيجابية المتعلقة بزيادة شفافية الميزانية. ولقياس مشاركة العامة، يستخدم مسح الميزانية المفتوحة لتقييم الدرجة التي توفر بها الحكومة الفرص للعامة للمشاركة في عمليات الميزانية. ويجب توفير مثل هذه الفرص في كافة مراحل دورة الميزانية من قبل السلطة التنفيذية والتشريعية وجهاز الرقابة الأعلى.

تمت مراجعة الأسئلة التي تعمل على تقييم المشاركة في مسح الميزانية لعام 2017 حتى تتواءم مع المبادرة العالمية لمبادئ الشفافية المالية الجديدة لمشاركة العامة، والتي تعمل الآن كأساس للمعايير المقبولة على نطاق واسع، ولذلك لا يمكن مقارنة البيانات حول مشاركة الجمهور في الميزانيات في مسح الميزانية المفتوحة لعام 2017 مباشرة بالبيانات من إصدارات سابقة.

تشير درجة الجزائر المقدرة بنحو 0 من أصل 100 درجة إلى أنه لم يتم تقديم أي فرص للمشاركة في عمليات الميزانية. وتعد أقل من متوسط الدرجة العالمي المقدر بنحو 12 درجة.²⁸⁰

3- الإشراف على الميزانية:

يفحص مسح الميزانية المفتوحة الدور الذي تلعبه السلطات التشريعية وأجهزة الرقابة العليا والمؤسسات المالية المستقلة في عملية الميزانية ومدى قدرتها على توفير الرقابة الفعالة على الميزانية. وتلعب هذه الأجهزة دوراً هاماً - غالباً ما يكون هذا الدور منصوباً عليه في الدساتير أو القوانين - في التخطيط للميزانيات والإشراف على تنفيذها.

تمت مراجعة هذه المؤشرات لتحسين تقييم دور المؤسسات الرقابية في ضمان التكامل والمسؤولية في استخدام الموارد العامة. ولذلك، لا تجب مقارنة البيانات عن دور وفعالية رقابة المؤسسات في مسح الميزانية المفتوحة لعام 2017 مباشرة بالبيانات من إصدارات سابقة.

توفر السلطة التشريعية رقابة **محدودة** خلال دورة الميزانية، تعكس هذه النتيجة أن السلطة التشريعية توفر رقابة كافية خلال مرحلة التخطيط لدورة الميزانية ورقابة ضعيفة خلال مرحلة التنفيذ لدورة الميزانية.²⁸¹

²⁷⁹وللمزيد من المعلومات عن المحتوى الذي ينبغي أن تتضمنه وثائق الميزانية الرئيسية الثمانية وجدول النشر لكل وثيقة، يرجى الرجوع إلى دليل الشراكة الدولية للشفافية في إعداد الميزانية الحكومية والمبادئ التوجيهية لقضية الميزانية المفتوحة بشأن توافر وثائق الميزانية للجمهور.

²⁸⁰ الشراكة الدولية للميزانية IBP، محمد الزين بركة، مرجع سبق ذكره.

²⁸¹ نفس المرجع السابق.

أما ما يتعلق بالعوائق الأساسية لرقابة السلطة التشريعية الفعالة فهي تتمثل في ما يلي²⁸²:

- لا تقوم السلطة التشريعية بمناقشة سياسة الميزانية قبل وضع مقترح الميزانية الخاص بالسلطة التنفيذية.
 - لا تقوم اللجان التشريعية بفحص ونشر التقارير الخاصة بهم عن تحليل مقترح الميزانية الخاص بالسلطة التنفيذية عبر الانترنت.
 - لا تقوم اللجنة التشريعية بفحص أو نشر تقارير دورية عن تنفيذ الميزانية عبر الانترنت.
- كما أن جهاز الرقابة الأعلى يوفر رقابة ضعيفة على الميزانية²⁸³:
- بموجب القانون، فهو يمتلك سلطة تقديرية ضخمة لإجراء عمليات المراجعة حسبما يراه مناسباً.
 - ومع ذلك، لا يتم تعيين رئيس الجهاز من قبل السلطة التشريعية أو القضائية ويمكن إقالته بدون موافقة السلطة التشريعية أو القضائية، مما يؤدي إلى تفويض استقلالية هذا الجهاز.
 - في النهاية، تم تزويد جهاز الرقابة الأعلى بموارد غير كافية للوفاء بمسؤولياته، ولا تتم مراجعة عمليات المراجعة الخاصة به من قبل وكالة مستقلة.

4- الإشراف من قبل مؤسسة مالية مستقلة في الجزائر:

الجزائر ليس لديها مؤسسة مالية مستقلة (IFI). بالرغم من أن IFI لم تنتشر عالمياً، إلا أنها معروفة كمصدر هام للمعلومات المستقلة غير الحزبية. تتخذ IFI عدة هيئات مؤسسية. وتعد مكاتب الميزانية البرلمانية والمجالس المالية أمثلة شائعة لها.

المطلب الثاني: قصور النظام الميزانياتي بالجزائر وحثمية الإصلاح:

- خرجت الجزائر من عقد من الحرب الأهلية بخسائر كبيرة، واضطراب في الحياة الاجتماعية، مع هجرة أعداد كبيرة من المتعلمين، وتدهور نظام التعليم، وعزل البلاد وكذلك العديد من سنوات الأزمة الاقتصادية الحادة.²⁸⁴ وقد بدأت برامج الاستقرار والتكيف في عام 1994 وسعت في وضع الأساس للانتعاش الاقتصادي. كما انخرطت الحكومة الجزائرية والبنك الدولي في إعداد عدد من مشاريع المساعدة التقنية لدعم الإصلاحات الأولية في مختلف القطاعات في إطار استراتيجية المساعدة القطرية المؤقتة لعام 1996 (CAS) Country Assistance Strategy. كانت الأهداف الأساسية للاستراتيجية هي نمو الدخل والعمالة من خلال التحول التدريجي نحو اقتصاد السوق. كما شددَ عمل البنك وحواره مع السلطات خلال الفترة 1998-2001 بشكل

²⁸² نفس المرجع السابق.

²⁸³ نفس المرجع السابق.

²⁸⁴ Word Bank Document, Project Appraisal Document on a Proposed Loan in the Amount of US 23.7 Dollars Million Equivalent to the People's Democratic of Algeria for the Budget Systems Modernisation Project, Report No: 21484 AL, Social and Economic Development Group Maghreb Department Middle East and North Africa Regional Office, 2009.

خاص على الحاجة إلى استخدام الموارد الشحيحة بشكل أفضل لإعادة بناء البنية التحتية وتخفيف البطالة ونقص المساكن وكذلك لتحسين تقديم الخدمات العامة. كما تميزت إدارة الميزانية الجزائرية بنظام إدارة مالية عمومية سليم من حيث التحكم في الإنفاق والمحاسبة، وتوقعات متحفظة متعددة السنوات بشأن توقعات إيراداتها من النفط، وميزانية استثمار تتأثر بشكل مباشر بالتغير في إيرادات النفط.²⁸⁵

- إنَّ قصور النظام الميزانياتي التقليدي الجزائري ومحدوديته تطلَّب إصلاح ميزانياتي يهدف إلى عصنة الأنظمة الميزانية. خاصة أن تحليل مختلف التقارير، خاصة تلك المقدمة من قبل وزراء مالين متعاقبين والمتعلقة بمشروع عصنة الأنظمة الميزانية (MSB) يظهر عدة عراقيل يواجهها تسيير الميزانية، يمكن اختصارها فيما يلي²⁸⁶:

• ميزانياتي التسيير والتنفيذ غير متجانستان:

يظهر النظام الحالي نوع من اللاتجانس في التصنيف إذ أنه، من جهة، عناوين نفقات التسيير مهيكلية حسب الدوائر الوزارية، الفصل، المادة والفقرة، بينما عناوين نفقات الاستثمار مهيكلية حسب القطاع، الفرعي، الفصل والمادة. ما قد يؤدي إلى سوء تخصيص نفقات التسيير ونفقات الاستثمار.

• غياب إطار للنفقات على المدى المتوسط (CDMT):

من شأن غياب إطار استراتيجي يمكن من تسجيل النفقات حسب منطق أولويتها، عدم السماح للحكومة بترتيب نفقاتها حسب متطلبات السياسة العمومية وضرورات الوضع الاقتصادي للبلاد.

• غياب تسيير ميزانياتي مبني على النتائج:

يرتكز التسيير الحالي للمال العام على تعبئة الوسائل أكثر منه على البحث عن النتائج. إذ أن الاعتمادات تمنح لأجل التكفل بالحاجيات المعبر من طرف الأمر بالصرف خلال السنة المعنية وليس بدلالة أهداف الأداء التي يجب تحقيقها أو النتيجة التي يجب بلوغها. أي المساءلة عن المدخلات بدلات من المخرجات. إلا أنه:²⁸⁷ "يعد قانون المالية بالرجوع إلى تأطير وبرمجة الميزانية كما هو محدد في المادة 5 من هذا القانون، ويساهم في تجسيد السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم".

²⁸⁵ Ibid.

²⁸⁶ حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: واقع وآفاق، مقال منشور، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، الجزائر، ص 60-59.

²⁸⁷ المادة 2، نفس المرجع السابق.

● نقص شفافية وثائق الميزانية:

إن الصعوبات التي يتم مواجهتها أثناء النقاشات البرلمانية حول مشروع ميزانية الدولة، تعود إلى أن الوثائق المقدمة من طرف وزارة المالية غير كافية بالشكل الذي يسمح بتقديم كل المعلومات المطلوبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقديم عرض محتشم للوثائق التي يتم تقديمها للبرلمانيين.

● الرقابة القبليّة:

إن رقابة مدى مطابقة النفقة الملتزم بها هو من مهام أو مجال اختصاص عونين عموميين على الخصوص، عون يمثل الهيئة المكلفة بالميزانية (المراقب المالي) والآخر يمثل الهيئة المكلفة بالمحاسبة (المحاسب العمومي). هذه الازدواجية في الرقابة تتسبب في لا فاعلية النشاط الإداري، تأخر في سير المصالح العمومية وتضييع الوقت والجهد والمال للدولة.

● الرقابة البعدية:

هذا النوع من الرقابة يرمي إلى المعاقبة في حالة الخلل بعد التنفيذ، على خلاف الأول الذي يهتم بتوجيه الأمر التقديري لنوعية تسيير المال العام.

● نظام معلوماتي غير أمثل:

يعود ذلك إلى سبب استعمال عتاد اعلام آلي غير ناجع ومتجاوز: إن أنظمة وأدوات تسيير المعلومة غير الملائمة، لا تسمح بإعداد تقديرات اقتصادية كلية ذات مصداقية ولا بإعداد تصورات حسب كتل النفقات الموافقة لرخص الاعتمادات ولا بالمتابعة في الآجال الملائمة.

● ضعف المسيرين وعدم نجاعتهم:

إن ضعف مسؤولية المسيرين يعد واحدا من العراقيل القائمة أمام مهام تكملة ومتابعة الأهداف المسطرة لكل سياسة عمومية، وعلى خلاف ذلك فإن قوة ومتانة المسؤولية لدى المسيرين يسمح بتحقيق الأهداف المحددة مسبقا وإدخال النجاعة في الأداء، الفاعلية والشفافية في مجمل نظام المالية العمومية.

- تبنت الجزائر مشروعاً لإقامة المخطط المحاسبي للدولة قبل أن تشرع في تبني مشروع إصلاح نظام الميزانية العامة وقد انجر عن هذا وجودها أمام تطبيق نظامين لتصنيف النفقة (محاسبي وميزاني). وما تستوجب التوجهات الدولية هو أن يكون تصنيف النفقات موحدا في النظامين المحاسبي والميزاني، ولهذا تحاول الجزائر من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العمومية أن تصل إلى تصنيف موحّد مع التصنيف المحاسبي وذلك من خلال التطابق بينهما وفي هذا المجال وفرت هيئات متخصصة من أجل معالجة مسألة التطابق بين التصنيفين بحيث يظهر هذا النظام المحاسبي مختلف حسابات معاملات الدولة بشكل يتلائم مع تصنيف النفقات في مدونة الميزانية.

المطلب الثالث: مشروع تحديث نظام الميزانية العامة

أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العمومية بتاريخ 2012²⁸⁸. إن مشروع نظام الميزانية يندرج في إطار مخطط عمل الحكومة سيقدم للدراسة حال إنجائه²⁸⁹.

- كان الهدف من مشروع تحديث نظام الميزانية «BSMP» هو تحديث وتوسيع قدرة وزارة المالية «MOF» للاضطلاع بوظائفها الأساسية في إدارة الإنفاق والمشورة في مجال السياسات الاقتصادية. ووثقت الأهداف الرئيسية لهذا المشروع في²⁹⁰:

- هيكلية مؤسسات الميزانية والمؤسسات التي تفضل النمو في سياق اقتصاد السوق الديمقراطي من خلال

تقديم:

- بيان شفاف وشامل لتخصيص الموارد العامة، ويرتكز بقوة على الوضع الاقتصادي في البلاد؛
- إطار لخيارات النفقات الاستراتيجية باستخدام أفضل المعلومات الممكنة، مصنفة وفقاً للممارسات الدولية؛
- وأداة تعزز الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية وكذلك التغذية العكسية الموثوقة في الوقت المناسب لضمان وجود ضوابط قوية والانضباط المالي العام.

- إلا أنه بعد إعادة الهيكلة تم تحديد الأهداف التالية لتطوير المشروع²⁹¹:

- ضمان الهدف العام دون تغيير العنصر المتمثل في زيادة كفاءة نظام إدارة الإنفاق العام.
- تطوير نظام ميزنة البرامج القائم على الأداء. حيث تدم المشروع امكانية اعتماد النظام الجديد في عام 2006. وامكانية إعداد ميزانية 2008 في عام 2007 وتنفيذها في عام 2008 وفقاً للمنهجية الجديدة.
- إعداد إطار الإنفاق المتوسط الأجل «MTEF» في وقت واحد، والذي سيضع إعداد الميزانية في سياق قيود الاقتصاد الكلي المتعددة السنوات واستراتيجيات القطاع. وامكانية تحقيق منهجية الإنفاق المتوسط الأجل MTEF في عام 2006.

²⁸⁸مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان، 2011، ص 95.
²⁸⁹لمياء حرزلاوي، تصريح وزير المالية، جريدة الفجر، يوم 20 فيفري 2017، على الموقع <http://www.al-fajr.com/ar/economie/334488.html>

²⁹⁰ Independent Evaluation Group «IEG», [Algeria - Budget System Modernization](http://www.al-fajr.com/ar/economie/334488.html), ICR Review, Report Number 13327, copied the 27/07/2019, Date posted 26/04/2010, on this site <http://documents.banquemonddiale.org/curated/fr/556101474483920218/pdf/000020051-20140620075210.pdf>

²⁹¹ Word Bank Document, op.cit, p 01.

- اعتماد دائرة الإنفاق المبسطة الجديدة بحلول عام 2007.
- وضع بحلول نهاية عام 2007 إطار عمل لإدارة الأداء، بما في ذلك رصد مؤشرات الأداء وتقييم النتائج. مع أمل تنفيذ الوزارات الرائدة الإطار في عام 2008.
- أمل وتوقع تطوير النظام المتكامل لإدارة الميزانية بنهاية عام 2008.

كان من المتوقع أن يستفيد عدد كبير من المواطنين من زيادة كفاءة نظام إدارة الإنفاق العام الذي أحدثه المشروع من خلال المساهمة في تحسين تخطيط واستخدام الموارد الشحيحة في ذلك الوقت لإعادة بناء البنية التحتية، والتخفيف من حدة البطالة وندرة الإسكان ، فضلاً عن عدم الكفاءة الشاملة في تقديم الخدمات العمومية، كما كان من المتوقع أن يساعد المشروع على تلبية توقعات المواطنين الذين عانوا بشكل خاص من ندرة الخدمات العمومية الفقيرة خلال التسعينيات. على نطاق أوسع، كان من المتوقع أن يتفوق النظام الاقتصادي الجزائري عمومًا على الفوائد المستمدة من تحديث نظام إدارة نفقات وزارة المالية وإدارة السياسة الاقتصادية عبر نظام ميزانية يعمل بشكل جيد.²⁹²

لقد تمثلت مؤشرات التأثير الرئيسية للمشروع في الآتي²⁹³:

- أن الميزانية مفهومة بشكل أفضل وتستخدم في البرلمان وفي وسائل الإعلام.
 - أن مراقبة تنفيذ الميزانية تؤدي إلى تحسين التحكم في النتائج وتخفيض التأخير في الدفع والتكاليف الإدارية المترتبة عليه.
 - هناك قدرة تحليلية داخل الوزارة على إعداد تقييمات خيارات السياسة في الوقت المناسب.
 - وضع مخطط محاسبي جديد وقواعد وإجراءات محاسبية جديدة ويجري اتباعها.
- يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية أساساً في الانتقال في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية.

الفرع الأول: مكونات المشروع عصرنه إجراءات الميزانية:

إن من مقومات نجاح تبنى التسيير العمومي الجديد هو تبنى نظام ميزانياتي ومحاسبي يتلاءم معه مبني على أساس الاستحقاق كما ذكرنا في الفصل السابق. فلا يمكن نجاح اعتماد أسلوب قياس الأداء بالنظر إلى الأهداف الموضوعية أثناء عملية التخطيط بأساس محاسبي غير استحقاقي. لذا فإن الإصلاح المحاسبي والميزانياتي مرتبطان ببعضهما ولا يمكن فصل أحدهما عن الآخر.

²⁹² Word Bank Document, op.cit, p 02.

²⁹³ Ibid.

كان من المتوقع أن يتم بدأ المشروع في تاريخ 01 مارس 2001، ومن المتوقع أن يتم الإغلاق في تاريخ 28 فيفري 2006²⁹⁴، إلا أنه تمت المصادقة على تاريخ 15 ماي 2004 لبدء المشروع، وتاريخ 28 فيفري 2009 لإغلاقه²⁹⁵.

تم البدء في مشروع عصنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي **CRC SOGEMA** من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (AL-7047-credit N°)²⁹⁶.

يتكون المشروع من تركيبتين أساسيتين:²⁹⁷ تشمل تركيبة الميزانية تغيرات القواعد والتنظيمات والممارسات في إعداد الميزانية وعرضها ومراقبة تنفيذها. تكمن تركيبة الإعلام الآلي ونظام الإعلام في: شراء وتنصيب العتاد وبرامج الإعلام الآلي العصرية والفعالة؛ تطوير وتفعيل أنظمة الإعلام التي تسمح بتعزيز قدرات نشاطات وزارة المالية والدعم الفعال لهياكل الميزانية الجديدة وتكوين أولئك الذين سيكون عليهم تحمل (المختصون في الإعلام الآلي) واستعمال (المستعملون) الأنظمة²⁹⁸.

المكون 1: تنفيذ أنظمة جديدة لإدارة النفقات (التكلفة الإجمالية: 13.2 مليون دولار أمريكي).

المكون 2: تطوير وتنفيذ نظم المعلومات لهياكل الميزانية الجديدة (التكلفة الإجمالية: 16.6 مليون دولار أمريكي).

- بعد استعراض منتصف المدة لعام 2005، تمت إعادة هيكلة المشروع بشكل كبير، بهدف إعادة تركيز نطاق كل عنصر من أجل ضمان المزيد من تأثيرات التنمية القابلة للقياس الكمي والرصد ومن ناحية أخرى لاستكمال مجالات الإصلاح حيث أظهرت فترة التنفيذ السابقة ثغرات وأبدت الحكومة اهتمامها بتعميق نطاق الإصلاح.

- تم حذف الأنشطة (المكونات الفرعية): (1) تطوير المحاسبة على أساس الاستحقاق: (2) تطوير القدرات التحليلية لوزارة المالية لتنفيذ تنبؤات الاقتصاد الكلي وتحليل الاقتصاد الجزئي للنفقات، واستيعاب عن ذلك بتطوير أدوات إدارة الأداء التي من شأنها تعزيز إصلاح نظام الميزانية؛ (3) اقتناء معدات الكمبيوتر.

تمت إضافة بعض الأنشطة: (1) تعريف ومراقبة مؤشرات الأداء؛ (2) بناء القدرة على تحليل المشروعات؛ (3) تعزيز الدعم لإدارة المشروع؛ (رابعا) دعم حوسبة مديرية الضرائب العامة.

²⁹⁴ Ibid.

²⁹⁵ Word Bank Document, op.cit, p 07.

²⁹⁶ إمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 777.

²⁹⁷ وزارة المالية الجزائرية، نقل يوم 2019/01/09، <http://www.mf.gov.dz/article/46/Budget/517/Les-perspectives-et-la-reforme-engag%C3%A9e-par-La-Direction-G%C3%A9n%C3%A9rale-du-Budget.html>

²⁹⁸ وزارة المالية، خمسون سنة من الانجاز منذ 1962 إلى غاية 2012، ص، ص29، 30.

- ونتيجة لذلك ، تضمن المشروع المعاد هيكلته ثلاثة مكونات مع المكونات الفرعية التالية:
- مكون المشروع 1: المساعدة الفنية لإصلاحات الموازنة (7.53 مليون دولار أمريكي):
- المكون الفرعي 1.1: وضع ميزانية متعددة السنوات لوضع ميزانيات برنامجية مدتها ثلاث سنوات
- المكون الفرعي 1.2: تحسين عرض الميزانية ونشرها.
- المكون الفرعي 1.3: تحسين صياغة سياسة الميزانية
- المكون الفرعي 1.4: إعادة هيكلة تدفق الإنفاق
- المكون الفرعي 1.5: الاحتياجات الفورية لوزارة المالية في المعدات والبرامج المرتبطة مباشرة بالمشروع.²⁹⁹
- يتم الوصول إلى هذه الأهداف عن طريق الأعمال التالية³⁰⁰:
- وضع ميزانية متكاملة متعددة السنوات: أي أنها تشمل على كل من الاستثمارات و كذا النفقات الجارية. تحافظ هذه الميزانية المتعددة السنوات، بصفة كلية، على الطابع السنوي للميزانية في المجال القانوني بحيث تشمل الميزانية السنوية التوقعات حسب كل قطاع وسياسة. و يتم إعدادها و عرضها مع ترقبات على الثلاث سنوات القادمة و يدخل في إطار اقتصاد جزئي متناسق من نفس الفترة. تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية متعددة السنوات في برنامج سنة 2010. لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص فإن هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا. وفي هذا السياق صرح وزير المالية أنه سيتم إعداد أول ميزانية وفق مشروع عصرنة الأنظمة الميزانياتية (MSB) **Projet de modernisation des systèmes budgétaires** في سنة 2015 ولكنه إلى غاية اليوم لم ير النور كذلك.
- تحسين عرض و نشر الميزانية لأجل تسهيل نقاش أكثر تفتحا و أكثر إعلاما حول الخيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة. هنا أعد مكتب **CRC SOGEMA** في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي حول "التسيير الحكومي المدمج للميزانية" **SIG-BUD**.
- تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية وذلك من خلال قدرات متفاوتة للتقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات الكامنة وراء طلبات اعتمادات الوزارات.
- يرمي تعزيز وعصرنة مراقبة الميزانية والمحاسبات إلى توسيع مساهمتها في فعالية الإنفاق وتعزيز متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي لأجل مضاعفة الفعالية وقدرة الاستثمار للقطاع العمومي.

²⁹⁹ Word Bank Document, op.cit, p 04.

³⁰⁰ وزارة المالية، خمسون سنة من الانجاز منذ 1962 إلى غاية 2012، ص، ص29، 30.

- المكون 2: تحسين البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات في وزارة المالية (7.54 مليون دولار أمريكي):

المكون الفرعي 2.1: تعزيز القدرة على إدارة تكنولوجيا المعلومات (IT) بما في ذلك تصميم الخطة الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات.

المكون الفرعي 2.2: إنشاء نظام معلومات الإدارة المتكاملة للميزانية (IBMIS) الذي يغطي تدفق النفقات وكذلك المحاسبة.

مكون المشروع 3: دعم إدارة المشروع (1.9 مليون دولار أمريكي).³⁰¹

- سيسمح استعمال الإعلام الآلي والتكنولوجيا الجديدة لوزارة المالية وكذا المسؤولين بمتابعة نمو المعطيات المتعلقة بالميزانية منذ إعدادها إلى غاية تنفيذها مروراً بالتزامهم على مختلف المستويات (المركزي، الجهوي، الولائي). ويتعلق الأمر هنا بتطوير نظام تسيري للميزانية كامل من شأنه أن يسمح لمختلف المتدخلين في مسار الميزانية بتبادل المعطيات والحصول في كل وقت على جدول واحد للميزانيات والنفقات على كل المستويات.

كما تمت "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يعتبر الإطار العملي لإصلاح المحاسبة العمومية، إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات؛ فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP-ADTETEF³⁰² حيث تم إبرام العقد سنة 2006 يهدف إلى تقليص الإجراءات المتعلقة بتنفيذ النفقة من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة. ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.³⁰³

- أصبح القرض ساري المفعول في يوليو 2001، لكنه كان من الصعب اجتذاب الاستشاريين ذوي الخبرة في إدارة المالية العمومية، بسبب تصور الوضع الأمني في الجزائر في الخارج.

- بدأ تنفيذ المشروع بشكل فعال في ديسمبر 2001، في ظل تقدم بطيء للغاية في عملية الشراء وبالتالي لم يتم صرف الكثير من الأموال.

- في سنة 2003 اكتملت آخر الخطوات المهمة في تعيين أول الاستشاريين الرئيسيين وصياغة النسخة الأولى من المخطط المحاسبي للدولة الجديد.

- بعد ذلك تم إجراء مراجعة شاملة لمنتصف المدة في ماي 2004، مع قائد فريق عمل للبنك.

³⁰¹ Word Bank Document, op.cit, p 04.

³⁰² GIP-ADTETEF : Groupe d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.

³⁰³ وزارة المالية، خمسون سنة من الانجاز منذ 1962 إلى غاية 2012، ص، ص29، 30.

- تم تعيين وزير مالي جديد وأمين عام وزارة المالية ، وتم استئناف التقدم في عام 2005: تم إعداد تقرير مفصل حول خيارات تحديث الميزانية، وتم تقديم مخطط للنظام الجديد ومقترح أدوات الميزانية الجديدة إلى وزارة المالية، بدأ التدريب والإرشاد على الأدوات الجديدة من خلال أربع وزارات وتم توقيع عقد استشاري بشأن إعادة تدفق الإنفاق. لكن تم إحراز تقدم ضئيل في مكون نظام المعلومات الإدارية.

- مع اقتراب تاريخ الإغلاق الأصلي ، فضلت الجزائر خيار إعادة صياغة المشروع وتمديده على إغلاق القرض، أو الانتقال إلى وضع "المساعدة الفنية القابلة للاسترداد" RTA أو إعداد مشروع جديد، الخيارات التي تم النظر فيها من قبل البنك، وقد تجلت في الالتزام المتجدد بأهداف المشروع، في جملة أمور، عندما تم استيفاء عدة أطراف تراضوا عند: (1) إنشاء دوائر رسمية للمساعدة في تجربة المشروع مثل اللجان الفنية ذات المهام المحددة بوضوح وتفويضات واضحة لتنفيذ الإصلاح ؛ (2) خطة تنفيذ مستحدثة مفصلة للمشروع مع معايير ومؤشرات و (3) إصدار مدفوعات مقبولة من المشروع تم استلامها في النهاية، ولكن في ديسمبر 2005، بلغت المصروفات ومجموع الالتزامات 7.8 مليون دولار فقط أي - 25٪ من قيمة القرض الأصلي.

- تمت ترقية المشروع بحلول يناير 2006 تمت إعادة هيكلة المشروع لتحقيق مجموعة أضيق ولكن أكثر تركيزاً على أهداف المشروع وتم تمديد الإطار الزمني للمشروع لمدة 3 سنوات. تم تخفيض مبلغ القرض بمبلغ 5.3 مليون دولار أمريكي إلى 18.4 مليون دولار أمريكي لدعم برنامج استثمار أضيق.

- بدأ أن التنفيذ قد عاد إلى المسار الصحيح خلال عام 2006. حيث تم تحسين قيادة الإصلاح ومراقبته من خلال إنشاء لجنة مشتركة بين الوزارات برئاسة رئيس الوزراء ولجنة إصلاح داخل وزارة المالية. ومع ذلك ، فقد كان هناك شعور بالافتقار إلى وحدة كافية وقوية في وزارة المالية ، وظلت وحدة PIU تفتقر إلى الموظفين وافترقت إلى النفوذ المؤسسي لأخذ زمام المبادرة. تم الوصول إلى معظم معالم منتصف العام (ميزانيات البرامج لأربع وزارات رائدة تم إعدادها لعام 2007 ؛ تقارير الخبير الاستشاري حول إعادة هيكلة إجراءات الإنفاق وخطة حوسبة وزارة المالية قيد المراجعة) ؛ لكن إعداد الإنفاق المتوسط الأجل MTEF لم يبدأ بعد ولم تُعطى أي مديرية لوزارة المالية دور القيادة. بحلول نهاية العام ، تم تعزيز إدارة الإصلاح من خلال إنشاء لجان مخصصة ونشر محتويات الإصلاح على جميع مستويات الإدارة الجارية. كان MTEF للاقتصاد الكلي في مكانه ، بالإضافة إلى MTEFs للقطاع المفصل في الوزارات الرائدة. بدأ تطوير "نظام معلومات متكامل لإدارة الميزانية" IBMIS بتطوير الخطة الرئيسية الشاملة للحوسبة ، لكن وزارة المالية لا تزال بحاجة لإنشاء هيكل مخصص لنظام IBMIS هذا.

- ظلت عملية صنع القرار داخل وزارة المالية غير واضحة وبطيئة، مع وجود عنصرين أساسيين في الإصلاح (إدارة الإنفاق والمعلومات وتصنيف الميزانية الاقتصادية) في انتظار القرارات. ظل التقدم مرضياً

خلال النصف الأول من عام 2007. وتم إعادة تأكيد ملكية الحكومة للإصلاح وتم التصديق على استراتيجية الإصلاح داخل وزارة المالية. كانت جميع المعالم المهمة قيد الإعداد (دليل إجراءات الإنفاق الجديد ، تصنيف ميزانية جديد للوزارات التجريبية ، إجراءات الإنفاق المتوسط الأجل MTEF ، تم اعتماد الخطة الرئيسية للحوسبة أو على وشك أن تكون). ومع ذلك ، لم يتم بعد اعتماد الهيكل الجديد المقترح لوزارة المالية. ولم تكن تغييرات الإطار القانوني تتقدم حسب الحاجة ، مع عدم تقديم مشروع "القانون العضوي للميزانية" "BOL" الجديد إلى الحكومة بعد ؛ وتستغرق الخطة الرئيسية للحوسبة الكثير من الوقت ، مما يؤدي إلى تأخير تنفيذ "نظام معلومات متكامل لإدارة الميزانية" "IBMIS" إلى ما بعد إغلاق القرض. أصبح من الواضح أن عددًا من أنشطة المشروع سوف تمتد إلى ما بعد الإغلاق وأن بعض الأنشطة المتبقية ستبدأ بعد ذلك.

- هناك العديد من العناصر الرئيسية للإصلاح ، المصادق عليها من قبل وزارة المالية ، والتي انتظرت تأييدها سياسيا على أعلى المستويات واعتمادها رسميا ؛ لم تتم متابعة ميزانية البرنامج في السنة المالية 2008 على الرغم من التجارب السابقة في الوزارات الرائدة ؛ ظلت الإجراءات الجديدة لإدارة النفقات قيد التحقق. كانت الخطة الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات جاهزة ، ولكن هناك حاجة إلى مزيد من التقدم أيضًا لإنشاء وحدة تكنولوجيا معلومات محددة في وزارة المالية.

- في بداية عام 2008 ، تم اعتماد مشروع القانون العضوي للميزانية "BOL" من قبل مجلس الحكومة ، وهي الخطوة قبل الأخيرة قبل عرضها على البرلمان. حدد مشروع القانون هذا إعداد أول ميزانية برنامجية كاملة للسنة المالية 2012. علاوة على ذلك ، أعيد تنظيم وزارة المالية. نص هيكلها الجديد على إعداد موحد للميزانية ومراقبتها داخل مديرية الميزانية العامة، والتي ترجمت فعليًا في إعداد الميزانية وتنفيذها ورصد التقارير - توحيد الاستثمارات والميزانيات المتكررة التي تم تحديدها في مرسوم عام 1998. كما أنشأت مديرية لإصلاح الميزانية ومديرية للأنظمة المحوسبة. هذه الإنجازات كانت كبيرة وطالما تم انتظارها. كما تم في النهاية المصادقة على استراتيجية الإصلاح الشاملة.

- بحلول أوائل عام 2009 ، لم يتم تقديم "BOL" بعد إلى البرلمان ، وفي حين تم إعداد عدد من العناصر الرئيسية الأخرى بالكامل، كان اعتمادها الرسمي لا يزال معلقًا يتعلق الأمر ب: الهيكل البرنامجي الجديد (تصنيف الميزانية)؛ المخطط المحاسبي الجديد ؛ الإجراءات الجديدة لإدارة النفقات والخطة الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات.

- في الوقت الذي تم فيه إغلاق القرض، ما زال العمل مستمرًا - مع تقدم معقول - في تطوير ميزانية البرامج في الوزارات التنفيذية وبرنامج لإعداد الميزانية المحوسب "SIG-BUD"؛ سيتم تمويل هذه الأنشطة من

الميزانية الجزائرية بعد إغلاق القرض. كانت وزارة المالية تستعد لإنشاء وكالة جديدة منفصلة لإدارة النظم المحوسبة، تتمتع بتفويض واسع لتطوير نظام معلومات شامل بين وزارة المالية والمكاتب المركزية والإقليمية للوزارات التنفيذية.

- وبشكل عام، تم صرف 6.95 مليون دولار أمريكي من قرض البنك أي ما يعادل 52 في المائة من المبلغ المخفض للقرض بعد إعادة الهيكلة أو 29 في المائة من مبلغ القرض الأصلي.³⁰⁴

الفرع الثاني: تقييم عملية تبني مشروع عصنة أنظمة الميزانية

- كان تنفيذ المشروع بطيئاً خلال السنوات الأولى، وتمت إعادة هيكلة المشروع في منتصف المدة على النحو التالي:

(1) إعادة صياغة الأهداف الإنمائية بمزيد من الأنشطة المحدودة ؛ (2) تم تخفيض مبلغ القرض لدعم برنامج استثمار أضيق ؛ (3) تم تمديد تاريخ الإغلاق من 28 فبراير 2006 إلى 28 فبراير 2009 لإنهاء الأعمال المنجزة. نظراً لأن الاختيار تم على أساس مصدر وحيد لمبلغ يتجاوز عتبة البنك، وبالنظر إلى أن مدته ستستمر إلى ما هو أبعد من عمر القرض ، فقد تم تمويل العقد من ميزانية الجزائر الخاصة. بلغ التمويل الفعلي للبنك عند إقفال المشروع 7.0 ملايين دولار أمريكي فقط.

- أدت الزيادة المطردة في أسعار النفط بعد عام 2003 إلى ربح غير متوقع للجزائر. بحلول منتصف عام 2005 ، قررت الحكومة استخدام هذه المفاجأة لسداد ديونها الخارجية وإطلاق برنامج الإنفاق العام الضخم الثاني ، وهو برنامج إدارة الموارد المالية للفترة 2005-2009. زاد التمويل المحلي الإجمالي المتاح لهذا البرنامج ، والذي يركز بشكل أساسي على البنية التحتية ، تدريجياً من 55 مليار دولار إلى 150 مليار دولار. أصبح الإعداد والتنفيذ السريع لهذه البرامج الاستثمارية الضخمة على رأس أولويات الحكومة ، للوزارات التنفيذية وكذلك لوزارة المالية. فرض عبء العمل المقابل لزيادة كبيرة على قدرة الإدارة ، التي لم تستفد (على عكس قدرة العديد من البلدان الأخرى) خلال عقد من العزلة عن جهود التحديث المستمرة. بموجب سياسة جديدة تم تبنيها في عام 2005 ، أعلنت الحكومة أنها ستسدد القروض القديمة للبنك وتلغي أحدث القروض المصرفية باستثناء مشروع المساعدة الفنية (TA) ومشروع تحديث نظام الميزانية (BSMP). وهكذا انتهى اجتماع BSMP باعتباره أهم مشروع متبق للبنك في الجزائر ، وبعد ذلك بحلول عام 2007 تم إغلاق حسابين للمساعدة الفنية.³⁰⁵

- لم يسبق إعداد المشروع دعم الاقتصاد وقطاع العمل « ESW » في مجال المالية العامة وإدارة الميزانية. ومع ذلك، فقد تم تحديد نقاط الضعف والمشاكل في نظام الميزانية الموجودة وقت إعداد المشروع بشكل جيد ، وكانت فحوى برنامج التحديث المقترح في إطار المشروع ومكوناته كافية بشكل عام. تم تنفيذ تقرير تقييم الأداء

³⁰⁴ Word Bank Document, op.cit, pp 6-8.

³⁰⁵ Ibid.

من قبل البنك في عام 2006 والذي أكد تشخيص تقرير تقييم مشروع تحديث نظام الميزانية BSMP ودعم الجهود المبذولة في إطار المكونات الرئيسية للمشروع.

- لقد ركزت بشكل كبير على تحسين جودة الإنفاق الاستثماري في صياغة الميزانية وتنفيذها. وحددت الروابط الضعيفة بين نفقات الاستثمار والأولويات القطاعية ، ومشاكل البرمجة ، والتأخير في تنفيذ المشروع، مما يعكس ضعف القدرة التنفيذية في الوزارات التنفيذية والإفراط في برمجة النفقات الرأسمالية.

- وبالتالي فإن العيب الرئيسي في إعداد المشروع يكمن في التصميم، وليس في أهداف الإصلاح ككل.

- تم تصميم المشروع في الأصل بمزيج من الإصلاحات الميسرة في المالية العامة وتحديث أنظمة الكمبيوتر مع التركيز بشدة على الأولى ، في حين كان من المقرر القيام بهذا الأخير لدعم الأول، على الرغم من أن المراجعات الداخلية للبنك للمشاريع المماثلة حذرت مرارًا وتكرارًا من هذه الأساليب المعقدة التي تجمع بين تطوير النظم المحوسبة والاستثمار في الأجهزة وإصلاح إدارة المالية العامة. علاوة على ذلك، قد لا يكون هذا المزيج مفهوماً بشكل كافٍ من قبل جميع النظراء الجزائريين ، في أوقات كانت فيها الأولوية لبعض النظراء هي حوسبة إدارة المالية العامة فقط قبل إصلاحها.

- لم يقتصر الأمر على تعقيد مشروع تحديث نظام الميزانية BSMP - في الوقت الذي تم تصميمه فيه - ولم يفهمه النظراء الجزائريون بشكل كافٍ ، بل فشل أيضًا فريق البنك نفسه: (1) في تحديد إطار زمني واقعي لتنفيذ هذا البرنامج الطموح بالكامل و(2) تقييم صعوبات تنفيذها في بيئة جزائرية محددة. حيث أثبتت التجربة العالمية التي جمعها البنك أن مثل هذا البرنامج الواسع والعميق يستغرق عادة 10 سنوات على الأقل في ظروف مواتية. لذلك كانت الجودة عند الدخول غير مرضية بشكل واضح.

- مقاومة التغيير مهمة في أنظمة الميزانية الراسخة ذات التقاليد الإدارية القوية. يلزم بذل الكثير من الجهد والوقت للتوصل إلى توافق في الآراء والتغلب على الشكوك المتعلقة بالأنظمة والإجراءات الجديدة ، لا سيما إذا كان من غير الواضح لجميع الأطراف المعنية أن الفوائد ستفوق التكاليف المترتبة على ذلك ، معظمها عبء العمل الإضافي وتعطيل العمل المستمر.

- كما تم تحديد المخاطر السياسية العامة بشكل جيد وكذلك المخاطر المحددة المتمثلة في توفر الموارد لإجراء الإصلاحات واستخدام القدرات الجديدة والمحافظة عليها. لقد شهد المشروع بالفعل اختلافات كبيرة في تقدمه والتي يمكن ربطها مباشرة بالتغييرات المهمة في القيادة والملكية من جانب المقترض. أبرز تحليل المخاطر أن التغييرات التنظيمية والمؤسسية النوعية المطلوبة كانت دقيقة وبطيئة في التنفيذ.

- عموماً كان أداء الحكومة غير مرض إلى حد ما حيث:

- دعا قسم المحاسبين العموميين « PAD » إلى إصدار تقرير منتصف المدة، لكنه لم يتصور أي عملية واضحة للرصد والتقييم. كانت مؤشرات الأداء غامضة ودون أي مؤشرات واضحة للتقييم. قدمت تقارير حالة التنفيذ « ISR » تقدماً في استخدام تنسيق ومعلم مختلفة. بعد إعادة هيكلة المشروع، تم تنقيح مؤشرات الأداء وجعلها أكثر تحديداً نسبياً ، على الرغم من أنها ركزت على إكمال الأنشطة وتنفيذ المخرجات. غير أن هذا التغيير في المؤشرات لم ينعكس بشكل كامل في التقارير الدولية.

- ووفقاً لتقرير إنجاز التنفيذ « ICR » ، لم يتم توفير ومراقبة مؤشرات الإخراج التفصيلية بشكل منهجي في تقارير المكتب ومذكرات البعثة. بشكل عام ، كان تصميم واستخدام نظام الرصد والتقييم لا يكاد يذكر.

- كما تؤكد تجربة المشروع على النتيجة التي خلصت إليها فرقة التقييم المستقل « IEG » لدعم البنك من أجل اللامركزية بأن وجود استراتيجية واضحة ، يمتلكها الزبون ، أمر أساسي قبل تقديم الدعم لمثل هذا التعقيد والطموح.³⁰⁶

- إنه لمن المهم إجراء تحليل للاقتصاد السياسي حول من سيفوز ومن يخسر عندما تكون هناك مقاومة واسعة للإصلاح والتغيير.

- تقرير إنجاز التنفيذ واضح بما فيه الكفاية ، ويوفر المعلومات ذات الصلة بطريقة صريحة وشفافة. كان يمكن أن يركز أكثر على النتائج بدلاً من المخرجات في مناقشة الإنجازات ، على الرغم من أن النهج الأخير يتسق مع منهج قسم المحاسبين العموميين « PAD ».³⁰⁷

يجب التأكيد على أن نظرائهم الجزائريين لا يشاركون في كثير من الأحيان وجهة نظر البنك بشأن نتائج مشاريع طموحة ومعقدة مثل هذا المشروع. إنهم يعتبرون بشكل عام أن الإطار الزمني المحدد في مشروعات الإصلاح من قبل فرق البنك متفائل بشكل مفرط بالنظر إلى بيئة ما بعد الصراع في الجزائر بعد عام 2000. وبما أن الحكومة الجزائرية تتابع عموماً المشاريع بتمويلها الخاص بعد إغلاق قروض البنك، الأمر الأكثر أهمية بالنسبة للمسؤولين الجزائريين هو أن زخم برنامج الإصلاح يكفي لتحقيق أهدافهم في إطار زمني يتوافق مع قدرة الإدارة الجزائرية.

إلا أنه بنشر القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018 في الجريدة الرسمية عدد 53، يرمي نص هذا القانون إلى تسيير المالية العمومية حيث سيوجه للبحث عن الفعالية

³⁰⁶ Ibid.

³⁰⁷ Ibid.

والنتائج وإلى تحسين تقديم قوانين المالية للحصول على مقروئية أفضل وتعزيز شفافية المعلومات والأرقام الخاصة بالميزانية وتقوية الرقابة البرلمانية وإدماج عناصر المرونة في التسيير المالي.

- تم إدراج، ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 (المادة 51) أحكام لإعداد إطار نفقات متوسط المدى ابتداءً من سنة 2017، حيث نصت المادة 5 من القانون العضوي لسنة 2018 على أنه:³⁰⁸ "يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالمالية، في بداية إجراء إعداد قوانين المالية. ويحدد، للسنة المقبلة والسنتين الموالتين، تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة، عند الاقتضاء". "كما يمكن مراجعة التأطير الميزانياتي المتوسط المدى خلال إعداد مشروع قانون المالية للسنة. يكون قانون المالية لسنة 2023 أول قانون يحضر ويناقش ويصادق عليه وينفذ وفقاً لأحكام القانون العضوي"³⁰⁹؛ "يهدف هذا الأخير إلى تعريف إطار تسيير مالية الدولة الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية، وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان. كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية"³¹⁰.

يقر قانون المالية للسنة ويرخص لكل سنة مدنية، مجموع موارد الدولة وأعبائها الموجهة لإنجاز برامج الدولة طبقاً للأهداف المحددة والنتائج المنتظرة التي تكون موضوع تقييم.³¹¹

تخصص الاعتمادات المالية حسب البرنامج أو حسب التخصيص فيما يتعلق بالاعتمادات المالية غير المخصصة.³¹² ويتم تقديم هذه الاعتمادات حسب النشاط، وعند الاقتضاء، في شكل أبواب تتضمن نفقات حسب طبيعتها.³¹³ يمكن إلغاء أي اعتماد يصبح غير ذي موضوع خلال السنة عن طريق مرسوم، بناء على تقرير مشترك بين الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المعني والوزير المكلف بالمالية. ويمكن إعادة استعمال هذا الاعتماد وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم.³¹⁴

وتبين الحسابات الخاصة للخزينة العمليات التي تدخل في مجالات خاصة مبررة بالمرونة في التسيير والتي لا تتلاءم طبيعتها مع احترام مبادئ الميزانية. وتتعلق هذه الحسابات بعمليات وليس بخدمات أو هيئات.³¹⁵

كما تخضع عمليات تنفيذ ميزانية الدولة إلى الرقابة الإدارية والقضائية والبرلمانية حسب الشروط التي يحددها هذا القانون والأحكام التشريعية والتنظيمية الخاصة.³¹⁶

³⁰⁸ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، ص 9.

³⁰⁹ الفقرة 4، القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³¹⁰ المادة 1، نفس المرجع السابق، ص 9.

³¹¹ المادة 6، نفس المرجع السابق، ص 9.

³¹² المادة 75، نفس المرجع السابق، ص 11.

³¹³ المادة 29، نفس المرجع السابق، ص 11.

³¹⁴ الفقرة الأولى من المادة 26، نفس المرجع السابق، ص 11.

³¹⁵ المادة 41، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³¹⁶ المادة 85، نفس المرجع السابق، ص 6.

يمكن اتخاذ مراسيم تسبيق خلال السنة الجارية بمبادرة من الحكومة للتكفل بنفقات غير منصوص عليها في قانون المالية عن طريق فتح اعتمادات مالية إضافية، وذلك حصريا في حالات الاستعجال القصوى. ويكون فتح هذه الاعتمادات المالية إما نتيجة لإثبات إيرادات إضافية أو لإلغاء اعتمادات مالية ويتم توزيعها بموجب مرسوم، ويتم إبلاغ الجهات المختصة في البرلمان بذلك فورا. وفي كل الأحوال يجب أن لا يتجاوز المبلغ المتراكم للاعتمادات المالية 3 % من الاعتمادات المالية المفتوحة بموجب قانون المالية. وتخضع التعديلات المدرجة لموافقة البرلمان في مشروع قانون المالية التصحيحي القادم.³¹⁷

تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ الاستحقاق. كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معارضة الحقوق والواجبات. وتنفذ الدولة محاسبة تحليل التكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج. على أنه يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصه ممتلكاتها ووضعيتها المالية.³¹⁸

تؤخذ إيرادات الميزانية في الحساب، بعنوان ميزانية السنة التي تم خلالها تحصيلها، من قبل المحاسبي العمومي. وتؤخذ نفقات الميزانية في الحساب بعنوان نفقات الميزانية التي تم الالتزام بها ودفعها، من قبل المحاسبين المعنيين. ويجب أن تحسم جميع النفقات من الاعتمادات للسنة المعنية مهما يكن تاريخ نشوء الدين.³¹⁹

تُقَيَّد إيرادات ونفقات الميزانية المنصوص عليها في هذا القانون في الحسابات الميزانية. وتقيّد موارد وأعباء الخزينة حسب كل عملية.³²⁰

³¹⁷ المادة 27 نفس المرجع السابق، ص 11.

³¹⁸ المادة 65 نفس المرجع السابق، ص 16.

³¹⁹ المادة 66، نفس المرجع السابق، ص 11.

³²⁰ المادة 67 نفس المرجع السابق، ص 11.

خلاصة

إن دمج الجانب السياسي والديمقراطي، مع الجانب الاقتصادي والتسييري يساعد على الاستجابة للضرورات الاقتصادية ويدعم قدرة الخبرة الفنية لأن الخيارات المالية المعبر عنها في الميزانية العمومية ما هي إلا تعبيراً عن قرارات سياسية حيث أنه لا يجب أن يقتصر الإصلاح المحاسبي للدولة على الجانب التقني والفني البحت، ولكن يجب الاندماج التدريجي في المجتمع خاصة بعد تغير نظرة المواطنين إلى المالية العمومية منذ سنة 2014 باعتبار أن المحاسبة العمومية اليوم هي حجر الزاوية للديمقراطية البرلمانية الحديثة وأيضاً للشفافية والفاعلية وذلك بتبني محاسبة الذمة والاعتماد على الأساس الاستحقاقى المستوحى من معايير IPSAS، مع الانتقال إلى المنطق القائم على النتائج الذي يتعارض مع منطق الوسائل بالمقارنة مع الأهداف المحددة في البرامج بدقة.

لقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات في المحاسبة العمومية أهمها مشروع محاسبة الدولة الجديد لسنة 2002 الذي يعمل على الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة، والتصنيف الجديد لحسابات الخزينة في عام 2009؛ يصنف العمليات المحاسبية وفقاً لوجهة العمليات. إلا أن مشروع PCE واجه عدة صعوبات لتنفيذه أهمها هو عدم وجود تعريف حقيقي للمحاسبة على أساس الاستحقاق فقد تم إنشاؤه وفقاً للمحاسبة النقدية؛ هدفه الرئيسي هو تسجيل الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وقت حدوثها فقط بالإضافة إلى عدم جاهزية المؤسسات إلى الإعلام الآلي في تلك الفترة، مع تجاهل تحديد أهداف الأداء والنتائج، خاصة أن وقت انطلاق الإصلاح المحاسبي لم يرافقه إصلاح ميزانياتي علماً أنهما مترابطان.

قامت الدولة بمشروع عصرنه الأنظمة الميزانية للدولة في سنة 2005 إلا أنه لم ينجح بسبب عدة عراقيل تم حصرها أساساً في تصميم المشروع وليس في أهداف الإصلاح ككل.

إلا أنه تم مؤخراً نشر القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 الذي يهدف إلى تبني الأساس الاستحقاقى للمحاسبة العمومية والميزانيات المتعددة السنوات التي تحتوي على برامج محددة بأهداف دقيقة تسمح بقياس الأداء والنتائج لتسجيل الانحرافات ومحاولة تقليصها وفقاً لمبادئ التسيير العمومي الجديد NPM. على أن يتم في سنة 2023 تحضير ومناقشة والمصادقة على أول قانون مالية وفقاً لأحكام القانون العضوي LOLF.

الفصل الرابع

مشروع تبني المعايير الموحدة للدولة في

الجزائر المستوحى من معايير **IPSAS**

تمهيد

إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على أساس الاستحقاق لا تكمن في مجال المحاسبة فحسب، بل أيضا في جميع العمليات التنظيمية، حيث يتعين مواءمة الممارسات الحالية مع المتطلبات المحاسبية الجديدة. باعتبار أن مشروع إصلاح محاسبة الدولة يتجاوز نطاق المحاسبة، وهذا يعني أن الإدارة الناجحة لمشروع إصلاح محاسبة الدولة وتبني المعايير الدولية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل العوامل التي ستساعد إلى حد كبير في التغلب على حواجز التنفيذ وتسهم في نجاح عملية تبني المشروع تدريجيا.

كما يركز التقارب المحاسبي على تواجد مخطط محاسبي للدولة من جهة والتجارب الموجودة التي انتقلت إلى محاسبة الاستحقاق والحقوق المثبتة من جهة أخرى، تُدمج المناقشة والمصادقة على إنتاج معايير محاسبية جديدة تتواءم مع القطاع العمومي (IPSAS). ويمثل اختيار معايير محاسبية وطنية قضية ديمقراطية ومالية مهمة. ويتم استلهاً معايير المحاسبة الوطنية من معايير IPSAS الصادرة عن IPSASB، بسبب جودة القواعد التي تصدرها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تماثل الأسس التي تُشكّل مرجعية من وجهة نظر المؤسسة وتحسين القوائم المالية على المستوى الوطني. حيث تسمح معايير محاسبة الدولة بإنتاج قوائم مالية من خلال معالجة عدة معلومات وتعمل على تبسيط الأعمال، تبسيط الهيكل المحاسبي مع احترام جودة المعلومة المالية ومبادئ المعايير المستخدمة من معايير المحاسبة الدولية.

شرعت الجزائر في توفير متطلبات نجاح تبني مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة والانتقال من المحاسبة النقدية التقليدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، لكنها واجهت عراقيل ومخاطر عرقلت التجسيد الفعلي على أرض الواقع لهذا المشروع مقارنة بما يجب القيام به حسب النماذج الرائدة الصادرة عن باحثين أجانب.

نتجت عن محاولات الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر التي قام بها خبراء وطنيين ودوليين؛ معايير محاسبية موحدة على أساس الاستحقاق متمثلة في سبعة عشر معيارا تنتظر الأطر القانونية لتجسيدها على أرض الواقع.

بناء على ما تم عرضه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل هي كالاتي: المبحث الأول: متطلبات نجاح تبني مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر، المبحث الثاني: تنفيذ عملية الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر والمبحث الثالث: مشروع صياغة المعايير الموحدة للدولة في الجزائر.

المبحث الأول: متطلبات نجاح تبني مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر

هناك العديد من التحديات لأي منظمة أو حكومة تنتقل من المحاسبة القائمة على النقد أو المحاسبة المستندة على الاستحقاق المعدل. إن تحديات العمل التي تواجه أي كيان في القطاع العام يسعى إلى تطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق لا تكمن في مجال المحاسبة فحسب، بل أيضا في جميع العمليات التنظيمية، حيث يتعين مواءمة الممارسات مع المتطلبات المحاسبية الجديدة. ومن ثم، فإن الخطوة المهمة الأولى في اعتماد IPSAS على أساس الاستحقاق هي إدراك أنها مشروع يتجاوز نطاق المحاسبة في أي كيان من قطاعات القطاع العام. وبالتالي فإن نطاق مشروع لاعتماد IPSAS على أساس الاستحقاق سيؤثر على معظم أو كل الممارسات وكذلك على أصحاب المصلحة الخارجيين، الذين سيتلقون في نهاية الأمر معلومات جديدة في القوائم المالية السنوية. وهذا يعني أن الإدارة الناجحة للمشروع لتنفيذ المعايير يجب أن تشمل النظر والمشاركة والتواصل مع جميع الأطراف الخارجية الداخلية والمتنفذة في كيان القطاع العام. وبالتالي، فمن الأهمية بمكان أن يكون مدير المشروع منتبهاً لطبيعة المشروع، ويجمع بين العمل المحاسبي والمطالبة بالمصالح العامة للقطاع العام.

عليه، وبغرض تحليل فكرة المبحث بأكثر عمق، سيتم اعتماد ثلاثة مطالب يتعلق أولها بأسس بناء نموذج للتبني الناجح لمشروع للإصلاح المحاسبي للدولة، أما الثاني سوف يخصص لاعتماد المعايير IPSAS - منظور إدارة المشروع، أما ما يتعلق بالمطلب الثالث سوف يعرض عملية إدارة المشروع.

المطلب الأول: أسس بناء نموذج للتبني الناجح لمشروع للإصلاح المحاسبي للدولة:

يبدو أن هناك اتجاهًا عالميًا نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جانب الحكومات الوطنية وغيرها من كيانات القطاع العام. قدرت دراسة استقصائية أجرتها (PWC) في عام 2013، وهي الدراسة الاستقصائية العالمية للمحاسبة والإبلاغ التي أجرتها الحكومات المركزية، بحلول عام 2020، أن 71٪ من الحكومات المركزية ستعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو بصدد تنفيذ IPSAS.³²¹

يعد الانتقال إلى المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمثابة التحدي. والتأكيد على التقارب الملائم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يمكن فقط من وجود حجم كبير من العمل في مجال المحاسبة بالنسبة لأية مؤسسة عمومية أو حكومة ولكنه أيضا يفرض تغييرات كبيرة في عمليات وممارسات الأعمال.³²²

كما ينظر للاعتماد الناجح لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنها خطوة نحو تعزيز إعداد التقارير المالية للمؤسسة وبالتالي المساءلة والشفافية.³²³

³²¹ Gwenda R. Jensen, International Federation of Accountants, IPSAS Springer International Publishing AG, Global Encyclopedia of Public Policy, and Governance, Toronto, Ontario, Canada, 13 October 2016, p 8.

³²² كارولين أجيستام وإيزابيل أندرنالك، دليل وتفسير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سبق ذكره، ص 375.

³²³ نفس المرجع السابق، ص 376.

فمن الدروس المهمة المستفادة من تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بين بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ما يلي³²⁴: (1) أن الانتقال ليس مجرد تدريب تقني، بل يتطلب تغييراً ثقافياً، ويلزم ربطه بإصلاحات أوسع في إدارة القطاع العام؛ (2) يجب التخطيط على مراحل للتنفيذ بعناية؛ (3) هناك حاجة إلى مهارات محاسبية أكبر وأنظمة تكنولوجيا معلومات مناسبة؛ (4) أهمية الاتصال مع جميع أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين لا ينبغي تجاهلها أو التقليل من شأنها.

لقد تم إجراء عدد من الدراسات لاستكشاف التغيير في ممارسات المحاسبة في القطاع العام. وقد بُنيت مساهمات مهمة لفهم التغيير المحاسبي في القطاع العام على نموذج **Lüder** للمحاسبة العمومية المعروف أيضاً باسم "نموذج الطوارئ"³²⁵ **Lüder**. تتمثل النية الرئيسية لهذا النموذج في السماح بفهم أفضل للعوامل التي تؤثر على تنفيذ التغييرات والابتكارات المحاسبية للقطاع العام. من خلال نموده **Lüder** يفسر التغيير من خلال التفاعلات بين أربع وحدات: **المنبهات، المتغيرات الهيكلية لمستخدمي المعلومات، المتغيرات الهيكلية لمنتجي المعلومات، والحواجز التنفيذية**³²⁶.

يعتمد نجاح أو فشل المحاسبة العمومية أيضاً على التنظيم المؤسسي كهيكل للدولة أو الثقافة أو الوظيفة العامة. بناءً على هذا الخلاف، وجد (Lüder 1992) أن تبني الابتكار في مجال المحاسبة كان ناجحاً في سياق الهيمنة الاحترافية للمحاسبة مقارنةً بالاحتكار البيروقراطي. هذا يشير إلى أن دمج المحاسبة الحاسمة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو أكثر صعوبة في الهيكل البيروقراطي من الهيكل اللامركزي.³²⁷

ومع ذلك، فإن الدراسات التي أجريت، والتي تعتمد بشكل كبير على نموذج الطوارئ، تعرضت لانتقادات من قبل (Ouda 2004) بسبب معاناتها من "أوجه القصور، مثل: (1) الصناديق السوداء، (2) عدم معالجة ابتكارات المحاسبة العمومية من منظور شامل، (3) التركيز على سياق الابتكارات بدلاً من محتواها، (4) اهتمام أكبر بمرحلة البدء بدلاً من مرحلة الانتقال الفعلية، و (5) اعتبارها نماذج توضيحية بدلاً من النماذج التنفيذية"³²⁸. وأثير قلق عام مفاده أن الأدبيات لم تقدم أي فهم لكيفية تشكيل إطار للتنفيذ لوضع المحاسبة على أساس الاستحقاق موضع التنفيذ (Ouda، 2004). ولمعالجة أوجه القصور هذه، قام

³²⁴ Caroline Aggestam, **A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS**, Article, International Journal of Governmental Financial Management, Copenhagen Business School, December 2010, p. 53.

³²⁵ Lüder, K, « **A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment** », Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol.7, 1992, pp.77-129.

³²⁶ Ibid.

³²⁷ Mukah Samuel Tanjeh, **Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon**, Review of Accounting and Finance Research, Vol. 5, No 2, Published by Sciedu Press, April 2016, p 75.

³²⁸ Ouda, H, « **Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting In the Public Sector** », Public Fund Digest, Vol. IV, No. 1, February, Washington, D.C., The International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), 2004, p 63.

Ouda بتقديم نموذج متطلبات أساسية للتنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق في القطاع العام (**Ouda** ، 2004). يقترح نموذج المتطلبات الأساسية عددا من الافتراضات الحاسمة التي يجب أن تكون حاضرة للانتقال الناجح إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. بالاعتماد على الافتراضات الموضحة، يخلص **Ouda** إلى أن "التنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق في القطاع العام وتحقيق الفوائد المستهدفة لذلك التنفيذ يتطلب جهود مختلف الأطراف لتهيئة الظروف المناسبة لإدخالها وتطبيقها"³²⁹.

من المساهمات الهامة لنموذج **Ouda** هو تشديده على حقيقة أن هناك حاجة إلى عدد من العوامل والتغييرات التي يمكن أن تدعم وتبرر إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وبناءً على نموذج المتطلبات الأساسية ، يؤكد نموذج توجيهي أشمل للانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومة المركزية أن عمليات الإصلاح تنشأ نتيجة لتعاون مجموعة من العوامل، وهي³³⁰: عوامل السياق مثل الثقافة؛ عوامل سلوكية مثل الاستعداد؛ عوامل المحتوى مثل معالجة قضايا محاسبية محددة؛ وعوامل القدرة مثل تكنولوجيا المعلومات، وردًا على نهج إدارة المشروع في اعتماد محاسبة استحقاق ، يشير **Ouda** أيضا إلى أهمية القيام بالتنفيذ على مراحل أيضا " مع خطة واضحة للتقدم المحرز من البداية "³³¹.

يخلص **Hassan Ouda (2004)** إلى الافتراضات التالية التي تمثل حجر الزاوية في نموذج المتطلبات الأساسية³³²:

كلما زاد ترابط ثقافة المسؤولين العموميين مع الثقافة التي يقوم عليها نظام المحاسبة الحكومي، كلما حدث تغيير أسهل. وبعبارة أخرى ، فإن التغيير المحاسبي في القطاع العام يستلزم حدوث تغيير مواز في نظام الإدارة العمومية، ولا سيما على مستوى الإدارات، وهو ما يساعد بدوره في الحفاظ على اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق. وبناءً على ذلك ، فإن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام دون مراعاة التغييرات ذات الصلة في نظام الإدارة العمومية لن يحقق الفوائد المستهدفة من ذلك التنفيذ. وبالتالي:

■ يعد دعم القادة في القطاع العام، سواء السياسي أو البيروقراطي، عاملا رئيسيا في النجاح في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام؛

■ يمكن أن يؤدي دعم الهيئات المهنية والأكاديمية دوراً أساسياً في تسهيل عملية التنفيذ؛

³²⁹ Ouda, H, « **Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting In the Public Sector** », op.cit, p 82.

³³⁰ Ouda, H, « **A Prescriptive Model for Successful Transition to Accrual Accounting in the Government Sector** », International Journal on Governmental Financial Management , Vol. X, No. 1, The International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), Alexandria, VA, USA, 2010, p 64.

³³¹ Ouda, H, « **A Prescriptive Model for Successful Transition to Accrual Accounting in the Government Sector** », op.cit, p 90.

³³² Ouda, H, « **Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting In the Public Sector** », op.cit, pp 82,83.

- تعد استراتيجية الاتصال المكثف عاملاً رئيسياً في نقل الفهم المشترك للمبادئ الأساسية للتغيرات المحاسبية للسياسيين وجميع الأعضاء الآخرين الذين سيشاركون في عملية التنفيذ؛
 - تعتبر رغبة الموظفين المؤهلين في تطوير وتنفيذ التغيرات المحاسبية عاملاً حاسماً في التنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق في القطاع العام؛
 - التشاور والتنسيق مع الكيانات الحكومية التي ستطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق أمر أساسي للحصول على التعليقات والاقتراحات من المصادر الأولية للتحسينات المطلوبة ونشرها بشكل جيد مع المشاكل والقيود الداخلية الخاصة بها والتي قد تمنع التنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق؛
 - يعد تقدير تكاليف التبنى أمراً حاسماً في تحديد التمويل اللازم لعملية التنفيذ، وسيساعد في التغلب على المشاكل المالية المقبلة، مما يثني بشكل كبير عن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق.
 - يتسم التغلب على بعض المسائل المحاسبية المحددة والتصدي لها في المرحلة الأولية، مثل تحديد الأصول وتقييمها، وسجلات الأصول، وتحديد الكيان المحاسبي وحدوده وأرصدة الافتتاح، بأهمية أساسية لتيسير عملية التنفيذ.
 - إن بناء قدرة مناسبة على تكنولوجيا المعلومات هو بمثابة مقوي للانتقال الناجح إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المذكورة أعلاه سيساعد ذلك إلى حد كبير في التغلب على حواجز التنفيذ التي تمنع عملية التقييد.
- وبناءً على الافتراضات المذكورة أعلاه، يمكن الاستنتاج أن التنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق في القطاع العام وتحقيق الفوائد المستهدفة لذلك التنفيذ يتطلب جهوداً مختلف الأطراف لتهيئة الظروف المناسبة لإدخالها وتطبيقها .
- وبعبارة أخرى ، هناك حاجة لمجموعة من العوامل والتغيرات التي يمكن أن تدعم وتبرر إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق. يمكن أن تنعكس هذه العوامل والتغيرات في المعادلة التالية:

$$(AC (ps) = f (MC + PBS + PAS + CS + WC + CC + BAC + SAI + ITC$$

حيث أن :

$$AC (ps) = \text{التغيرات المحاسبية (تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام (ps))}$$

F = وظيفة

$$MC = \text{تغييرات الإدارة (تغييرات الإدارة الداخلية / التسيير العمومي الحديث)}$$

$$PBS = \text{الدعم السياسي والبيروقراطي (الدعم التشريعي والتنفيذي)}$$

PAS = الدعم المهني والأكاديمي (في مجال المحاسبة والتدقيق)
CS = إستراتيجية الاتصال (تشمل كراسة ، مجلة ، مؤتمرات ، ندوات ، إلخ)
WC = الرغبة في التغيير (حوافز الموظفين ، الإرادة ، التدريب والتأهيل)
CC = التشاور والتنسيق (مع الكيانات الحكومية التي ستطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق).
BAC = إعداد ميزانية تكاليف الاعتماد (طوال فترة التنفيذ)
SAI = قضايا محاسبية محددة (تحديد الأصول وتقييمها ، وسجلات الأصول ، وكيان التقارير ، وما إلى ذلك).

ITC = قدرة تكنولوجيا المعلومات

هنا سيتم توضيح كيف يمكن إنشاء مثل هذه الخطة في إطار تنظيمي / حكومي من خلال استخدام منهجية إدارة المشروع.

المطلب الثاني: اعتماد المعايير IPSAS – منظور إدارة المشروع

يمثل التحول من المحاسبة النقدية (أو النقدية المعدلة) إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق عددا من التحديات التقنية والإدارية والثقافية والاتصالية الرئيسية. يمكن إدارة هذه التحديات، في سياق عملي، من خلال استخدام منهجية إدارة المشروع الذي اعتمده «**Caroline Aggestam 2010**». توفر الدراسات المحاسبية كما هو موضح نظرة ثاقبة للطبيعة المعقدة لإجراء تغييرات محاسبية داخل القطاع العام. قد تكون هذه الرؤية بمثابة مدخلات مهمة طوال عملية التنفيذ، وكذلك كمساهمة هامة في النظر في الشروط المسبقة للتقارب إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وكذلك العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار بعد التنفيذ.

الفرع الأول: متطلبات الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من منظور إدارة المشاريع

غالبًا ما تحتضن الحكومات وكيانات القطاع العام سمات البيئات السياسية أو البيروقراطية. في هذا الإطار قد ينشأ عدد من حواجز التنفيذ التي يمكن أن تزيد التكلفة أو الوقت المطلوب لتنفيذ التغيير المحاسبي. يمكن أن يساعد إدراك حواجز التنفيذ هذه والميزات الخاصة بالبيئات السياسية في فهمنا لبعض الشروط المسبقة للالتزام بالمحاسبة على أساس الاستحقاق. الشروط المسبقة التالية مفيدة لأي كيان منقذ؛ وجود نظام محاسبة نقدي مقبول أو نظام محاسبي نقدي معدل، ودعم سياسي، ودعم السلطة التشريعية، والقدرات التقنية ونظم المعلومات الملائمة. إن الفشل في النظر في عوامل ما قبل التنفيذ الحالية عند التحرك نحو التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد يعرض الكيان المنفذ لخطر وجود فهم محدود للتفاعلات على المحك بين الجوانب التقنية المحاسبية

والتشريعية والسياسية والإدارية، والتي قد تكون بدورها زيادة المخاطر على المحك طوال مراحل التنفيذ وما بعد التنفيذ.³³³

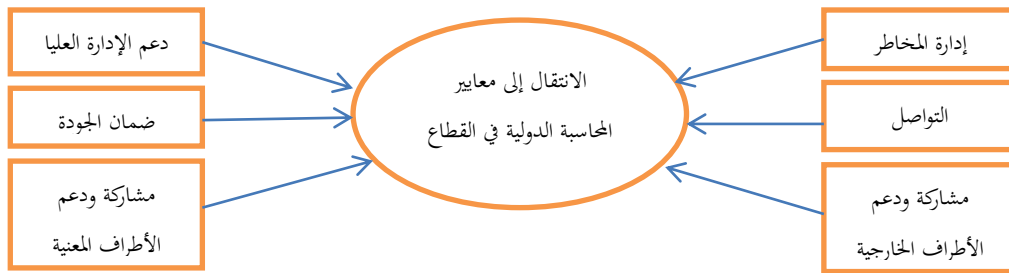
بالرغم من أهمية الإصلاحات المحاسبية، إلا أن هناك شكوك متزايدة حول ما إذا كانت هذه الإصلاحات تستحق التكاليف والمخاطر الإضافية التي ينطوي عليها الأمر، حيث قال صندوق النقد الدولي إن "الاقتصادات الناشئة غالبًا ما تكون متلهفة قبل إعادة التوجيه هذه [إلى المحاسبة القائمة على الاستحقاق] ، وتغاضت عن عدد من القضايا المهمة "وأنه" في حين توافق على أن تبني المعايير الدولية الأكثر شمولاً وتوفر ثروة من المعلومات المالية، فمن المهم في الوقت نفسه عدم المبالغة في تقدير القضية"³³⁴.

ومن أهم التحديات التي تواجه معظم كيانات القطاع العام، التي تسعى إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تتمثل أساسا في الحفاظ على عملية التنفيذ في إطار زمني معقول، وبصورة ذات صلة، اعتماد المعايير بطريقة فعالة من حيث التكلفة.³³⁵

لذا يجب من البداية أن يكون هناك استعداد للاعتراف بأن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزنة سيستغرق وقتا ، وعادة ما يمتد إلى ما بعد عمر أحد البرلمانات ، وبالتالي ، قد يمتد إلى ما بعد فترة السيطرة من قبل حزب سياسي واحد . وبالتالي يحتاج الإصلاح إلى دعم واسع النطاق عبر الطيف السياسي³³⁶.

فمن الأهمية بمكان أن عملية التغيير تستلزم دعم الإدارة العليا ، وإدارة المخاطر ، وضمان الجودة، والاتصالات ، ومشاركة ودعم أصحاب المصلحة الداخلية والخارجية. لا بد من الاعتراف في جميع مراحل عملية إدارة المشروع بالتأثيرات السياسية الكامنة التي هي في عملية التحول خلال المراحل المختلفة.

الشكل رقم (4.1): الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام – عوامل النجاح الأساسية



المصدر: كارولين أججستام وآخرون، دليل تفسير وتطبيق المعايير، مرجع سبق ذكره، ص 378.

³³³ Caroline Aggestam, A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS, op.cit.

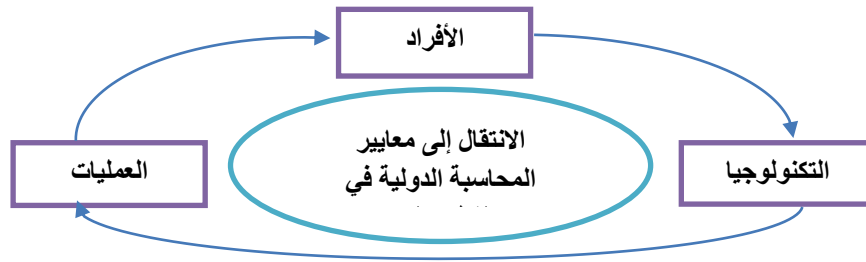
³³⁴ Andy Wynne, Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting ?, Head of Public Sector Technical Issues ACCA, January 2004, p 4.

³³⁵ Caroline Aggestam, op.cit.

³³⁶ Andy Wynne, op.cit.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن نجاح هذه العملية ينطوي على تكامل وثيق بين جميع مجالات الممارسة (مثل الموارد البشرية والتعاقد وتكنولوجيا المعلومات وما إلى ذلك) للمؤسسة المنفذة. وبالطبع عملية التحول ليست قاصرة على هذه العناصر فقط.

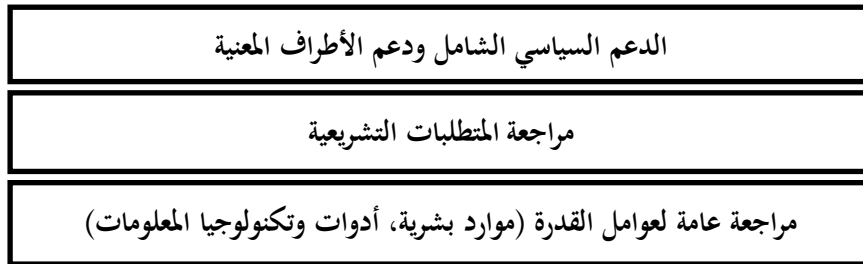
الشكل رقم (4.2): العناصر الهامة للانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام



المصدر: كارولين أجستام، نفس المرجع السابق، ص 378.

يساعد المنهج السليم لإدارة المشاريع في إدارة التحديات، وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (4.3) الشروط الهامة لما قبل التنفيذ



المصدر: كارولين أجستام وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 379.

بمجرد ما تنظر مؤسسة القطاع العام وتبدأ في معالجة الشروط الهامة لما قبل التنفيذ مثل السياسات الشاملة ودعم الأطراف المعنية، ومراجعة المتطلبات التشريعية، ومعوقات التنفيذ، والمراجعة الشاملة لعوامل القدرة مثل تكنولوجيا المعلومات، يمكن للمؤسسة أن تمضي قدما في مشروع تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. قد يستفيد مشروع التنفيذ من الاعتماد على أساليب إدارة المشاريع.

الفرع الثاني: إدارة عملية التنفيذ من منظور إدارة المشاريع³³⁷

تقترح "كارولين أجستام" أن مثل هذا المشروع للتنفيذ قد يستفيد من الاعتماد على أساليب إدارة المشاريع القائمة. ينبغي أن تؤكد هذه الأساليب على أن كل عملية بداخل المشروع قد حددت من خلال

³³⁷ Caroline Aggestam, op.cit, pp 56,57.

مدخلات ومخرجات معينة، وأهداف محددة ينبغي تحقيقها إضافة إلى الأنشطة التي يجب تنفيذها. هذا ما يمكن من تحديد الانحرافات في الخطة. وقبل الشروع في اكتشاف إدارة عملية التنفيذ، فمن الهام بعين الاعتبار أهمية التأكيد على الحوكمة الجيدة للعملية. والآن سننظر في بعض المكونات الرئيسية اللازمة لعملية التنفيذ الصحيحة حسب ما حددته كارولين.

1- دعم الإدارة العليا: تتطلب الإدارة الناجحة عملية تنفيذ نبرة صوتية وداعمة في القمة. بحيث تشمل منهجيات إدارة المشروع الرسمية إنشاء مجلس إدارة المشروع كجزء لا يتجزأ من عملية إدارة المشروع. كما يتطلب المشروع الناجح وجود مجلس مشروعات قوي يضمن الدعم المناسب ومشاركة الإدارة العليا.

تتمثل الخطوة الأولى الضرورية نحو اعتماد المعايير في ضمان الدعم من الإدارة العليا. إن إعداد ونقل "النعمة" الصحيحة في القمة أمر ضروري للنجاح في أي مشروع تنفيذ. وتلعب النعمة في القمة دوراً حاسماً في ترديد قيمة ومدى أهمية تبني معايير محاسبية جديدة في جميع أنحاء كيان القطاع العام. وقد أبرزت الدراسات المحاسبية أن التغييرات في النظم المحاسبية والابتكارات المحاسبية غالباً ما تخضع للمقاومة. فالنعمة الصحيحة في أعلى تركيز تدير الإشارات على أهمية إنتاج تقارير مالية أكثر شمولية وكشفاً أكبر لأصحاب المصلحة. كما أن تأمين نبرة قوية في القمة قبل الشروع في مشروع ما سيؤدي إلى خلق موقف إيجابي يشير إلى التزام الإدارة بالتميز في المشروع والذي يحفز في نهاية المطاف الموظفين في جميع أنحاء الكيان المنفذ لاستخراج القيمة من المشروع.

2- تأسيس مجلس المشروع

يعتبر مجلس إدارة المشروع آلية تحكّم مسؤولة عن نجاح المشروع. من الأهمية بمكان أن يتمتع أعضاء مجلس إدارة المشروع بالسلطة والمسؤولية اللازمة لاتخاذ القرارات وتخصيص الموارد للمشروع. ومن المفيد أيضاً أن يكون لدى بعض أعضاء مجلس إدارة المشروع فهم سليم للمحاسبة وإعداد التقارير المالية عند تنفيذ IPSAS على أساس الاستحقاق. يفوّض مجلس الإدارة بشكل أساسي العمل اليومي للمشروع إلى مدير المشروع المخصص.

يشمل هيكل مجلس الإدارة بشكل عام مسؤول تنفيذي للمشروع وكبار المستخدمين والموردين ومدير المشروع. كما يتعين على السلطة التنفيذية التأكد من أن المشروع يعطي قيمة مقابل المال المنفق عليه، مما يضمن اتباع نهج تكلفة واعى للمشروع، وتحقيق التوازن بين المتطلبات المختلفة للأعمال والمستخدم والمورد.

يعتبر كبار المستخدمين هم المسؤولون عن تحديد احتياجات أولئك الذين سيستخدمون المنتج النهائي (المنتجات النهائية). وفي حالة تطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق، فإن المنتجات النهائية هي القوائم المالية المتوافقة مع IPSAS. وبالتالي، يتعين على كبار المستخدمين ضمان اتصال المستخدم بفريق المشروع وضمان أن الحلول التي تم تطويرها داخل المشروع ستلبي احتياجات المستخدمين والمتطلبات التنظيمية. في بعض المشاريع،

يمكن للمستخدم مشاركة سلطة التصميم أو أن يكون له رأي رئيسي فيها. عند الضرورة، قد يُطلب من أكثر من شخص واحد تمثيل الموردين.

إن إنشاء مجلس فعال للمشروع أمر بالغ الأهمية لضمان أن يؤدي اعتماد IPSAS على أساس الاستحقاق إلى إظهار الرؤية ودفع المساءلة في جميع أنحاء الكيان المنفذ.

3- عملية إدارة المشروع

الخطوة الأولى في إدارة المشروع هي كتابة وثيقة تأسيس المشروع وتعريف المشروع. الغرض منها هو وصف مبررات تأسيس واستمرار المشروع المعني، مما يجعلها بمثابة قلب أي مشروع. كما أن هناك جزء لا يتجزأ من تحديد المشروع هو وضع استراتيجية موارد المشروع رهنا بموافقة المسؤول التنفيذي للمشروع.

وبالتالي فإن التركيز في دراسة الجدوى التجارية يبرز الأساس المنطقي لتطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق. وسيتناول ذلك القضايا الحرجة مثل: الفوائد (الملموسة وغير الملموسة) والمخاطر الناتجة عن تبني محاسبة جديدة، التكاليف المحتملة وتقدير المدة التي سيستغرقها المشروع، سيتم تحديث حالة العمل طوال عملية المشروع بحيث تلائم احتياجات وسياق المؤسسة المنفذة.

ومن منظور رفيع المستوى، يمكن تطبيق اعتماد IPSAS على عدد من المراحل نذكر على سبيل المثال ، مرحلة البدء ، مرحلة المتطلبات ، مرحلة التصميم ، ومرحلة التنفيذ كما هو موضح في الشكل. والهدف هو إنتاج القوائم المالية السنوية المتوافقة مع IPSAS، ومنشأة يتم فيها موائمة عمليات الأعمال، والممارسات، واللوائح التنظيمية مع البيئة المحاسبية الجديدة.³³⁸

الشكل رقم (4.2): مراحل عملية التنفيذ.



Source : Caroline Aggestam, A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS, Article, International Journal of Governmental Financial Management, Copenhagen Business School, December 2010, p 59.

³³⁸ كارولين أجبيستام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 372.

-مرحلة البدء: الغرض من مرحلة البدء هو إكمال التخطيط وجدولة الجوانب التنظيمية لمشروع تنفيذ IPSAS. إذا كان الكيان المنفذ يتبع منهجية إدارة المشاريع ، فسوف ينتج المشروع مجموعة موحدة من الوثائق لبدء المشروع وإنجازه وإغلاقه. وسيوفر ذلك أساسا واضحا لنجاح تنفيذ IPSAS.

في نهاية مرحلة البدء، يتم كتابة وثيقة بدء المشروع ثم يتم الموافقة عليها لاحقًا من قبل مجلس المشروع. يتضمن هذه الوثيقة عادة سلسلة من المستندات الأخرى، بما في ذلك حالة العمل، واختصاصات المشروع، وخطة الاتصال، وسجل المخاطر، وتفاوتات المشروع، وخطة المشروع العامة، وأي ضوابط أو عمليات تفتيش للمشروع كجزء من ضمان جودة المشروع.

-مرحلة المتطلبات هي وقت العمل الحاسم للمراجعة والتأسيس: التفسيرات المناسبة لـ IPSAS بمقارنة جهود التنفيذ المعنية، يستلزم ذلك تحليل دقيق للاختلافات بين ممارسات المحاسبة السابقة وممارسات محاسبة IPSAS وشددت اليونسكو (2008)، على سبيل المثال، على أن تحليل الفجوات بين الممارسات المحاسبية الحالية و IPSAS على أساس الاستحقاق، كان بمثابة أساس لخطط المشاريع ووضع المعالم. وأضافت اليونسكو أن تحليل الثغرات أبلغها بأن "بعض الفجوات لها تأثير على العمليات اليومية في إطار كيانات اللجنة، بينما يتعلق بعضها الآخر بعمليات المحاسبة وإعداد التقارير المالية".³³⁹

بالفعل، في مرحلة المتطلبات، من المهم أيضا معالجة أنظمة تكنولوجيا المعلومات القائمة - فهل ستطلب التغييرات المحاسبية شراء أنظمة حاسوبية جديدة أو ترفيات أو تغييرات أخرى؟ إن مرحلة متطلبات دورة إدارة المشروع في سياق اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق أمر حاسم من حيث أنه يرسى الأساس للتنفيذ الكامل.

- مرحلة التصميم: يتم إنتاج عدد من التسليمات في مرحلة التصميم، وفيما يلي بعض الأمثلة:

- مراجعة وتوسيع نطاق وثيقة قرار سياسة IPSAS الناتجة في مرحلة المتطلبات.
- إنشاء أدوات للسياسات المتوافقة مع IPSAS. وبشكل أكثر تحديدا، يستلزم ذلك وضع سياسة محاسبية ضرورية تكفل الامتثال لـ IPSAS.
- وضع تصميم الإبلاغ عن IPSAS، والإبلاغ الإداري. وتحليل متطلبات البيانات، مع التركيز على تحديد مصادر البيانات الحالية، والبيانات لأغراض المستقبل، وجعل هذه البيانات متوافقة مع المعايير الدولية.
- وضع صيغة للقوائم المالية المتوافقة مع IPSAS في الكيان المنفذ.

³³⁹ منظومة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونسكو)، المجلس التنفيذي، الدورة الثمانون بعد المائة، تقرير المدير العام عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واما يمكن أن يترتب على ذلك من تغييرات في النظام المالي، باريس، 2008، ص 3.

- مرحلة التنفيذ: هي المرحلة النهائية، والهدف هنا هو وضع اللمسات الأخيرة على جوانب تنقية البيانات وتجميع البيانات في الخطة الانتقالية وتنفيذ البيانات المالية الممثلة ل IPSAS. غالباً ما يكون الحصول على أنظمة تكنولوجيا المعلومات "البدء العمل المباشر" باستخدام ممارسات المحاسبة على أساس الاستحقاق عملية طويلة وصعبة تمتد عبر المراحل الأربع لعملية التنفيذ ويتم الانتهاء منها في مرحلة التنفيذ. هذه هي أيضاً المرحلة التي تم فيها الانتهاء من شكل تقارير الإدارة.³⁴⁰

الفرع الثالث: وضع عملية إدارة المشروع قيد التنفيذ ومتابعتها

يعتمد تشغيل عملية إدارة المشروع على عدد من العوامل، مثل: السياق الحكومي أو التنظيمي، حجم المشروع، الجدول الزمني والميزانية. وبغرض اعتماد IPSAS على أساس الاستحقاق، يدير مدير المشروع إدارة المشاريع اليومية ويحكم من خلال مجلس المشروع. سوف يتم استخدام مدير المشروع بشكل متكرر في مجال المالية/ المحاسبة، ولكنه سيشمل مستوى معين من المعرفة العملية في إدارة المشاريع. كما يمكنه تقسيم العديد من المهام التي يتعين الاضطلاع بها في مراحل عملية إدارة المشاريع إلى مجالات عمل محاسبية مواضيعية من أجل جعل العملية الكلية قابلة للتحكم وقيادة خبراء الموضوع داخل الحكومة المنفذة/المنظمة. وهذا يعني أنه من الناحية العملية، سيقوم مدير المشروع، شخصياً وبصفة رئيسية، في كثير من الأحيان، بالتعريف، وبالتعاون مع أعضاء مجلس إدارة المشروع و/ أو المدير المالي، لكل من مجالات عمل المحاسبة.

وستكون هناك حاجة إلى منتجات في كل مجال من مجالات العمل المحاسبية المواضيعية لاستكمال منتجات المشروع الإجمالية، مثل السياسة المحاسبية المتوافقة مع IPSAS.

في هذا السياق، من الضروري إعادة التأكيد على أن مجلس المشروع سيكون لديه القدرة الكافية ليتمكن من منح الموارد اللازمة للمشروع. وسيطلب اعتماد IPSAS مشاركة الموظفين من جميع أنحاء المنظمة، ليس فقط من المحاسبة والتمويل.

- مرحلة ما بعد التنفيذ

وعادة ما يؤدي التقارب مع IPSAS على أساس الاستحقاق إلى زيادة المعلومات المالية التي ينتجها أي كيان منقذ للقطاع العام. في مرحلة ما بعد التنفيذ، هناك عوامل اتصال وتدريب حرجة يجب أن تؤخذ في الحسبان من أجل تمكين الاستخدام الصحيح للمعلومات المالية الجديدة وضمان فهم التغييرات المحاسبية عبر الكيان المنفذ وأصحاب المصلحة الرئيسيين. وهذا يعني أن التدريب على الممارسات المحاسبية الجديدة ودعم عملية الأعمال والفوائد الإدارية لا ينبغي أن يتوقف بعد مرحلة التنفيذ، بل قد يحتاج إلى تصعيد من أجل جني أي فوائد للانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. إضافة إلى ذلك، من المرجح أن تكون جهود التواصل لأصحاب

³⁴⁰ Caroline Aggestam, op.cit.

المصلحة الداخليين والخارجيين حول المعلومات المالية الجديدة المتاحة في التقارير المالية مطلوبة لضمان أن تصبح هذه المعلومات ذات معنى ومفهومة من قبل أولئك الذين يستخدمونها.³⁴¹

غالباً ما يتطلب إجراء التغيير على المحاسبة من كيان القطاع العام جهداً كبيراً كما أن التنفيذ في القطاع العام يتوقف على الثقافة الخاصة بالكيان المنفذ، بأسلوب إدارته، تنظيمه، وبالبيئة السياسية والقانونية التي يجب مراعاتها عند وضع أي مشروع يهدف إلى تغيير الممارسات المحاسبية.

المطلب الثالث: أنشطة إدارة المشاريع المستمرة

بالإضافة إلى المهام المطلوبة المضمنة في كل خطوة من خطوات إدارة المشروع وتنفيذ IPSAS، هناك أنشطة معينة بشكل مستمر طوال عملية التنفيذ. هذه الأنشطة هي الاتصالات والتدريب والمخاطر وإدارة الجودة.

1- التواصل والتدريب

يتطلب مشروع تنفيذ معايير IPSAS نهجاً متكاملًا، حيث تتم إدارة مسار العمل المحاسبي إلى جانب مسار تكنولوجيا المعلومات. فالتوصية العامة في بداية مشروع الإصلاح هي إجراء تحليل متكامل للفجوات يغطي أربعة جوانب رئيسية مترابطة: الفجوة المحاسبية، والفجوة التكنولوجية، وفجوة البيانات، وفجوة المعرفة. وبناءً على نتائج تحليل الفجوات المتكامل، يحتاج فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين وخبراء تكنولوجيا المعلومات والمستخدمين النهائيين وأصحاب المصلحة إلى وضع خريطة طريق للإصلاح وخطط عمل.³⁴²

غالباً ما يكون تعقيد التكنولوجيا اللازمة لتنفيذ معايير IPSAS تحدياً كبيراً، حيث يتطلب استثماراً هائلاً في تنمية رأس المال البشري لتدريب وبناء وإعداد ومعدّة الأنظمة ومستخدميها.

فيما يخص التدريب يجب التمييز بين ثلاث مراحل منه³⁴³:

- التدريب اللازم قبل مرحلة التنفيذ وخاصة لفريق المشروع الأساسي؛
- نقل المعرفة أثناء التنفيذ للمستخدمين الرئيسيين؛
- والدعم المباشر من المسؤولين / الخبراء الداخليين بما في ذلك دورات تنشيطية منتظمة للمستخدمين النهائيين.

³⁴¹ Ouda, H, « A Prescriptive Model for Successful Transition to Accrual Accounting in the Government Sector », op.cit, 68.

³⁴² [Thomas Müller-Marqués Berger](#), Implementing Accrual Accounting in the Public Sector-Understanding Your Technology Is Vital!, IFAC, op.cit.

³⁴³ Ibid.

تعتبر هذه النقطة الأخيرة أمرًا بالغ الأهمية - على اعتبار أن الخطأ الشائع جدًا في الاستثمار يتمثل بكثافة في التدريب في الواجهة الأمامية لمشروع التنفيذ، لكن ترك المستخدمين النهائيين وحدهم عندما يتعين عليهم تطبيق الأدوات الجديدة هذا ما سيسبب إحباطات كبيرة ويمكن أن يعوق ليس فقط العمليات ولكن أيضا استخدام معلومات الاستحقاق.

2- إدارة المخاطر والجودة

وفي إدارتها للمخاطر في اعتماد IPSAS ، قد تختار المنظمات الاعتماد على مبادئ إدارة المخاطر التي كثيرا ما تنص عليها منهجيات إدارة المشاريع. وغالبًا ما ترتبط خطة الجودة ارتباطًا وثيقًا بخطة إدارة المخاطر.

يحتاج أي كيان منفذ إلى معالجة كل معيار من IPSAS وتحليل المخاطر المرتبطة بكل معيار من معايير المنظمة. هذا سيوفر الأساس لالتقاط المخاطر في مجال المحاسبة. ومع ذلك، ونظرًا للنطاق الواسع للمشروع الذي يهدف إلى اعتماد المعايير، من المهم إدراك أن المخاطر تتجاوز تلك الموجودة في مجال المحاسبة. وتشمل هذه المخاطر، على سبيل المثال لا الحصر: نقص الدعم من الإدارة العليا؛ عدم التنسيق بين الوظائف والتنسيق وجهود العمل، والافتقار إلى التواصل المستهدف والعاملي بين المنظمات؛ قلة الموارد؛ ونقص التدريب المستهدف والمخصص.

وينظر إلى الاعتماد الناجح لـ IPSAS على أنه خطوة نحو تعزيز الإبلاغ المالي للمنظمة، ومن ثم أيضاً المساءلة والشفافية في الكيان المنفذ. وبالتالي فإن الإدارة الجيدة للمشروعات لا تقدر بثمن عند اعتماد IPSAS على أساس الاستحقاق.

علاوة على ذلك، يمكن حصر خمسة عوامل لنجاح عملية تبني المشروع³⁴⁴:

- إنشاء منظمة مشروع متكامل في شكل فريق واحد؛
- وضع أهداف مشتركة وتحديد المساهمات بوضوح؛
- إن النجاح يعرف بأنه الوصول إلى جميع الأهداف المشتركة، مما يعني مسؤولية مشتركة؛
- عدم السماح باستخدام "لغة معقدة" للاختباء - فاللغة البسيطة شرط أساسي لفهم مشترك للمهام والحلول المحتملة؛
- إشراك المستخدمين النهائيين (المعدون) في تصميم نظام تكنولوجيا المعلومات وتكوينه، بتنفيذ أكبر قدر ممكن من قالب تخطيط موارد المؤسسات وتجنب "متطلبات المستخدم الخاصة" من أجل الالتزام بإطارات الوقت والميزانية.

³⁴⁴ [Thomas Müller-Marqués Berger, Implementing Accrual Accounting in the Public Sector-Understanding Your Technology Is Vital!](#), IFAC, op.cit.

حسب دراسة (خالد الجعرات 2014)؛ يتم دراسة البيئة المحلية والمعوقات التي تواجه التطبيق، وإجراءات المرحلة الانتقالية المطلوبة للانتقال من الإجراءات المحاسبية الحالية إلى الإجراءات المحاسبية المتوافقة مع معايير IPSASs، بحيث تتضمن الحد الأدنى التالي من إجراءات المرحلة الانتقالية³⁴⁵:

- أن يتم تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني وفق أساس الاستحقاق.
- أن يتم حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، من خلال الجرد الفعلي لها.
- أن يتم تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيجة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه IPSASs، وهذه مرحلة هامة لتسكين القيم تمهيدا لإعداد القوائم المالية ويجب أن تتم من قبل خبراء.
- التطبيق الجزئي المرحلي لمعيار 1 في مؤسسة عمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ثم تعميمها على باقي المؤسسات.
- متابعة ومراقبة تطبيق معيار 1.

- وجود إرادة سياسية واضحة تعمل على التحول التدريجي نحو تبني معيار عرض البيانات المالية.

كما أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يجب أن يتم على المسار التالي³⁴⁶:

- المرحلة الأولى: التحرك من المحاسبة على الأساس النقدي غير المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى معايير IPSAS على الأساس النقدي.
- المرحلة الثانية: التحرك من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي إلى التطبيق الكامل لمعايير IPSAS على أساس الاستحقاق.
- المرحلة الثالثة: التحرك من المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدلة أو بعض معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى التطبيق الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الجزائر سعت لتطبيق محاسبة الذمة من خلال مخطط المحاسبة للدولة PCE 2002 وذلك للاعتراف بحقوق الدولة والتزاماتها اتجاه الغير، مع الانتقال من المحاسبة على أساس نقدي مباشرة إلى أساس الاستحقاق المحاسبي؛ دون الامتثال للأساس النقدي وفق معايير IPSAS الذي يساعدها على تعزيز المساءلة والشفافية فيما يتعلق بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية، والأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية في تاريخ التقرير، كما أن المحاسبة السليمة على أساس النقد تُقدِّم مدخلات لتقييم قدرة مؤسسات القطاع العام على توليد تدفقات نقدية ملائمة في المستقبل إضافة إلى موارد النقد واستخداماته.

³⁴⁵ خالد الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 30.

³⁴⁶ كارولين أجيستام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 396.

بالرغم من مساوئ الأساس النقدي الذي يسلط الضوء على جزء محدود من مالية الدولة، لكنه هنا يعتبر كنقطة انطلاق مؤسسات القطاع العام التي ليس لديها أية معايير محاسبية لتعزز من ممارسات إعداد التقارير المالية الخاصة بها.

إن تبني معايير IPSAS على أساس النقد يهدف إلى تسهيل التحول الحتمي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتعتبر تجربة ماليزيا أحسن مثال لذلك في 2005، وكان لذلك قيمة كبيرة في القطاع العام الماليزي في تأسيس النظام فيما يتعلق بالإجراءات المحاسبية وكان بمثابة خطوة تحول إيجابية.³⁴⁷ تم الشروع بعدها في الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في 2011، كما تعد ماليزيا الآن اعتماد تنفيذ المحاسبة كأساس الاستحقاق الكامل في إعداد التقارير المالية بحلول 1 جانفي 2015، وذلك يحدث تقارب مع متطلبات IPSAS على أساس الاستحقاق.³⁴⁸

إذن المرحلة الأولى هي المرحلة الأكثر أهمية، والمرحلة الثانية والثالثة لا يمكن تنفيذها طالما أن المرحلة 1 لا تزال معلقة، فالمحاسبة على أساس النقد لا تمثل نظام محاسبة وإعداد تقارير مطور جيداً، ولكنها تضع أسس المحاسبة. ولا يتعلق تنفيذ المرحلة الأولى كثيراً بالمحاسبة، فهو يتعلق بهيكل المؤسسة من وجهة نظر الرقابة الداخلية لتعزيز الشفافية.

توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق مجالاً واسعاً لممارسة الحكم وهذا يتطلب معرفة تقنية، ونهجاً منظماً ونظام تدقيق قادر على رصد كيفية ممارسة الحكم. وما لم يتم تفعيل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF وتعيين الإصلاح الميزانياتي بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق، فستكون هناك مشكلة أخرى تتمثل في كيفية ضمان إتاحة المعلومات المحاسبية على أساس الاستحقاق على أساس شهري أو ربع سنوي (ويجب أن تكون شهرياً على الأقل) يتم التوفيق بين أرقام الميزانية النقدية. ولهذا الأسباب، ينطوي أيضاً تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.³⁴⁹

وما يجب تجنبه عند التفكير في تبني IPSAS يتمثل في³⁵⁰:

1- من حيث نطاق الإصلاح:

➤ لا تقصر المشروع على إصلاح المحاسبة؛

³⁴⁷ Deloitte, **IPSAS in your poket**, Edition 2013 in the site https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary2013/at_download/file/IPSAS%20in%20your%20pocket%20March%202013.pdf

³⁴⁸ ACCA, **IPSAS implementations: current statuts and challenges**, October 2017 in the site https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf

³⁴⁹ Andy Wynne, Head of Public Sector Technical, **Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting ?**, op.cit, p30 .

³⁵⁰ Jens Heiling, **First-time Adoption of IPSAS**, Agenda, Building a better work world, EY Germany, Brussels, May 13, 2016, p 15.

- لا تفترض أنه تمرين على سطح المكتب؛
- لا تطمح إلى أن تكون متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بنسبة 100 % في المرحلة الأولى من الإصلاح ؛ سيكون هناك أيضا منحى التعلم.

2- من حيث إدارة المشاريع:

- لا تبالغ في الطموح من حيث التوقيت؛
- لا ينبغي إجراء الانتقال إلى تبني IPSAS دون تدريب كافٍ لموظفي المحاسبة على معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- لا تفعل ذلك دون إجراء تقييم مبكر للاستعداد للتحويل إلى نظام تكنولوجيا المعلومات.

3- من حيث المنظمة:

- لا تفترض أن جميع الوثائق ستكون في مكانها الصحيح؛
- لا تقلل من شأن التواصل - لا سيما وسائل الإعلام المعنية.

المبحث الثاني: تنفيذ عملية الإصلاح المحاسبي للدولة في الجزائر

إن عملية التنفيذ الفعال لمشروع إصلاح محاسبة الدولة ليست بالعملية السهلة، وتزامنا مع ظهور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 الذي ينص على إعداد أول قانون مالية حسب المبادئ الجديدة للميزانية والمحاسبة في سنة 2023، تسعى الجزائر لتعزيز تسيير ماليتها العمومية في استراتيجية قطاعية بحلول عام 2035 من خلال تطوير النصوص التنفيذية المتعلقة بـ **LOLF** الذي يؤدي مباشرة إلى تنفيذ نظام محاسبي جديد للدولة.

لكن مشروع إصلاح محاسبة الدولة عرف عدة مخاطر أوقفت العملية، وللتمكن من التنفيذ الفعال تدرجنا لهذا المشروع تم تشكيل معايير محاسبية وطنية في مشروع أولي. ما هي مراحل التنفيذ وما هي المخاطر التي تعرقل عملية الإصلاح، هذا ما سوف نتطرق إليه من خلال مطلبين يتضمنهما هذا المبحث.

المطلب الأول: مراحل تنفيذ عملية الإصلاح في الجزائر

لم يتم تحديد الجدول الزمني لتنفيذ الإصلاح المحاسبي للدولة التي لم يتم تحديد تاريخها النهائي، ولكن يجب أن يتسبب هذا في إعادة تحديد جدول زمني للتطبيق، ومرافقة الإصلاح الميزانياتي الجاري.

سوف يتسم التنفيذ الفعال للإصلاح المحاسبي ببداية صعبة وحاسمة، مثل جميع إصلاحات المالية العمومية، لا سيما بسبب الإحجام عن تعبئة الجهات الفاعلة الأخرى ونقص المعلومات المقدمة إلى البرلمان ومجلس المحاسبة.

ينص القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية **La LOLF** على إعداد أول قانون للمالية حسب المبادئ الجديدة للميزانية والمحاسبة، الناتجة عن إصلاح الميزانية والمحاسبة العمومية، لسنة 2023، والذي سيكون أول قانون معدّ، مناقش، منتخب ومنقذ وفقا لأحكام القانون العضوي الجديد، الذي يسمح في نهاية السنة بإعداد ومناقشة والتصويت بنفس الطريقة، قانون المالية وفقا لأحكام القانون العضوي الجديد.

خطت وزارة المالية في استراتيجيتها القطاعية لتعزيز قدرات المالية العمومية بحلول عام 2035، على المدى المتوسط، لتعديل الإطار القانوني لإصلاح الميزانية والمحاسبة عن طريق وضع اللمسات الأخيرة على اعتماد **LOLF** على أن يكون قبل 2019، وتطوير النصوص التنفيذية المختلفة.³⁵¹

يجب أن يؤدي إصدار القانون العضوي رقم 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية إلى تنفيذ محاسبي للدولة. ولكن تم تأجيل الجدول الزمني لتنفيذ الإصلاح عدة مرات، ويمكن تعديله، إذا لزم

³⁵¹ Ministère des finances Algérienne, « La stratégie su secteur des finances à l'horizon 2035 31, janvier 2017, p. 25.

الأمر، بموجب القانون الجديد للمحاسبة العمومية، على وجه الخصوص بسبب تعدد مشاريع الإصلاح، تُقلّ العمليات المنقّدة مع كل ما يستتبع من حيث المخطط القانوني والتقني.

إن التأخير في إعداد وتحضير النظام المحاسبي الجديد يأخذ الكثير من الوقت بسبب المخاطر التي تواجه المديرين وعليهم تكريس وقتهم لإتقان محاسبتهم، إلى أن يتعرض الأخير لخطر فقدان المعنى الأساسي أو نطاق التحديث.

المطلب الثاني: المخاطر التي تعرقل عملية الإصلاح

المخاطر التي يمكن أن تعيق أو توقف عملية إصلاح محاسبة الدولة متعددة. على سبيل المثال أثناء القيام بعملية التشخيص أو تعديل النصوص القانونية والتنظيمية مع كل ما يمكن أن يسبب هذا كمقاومة لأمر اجتماعي وقانوني، التي نجدها أثناء عملية تنفيذ الإطار المحاسبي الجديد، أو أثناء تنفيذ معايير محاسبية أو أثناء تحضير التعديل في نظام المسؤولية للفاعلين الناجم عن إعادة صياغة تعليمات محاسبية.

تعتبر التعميمات والإرشادات المحاسبية سلبية، ومؤهلة كجهاز "صعب الإرضاء، بيروقراطي، جامد، وتقيّد الصدمات التي تخنق أي مبادرة".³⁵² حيث تكمن مخاطر تحريك الإصلاح في "مرارة الرفض الحرجة" للإدارات العمومية، في سياق يتم فيه دمج المخاطر التقنية والقانونية الأخرى.

هذه المخاطر المتمثلة في التسرع في اختيار الأطر والهياكل التجريبية، والإفراط في الامتثال لإرشادات العصرنة وغياب البرامج المناسبة، تعقد الجهود المبذولة لتنفيذ الإصلاح. بالإضافة إلى ذلك، فإن عدم وجود نظام حاسوبي فعال، والإفراط في الشكليات والتسيير الثقيل لنظام تعبئة الموارد البشرية يثبطان فاعلية التسيير العمومي.

إن الطبيعة التقنية للمحاسبة العمومية لا تهم فعلا الحكومة كأداة لإصلاح المالية العمومية وعصرنة الدولة، ولم يكن لديها شغف بمكاتب الوزراء، التي لا تزال تطلب المزيد من موارد الميزانية والوسائل، دون تحقيق النتائج المرجوة. قد تتطلب الندرة والافتقار إلى مؤهلات الموظفين الأكفاء، اللجوء بالجزائر إلى الاستعانة بمساعدين تقنيين لعصرنة النظام الميزانياتي والمحاسبي وتوسيع التعاون الأجنبي من أجل الإصلاح الشامل للمالية العمومية. ومع ذلك، لم يكن، لدعوة المهتمين لتقديم مساعدة تقنية لمشروع إصلاح الميزانية، الذي نُشر في 13 أوت 2006، وأيضا إنشاء اللجنة التنفيذية للمشروع، التأثير المطلوب، على شكل دعم لأفعالهم. وقد يعرض هؤلاء تعارض تلك الإجراءات التي تهدف إلى تنفيذ الإصلاح المحاسبي، بدعم من جمعية الخبراء الوطنيين والأجانب المتخصصين في توحيد معايير محاسبة الدولة.

³⁵² Corine Eyraud, « Le capitalisme au cœur de l'État, comptabilité privée et action publique », op.cit, p. 195.

من أجل تسهيل قبول مشروع الإصلاح، يلزم طريقتان للمسؤولين عن تنفيذ مثل هذا المشروع وتفعيله: التشاور المسبق بهدف القبول التدريجي للإصلاح أو القبول المجرى للمشاريع، من خلال الطرق القانونية المناسبة. قد يؤدي عدم التنسيق في صياغة **LOLF** وقانون المحاسبة الجديد بين المصالح التنظيمية لوزارة المالية والمستشارين الأجانب إلى تضارب بين توجهاتهم والخيارات المقترحة، لا سيما من حيث الكمبيوتر والمحاسبة. من جانبها، تستند مراقبة تنفيذ الإصلاح إلى خطوتين: تتضمن الخطوة الأولى اختبار العمليات المحاسبية الجديدة عن طريق فحص الإجراءات الجديدة وتنظيم العمليات التجريبية على المستويين المركزي وغير المركزي. تتمثل الخطوة الثانية في تعميم النظام المحاسبي وتعتمد على تنفيذ ودعم النظام الجديد، من خلال تحديد طرق الدعم عن بعد وتعيين المديرين (المسيرين) الرائدتين.

أخيراً، يكشف المكان المحدود الذي يشغله المسيرون عن استخدام المحاسبة الجديدة: الميزانية العمومية والمحاسبة التحليلية، كما هو الشأن في نظام المحاسبة القديم عن مخاطر الاستخدام غير الكافي للمحاسبة الجديدة التي تُستلهم من محاسبة الشركات، حيث أن استخدام "أدوات توجيه مفيدة مثل محاسبة تحليل التكاليف لا يزال ضعيفاً".

وللتمكن من التنفيذ الفعّال لمشروع الإصلاح المحاسبي، يجب إنشاء إطار محاسبي مستوحى من الممارسات الدولية ومن **IPSAS** بما يتواءم مع البيئة الجزائرية، ولهذا تم تشكيل معايير محاسبية وطنية في مشروع أولي ينتظر المصادقة من الوزير المكلف بالمالية، خاصة بعد صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية **LOLF** الذي يعتمد على قياس النتائج وفقاً للتسيير المحاسبي الجديد **NPM** بدلا من الوسائل.

المبحث الثالث: مشروع صياغة المعايير الموحدة للدولة في الجزائر

تسمح المعايير المحاسبية الوطنية بتسجيل حسابات الدولة وإنتاج قوائم مالية في عملية معالجة معلومات كثيرة وتبسيط الإجراءات، مع احترام جودة المعلومة المالية والمبادئ المستلهمة من **IPSAS**. حيث أتاح عمل تطوير المعايير المحاسبة للدولة التمييز بين سبعة عشر (17) معيارا محاسبيا، والذي يفسر الإطار المفاهيمي والمبادئ المعتمدة، كجزء من مشروع مجموعة المعايير المحاسبية للدولة.

يعمل هذا المشروع كأساس لإعداد مخطط محاسبي للدولة **PCE** والمصادقة على الحسابات من قبل مجلس المحاسبة. لكن تهيمن على **IPSAS** الثقافة الأنجلوسكسونية للقطاع الخاص والمنظمات الدولية الليبرالية مثل

البنك الدولي **BM** وصندوق النقد الدولي **FMI** وشركات المحاسبة والتدقيق الأمريكية الكبيرة.³⁵³ يعملون على تشجيع الجزائر على اعتماد معايير محاسبية وطنية برقابة عمومية حقيقية.³⁵⁴

لا يمكن التنفيذ الفعال لأحكام محاسبة الاستحقاق إلا من خلال إنشاء إطار محاسبي مستوحى من الممارسات الدولية ومكيّف مع عمليات الدولة.³⁵⁵ هذا المرجع (المعايير) يشكل النقطة الأولى والأساسية للإصلاح.

تهدف مجموعة المعايير إلى تحديد مبادئ المعايير التي يمكن للجزائر تبنيها من أجل تنفيذ محاسبة الدولة وفقا للممارسات والمعايير الدولية.³⁵⁶ فهي تحدد الخطوط العريضة لتطوير إصلاح محاسبة الدولة وتنص على محاسبة جديدة للدولة. ويجب أن تكون معايير المحاسبة للدولة موضوع منشور في الجريدة الرسمية يحدد قواعد المحاسبة المطبقة على الدولة، والمكونات المتعلقة بالتطبيق الجيد للقواعد والممارسات الجديدة الناتجة عن الإصلاح المحاسبي.³⁵⁷

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية في الجزائر:

لا يعتبر الإطار المفاهيمي عنصرا معياريا، لقد تم تصميمه في الجزائر من مراجع خاصة بثلاث معايير: من النظام المحاسبي المالي (**SCF**) المعمول به منذ جانفي 2010، المرجع قيد التطوير لمعايير **IPSAS** مستوحى من معايير **IFRS**، ومن المخطط المحاسبي العام (**PCG**) الفرنسي والإصلاح الميزانياتي والمحاسبي الفرنسي والكندي. لسوء الحظ، فإن تنفيذ معظم الإصلاحات المحاسبية منذ 1995، كان بعيدا عن الفعالية وكفاءة الأداء العمومي،³⁵⁸ لأنه لم يأخذ بعين الاعتبار المبادئ والأسس السياسية والاقتصادية الشرعية وذلك في ظل غياب إطار مفاهيمي شامل للإصلاح.

يعتمد الإطار المعياري على فهم الظاهرة كعملية صنع قرار عمومي،³⁵⁹ متجاوزين البعد التقني الوحيد للمسألة المحاسبية الحالية والمبادئ التقليدية والتدوين **codification** وتوحيد المعايير الكمية. ويعرض الافتراضات الكامنة وراء المعايير المحاسبية ويصف المفاهيم الرئيسية المستمدة من هذه الافتراضات.³⁶⁰

³⁵³ Peter Walton, **la comptabilité anglo-saxonne et internationale**, Economica, 2^{ème} édition, 2010, p. 18.

³⁵⁴ Allocution du ministre des finances à l'occasion du séminaire sur la mise en œuvre du plan comptable de l'État, op.cit., p. 2.

³⁵⁵ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « **Rapport du plan comptable de l'État** », op.cit., p. 6.

³⁵⁶ Jean-Bernard Mattret, « **La comptabilité publique, Manuel** », collection finances publiques, Bruxelles : éditions bruyant, 1^{re} édition, p. 97.

³⁵⁷ Paul Henu, « **La comptabilité publique, théorie, pratique et évolution du système de comptabilité publique en France** », Paris : Gualino, 2017, p 62.

³⁵⁸ Rouba Chantiri, « **Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude** », Revue de comptabilité - contrôle-audit, numéro spécial - décembre 2000, p. 19-29.

³⁵⁹ Frank Mordacq, « **La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État** », op.cit., p. 292.

³⁶⁰ Ibid.

يوفر هذا الإطار أيضا، نطاق وعواقب المعلومات المالية التي توفرها المحاسبة.³⁶¹ وهو موجه للمدققين المكلفين بالمصادقة عليها ومستخدمي المعلومات المالية المنتجة.³⁶²

يكشف الإطار المفاهيمي الدولي للمحاسبة العمومية عن مجموعة واسعة من الخصائص المحاسبية للقطاع العمومي:³⁶³

- الحجم والأهمية المالية للمبادلات غير السوقية؛
- أهمية المصادقة على الميزانية؛
- طبيعة البرامج واستمراريتها في القطاع العمومي؛
- طبيعة ودور الأصول والخصوم في القطاع العمومي؛
- دور التنظيم الخاص بالوحدات الحكومية وعلاقته مع التقارير الإحصائية.

يُعرّف معيار **IPSAS 1** مستخدمي القوائم المالية للاستخدام العام على أنهم "المكلفون، الناخبون، الدائنون، الموردون، وسائل الإعلام والموظفون".³⁶⁴

كما يعتبر مشروع معايير المحاسبة للدولة، مستخدمي القوائم المالية أنفسهم حسب معايير **IPSAS**،³⁶⁵ لأن محاولات إعطاء قيمة للمواطن في اتخاذ القرار المالي في الجزائر مخيبة للآمال ومحدودة هيكلية، لأنها بعيدة كل البعد عن وجود أساس قانوني وسياسي للشفافية والحوكمة الجيدة ذات الأهمية الكبرى.³⁶⁶

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تجيب المعلومة المالية والمحاسبية لاحتياجات البرلمانين، مسيري البرامج، الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، المنظمات الدولية المحتملة، الأسواق المالية و/أو المستثمرين.

لا ينبغي أن يركز الإصلاح الحالي فقط على تلبية توقعات البرلمانين ولكن أيضا على جعل المواطنين يوافقون على الشؤون العامة،³⁶⁷ الذي يتطلب نشر تقارير الميزانية التي يمكن الوصول إليها والتقارير المرحلية

³⁶¹ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », op.cit., p. 5.

³⁶² Jean-Bernard Mattret, « La comptabilité publique, Manuel », op.cit., p. 17-18.

³⁶³ Corine Eyraud, « Les usages d'une comptabilité d'entreprise pour l'État », op.cit, p. 196.

³⁶⁴ Conseil national de la comptabilité, avant-projet de recueil des normes comptables de l'État, Ministère des finances, Alger : août 2013. P 18.

³⁶⁵ Franck Waserman, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », in « Finances publiques et citoyenneté, l'autonomie financière locale comparée Québec-France », RFFP n° 135, septembre 2016, pp 84,85.

³⁶⁶ Lotfi Missoum, « Budgets publics, communication financière et information des citoyens », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle », organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013, p 25.

³⁶⁷ Lotfi Missoum, op.cit, p 26.

الفصلية والسنوية واستخدام وسائل الإعلام الجماهيرية "من أجل نشر المعلومات المحاسبية والإحصائية والمالية اللازمة".³⁶⁸

1- نطاق ومجال التطبيق :

تحدد المادة الأولى من قانون 90-21 الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحققة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.³⁶⁹

ينتج عن ذلك أن كل العمليات المنفذة في الوحدات الموجودة داخل هذا النطاق، يجب أن تُدمج في المحاسبة العامة *générale* للدولة متبعين في ذلك القواعد الخاصة بهذه الأخيرة، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل،³⁷⁰ طالما أن المبادئ هي نفسها أو يمكن إجراء إعادة صياغة.

يقتصر قانون 90-21 في نطاق تطبيق المحاسبة العمومية على الدولة، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية المرتبطة بها. ولكن المحاسبة العمومية الجديدة المستوحاة من معايير IPSAS ، تتطلب أن يصبح في خاصة تطبيق المحاسبة العمومية، هو سيطرة الدولة ولا سيما وجود الأغلبية من الأموال العامة، في تمويل وتسيير المصالح العمومية.³⁷¹

2- المبادئ المحاسبية وتسجيل العمليات :

تستند المحاسبة وتسجيل العمليات المالية في المحاسبة العامة *générale* على مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات، في السنة بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل.

تحدد هذه الطرق الحدث الذي يتم تسجيله وتنظيمه في فئات مختلفة من المدونة المحاسبية.³⁷² على العكس من ذلك، يتم تسجيل الإيرادات والنفقات الميزانية على أساس المحاسبة الميزانية على أساس محاسبة نقدية المعتمدة من قبل في محاسبة الدولة.

³⁶⁸ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », op.cit., pp 11,12.

³⁶⁹ الجريدة الرسمية عدد 53 ، الصادرة يوم 15 أوت 1990 ، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، المادة رقم 1، ص 11.

³⁷⁰ نفس المرجع السابق

³⁷¹ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15 ، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 66، ص، ص 15،16.

³⁷² Frank Mordacq, « Finances publiques », op.cit., p. 83.

3- التنسيق مع الميزانية والعلاقة مع التسيير:

بعد الإصلاح الجديد سيتم تقديم الميزانية باتباع منطق التدفق وفقا للأساس النقدي، بينما يتم تقديم الحسابات على أساس نقدي حسب المحاسبة الميزانية، عمليا حسب المحاسبة العامة وتحليليا حسب المحاسبة التحليلية للتكاليف ضمن البرامج.

تم إعداد معايير IPSAS منذ البداية بمعزل عن أي معيار متعلق بتعريف وتنظيم الميزانيات العمومية، وهذا ما يشكل قيد مهم على شرعية وفعالية هذه المعايير، وهذا ما تم إكماله على المستوى الوطني بابتكارات قَدَّمتها القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF في 2 سبتمبر 2018، هذا من جهة، ووضع معايير محاسبية وطنية مستوحاة من المعايير المطبقة في فرنسا وبلدان أخرى، من ناحية أخرى. كما يشكل التسيير مرجع إعداد حسابات التسيير للمحاسبين العموميين.³⁷³ ويسمح الأخذ بعين الاعتبار للفترة المكتملة بعد إغلاق السنة المالية بتخصيص المحاسبة الميزانية بمحاسبة نقدية معدلة.³⁷⁴

يتم إعداد ميزانية الدولة ومناقشتها والتصويت عليها وفقا لأحكام LOLF على أساس ترخيص الالتزام **autorisation d'engagement (AE)** و ائتمان الدفع **crédit de paiement (CP)**.³⁷⁵ وينطوي تنفيذ هذه الميزانية وفقا لشروط المحاسبة الجديدة للدولة، الذي يقتضي ضميا استخدام الالتزامات (محاسبة الاستحقاق) والمحاسبة الميزانية للتنفيذ والمتابعة والتحصيل والدفع للعمليات المالية.

المطلب الثاني: المشاكل الأولية الناجمة عن الشروع في مشروع إصلاح محاسبة الدولة

يستند العمل على إعداد جدول الانتقال من مدونة حسابات الخزينة (NCT) إلى المخطط الجديد لمحاسبة الدولة (PCE)، إلى عملية إعداد تعليمات تطبيق محاسبية، حوسبة الأنشطة والوظائف المحاسبية وعصرنة عملية تسجيل ومعالجة المعلومات المحاسبية والمالية.³⁷⁶

تتضمن هذه الأعمال إنتاج وثائق محددة لشرح وفهم المحاسبة الجديدة مثل الكتيبات ووسائل الاتصال الموجهة للفاعلين في المحاسبة، وتم تسجيل العقبات المتعلقة بشكل خاص بالعناصر التالية: الحواجز القانونية والتنظيمية، العوائق الفنية والتشغيلية والعقبات المؤسسية والتنظيمية.

³⁷³ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 15-18، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 30 و 73، مرجع سبق ذكره.

³⁷⁴ Marie-Laure Legay, « Dictionnaire historique de la comptabilité publique 1500-1850 », op.cit., p. 138.

³⁷⁵ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 15-18، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 30 و 73، مرجع سبق ذكره.

³⁷⁶ Miloud Boutaba, (Directeur Général de la comptabilité), « La réforme de la comptabilité publique en Algérie », op.cit., p. 15-17.

1. الحواجز القانونية والتنظيمية:

عرفت النصوص التنظيمية والأحكام المتعلقة بالمعايير تأخرا كبيرا، وأحيانا لا يتم نشرها مطلقا.³⁷⁷ يصعب تطبيق التنظيم الحالي بسبب عدم كفاية الوسائل الموجودة وتقدمها مقارنة بالتطور التكنولوجي، والعادات الإدارية. يضاف إلى ذلك الحاجة إلى ترجمة وتفسير مرن وبسيط، لا سيما عندما تكون اللوائح التنظيمية أكثر دقة وصلابة، لأن بعض الممارسات لا يمكن تدوينها **codifiées** بدون خلق متطلبات صعبة للتغيير.

تعتبر قراءة مشروع المعايير المحاسبية للدولة عن الصعوبات التي تنشأ عن تطبيق محاسبة الذمة، من خلال تهميش القانون، لصالح التقنية والسياسات العمومية.³⁷⁸

يتطلب إعداد لوائح تنظيمية التي تضيف الطابع المحلي للمعايير المحاسبية للدولة تنفيذ القانون العضوي المتعلق بقانون المالية LOLF والقانون الجديد المتعلق بمحاسبة الدولة، ويتطلب أيضا وضع معجم للمصطلحات الواردة في مختلف المشاريع والتنبؤ بالأبعاد القانونية لنظام الإعلام الآلي والمعلومات. ويستلزم هذا إلغاء جميع النصوص المتقدمة وتعديل التعليمات المحاسبية المماثلة، من أجل جعل الترسنة القانونية بأكملها متمشية مع المبادرات المتخذة من أجل الحماية القانونية والمكافحة ضد تضخيم المعايير.³⁷⁹

إن تضخيم النصوص التشريعية والمعيارية، يخلق اضطرابا قانونيا، مصحوبا بتعقيدات الهياكل الإدارية التي تعرف كل مرة عددا معينا من الحدود والعراقيل.³⁸⁰ وهي تتعارض مع التبسيط وترشيد سلسلة تنفيذ النفقات العمومية ومراقبة العمليات المالية للدولة. كما أن تضخيم النصوص التنظيمية له تأثير سلبي للغاية على نطاق الإصلاح وعلى التنفيذ والمتابعة. يجب تَعَلُّم سنّ التشريعات بشكل أقل، ولكن بشكل أفضل عن طريق تجنب النصوص والاجراءات التي تبطئ بشكل كبير من الإجراءات العامة.³⁸¹

2. العقبات المؤسسية والتنظيمية:

ظهرت الصعوبات المتعلقة بدور الفاعلين مع تقدم عمليات الإصلاح المحاسبي ونشر المعايير الوطنية. بحيث يتطلب تكثيف شبكة المحاسبين العموميين والعمليات التي سيتم إنشاؤها بواسطة المخطط الجديد لمحاسبة الدولة إجراء تغيير هيكلي وتنظيمي في المرحلة الأولية وإنشاء هياكل جديدة وخطة تدريب مناسبة.

³⁷⁷ Denideni Yahia, « La pratique du système budgétaire de l'État en Algérie », op.cit., p. 274.

³⁷⁸ Sébastien Kott, Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, Paris: Economica, 2017, p. 48.

³⁷⁹ Frank Mordacq, « Le pilotage et la cohérence de la modernisation de l'État », Actes de la III^e Université de printemps de finances publiques du GERFIP « Réformes des finances publiques : la conduite du changement », Paris : LGDJ, 2007, p. 27.

³⁸⁰ Marie-Christine Esclassan, « Le pilotage des réformes en matière fiscale : quels obstacles, quelles voies de facilitation ? », Actes du 7^{ème} colloque international, « Quel pilotage des réformes en finances publiques au Maroc et en France ? », de Rabat, Paris : LGDJ, 2014, p. 62.

³⁸¹ Claude Rochet, « Politiques publiques : de la stratégie aux résultats », 1^{er} édition, Bruxelles : De Boeck, 2010, p. 204.

بهدف مرافقة الإصلاح المحاسبي تم اقتراح خطة تدريب تنقسم إلى أربعة فترات رئيسية هي: ³⁸² (أ) التحسيس، (ب) الفريق المتحكم، (ت) تكوين المكونين، (ث) و جعل العملية شائعة. تتيح هذه المكونات بنشر المعلومة، قياس مستوى الوزارات وتجنب مشاكل الفهم مع تكييف وحدات التدريب وفقا لتوقعات المشاركين والمدبرين.

إن تأخر تكوين المكونين الذي بدأ منذ سنوات لإصلاح تسيير الميزانية، في جانبه المحاسبي، هو ما خلق مخاطر اعتماد الإصلاح المحاسبي في الوزارات التنفيذية ويزيد من خطر الرفض المتعلق بمقاومة التغيير. كما أنه يزيد من الفجوة المسجلة بين تطور العصرنة الميزانية والإصلاح المحاسبي للدولة. كما أن مديرية الموارد البشرية لم تضع بعد هيكلًا تنظيميًا وتربويًا قادرًا على ضمان استدامة الكفاءات على المدى الطويل، مما يحرم الإدارات التجريبية الأخرى من تعلم المواد المعنية ويضرب بجهود ولاء الأعوان المكونين والذين لديهم خبرة معتبرة في مجال المحاسبة. ³⁸³

وأخيرًا، لم تتاح البرامج التدريبية بعد للجهات الفاعلة المكلفة بتنفيذ الإصلاح، الأمر الذي يخلق مشاكل شيوع المعرفة وخلق تحديات لتحديد الاحتياجات والقدرات لاستقرار العصرنة المطلوبة.

3. العوائق الفنية والتشغيلية:

أدى تعميم مشروع المعايير المحاسبية للدولة إلى ظهور المشكلات الفنية والتشغيلية المتعلقة بالبيئة المحاسبية الوطنية وخصائص نشاط الدولة والتي تستلزم ضرورة تكييف المحاسبة العامة *générale* للقانون العام مع خصائص القطاع العمومي.

تعكس معايير المحاسبة الوطنية المستوحاة من **IPSAS** إطارًا عامًا لتنظيم الدولة، يستند على لغة محاسبية ومالية تعكس قيمًا معينة. ³⁸⁴ علاوة على ذلك، هناك مشاكل متعلقة باختيار المدونة المحاسبية المتكيفة مع إصلاح الميزانية والمدونة الناتجة عن أعمال **CRC Sogema**.

هذه العقبات تبطئ عمليات محاسبة الاستثمارات وجرد المخزون والأصول الملموسة وغير الملموسة، المستحقات والديون، والاعتراف بالعمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة. ³⁸⁵ لأنه لم يتم متابعة وتسجيل الأصول محاسبيا حتى اليوم، مما قد يؤخر العمليات المتعلقة بالميزانية الافتتاحية ومتابعة الاهتلاكات والانخفاض في القيم. علاوة على ذلك، فإن هذه الصعوبة تتسع لتشمل ذمة الدولة كلها مثل مستحقات الديون، المساهمات،

³⁸² J. Tamine, « **Rapport de plan de formation** », ADETEF, Atos origin, INSAG, ministère des finances, Alger le 28 Juin 2008, p. 3.

³⁸³ Ibid.

³⁸⁴ Michel Bouvier, « **Un monde en mutation, une comptabilité publique en transition** », in « **La comptabilité générale de l'État 10 ans après** », *RFFP* n° 136, novembre 2016, p. 73-74.

³⁸⁵ Miloud Boutaba, (Directeur Général de la comptabilité), « **La réforme de la comptabilité publique en Algérie** », op.cit., p. 11-12.

الديون والالتزامات المالية، وهذا ما يتطلب إطلاق عملية تحسيسية وتعداد للعناصر السابقة الذكر قبل تنفيذ جميع المعايير المنصوص عليها في دليل المعايير المحاسبية للدولة.

وظهرت صعوبات التنفيذ المتوقعة ووجود بعض الالتباس بين محاسبة الميزانية والمحاسبة العامة *générale* بين مصالح الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. تَعَوَّد هؤلاء على الأساس النقدي وعملية فصل صارمة عضوية ووظيفية من النظام القديم. تعدّ الجهود المبذولة لتوضيح هذه المحاسبات وتوضيح أدوار الفاعلين في إجراء كل نوع من أنواع المحاسبة ضرورية في عملية وضع معايير محاسبية وطنية جديدة.

يثير تجانس القوائم المالية مشكلة نطاق وطرق المركزية المالية، الأمر الذي يتطلب تكييف وسائل الإرسال وتكامل الوثائق ووضعيات المحاسبين والتحقق من العمليات القديمة جداً قبل التنفيذ الكامل للنظام الجديد.

بما أن المصدقية والشفافية المالية المترادفة تماما مع الإعلان والوضوح بدلا من الغموض؛ التصيل والضبابية،³⁸⁶ فهي حتما سوف تعمل على تحرير تسيير المالية العمومية من السرية.³⁸⁷

المطلب الثالث: القوائم المالية في المحاسبة الجديدة المستوحاة من IPSAS

يتم تقديم كل معيار وارد في مشروع المعايير المحاسبية للدولة بشكل أساسي في ثلاثة (03) أجزاء: مذكرة تفسيرية، الأحكام المعيارية وأمثلة لتطبيق المعيار مع إيضاحات مقدمة، لتطبيق المعيار أو أي معيار محاسبة آخر.

1. معيار عرض البيانات المالية وفقا ل IPSAS 1:

- على المستوى الدولي، IPSAS 1 مستلهم من معيار IAS 1، المراجع في 2003 "عرض القوائم المالية" المنشورة من قبل مجلس المحاسبة الدولية (IASB).³⁸⁸ هذا المعيار يصف طريقة العرض العام للقوائم المالية، للتمكن من مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع السنوات الماضية ومع القوائم المالية في مؤسسات مشابهة.³⁸⁹

- على المستوى الوطني، تعتبر القوائم المالية "المجموعة الكاملة وغير المنفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة للمركز المالي والتغييرات في وضعيات المؤسسة في تاريخ إغلاق الحسابات".

تشمل القوائم المالية للإصلاح الجديد على ملخص للمحاسبة العامة *générale*،³⁹⁰ تم إنشاؤها مرة في السنة ويجب أن تقدّم بشكل عادل الوضعيات المالية وذمة الدولة، وأدائها وأي تغيير في الوضعيات المالية. يجب أن تعكس هذه القوائم جميع المعاملات والأحداث الناشئة عن المعاملات الحكومية وآثار الأحداث المتعلقة بأعمالها.

³⁸⁶ Jean Gicquel, « **Transparence des budgets publics** », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « **La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle** », organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013, p. 30.

³⁸⁷ Ibid.

³⁸⁸ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سبق ذكره، ص 154.
³⁸⁹ نفس المرجع السابق، ص 162.

إن أهداف القوائم المالية متعددة، وهي تهدف إلى توفير المعلومات ذات الصلة عن حالة الاقتصاد والأداء المالي والتدفقات النقدية لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية وتخصيص الموارد،³⁹¹ وتهدف أيضا إلى تبرير استخدام الموارد المالية الموضوعية تحت حساب المسيرين العموميين وفقا للميزانية الجديدة استنادا إلى النتائج.

يتم إعداد القوائم المالية تحت مسؤولية المحاسبين العموميين³⁹² في نهاية السنة المالية ويتم عرضها بالعملة الوطنية.³⁹³

محتوى ونموذج تقديم القوائم المالية المعدّ في المشروع الأولي للمعايير المحاسبية للدولة سيتم نشرها لاحقا عن طريق قرار وزاري مكلف بالمالية.³⁹⁴

1.1. قوائم الوضعية الصافية (الميزانية):

- على المستوى الدولي، مصطلح "أصول صافية/ وضعية صافية" تُستعمل لوصف رصيد الدولة للوضعية المالية (مجموع الأصول بعد خفض الخصوم).³⁹⁵

- على المستوى الوطني، الوضعية الصافية أو قائمة الأصول والخصوم للدولة (الميزانية في المؤسسة)، تصف أصول وخصوم الدولة، المقدمة تحت شكل الوضعية المالية السنوية. تُعرّف معايير IPSAS القوائم كمورد مسيطر عليها من قبل الدولة على أساس حدث ماضي أين تنتظر هذه المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة. هنا لا يختلف مفهوم الأصول في المؤسسة العمومية عن الخاصة، تتشكل هذه الأصول من خلال الموارد التي تسيطر عليها الدولة نتيجة للأحداث الماضية وتهدف إلى تزويد الدولة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية.³⁹⁶ يدعو طرح معايير مراقبة الأصول إلى التشكيك في الملكية القانونية،³⁹⁷ المعتمدة في ذمة الدولة ويتوافق مع القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يوفرها هذا الأصل.

³⁹⁰ Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », Paris : Dunod, 2008, p. 256.

³⁹¹ Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014. P 22.

³⁹² الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 68، ص 16.

³⁹³ المادة 28 من قانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 حول النظام المحاسبي المالي SCF، المعدل والمتمم، ج ر رقم 74، ص 5.

³⁹⁴ Conseil national de la comptabilité, « **Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État** », op.cit., p. 21.

³⁹⁵ International Public Sector Accounting Standards Board, « **Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public** », Edition 2013, Volume I, p. 80.

³⁹⁶ الجريدة الرسمية عدد 27، المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 26 ماي 2008 حول تطبيق تعليمات قانون رقم 07-11 الصادر يوم 25 نوفمبر 2007 حول النظام المحاسبي المالي، ص 10.

³⁹⁷ Siankolouté Sambou, « **Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?** », Paris : L'harmattan, 2014, p. 108.

أحدث تعريف الأصول وفقا ل IPSAS ثورة³⁹⁸، مقارنة بالمحاسبة العمومية والخاصة في الجزائر والمصممة على التعريف التقليدي الفرنسي للملكية الأصول والتكلفة التاريخية في تقييمهم. يبين الملحق رقم (1) قائمة الوضعية الصافية.

- الميزانية الافتتاحية هي أساس أي إصلاح محاسبي، ويجب أن تدخل الجزائر إلى قائمة البلدان التي أدخلت قواعد محاسبة الاستحقاق في تسيير المالية العمومية.³⁹⁹ لكن من الواضح أن يتطلب الأمر جهدا كبيرا لبناء محاسبة وجرد المخزونات ووضع معايير متعلقة بالقوائم المالية على وجه الخصوص، تظهر على شكل تعليمات محاسبية، التي يجب أن تحمل إجابات مرغوبة في هذا المجال.

تسمح لنا قراءة الوضعية المالية الصافية، إذا لزم الأمر، بتقييم الوضع الصافي السليبي أو الإيجابي في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها: ⁴⁰⁰ تمثل الوضعية السلبية العجز العام المتراكم والمديونية المتزايدة لتمويله، ⁴⁰¹ على العكس من ذلك، تعبر الوضعية الإيجابية عن فائض في الميزانية وثروة عمومية يمكن استخدامها لتمويل مشاريع وبرامج مهمة أخرى.⁴⁰²

الميزانية العمومية للدولة هي صورة لأصولها،⁴⁰³ ولكن الوضعية الصافية أو الأصل الصافي هو مفهوم محاسبي قبل كل شيء. سيسمح لنا فقط بطرح أصول الدولة من خصومها، من أجل معرفة وضعيتها المالية، دون التمكن من إعلان إفلاسها أو ربحها مثل القطاع الخاص.⁴⁰⁴

من خلال الميزانية العمومية، تسمح المحاسبة بمعرفة وزن المالية العمومية وقياس دور الدولة كفاعل اقتصادي، له آثار اقتصادية واجتماعية، على كل من المواطنين والمؤسسات.⁴⁰⁵ كما أنها تسمح بتوجيه السياسات العمومية وتمويل أكبر المشاريع الهيكلية، تحسين النمو وتخفيف الجباية لصالح الجهات الفاعلة الضعيفة.⁴⁰⁶

أخيرا، تم تطوير رؤى مثيرة للاهتمام لم تأخذها معايير IPSAS بعين الاعتبار لتطوير القوائم المالية. يوضح مثال "الميزانية العمومية الموسعة" الذي اقترحه البلجيكيون،⁴⁰⁷ لدمج رأس المال البشري في تقييم الاستثمارات غير

³⁹⁸ Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », op.cit., p. 45.

³⁹⁹ Mohamed Kabelma, « Le bilan d'ouverture. Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'État », in « Réforme comptable de l'État », Al Khazina, revue de la Trésorerie Générale du Royaume, Maroc, n° 8 août 2011, p. 11-12.

⁴⁰⁰ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », Paris : LGDJ, 2010, p. 166.

⁴⁰¹ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 152.

⁴⁰² Jean-Bernard Mattret, op.cit., p. 193.

⁴⁰³ Jean-Bernard Mattret, op.cit., p. 176.

⁴⁰⁴ op.cit., p. 153.

⁴⁰⁵ Frank Mordacq, « Finances publiques », op.cit., p. 8.

⁴⁰⁶ Ibid.

⁴⁰⁷ Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », op.cit., p. 18.

الملموسة في التعليم والبحث والتطوير والصحة العمومية،⁴⁰⁸ بوضوح رغبة بعض البلدان لدمج المؤشرات غير النقدية الأخرى في تقييم الذمة والوضعية المالية للدولة.

2.1. قائمة الأداء المالي (جدول حسابات النتائج):

حساب النتائج هو "وثيقة محاسبية يوضح لكل سنة مالية، تكاليف ومنتجات شخصية عمومية".⁴⁰⁹

على المستوى الدولي، قائمة الأداء المالي للدولة (ما يعادل حساب النتائج في المؤسسات)، هو قائمة موجزة للتكاليف والمنتجات المحققة من قبل الدولة خلال السنة المالية. لا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويُظهر حسب الفرق، الأداء المالي للسنة.

يتم قياس هذه الحالة من خلال تحديد رصيد المنتجات والتكاليف للدولة. من أجل الحصول على هذا الرصيد على المستوى الوطني، من الضروري وجود ثلاث قوائم، قائمة المنتجات السيادية الصافية (قسم 7)، قائمة التكاليف الصافية (قسم 6) وقائمة رصيد عمليات السنة (الأداء المالية).

يعود مصدر اقتراح عدة جداول ثانوية لتشكيل قائمة الأداء المالي، إلى النموذج الفرنسي، والذي وفقاً لبعض المؤلفين، لم يجرؤوا على فرض حساب الأداء المالي، وقاموا بتقسيمه إلى جدولين: الأول للتكاليف والثاني للمنتجات.⁴¹⁰ ونتيجة لذلك، قسمت قائمة الأداء المالي في الجزائر إلى ثلاثة جداول أو قوائم مالية. انظر الملحق رقم (2): قائمة التكاليف الصافية.

لغرض تحليل التكلفة، يبين جدول التكاليف الصافية بشكل أساسي التكاليف والمنتجات التي يجب أخذها بعين الاعتبار،⁴¹¹ من أجل تحديد الأداء المالي للحكومة ونتائجها في نهاية الفترة. انظر الملحق رقم (3): قائمة التكاليف السيادية الصافية.

لتحليل الموارد العامة، يُظهر الجدول المنتجات السيادية الصافية بشكل أساسي المنتجات والإيرادات الجبائية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، من أجل تحديد الأداء المالي ونتائجه في نهاية الفترة. انظر الملحق رقم (4): قائمة تحديد رصيد عمليات السنة:

إن تغيير تسمية "حساب النتائج" المعتمد من قبل LOLF ومحاسبة القطاع الخاص بـ "قائمة الأداء المالي" المعتمد من قبل مشروع المعايير المحاسبية للدولة التي تعرض تكاليف ومنتجات القطاع العمومي، يمثل حقيقة أن الكيانات العمومية ليس من المفترض أن تحقق أرباحاً أو تحقق منافع تجارية.⁴¹² بالإضافة إلى ذلك، لا

⁴⁰⁸ Ibid.

⁴⁰⁹ William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », Paris : LGDJ, 2009, p. 173.

⁴¹⁰ Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », op.cit., p. 254.

⁴¹¹ Jean-Bernard Mattret, « La comptabilité publique, Manuel », op.cit., p. 187.

⁴¹² Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », op.cit., p. 35.

تستخدم المعايير المحاسبية للدولة مصطلح "الإيرادات والنفقات" العمومية، ولكنها تستخدم "المنتجات والتكاليف"،⁴¹³ لاستيعاب منطق المحاسبة العامة المتقاربة مع المحاسبة الخاصة، هذا من جهة ومع الوضعية المالية للدولة من جهة أخرى.

يهدف LOLF، على عكس قانون 84-17، إلى تحديد نتيجة الميزانية من خلال المحاسبة الميزانية والناتجة المحاسبية الناتجة عن الفرق بين التكاليف والمنتجات للسنة المالية في قائمة الأداء المالي للمحاسبة العامة générale⁴¹⁴ لأنه في مخطط الميزانية، يفرض LOLF تسجيل الإيرادات والنفقات في حسابات الميزانية.⁴¹⁵

3.1. جدول التدفقات النقدية:

نظرا لأهميته الفريدة ودوره في إدارة النقد والتنبؤ به، يخضع بيان التدفق النقدي لمعيار محدد (معيار رقم 2). تم وضع هذا الجدول على أساس عمليات التحصيل والدفع المحقق بين بداية ونهاية السنة،⁴¹⁶ من أجل تقديم معلومات حول التدفقات النقدية وتوجهاتها،⁴¹⁷ مع التمييز بين التدفقات التشغيلية وتدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل.⁴¹⁸ انظر الملحق رقم (5): جدول التدفقات النقدية.

يتم تعيين العمليات المحاسبية للدولة في جدول التدفقات النقدية ويتم تسجيل فيها كل العمليات الداخلة والخارجة من الخزينة على شكل: التدفقات التشغيلية، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل.

يمكن إعداد جدول التدفقات النقدية على أساس تجريبي على أساس المعلومات المحاسبية والمالية المستمدة من ملخص عمليات الخزينة (SROT)،⁴¹⁹ الذي أعدته مصالح مديرية خزينة الدولة التابعة للمديرية العامة للخزينة، من الوثائق المحاسبية الموحدة لكل شهر. وإن عدم نشر SROT، مثل كل الوثائق المحاسبية والمالية، لا يفيد عملية تحضير وتعميم هذه الوثيقة، وهو ما يكون أبعد ما يكون عن الوضوح للمواطنين والبرلمانيين.⁴²⁰ وفي ظل عصرة المحاسبة ووجود عوائق لتحويل البيانات المحاسبية للإدارة المركزية، فإن نشر هذه الوضعية مع تأخرها بعدة شهور⁴²¹ مقارنة بالعمليات التي يقدمونها، يُخلي كل جهود التنبؤ وتعميمها من كل معنى هادف وحقيقي.

⁴¹³ Polina Kouraleva-Cazals, « Quelques réflexions sur le vocabulaire comptable », in Sébastien Kott (dir.), *Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics*, Paris : Economica, 2017, p. 191.

⁴¹⁴ Bernard Adans, « LOLF et M14 : deux façons de réformer la comptabilité publique », in « la nouvelle comptabilité de l'État », RFFP n° 93, février 2006, p. 66.

⁴¹⁵ المادة 67 من قانون 15-18، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁴¹⁶ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 320.

⁴¹⁷ William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », op.cit, p. 176.

⁴¹⁸ انظر المعيار 2 المتعلق بجدول التدفقات النقدية.

⁴¹⁹ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 30 septembre 2007, p. 48-49.

⁴²⁰ Gabriel Montagnier, « Principes de comptabilité publique », 2ème édition, Paris : Dalloz, 1981., p. 377.

⁴²¹ Ibid.

1-4. الملحق:

يعتبر الملحق أساسي لفهم وتفسير القوائم المالية.⁴²² قد تتضمن معلوماته التكميلية على المستوى الدولي أشكال مذكرات المعلومات وملحق التقرير المالي⁴²³ المرفق على المستوى الوطني هو وثيقة موجزة تعرض النظام المحاسبي والمعلومات اللازمة لفهم الحسابات العمومية⁴²⁴.
يوفر الملحق المعلومات ذات الصلة ب:⁴²⁵

- القواعد المحاسبية والأساليب المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه. وفعلا إن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.
- يصف الملحق أيضاً الالتزامات الحكومية خارج الميزانية العمومية، والتي لا تعتبر خصوم.⁴²⁶ وتُدْمَج الملاحق العناصر الأساسية لفهم تطور وتغيير الحسابات العمومية،⁴²⁷ وتطور الوضعية المالية وذمة الدولة.
- تجدر الإشارة إلى أن مبدأ تشكيل ميزانية افتتاحية،⁴²⁸ يجب أن يستند إلى مراجعة الحسابات القديمة، الاعتراف بالأصول، الخصوم والعمليات المنجزة من خلال الحسابات الخاصة للتخصيص CAS وأخير جرد أصول واستثمارات الدولة.⁴²⁹

من جانبه، ينص القانون العضوي LOLF على تقديم جميع القوائم المالية للبرلمان في إطار مشروع قانون تنظيم الميزانية للسنة الميزانية N-1، بما في ذلك الوثائق الملحقة، قبل 1 أوت من السنة،⁴³⁰ مما يسمح بتقييم

⁴²² William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », op.cit., p. 178.

⁴²³ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 207.

⁴²⁴ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », op.cit., p. 44.

⁴²⁵ الجريدة الرسمية عدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، نظام المحاسبة المالية، الفصل الثامن، محتوى ملحق الكشوف المالية، ص 38.

⁴²⁶ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », Paris : LGDJ, 2006, p. 322.

⁴²⁷ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p 210.

⁴²⁸ J. Tamine, W. Wilczek, « Recueil des schémas d'écritures comptables », ADETEF, ATOS Orgin, INSAG, Ministère des finances, Alger le 03 mai 2008, p 6.

⁴²⁹ J. Tamine, W. Wilczek et autres, « Recueil des schémas d'écritures comptables », op.cit, pp 5,6.

ملائمة، أهمية وفائدة القوائم المالية فيما يتعلق بمبادئ تصميم ووضع معايير محاسبية ومؤشرات نوعية للمعلومة المالية.

يوفر LOLF، على أساس انتقالي، تحضير ومناقشة واعتماد مشاريع قانون تنظيم الميزانية المتعلقة بالسنوات 2023، 2024 و 2025 مع الإشارة إلى السنة الميزانية N-2. اعتباراً من سنة 2026 فإن مشروع قانون تنظيم الميزانية يتم تحضيره ومناقشته واعتماده مع الإشارة إلى السنة الميزانية N-1.⁴³¹

إن المساءلة عن الحسابات من خلال قانون تنظيم الميزانية بعد سنة (01) من تنفيذ الميزانية، يجعل عملية المراقبة، المصادقة والتقييم سهلة في الوقت المناسب للسياسات العمومية وملتخذي القرارات المتعلقة بالميزانية المنفذة.⁴³² من جانبها، ينص المشروع الأولي للمعايير المحاسبية للدولة على نشر القوائم المالية في أجل لا يتجاوز ستة (06) أشهر بعد تاريخ توقف الحسابات،⁴³³ والذي يتوافق مع N-1 المتخذ أثناء إعداد مشروع قانون تنظيم الميزانية المنصوص عليه في القانون العضوي LOLF.⁴³⁴

توصي المعايير المحاسبية الدولية بنشر القوائم المالية في وقت معقول، مما يتيح التقارب بين أجل تقديم ونشر القوائم المالية وأجل نشر البيانات المالية للمؤسسات الخاصة في أجل لا يتجاوز ستة (06) أشهر بعد غلق السنة المالية.

2. جدول التدفقات النقدية:

- الغرض من معيار بيان التدفق النقدي هو تقديم البنود المهمة المطلوبة لإدراجها في بيان التدفق النقدي، الذي يحدد الإنتاج وفقاً لمعيار واحد (1)، اعتماداً على أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل. وشرح الطرق التي ينبغي أن تدفع مصممي المحاسبة في الولاية إلى اعتماد أساليب مباشرة وغير مباشرة في إعداد بيان التدفق النقدي ونشره ومراقبته، مما يتيح تحديد مصادر المدخلات. التدفق النقدي، مصادر التدفق النقدي الخارجي خلال العام، والرصيد النقدي في تاريخ الميزانية العمومية.

يستند المعيار IPSAS 2 "بيانات التدفق النقدي" أساساً إلى معيار المحاسبة الدولي IAS 7 الصادر في ماي 2000، "قائمة التدفقات النقدية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.⁴³⁵

⁴³⁰ المادة 87 من القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁴³¹ المادة 89، نفس المرجع السابق.

⁴³² Noureddine Bensouda, « Les finances de l'État au Maroc : entre l'ambition, la prévision et l'exécution », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle », organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013, p. 74.

⁴³³ Cf. Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 26.

⁴³⁴ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 15-18، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 87.

⁴³⁵ International public sector accounting standards board, « Handbook of international public sector accounting pronouncement », 2018, op.cit, p. 128.

- على المستوى الدولي، بيان التدفقات النقدية عبارة عن جدول يعرض النقد وما يعادل النقد.⁴³⁶

- وعلى المستوى الوطني، فإن الغرض من بيان التدفق النقدي هو توفير معلومات حول الحكومة لتوليد التدفقات النقدية وما يعادلها ، فضلاً عن معلومات حول استخدام هذه التدفقات النقدية.⁴³⁷

يسمح هذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية "لفهم كيف تولد الحكومة النقد اللازم لتمويل أنشطتها، ولكن أيضاً كيف تم استخدام هذا النقد". تأتي قواعد الاعتراف وتسجيل المعاملات في بيان التدفق النقدي من حساب الاستحقاق (العام) على أساس الاستحقاق وفقاً لأحكام LOLF في 2 سبتمبر 2018 وخلاصة المعايير المحاسبية للدولة وتشكل جزءاً من البيانات المالية للحكومة في نهاية العام.⁴³⁸

يحتفظ النموذج الوطني بنموذجي بيان التدفق النقدي. يمكن بناؤه باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة. على المستوى الدولي، تعتمد الطريقة المباشرة على النقد، بينما تعتمد الطريقة غير المباشرة على محاسبة الاستحقاق. لذلك تأخذ الطريقة المباشرة في الحسبان إجمالي التدفقات، في حين أن الطريقة غير المباشرة تعدل ميزان التدفقات المالية فيما يتعلق بالتعويض أو تنظيم الإيصالات النقدية والمدفوعات. (انظر الملحق رقم (6): جدول التدفقات النقدية للدولة للسنة المغلقة في 31 ديسمبر N (آلاف الدينارات). حسب الطريقة المباشرة والملحق رقم (7): جدول التدفقات النقدية للدولة للسنة المغلقة في 31 ديسمبر N (آلاف الدينارات). حسب الطريقة غير المباشرة).

توصي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باستخدام الطريقة المباشرة القائمة على المحاسبة النقدية،⁴³⁹ مثل حسابات الميزانية الجديدة على المستوى الوطني. بالإضافة إلى ذلك، يوصي المعيار باستخدام الطريقة المباشرة، "التي تحدد التدفقات النقدية في وقت حدوثها وتصنفها بشكل مسبق وفقاً للمعايير المنصوص عليها في الجدول"،⁴⁴⁰ بدلاً من الطريقة غير المباشرة "التي تتراجع الحسابات المالية لبناء بيان التدفق النقدي الخلفي".⁴⁴¹

يختلف جدول التدفقات النقدية في القطاع العام اختلافاً كبيراً عن الشركات الخاصة، حيث أنه يحتفظ بخصائص الكيانات العمومية،⁴⁴² كالضرائب، والتحويلات والإعانات. في هذه الحالة، يعرض معيار بيان

⁴³⁶ Cour des comptes, « Rapport de certification des comptes de l'État », exercice 2015, finances et comptes publics, Paris, mai 2016, p. 37.

⁴³⁷ Note d'orientation n° 529/MF du 11 mai 2015, relative à la préparation de l'avant-projet de loi de finances pour 2016.

⁴³⁸ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 35.

⁴³⁹ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 191.

⁴⁴⁰ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », op.cit., p. 48.

⁴⁴¹ Ibid.

⁴⁴² Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « Les normes IPSAS et le secteur public », op.cit., p. 84-85.

التدفق النقدي التدفقات النقدية في ثلاث (03) فئات من الأنشطة، والتي تؤدي إلى تغيير في الوضع النقدي للحكومة، وتنقسم هذه الأنشطة إلى: أنشطة التمويل، أنشطة الاستثمار وأنشطة تشغيلية.

- **أنشطة التمويل:** الأنشطة التي تؤثر على المساهمات الرأسمالية والقروض الحكومية، مثل التدفقات النقدية أو التدفقات الخارجة من عائدات إصدار السندات الإلزامية، والقروض العادية، والأوراق التجارية، قروض الرهن العقاري وغيرها من القروض قصيرة الأجل و/أو طويلة الأجل،⁴⁴³ التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بسداد المبالغ المقترضة (تخفيض الديون) التي تؤثر على متطلبات التمويل الحكومية.

- **أنشطة الاستثمار:** الأنشطة التي تؤثر على التدفقات الداخلة والخارجة من الأصول طويلة الأجل وغيرها من الاستثمارات التي لم يتم تضمينها في معادلات النقد، مثل التدفقات النقدية أو التدفقات الخارجة من النقد وما يعادله. اقتناء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة وغيرها من الأصول طويلة الأجل أو أدوات صافي الأصول أو القروض طويلة الأجل أو مبيعات أدوات حقوق الملكية أو القروض بخلاف الأدوات التي تعتبر النقد المعادل والسلف النقدية والقروض الممنوحة من الدولة والإيصالات الناتجة عن سدادها.⁴⁴⁴ بالإضافة إلى ذلك، تشمل الأنشطة الاستثمارية التدفقات النقدية الخارجة الناشئة عن عقود الخيار والمقايضة.

- **الأنشطة التشغيلية:** تنجم الأنشطة التشغيلية بشكل رئيسي عن الأنشطة المدرة للنقد الناشئة عن الأنشطة الرئيسية للدولة (المنتجات السيادية)،⁴⁴⁵ مثل التدفقات النقدية من الضرائب والرسوم والضرائب الناتجة عن ممارسة سيادة الدولة ومبيعات السلع والخدمات التي تقدمها الدولة والإتاوات والرسوم والعمولات وغيرها من عائدات كيانات التأمين والأقساط والمطالبات والمعاشات السنوية وغيرها من الفوائد المتعلقة بوثائق التأمين.⁴⁴⁶

3. المنتجات السيادية والمعاملات غير التبادلية:

تميز معايير المحاسبة الوطنية وكذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام⁴⁴⁷ بين نوعين من المنتجات: المنتجات المقابلة والمنتجات غير التبادلية. المعيار **IPSAS 23** "الدخل من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)" نشر في ديسمبر 2006 من قبل **IPSASB**.⁴⁴⁸

⁴⁴³ International Public Sector Accounting Standards Board, « **Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public** », Edition 2013, Volume I, p. 138

⁴⁴⁴ International Public Sector Accounting Standards Board, « **Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public** », op.cit., pp 137,138.

⁴⁴⁵ International Public Sector Accounting Standards Board, Edition 2018, op.cit., p. 135-136.

⁴⁴⁶ Conseil national de la comptabilité, « **Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État** », juillet 2014, op.cit., p. 39-40.

⁴⁴⁷ Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « **Les normes IPSAS et le secteur public** », op.cit., p. 170.

⁴⁴⁸ International public sector accounting standards board, **Handbook of international public sector accounting pronouncement**, 2016 edition, volume I, New York, p. 769.

- على المستوى الدولي، تشمل إيرادات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية أو إمكانات الخدمة المستلمة والمستحقة من قبل الجهة المبلغة، وتمثل زيادة في صافي الأصول" القيمة الصافية، بخلاف الزيادات في مساهمات المساهمين".

- على المستوى الوطني، فإن إعداد هذه المواصفة القياسية الوطنية مستوحى من مثال المعيار الفرنسي رقم 3 على المنتجات السيادية.⁴⁴⁹ تم الدفاع عن فكرة المنتجات السيادية "المستمدة من ممارسة سيادة الدولة والتي تأتي من أطراف ثالثة لا تحصل في المقابل على مورد ذي قيمة معادلة"،⁴⁵⁰ الحالة التي لا يوجد فيها معيار للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فيما يتعلق بالضرائب والمنتجات القانونية المناسبة، موجود اليوم للمعالجة المحاسبية للضرائب الإجبارية،⁴⁵¹ التي تسمح بمعاملة المنتجات الضريبية الجزائرية كمنتجات سيادية على نفس الأساس مما كانت عليه في فرنسا.

يتميز LOLF بين المنتجات المالية الجبائية وشبه الجبائية المخصصة لفائدة الدولة، والضرائب والرسوم المفروضة لصالح الولايات والبلديات. إن المحاسبة العمومية مستوحاة من المحاسبة الخاصة التي تكشف عن ثروة الإدارة الضريبية لصالح الدولة، الأمر الذي يعاكس دور المحاسبة الجديدة التي تتبع الجبائية.⁴⁵² هذا المفهوم الجديد يعطي ضرورة تكييف المنتجات السيادية مع خصائص القطاع العمومي فيما يتعلق بتبعية الجبائية للمحاسبة العمومية وليس العكس. كما يشمل الملحق، المستمد من أعمال الجرد، الإحصاء وتعبئة منتجات الدولة المستوحاة من معايير IPSAS، جميع المنتجات العادية والاستثنائية (جبائية بتولية) الخاضعة لسيادة الدولة وأنشطتها. (انظر الملحق رقم (8): تجميع منتجات الدولة).

4. التكاليف:

يهدف المعيار رقم 4 إلى تحديد قواعد الاعتراف بالتكاليف الحكومية وتسجيلها وتقييمها، لتوضيح الطبيعة المحاسبية للتكاليف وطبيعة الميزانية للنفقات التي تم تطويرها في أساس LOLF وفقاً للتصنيف الاقتصادي والإداري والوظيفي والنشاط.⁴⁵³

- على المستوى الدولي، هناك العديد من المعايير التي تتناول التكاليف العامة مثل IPSAS 25 "مزاي الموظفين" و IPSAS 5 "تكاليف الاقتراض". تُعرّف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها "النقص في الفوائد

⁴⁴⁹ Ministère de l'Économie et des Finances, « Recueil des normes comptables de l'État », novembre 2016, Paris, p. 55.

⁴⁵⁰ André Barilari, Michel Bouvier, « La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État », op.cit., p. 62.

⁴⁵¹ Audrey Rosa, « Le droit de lever l'impôt », Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, collection finances publiques, Paris : Economica, 2017, p. 280.

⁴⁵² Siankolouté Sambou, « Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ? », op.cit., p. 47.

⁴⁵³ المادة 28، قانون رقم 15-18، ص 11.

الاقتصادية أو إمكانات الخدمة خلال فترة التقرير في شكل تدفقات إلى الخارج أو استهلاك للأصول ، أو حدوث مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في قيمة الأصول الصافية/ الوضعية الصافية بخلاف التوزيعات على المساهمين " .⁴⁵⁴

- **على المستوى الوطني**، يستند إعداد هذه المواصفة القياسية الوطنية إلى مثال المعيار الفرنسي رقم 2 بشأن التكاليف.⁴⁵⁵ تعريفه للتكاليف لا يمكن تمييزه عن التعريف الموجود على المستوى الدولي. وهو يتوافق مع استهلاك الموارد المرتبطة بإنتاج سلعة أو خدمة، أو بالتزام دفع إلى الغير بصفة نهائية وبدون تبادل مباشر في الحسابات " .⁴⁵⁶

من وجهة نظر مخطط الميزانية، يتم تخصيص اعتمادات رسوم الميزانية حسب البرنامج ويتم تقديمها حسب العنوان، وتجميع النفقات وفقاً لطبيعتها، وحسب الاقتضاء، حسب الوجهة، وفقاً للتسمية المنصوص عليها في **LOLF**،⁴⁵⁷ لكن التكاليف تختلف اختلافاً ملحوظاً عن النفقات المعتمدة في المحاسبة النقدية (الميزانية)، لأنها لم تعد تحدد كوسائل، ولكن كنواتج منافع اقتصادية، مما يقلل من الوضعية الصافية .

يختلف التعريف الجديد لتكاليف الدولة اختلافاً كبيراً عن التعريف الوارد في أحكام المادة 23 من القانون رقم 84-17 الذي يعرض التكاليف الدائمة للدولة، فقط، عن طريق مجموعة من نفقات التسيير، ونفقات الاستثمار والقروض وتسبيقات. من جانبها ، يحدد مشروع المعايير المحاسبية للدولة نفقات الدولة "إما لاستهلاك الموارد التي ينطوي عليها إنتاج سلعة أو خدمة، أو على التزام بالدفع إلى الغير، ضروري لإلغاء الالتزام تجاه هذا الطرف الاخر وتشمل هذه التكاليف مخصصات الاهتلاك " .⁴⁵⁸

يحدد هذا المعيار ثلاث (03) فئات من التكاليف العمومية للدولة:⁴⁵⁹

- تكاليف التسيير (المباشرة وغير المباشرة) ؛

- تكاليف المدخلات ؛

- التكاليف المالية. ويتم تجميع جميع معاملات التكاليف بدون جدول يتعلق بتحديد صافي التكاليف.

(انظر الملحق رقم (9): تجميع تكاليف الدولة).

⁴⁵⁴ International Public Sector Accounting Standards Board, « Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public », Edition 2013, Volume II, op.cit., p. 1522.

⁴⁵⁵ Ministère de l'Économie et des Finances, « Recueil des normes comptables de l'État », op.cit, p. 42.

⁴⁵⁶ S. Bertran, B. Bonnafy, et autres, « Rapport du projet d'architecture des comptes de l'État », op.cit., p. 29.

⁴⁵⁷ المادة 2، "29 من قانون 18-15، مرجع سبق ذكره.

⁴⁵⁸ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 74.

⁴⁵⁹ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 73.

إن تحديد الفئات الثلاثة (03) من تكاليف الدولة مستلهم من المثال الفرنسي،⁴⁶⁰ والذي يميز بين تكاليف التسيير تكاليف المدخلات والتكاليف المالية. بحيث يتم تجميع تكاليف التسيير المباشرة وغير المباشرة الناجمة عن الأنشطة العادية للدولة، تكاليف التدخل الناتجة عن مهمة التنظيم الاقتصادي والاجتماعي للدولة، والتكاليف المالية الناتجة عن ديون مالية، الأدوات المالية لأجل، الصندوق، والأصول المالية.

تميز المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من بين أمور أخرى تكاليف الموظفين في جميع أشكال الاعترافات المقدمة من كيان للخدمات التي يقدمها موظفوها من ناحية (المعيار الدولي 25)⁴⁶¹ ومن ناحية أخرى تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل محدد IPSAS 5.⁴⁶² بينما ينص LOLF في المادة 29 على سبع فئات (07) من المصاريف الحكومية بطبيعتها الاقتصادية: نفقات المستخدمين؛ نفقات تشغيل الخدمات؛ نفقات الاستثمار؛ نفقات التحويل؛ نفقات الدين العام؛ نفقات المعاملات المالية و نفقات غير متوقعة.

تتطلب المشكلات المتعلقة بالتوضيح المالي للحسابات والمعاملات المالية،⁴⁶³ التوفيق بين الطبيعة المحاسبية للتكاليف المنصوص عليها في مشروع المعايير المحاسبية للدولة (المعيار رقم 04) والطبيعة الميزانية لـ نفقات التي تم إعدادها حسب التصنيف الاقتصادي والإداري والوظيفي وحسب طبيعة النشاط،⁴⁶⁴ التي تتطلب عملاً للتوفيق والمواءمة بين مصطلحات الميزانية والمحاسبة من جهة والقوائم المالية المنصوص عليها في صياغة قانون المالية وتلك التي تم تكييفها لصنع قانون تنظيم الميزانية من ناحية أخرى. تنص LOLF بتاريخ 2 سبتمبر 2018 في المادة 65 على الحفاظ على محاسبة عامة لجميع المعاملات المالية للدولة، على أساس مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات. تم إنشاء محاسبة التكاليف الحكومية على أساس عام تم تبنيه في محاسبة الشركة مع مراعاة خصوصيات وعمليات الدولة،⁴⁶⁵ مما يجعل من الممكن تسجيل تكاليف الدولة على أساس قواعد التقييم والمحاسبة لتكاليف المؤسسات الخاصة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي SCF.

5. مكونات الخزينة

يهدف المعيار رقم خمسة (05) إلى تعريف وتحديد قواعد الاعتراف بمكونات خزينة الدولة وتسجيلها وتقييمها، لتوضيح الطبيعة المحاسبية للمركز النقدي مع طبيعة ميزانية عمليات الخزينة، التي تم إنشاؤها حصرياً بواسطة الأحكام الواردة صراحةً في قانون الميزانية، والتي يتم وضعها على أساس LOLF في 2 سبتمبر 2018.

⁴⁶⁰ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 316.

⁴⁶¹ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 120.

⁴⁶² Jean-Bernard Mattret, op.cit., p. 118.

⁴⁶³ Mohamed Tahar Bouara, « Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien », op.cit., p. 177.

⁴⁶⁴ المادة 28 من قانون 15-18، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴⁶⁵ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 73.

الغرض من هذا المعيار هو سد فجوة محاسبية حيث لا يوجد معيار للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لمكونات الخزينة المناسبة اليوم للمعالجة المحاسبية لمكونات خزينة الدولة.

- **على الصعيد الدولي**، يتم التعامل مع النقد من خلال العديد من المعايير المحاسبية ، وخاصة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "عرض القوائم المالية"، و **IPSAS 2** "جدول التدفقات النقدية"، و **IPSAS 15** "الأدوات المالية: الإفصاحات" و **IPSAS 39** "المعلومات المالية وفقاً لطريقة المحاسبة النقدية".⁴⁶⁶

- **على المستوى الوطني**، يهدف وصف المنتجات والتكاليف في (LOLF)، إلى التغلب على أوجه القصور والتناقضات المتعلقة باستخدام قانون رقم 84-17 المؤرخ 7 يوليو 1984 ، المعدل والمتمم، المتعلقة بمفهوم "الإيرادات" و "المنتجات" بشكل متزامن، ومفهومي "النفقات العمومية" و "التكاليف" من ناحية ولمفهوم "التكاليف" في مواجهة "المنتجات" من ناحية أخرى.

6. الأدوات المالية

الغرض من معيار "الأدوات المالية والديون المالية" هو تقديم ومعالجة الأدوات المالية التي تستخدمها الدولة، من أجل تمويل نشاطها العادي، بما في ذلك الوسائل المالية والديون المالية التي تتحملها الدولة. تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم معنى معاملات الأدوات المالية والخصوم المالية،⁴⁶⁷ وتقييم المخاطر المقابلة.

يستند معيار **IPSAS 15** "الأدوات المالية" أساساً إلى المعيار المحاسبي الدولي 32 من المعايير المحاسبية الدولية، المنقح، "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

يتم استعارة الأدوات المالية والديون المالية وتصنيفها وتسجيلها إما في الوضع الصافي (الميزانية العمومية) أو في الالتزام المالي بالدينار الجزائري، امتثالاً لمبادئ تسجيل وإقرار الأدوات المالية والديون المالية عن طريق الحق المقدمة من نظام المحاسبة المالية SCF،⁴⁶⁸ وفقاً للواقع الاقتصادي للاتفاقية التعاقدية.⁴⁶⁹

لا غنى عن توفير هيئة أو مديرية متخصصة في إدارة الخزينة والدين العام للدولة والسيطرة على أسواق قيم الدولة، من أجل السماح للمحاسبين العموميين والمديرين لمراقبة تسجيل الأدوات المالية والالتزامات المقابلة، مما يعني بالضرورة إجراء حوار مع الهيئات المسؤولة عن إدارة وتنظيم المعاملات المصرفية والمالية والنقدية (⁴⁷⁰ COSOB المديرية العامة للخزينة⁴⁷¹ ، بنك الجزائر⁴⁷² ...).

⁴⁶⁶ International public sector accounting standards board, « **Handbook of international public sector accounting pronouncement** », 2016 édition, volume I and volume II, p.1945-1946.

⁴⁶⁷ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « **Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État** », op.cit., p. 84.

⁴⁶⁸ Conseil national de la comptabilité, « **Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État** », juillet 2014, op.cit., p. 93.

⁴⁶⁹ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, op.cit., p. 84.

⁴⁷⁰ سلطة ضبط السوق المالي (COSOB)، هي لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها وهي سلطة ضبط مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية

7. مساهمات الدولة والمستحقات ذات الصلة

الغرض من المعيار الخاص بالامتلاكات الحكومية والذمم المدينة ذات الصلة هو معاملة "الامتلاكات الحكومية والمدينين ذوي الصلة، وكذلك القروض والسلفيات الممنوحة من الدولة إلى الكيانات الأخرى ذات شخصية قانونية متميزة عن تلك الخاصة بالدولة".⁴⁷³ تدار هذه المشاركات الناتجة عن مبدأ سيطرة الدولة على الكيانات الخاضعة للرقابة، في حسابات المشاركة،⁴⁷⁴ تم التعاقد عليها من خلال حسابات القروض،⁴⁷⁵ والسلف،⁴⁷⁶ في شكل حسابات الخزينة الخاصة تحت LOLF.⁴⁷⁷

- على المستوى الدولي، تتم إدارة الاستثمارات الحكومية والذمم المدينة ذات الصلة بشكل خاص عن طريق المعيار IPSAS 7 "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، والمعيار IPSAS 8 "الاستثمارات في المشروعات المشتركة" و IPSAS 20. فيما يتعلق بالأطراف ذات الصلة".⁴⁷⁸

- على المستوى الوطني، تشكل الذمم الحكومية "حقوقاً تحتفظ بها الدولة على كيانات أخرى، سواء كانت متضمنة في الأوراق المالية أم لا، والتي تنشئ صلة دائمة بها. يمكن تحديد هذه الحقوق عن طريق امتلاك أسهم رأس المال في الكيانات المعنية، أو عن طريق الوضع القانوني لهذه الكيانات أو عن طريق سيطرة الدولة على هذه الكيانات".⁴⁷⁹

من جانبها، تتكون الذمم المدينة ذات الصلة بشكل أساسي من "القروض والسلف الممنوحة من الدولة إلى الكيانات التي تمتلك عليها فوائد (كيانات خاضعة للرقابة أو غير خاضعة للرقابة)، وتتكون بشكل رئيسي من الأرباح والفوائد من هذه الذمم".⁴⁸⁰

والاستقلال المالي. تأسست بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو سنة 1993 المعدل والمتمم، المتعلق ببورصة. <http://www.cosob.org>
471 الجريدة الرسمية عدد 75، الصادر في 2 ديسمبر 2007، المادة 4، المديرية العامة للخزينة، ص 11.

472 <http://www.bank-of-algeria.dz>

473 Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 102.

474 الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 56، ص 15.

475 الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 53.

476 الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 52.

477 الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 42.

478 International public sector accounting standards board, « Handbook of international public sector accounting pronouncement », 2018 edition, volume I, op.cit, 1021 p.

479 Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 102.

480 Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 103.

تعتبر حيازة وتسجيل حيازات الأسهم في الشركات سياسة عامة ولديها منظور طويل الأجل.⁴⁸¹ يتحكم مجلس المحاسبة في المؤسسات الصناعية والتجارية العامة (EPICs) و المؤسسات والهيئات العامة التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مالياً وتكون أموالها أو مواردها أو رأس مالها ذات طبيعة عامة بالكامل.

كما تمارس الدولة سيطرتها على إدارة الشركات والمؤسسات والهيئات "بغض النظر عن وضعها القانوني، حيث تحتفظ الدولة أو السلطات المحلية أو المؤسسات أو المؤسسات أو الهيئات العامة الأخرى بشكل مشترك أو منفصل، حصة أغلبية في رأس المال أو سلطة صنع القرار".⁴⁸²

8. تقديم معلومات حول الميزانية في القوائم المالية

في الميزانية (عند تقديم مشروع قانون المالية)، أو في البيانات المالية (مشروع قانون تنظيم الميزانية).

يهدف معيار عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية إلى تحسين عرض البيانات المالية والمساءلة والشفافية وأهميتها.

فيما يتعلق بمعلومات الميزانية التي ترسلها الحكومة للجمهور بشأن المبالغ المسجلة يشارك هذا المعيار بنفس الطريقة مثل المعيار (16) للرصيد الصافي للسنة المالية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في أساليب المحاسبة، وتحسين البيانات المالية، إعلام الجمهور بتغيرات الأسلوب أو التصحيحات الرئيسية في الحسابات العامة.⁴⁸³

- **على المستوى الدولي، نُشر المعيار IPSAS 24** "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" في ديسمبر 2006.⁴⁸⁴ وتشمل تعديلاته التعديلات الناتجة عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي نشرت حتى 31 يناير 2016 لتشجيع اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق. تتطلب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مقارنة المبالغ المدرجة في الميزانية والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية (قانون تسوية الميزانية) لإدراجها في البيانات المالية للكيانات التي هي مدرجة وجعلها علنية.

- **على المستوى الوطني،** يتطلب عرض معلومات الميزانية مقارنة المبالغ المدخلة في الميزانية الأولية بالميزانية النهائية،⁴⁸⁵ التي تفرضها التشريعات أو العضوية (LOLF) أو إلزامية (معايير المحاسبة العمومية).

⁴⁸¹ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 308.

⁴⁸² الجريدة الرسمية عدد 39، وأمر، رقم 20-95 الصادر في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الباب الأول، صلاحيات مجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، المادة 8، ص 4.

⁴⁸³ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 87، ص 19.

⁴⁸⁴ International Public Sector Accounting Standards Board, « Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public », édition 2013, Volume I, op.cit., p. 766.

⁴⁸⁵ Conseil national de la comptabilité, « Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État », juillet 2014, op.cit., p. 113.

9. الأصول الملموسة

الغرض من معيار رأس المال المادي هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات الحكومية على أساس الاستحقاق والاعتراف بنفقات الاهتلاك المقابلة.

يستبعد الاعتراف بالموجودات التاريخية بسبب أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية، لأن بيعها لا يرتبط بالسوق الحر، ولا يمكن الاستغناء عنه وقد يزداد بمرور الوقت. لا يتم التعامل مع هذه الأصول التاريخية بأي معيار معين على المستوى الدولي.⁴⁸⁶

- يستند المعيار 17 الذي يعدّ من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "الممتلكات والمنشآت والمعدات" أساسًا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية المعدلة في عام 2003، "الممتلكات والآلات والمعدات" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وهو بذلك ينظر في الأصول الثابتة الملموسة على أنها "مزيج من الأصول ذات الطبيعة المتماثلة واستخدامها داخل أعمال المنشأة، والتي تظهر في البيانات المالية كبنود فردي".

- على المستوى الوطني، يعرف مشروع معايير المحاسبة العمومية الممتلكات والمنشآت والمعدات بأنها "أصول ملموسة محتفظ بها إما للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو للتأجير للآخرين، أو لأغراض إدارية، ويتوقع استخدامها في أكثر من سنة مالية واحدة."⁴⁸⁷

يتم تسجيل الأخيرة أي الأصول الثابتة الملموسة في الفئة 2 من جدول حسابات الحكومة، فهي تُظهر المباني التشغيلية والأراضي والمباني والمنشآت الفنية والطرق والآلات وشبكات نقل الكهرباء والسفن، الطائرات، المعدات العسكرية المتخصصة، السيارات، المعدات المكتبية، منصات النفط، الآلات والمعدات الصناعية وغيرها من الأصول الثابتة الملموسة.

لكي يتم تسجيل الأصل في الميزانية العمومية للدولة، يمكن تحقيق ثلاثة شروط: سلطة اتخاذ القرار، قياس الأصل وقياس تكلفته. "سلطة اتخاذ القرار بشأن الاستخدام والمسؤوليات والأعباء والمخاطر المرتبطة بهذه السلطة"،⁴⁸⁸ الذي يبرز منطق الهيمنة الفعالة. بالإضافة إلى ذلك، من أجل الاعتراف بها في الميزانية العمومية للحكومة،⁴⁸⁹ سيتم قياس عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات كأصل "عندما يكون من المحتمل أن يتم

⁴⁸⁶ Jean-Bernard Mattret, « La comptabilité publique, Manuel », op.cit., p. 223.

⁴⁸⁷ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », op.cit., p. 53.

⁴⁸⁸ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 60.

⁴⁸⁹ Paul Hernu, « La comptabilité publique, théorie, pratique et évolution du système de comptabilité publique en France », op.cit., p. 57.

الاعتراف بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة المرتبطة بالأصل للحكومة، ويمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة لهذا الأصل بشكل موثوق".⁴⁹⁰

تسمح هذه القاعدة بالاعتراف ببند الممتلكات والآلات والمعدات بالتكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم،⁴⁹¹ وخسائر انخفاض القيمة، مقارنةً بالقيمة العادلة (القيمة السوقية في تاريخ إعادة القياس التي تحددها التقديرات) في تاريخ التقرير. يشرح الملحق رقم (10) بإيجاز طرق تقييم وتسجيل وحساب الأصول الملموسة.

من أجل تجنب أي مشكلة فنية لتطبيق هذا المعيار بسبب تعقيد جرد الأصول غير الملموسة ومدى المخزون السكني الجزائري وعمر بعض الأصول وتعقيد التقنيات فيما يتعلق بتقييم الأصول الثابتة، يوصى بفترة انتقالية مبدئية قدرها 5 سنوات للدولة التي قد لا تحتفظ فيها بموجودات الأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة). تتيح هذه الفترة للجزائر على المدى القصير بتقديم ميزانية أولية للميزانية الافتتاحية، مستكملة مع تقدم المخزون من الأصول الثابتة وأصول الدولة، بواسطة مصالح الإدارة (خاصة الإدارة العمومية للمجال الوطني DGDN مع مصالحها الخارجية)، لتحقيق التكامل طويل الأجل لجميع الأصول في الميزانية العمومية الافتتاحية المناسبة.⁴⁹²

10. الأصول الثابتة غير الملموسة

الغرض من معيار الموجودات غير الملموسة هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية للموجودات غير الملموسة الحكومية على أساس الاستحقاق والاعتراف بتكاليف الاهتلاك المطابق.⁴⁹³ وهي تهدف، على وجه الخصوص، إلى قياس وتقييم قيمة المنافع العامة غير الملموسة، وإدخال ابتكار رئيسي في التعرف على الأصول غير الملموسة التي لم تكن موجودة سابقاً في مخطط محاسبة الدولة.⁴⁹⁴

- **على المستوى الدولي**، لا تضع IPSAS معياراً محدداً لمعالجة الأصول غير الملموسة. إن إعداد هذا المعيار الوطني على أساس المعيار الفرنسي رقم 6 المتعلق بالأصول غير الملموسة، يعكس الرغبة في تقريب المحاسبة العامة الجزائرية من محاسبة القطاع الخاص، وفي نفس الوقت يستمد الإلهام من المثال الفرنسي لتوحيد المحاسبة.

- **على المستوى الوطني**، يعرف مشروع معايير المحاسبة العمومية الأصول غير الملموسة بأنها "أصول غير نقدية قابلة للتحديد وليس لها أي قيمة مادية. يتم تسجيلها في الفئة 2 من مخطط محاسبة الدولة (PCE)،

⁴⁹⁰ Ibid.

⁴⁹¹ Ministère de l'Économie et des Finances, « Recueil des normes comptables de l'État », op.cit., p. 153.

⁴⁹² Siankolouté Sambou, « Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ? », op.cit., p. 229.

⁴⁹³ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 236.

⁴⁹⁴ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 302.

واستعادة "الأشياء غير الملموسة المكتسبة والمستخدمه لتكثيف تشغيل الخدمات مع التطورات التقنية وتحسين فعاليتها كبرمجيات، براءات الاختراع المكتسبة."⁴⁹⁵

- تتوافق هذه الأصول الثابتة في المحاسبة المالية للشركات الخاصة مع الأصول غير النقدية وغير الملموسة التي يتم التحكم فيها والتي تستخدمها الشركة في سياق الأعمال العادية.⁴⁹⁶

11. مخصصات الخصوم المحتملة والأصول المحتملة

الغرض من مخصصات الخصوم المحتملة والأصول المحتملة هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية لأحكام التكاليف الحكومية على أساس الاستحقاق والاعتراف بجميع المخصصات باستثناء مخصصات المخاطر ومخصصات الاهتلاك.⁴⁹⁷

- **على المستوى الدولي**، يستند المعيار 19 من IPSAS "مخصصات الخصوم المحتملة والأصول المحتملة" بشكل أساسي إلى IAS 37 ، " مخصصات الخصوم المحتملة والأصول المحتملة "، الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC .⁴⁹⁸ فيما يتعلق بالخصوم المحتملة على المستوى الدولي ، يُعرّف IPSASB الخصوم المحتملة بأنه "التزام محتمل ناتج عن أحداث سابقة ولن يتم تأكيد وجوده إلا من خلال حدوث (أو غير ذلك) لواحد أو أكثر أحداث مستقبلية غير مؤكدة".

- **على المستوى الوطني** ، يعكس التكفل بالخصوم المحتملة بأمانة الوضعية المالية للمحاسبة وأصول الدولة.

تعريف نطاق المخصصات مهم، بقدر ما يسمح في المدى القصير بتحديد الخصوم الواجب الاعتراف بها من أجل تشكيل الميزانية العمومية الافتتاحية،⁴⁹⁹ والسماح على المدى المتوسط والطويل، أن تدرج في الميزانية العمومية الأصول التي من المحتمل أن تتعرض لضعف كبير والخصوم الإضافية الناتجة عن تقصير المدينين الذين منحت الدولة ضمانهم لهم.⁵⁰⁰

⁴⁹⁵ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « **Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État** », op.cit., p. 43.

⁴⁹⁶ Rapport « **La consolidation des comptes publics au Maroc : un levier de cohérence des finances publiques et d'optimisation des politiques publiques** », Section Fondafip Maroc, Rabat, février 2012, p. 17-18.

⁴⁹⁷ الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15 ، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 88، ص 19.

⁴⁹⁸ Claudine Chauvin, « **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'État du 30 juin 2008** », Alger le 9 juillet 2008, ADETEF, Ministère des finances, p. 5.

⁴⁹⁹ William Gilles, « **Les principes budgétaires et comptables publics** », op.cit., p. 204.

⁵⁰⁰ William Gilles, « **Les principes budgétaires et comptables publics** », op.cit., p. 178.

12. منتجات العمليات الناتجة عن التبادل المباشر

الغرض من معيار الإيرادات لمعاملات الصرف المباشرة هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية للإيرادات غير التبادلية على أساس الاستحقاق والاعتراف بجميع المعاملات ذات الصلة. هذه المعاملات ، مثل تقديم الخدمات وبيع السلع واستخدام أطراف ثالثة للأصول الحكومية التي تحقق فوائد وأتاوات وأرباح.⁵⁰¹

يستند المعيار 9 من IPSAS "الدخل من معاملات الصرف المباشر" أساسًا إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS 18، والذي تم تنقيحه في ديسمبر 1993، "الدخل من الأنشطة العادية"، الصادر عن IASB.⁵⁰²

- على المستوى الدولي ، تكون معاملات إعادة الشراء العكسي "معاملات يتلقى فيها الكيان أصولًا أو خدمات، أو تُلغى الالتزامات، وفي المقابل، تنقل التحويلات إلى كيان آخر تقريبًا على قدم المساواة،"⁵⁰³ هذه المبادلات تتكون أساسًا من النقد والسلع والخدمات أو استخدام الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول الملموسة وغير الملموسة.⁵⁰⁴

- على المستوى الوطني ، يمكن تعريف معاملة الطرف المقابل بأنها "عملية تحصل فيها الدولة على أصول أو خدمات، وتقدم في المقابل، مباشرة إلى الطرف الآخر بشكل أساسي في شكل سلع أو خدمات أو استخدام أصول ثابتة، أي قيمة متساوية تقريبًا"،⁵⁰⁵ مثل بيع البضائع أو الخدمات أو استئجار الأصول الملموسة. ويتم قياس إيرادات المعاملات التبادلية المباشرة بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق، مع مراعاة أي خصم تجاري تمنحه الحكومة ووفقًا لوظيفة درجة التقدم في التحويلات. (طريقة نسب التسبيقات).⁵⁰⁶

13. المخزون

الغرض من معيار المخزون هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية والمالية للمخزون على أساس الاستحقاق والاعتراف بجميع المعاملات المتعلقة بالمخزون، مثل فئات المخزون، وتقييمها، وطرق تحديد التكاليف المتعلقة بالمخزون والاهتلاك المقابل.

يستند المعيار IPSAS 12 "المخزون" أساسًا إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS 2، والذي تم تنقيحه في عام 2003 "المخزون" والذي نشره IASB.

⁵⁰¹ Jean-Bernard Mattret, « La comptabilité publique, Manuel », op.cit., p. 304.

⁵⁰² الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 15-18، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 88، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁵⁰³ Michel Bouvier, « La certification des comptes de l'État : expression d'une nouvelle gouvernance financière publique », Revue juridique de l'économie publique n° 649, janvier 2008, étude 1.

⁵⁰⁴ Rapport, « Quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle ? », Paris : Fondafip, juillet 2010, p. 46.

⁵⁰⁵ Marie-Laure Legay, « Dictionnaire historique de la comptabilité publique 1500-1850 », op.cit., p. 82-83.

⁵⁰⁶ Ibid.

على الصعيد الدولي ، تعد المخزونات "أصولاً في شكل مواد أولية أو مستلزمات يتم استهلاكها في عملية الإنتاج، يتم استهلاكها أو توزيعها في عملية تقديم الخدمة، المحتفظ بها للبيع أو التوزيع داخل المسار الطبيعي للعمل، أو في سياق الإنتاج للبيع أو التوزيع". يستند هذا المعيار بطبيعته، المستوحى من معايير القطاع الخاص، إلى المبادئ ذاتها التي تتعامل مع المخازن. وفقاً لـ "Gabriel Montagnier"، فإن تسجيل المخزون لا يسمح فقط بمعرفة القيمة الدفترية المباشرة، ولكن أيضاً يتحمل تكلفة هذا المخزون في سنة الميزانية المعنية.⁵⁰⁷

فيما يتعلق بالطرق المعتمدة لحساب التكاليف بعد دخول مخزون السلع القابلة للاستبدال وغير القابلة للاستبدال، يوصي المعيار باستخدام طرق التكلفة (طريقة تحديد تكاليف كل منتج) لتقييم المخزونات غير القابلة للاستبدال،⁵⁰⁸ وطريقة من يدخل أولاً يخرج أولاً (FIFO) أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة للمخزونات القابلة للاستبدال.⁵⁰⁹

14. عقود الإيجار

الغرض من معيار الإيجار هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية والمالية للعقود من قبل الحكومة (المستأجر والمؤجر) على أساس الاستحقاق والسماح بالاعتراف بجميع العمليات المتعلقة به.

تسمح عقود الإيجار للحكومات باستخدام الأصول دون شرائها أو الحصول عليها.⁵¹⁰ يمتد نطاق اتفاقيات الإيجار إلى جميع عقود الإيجار، باستثناء عقود الإيجار لاستغلال المواد الهيدروكربونية (استغلال أو استخدام الغاز والنفط والموارد الطبيعية)،⁵¹¹ واتفاقيات الترخيص للصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات المسرحية والمخطوطات وبراءات الاختراع أو أي عملية محمية بحقوق الطبع والنشر.⁵¹²

يستند المعيار IPSAS 13 "الإيجار" أساساً إلى المعيار المحاسبي الدولي المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 "الإيجارات" الصادر عن IASB، والذي تم تنقيحه في عام 2003 وتم تحديثه في جانفي.⁵¹³

- على الصعيد الدولي، فإن عقد الإيجار هو "اتفاقية يقوم بموجبها المؤجر بتعيين المستأجر، لفترة متفق عليها، وله الحق في استخدام الأصل في مقابل دفعة أو سلسلة من المدفوعات".⁵¹⁴

⁵⁰⁷ Christian de Lauzainghein, Jean-Louis Navarro, Dominique Nechelis, « Droit comptable », 3ème édition, Paris : Dalloz, 2004, pp 353-354.

⁵⁰⁸ Didier Migaud, « Interview de Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes », RFFP n° 127, août 2014, p. 190-191.

⁵⁰⁹ Ibid

⁵¹⁰ Philippe Saunier, « Politique de la comptabilité publique », Paris : L'Harmattan, 2014, p. 181.

⁵¹¹ Frank Mordacq, « Finances publiques », op.cit., pp. 69-70.

⁵¹² Ibid.

⁵¹³ Corine Eyraud, « Le capitalisme au cœur de l'État, comptabilité privée et action publique », op.cit, p. 88.

⁵¹⁴ Ibid.

- على المستوى الوطني، إن عقد الإيجار هو "اتفاق يعين المؤجر بموجبه المستأجر لفترة محددة الحق في استخدام الأصل في مقابل دفعة أو سلسلة من المدفوعات". يطبق هذا التعريف لاتفاقية الإيجار المعتمدة بالفعل في إطار المحاسبة الخاصة.⁵¹⁵

15. انخفاض قيمة الأصول غير المنتجة للنقد

الغرض من معيار انخفاض قيمة الأصول غير المدرة للنقد هو تحديد وقياس ووصف المعاملة المحاسبية والمالية لخسائر انخفاض القيمة على الأصول غير المولدة للنقد (الأصول التي لا تحقق ربح تجاري)،⁵¹⁶ وخسائر انخفاض القيمة على جميع الأصول غير المشمولة بالمعايير المحاسبية الأخرى (بما في ذلك الأصول غير النقدية)، على أساس الاستحقاق.⁵¹⁷

يستند المعيار 21 من IPSAS "انخفاض قيمة الأصول غير النقدية" أساسًا إلى IAS 36 لعام 2004، "انخفاض قيمة الأصول"، الصادر عن IASB.⁵¹⁸

- على المستوى الدولي، "انخفاض القيمة هو خسارة الفوائد الاقتصادية المستقبلية أو إمكانات الخدمة للأصل".⁵¹⁹ قد تكون هذه الخسارة بالإضافة إلى الاعتراف بفقدان المزايا الاقتصادية أو إمكانية الخدمة بعد من خلال الاهتلاك.⁵²⁰

- على المستوى الوطني، يمكن تعريف انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد بأنه "خسارة في المزايا الاقتصادية المستقبلية أو إمكانات خدمة ما للأصل، والتي يمكن إضافتها إلى الاعتراف المنهجي بفقدان المنافع الإمكانات الاقتصادية أو المحتملة في المستقبل من خلال الاهتلاك"،⁵²¹ والتي يمكن استخدامها لاستنتاج أن الأصل غير المدر للنقد قد انخفضت قيمته عندما تكون قيمته الدفترية أكبر من قيمتها القابلة للاسترداد. بالإضافة إلى ذلك، يشتمل الإطفاء، وهو "الاعتراف المحاسبي بخسارة القيمة التي تكبدها الممتلكات نتيجة لاستخدامها أو حيازتها"، على عنصرين متميزين: التقادم والآلية إلى الزوال.⁵²²

⁵¹⁵ Marie-Christine Esclassan, « Sincérité et gouvernance financière publique : Y a-t-il une sincérité financière publique spécifique ? », in « Le principe de sincérité en finances publiques », RFFP n° 111, août 2010, p. 52-53.

⁵¹⁶ William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », op.cit., p. 179.

⁵¹⁷ William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », op.cit., p. 180.

⁵¹⁸ Bernard Flament, Patrick Pinteaux, « Le petit comptabilité publique 2014/2015 », 2ème édition, collection les petits experts, Paris : Dunod, 2014., p. 44.

⁵¹⁹ William Gilles, « Les principes budgétaires et comptables publics », op.cit., p. 180.

⁵²⁰ Ibid.

⁵²¹ Philippe Saunier, « Politique de la comptabilité publique », Paris : L'Harmattan, 2014, p. 177.

⁵²² Stéphane Thébaud, « L'ordonnateur en droit public financier », Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2007, Paris : LGDJ, 2007, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, tome 47, p. 296.

16. رصيد العملية، أخطاء أساسية وتغيير طرق المحاسبة

الغرض من معيار الرصيد الصافي لهذا العام، والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية، هو وصف المحاسبة والمعالجة المالية لمعلومات نهاية العام للتمكين من عرض وإعداد القوائم المالية للدولة بطريقة واضحة ومتسقة وصحيحة، خالية من الأخطاء والإغفالات، وتطبيق بعض عمليات المعالجة المحاسبية المتعلقة بالتغييرات في السياسات المحاسبية والتقديرات المالية.

- **على المستوى الدولي، تميز IPSAS** بين أنواع التغييرات والأخطاء المختلفة.⁵²³ يستند المعيار **IPSAS 3** "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية" أساسًا إلى معيار المحاسبة الدولي **IAS 8** "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية" لعام 2003، الذي نشره **IASB**.⁵²⁴ بالإضافة إلى ذلك، يعرف الملحق 4 من دليل **IPSAS 2013** السياسات المحاسبية بأنها "المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة" تطبيق من قبل كيان في إعداد وعرض بياناتها المالية".

من أجل الامتثال لهذه الأساليب، يهدف واضع المعايير الوطنية من خلال هذا المعيار إلى مواءمة محاسبة الدولة مع محاسبة الشركات الخاصة، واعتماد نفس منطق تغييرات التقدير أو أساليب المحاسبة، وتصحيح الخطأ أو الإغفالات المعتمدة في المحاسبة الخاصة، مع إعطاء صورة حقيقية.

- **على المستوى الوطني، لا يختلف تعريف الأساليب المحاسبية للدولة عن التعريف الذي اعتمده نظام المحاسبة المالية الجزائري، والذي يعرفها على أنها مجموعة من السياسات المحاسبية الأساسية والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية والقواعد والممارسات والإجراءات المحددة التي تستخدمها المنشأة لإعداد وتقديم بياناتها المالية.**⁵²⁵

من جانبها، يصاحب مشروع قانون الميزانية المقدم كل عام حساب حكومي عام يتضمن تغييرات في الأساليب والقواعد المحاسبية المطبقة خلال العام.⁵²⁶ التغييرات في التقديرات المحاسبية عادة ما تنتج عن المعلومات الحديثة أو التطورات الاقتصادية والمالية الجديدة، والتي ليست بالضرورة تصحيحات للأخطاء.

⁵²³ William Nahum, « Les normes de la profession comptable : à quoi servent-elles ? » Petites affiches, 25 septembre 2000 n° 191, p. 42-43.

⁵²⁴ Corine Eyraud, « Le capitalisme au cœur de l'État, comptabilité privée et action publique », op.cit., p.114.

⁵²⁵ Abdellah Serhane, « Le rôle des juridictions financières dans le renforcement de la transparence », in Michel Bouvier (dir.), « La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle », actes du 6^e colloque international de finances publiques, organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013, p. 167.

⁵²⁶ Farhana Akhoune, « Le statut du comptable en droit public financier », Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2008, Paris : LGDJ, 2008, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, tome 49 p. 266.

يجب تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها أثناء التمرين قبل نشر الحسابات. من ناحية أخرى، يتم تصحيح الأخطاء الكبيرة التي لم يتم اكتشافها قبل سنة مالية لاحقة في البيانات المالية المقدمة في السنة التالية مقارنة بالعام السابق.

17. مستحقات الأصول الجارية

الغرض من المعيار المتعلق بالمدينين الحاليين للأصول هو تحديد قواعد تقييم وإقرار مستحقات الأصول الجارية، بناءً على المبادئ العامة لنظام المحاسبة المالية (SCF) والمعيار الفرنسي رقم 09. "المستحقات من الأصول الجارية".⁵²⁷ تشمل المستحقات الجارية للمدينين الذم المدينة من الأشخاص الخاضعين للضريبة.⁵²⁸

عرض المعايير المحاسبية الجزائرية الجديدة من خلال مشروع المعايير المحاسبية للدولة، والذي يتم حالياً بالتشاور والتكيف من قبل هيكل المديرية العامة للمحاسبة والمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، في التشاور والتشاور مع الهياكل الوزارية الأخرى (DGI، DGT، DGDN، DGD، DGB، IGF) وبين الإدارات ((الوزارات الأخرى والإدارات العامة) ومجلس المحاسبة، يلفت الانتباه إلى العديد من النقاط التي تستحق حسب رأينا، تحليلاً وعرضاً.

يجب أن يسبق كل معيار بيان بالأسباب التي توضح الخصائص الرئيسية للعمليات العامة للدولة في المجال الذي تمت دراسته،⁵²⁹ وتقديم الحلول المعتمدة في هذا المجال.

توصي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) باعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق وعرض البيانات المالية لجميع الإدارات العمومية في نطاق الدولة (الوزارات والبرلمان والمؤسسات والإدارات العامة، وكالة حماية البيئة، وما إلى ذلك) والكيانات العامة الأخرى (الكيانات الخاضعة للرقابة، والسلطات المحلية، وصناديق الضمان الاجتماعي، وما إلى ذلك)، مما يثير مسألة كيفية دمج وتجميع جميع المعلومات المحاسبية والمالية للكيانات. السلطات العامة الجزائرية، في ظل عدم وجود معيار يتعلق بتوحيد حسابات المؤسسات العمومية التي تشكل المجال المالي العمومي.

لا تقدم المعايير حالياً إرشادات واضحة حول كيفية حساب الحسابات العمومية وتوحيدها طالما لم يتم التحقق منها بعد وتثبيتها،⁵³⁰ والتي تعد في الأساس مسألة خيارات السياسة الحكومية وآفاق الإصلاح وتقارب محاسبة الكيانات الأخرى (بما في ذلك الحكومات المحلية) مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

⁵²⁷ Ministère de l'Économie et des Finances, « Recueil des normes comptables de l'État », op.cit., p. 153.

⁵²⁸ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 312.

⁵²⁹ Frank Mordacq, « La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État », op.cit., p. 302.

⁵³⁰ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », op.cit., p. 43.

يمكن صياغة توصيات بناء نموذج وطني لتوحيد حسابات القطاع العام، على سبيل المثال بشأن نطاق توحيد الحسابات العمومية للدولة، وإدماج التوحيد في الإطار المحاسبي في الإعداد في مشروع معايير المحاسبة للدولة،⁵³¹ مواءمة وتوحيد المحاسبة، وأنظمة الرقابة والتدقيق على مختلف مكونات القطاع العام وتكامل محاسبة الدولة والجهات الفاعلة الأخرى في الإدارة العمومية في المحاسبة والنظام الإحصائي الوطني.⁵³²

يمكن توحيد الحسابات العمومية في معظم الحالات على أساس نقل التعاريف والأساليب من القطاع الخاص. لكن خصوصية القطاع العام تتطلب استخدام طرق أخرى مناسبة للتكامل المالي العام للحسابات العمومية وبيئتها، كما تم تطويرها واقتراحها في التقرير الخاص بالتكامل المالي العام للجمعية المؤسسة الدولية للمالية العامة. Fondafip سبتمبر 2011.

عدم وجود معايير محاسبية دولية أخرى لمشروع معايير المحاسبة العمومية، على الرغم من وجودها في دليل IPSAS، وفي مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة الذي قدمه خبراء⁵³³ GIP-Adetef وخبراء وزارة المالية الجزائرية،⁵³⁴ يعبر هذا عن إحجام مصممي إصلاح المحاسبة اتجاه اعتماد بعض المعايير.

إن IPSAS التي تفتقر إلى متطلبات الشفافية والإدارة والحكم الرشيد تعبر عن صعوبات في تطبيق بعضها فيما يتعلق بمتطلبات الاقتصاد والإدارة العمومية الجزائرية.

إن الافتقار إلى معيار لمعاملة موظفي التقاعد العام وتقاعدهم،⁵³⁵ مع جميع الالتزامات المالية في واحد أو أكثر من القوائم المالية للدولة، هو مثال جيد لهذا المثال، وينبغي أن يحفز مصممي إصلاح، لإدراج الطرق المناسبة لمعالجة الالتزامات المالية المقابلة، من أجل ضمان تمويلها، بطريقة واضحة وشفافة وتخضع للتصويت وموافقة البرلمان.

في هذا السياق، تتطلب المحاسبة العمومية الجيدة الاتفاق على معايير المحاسبة الوطنية المعتمدة وافترض متطلبات التوحيد للحسابات العمومية، لأن توحيد الحسابات العمومية ليس غاية في حد ذاته، بل شرط للحصول على المعلومات المالية والمحاسبة العمومية. علاوة على ذلك، فإن التكامل المالي العام هو إصلاح في خدمة الديمقراطية المالية،⁵³⁶ على أساس رؤية شاملة للذمة بأكملها والوضعية المالية للدولة.

⁵³¹ Rapport « La consolidation des comptes publics au Maroc : un levier de cohérence des finances publiques et d'optimisation des politiques publiques », op.cit, p. 17-18.

⁵³² Rapport « La consolidation des comptes publics au Maroc : un levier de cohérence des finances publiques et d'optimisation des politiques publiques », op.cit., p. 19-25.

⁵³³ Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.

⁵³⁴ S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État », op.cit., p 158.

⁵³⁵ Jean-Bernard Mattret, « La nouvelle comptabilité publique », op.cit., p. 100-103.

⁵³⁶ Rapport, « L'intégration financière publique », Paris : Fondafip, septembre 2011, p. 11.

خلاصة

إن اعتماد **IPSAS** على أساس الاستحقاق هو مشروع يتجاوز نطاق المحاسبة في أي كيان من كيانات القطاع العام، يتطلب تغييرا شاملا ، ثقافيا، إداريا، تقنيا، مع دمج جميع أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى التغيير في التنظيم المؤسسي كهيكل للدولة، وتنفيذه على مراحل بالتدرج مع حسم أمر تكاليف التبني الباهظة ومقارنتها مع القيمة المتحصل عليها من عملية تنفيذ الإصلاح.

اقترحت الباحثة **Caroline Aggestam** نموذج بعد تحليل "نموذج الطوارئ" للباحث **Luder 1992** و"نموذج توضيحي" للباحث **Hassan Ouda** لسنة 2004 و 2010؛ عهدت الباحثة عملية الإصلاح المحاسبي إلى إدارة خاصة بإدارة المشاريع تتكفل بالعملية من تصميم، تنفيذ ومتابعة لضمان نجاح تبني مشروع الإصلاح المحاسبي.

وبصدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية **LOLF** في الجزائر تعمل الوزارة على مشروع جديد للإصلاح المحاسبي للدولة، ولكن تم تأجيل تنفيذه لعدة مرات بسبب العراقيل والمخاطر التي واجهها المتمثلة أساسا في ثقل العمليات المنفذة القانونية والتقنية بالإضافة إلى مقاومة التغيير من قبل الفاعلين في عملية الإصلاح الذي وجب إدماجهم ومشاورتهم في العملية لقبول والمساهمة في الإصلاح تدريجيا. تتصف **IPSAS** بالتعديل المستمر للمعايير، يجب مواكبتها يتطلب الأمر هيئة خاصة بمتابعة المعايير وتكييفها مع البيئة المحلية، هنا تظهر ضرورة أن تُعهد العملية إلى إدارة المشاريع الذي يضمن نجاح عملية الإصلاح المحاسبي الشامل باعتبارها هيئة مختصة.

كما سبق وأن بيناه، تم إنشاء إطار محاسبي في الجزائر مستوحى من الممارسات الدولية؛ فرنسا وكندا و**IPSAS**، وتمت محاولة موائمة وتكييفه مع البيئة الجزائرية للقطاع العام بتشكيل معايير محاسبية وطنية متكونة من 17 معياراً في شكل مشروع أولي.

فالمحاسبة العمومية الجديدة، كما وضحناه، تستند على تسجيل العمليات المالية للدولة في المحاسبة العامة وفقا لمبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات في السنة بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع، مع العلم أن المخطط المحاسبي للدولة **PCE** لسنة 2002 لم يكن يوجد تعريفا لأساس الاستحقاق، إلا أن مشروع المعايير المحاسبية الوطنية الموحدة الجديدة تضيف لذلك مبدأ الاعتراف بأصول الدولة الملموسة وغير الملموسة وجرى المخزون كأهم معيار لكي يتم تسجيل الأصل في الميزانية الافتتاحية العمومية للدولة ولا يمكن تبني هذه المعايير بدون جرد أصول الدولة، ونظرا لصعوبة هذه العملية وحساسيتها يُوصى باتباع مرحلة انتقالية مبدئية قدرها خمس سنوات، مما يتيح للجزائر على المدى القصير بتقديم ميزانية أولية، مستكملة مع تقديم المخزون من الأصول الثابتة، وأصول الدولة لتحقيق التكامل طويل الأجل لجميع الأصول في الميزانية العمومية الافتتاحية المناسبة.

الخاتمة العامة

المحاسبة العمومية في الجزائر هي عبارة عن محاسبة نقدية تقليدية تركز أساسا على تسجيل ما تم دفعه فعلا وما تم تحصيله فعلا بغض النظر عن التزامات الدولة اتجاه الغير وحقوقها لدى الغير، كما أنها لا تأخذ بعين الاعتبار ذمة الدولة وهذا ما يجعل الإطار المحاسبي الحالي عاجزا عن تقديم الوضعية المالية الحقيقية للدولة.

لقد عانى الإطار القانوني الحالي منذ تأسيسه على أوجه القصور، والتي ينبغي استكمالها بطرق تقنية وعملية من خلال قانون ميزانياتي ومحاسبي جديد.

إن إصلاح محاسبة الدولة في الجزائر هو مشروع معقد يصعب تحقيقه، وهذا ما لاحظناه من خلال فشل تجسيد مشاريع الإصلاح المحاسبي على أرض الواقع بسبب العراقيل التي واجهت عملية التنفيذ؛ تطلبت هته الأخيرة تهيئة البيئة المناسبة لنجاح تبني المشروع انطلاقا من مرحلة تصميم المشروع، خاصة أن تبني مخطط المحاسبة للدولة **PCE 2002** سبق عملية الشروع في مشروع الإصلاح الميزانياتي الذي انطلق فعليا في سنة 2005 باعتبارها مترابطة مع بعضهما، وتم تبني **PCE** في ظل غياب تعريف حقيقي لأساس الاستحقاق؛ أين تم الاعتماد فقط على تسجيل العمليات المالية للدولة وقت حدوثها واعتماد محاسبة ذمة مع تجاهل أهداف الأداء والنتائج، كما أن عملية الإصلاح المحاسبي لم يصاحبه إصلاح إداري مما شكل عبئا ثقيلا على الأعوان التنفيذيون في تسجيل وتبسيط العمليات الذين قاموا بها يدويا في ظل مركزية العمليات وضرورة تجانسها.

لكن بعد صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 15-18 الصادر في 2 سبتمبر 2018، الذي يهدف إلى تأسيس حوكمة مالية عمومية جديدة تقوم على الشفافية المالية وأداء الدولة، فهي بهذا تعمل على إلغاء قانون المحاسبة السابق والأسس المحيطة به.

إذن من خلال الوصف والتحليل الذي قمنا به في مختلف فصول الدراسة في محاولة منا لإيجاد أجوبة على الإشكالية الرئيسية للدراسة:

إلى أي مدى يمكن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لإصلاح محاسبة الدولة في الجزائر؟

توصلنا إلى اختبار صحة الفرضيات من عدمها على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: "تتواءم التسجيلات المحاسبية القائمة على النقدية مع مبادئ التسيير العمومي

الحديث"، لاختبار صحة الفرضية قمنا بتناول المحاسبة العمومية وعلاقتها بالتسيير العمومي الحديث في الفصل الأول، حيث لاحظنا أن البحوث في المحاسبة العمومية جد ضئيلة على مستوى العالم فقد كانت محصورة في أيدي مهنيين خبراء وفنيين وتقنيين بحت، لذا لم تخرج إلى العلن ليتم إثراءها في الجامعات ومراكز البحوث، ولكن مع ظهور مفاهيم التسيير العمومي الحديث الذي يركز على النتائج بدل المدخلات ويهتم بقياس الأداء مقارنة مع

الأهداف المحددة في البرامج؛ تطلب الأمر تطوير في طرق التسجيل المحاسبي والانتقال من المحاسبة على أساس النقد التي يتم فيها تسجيل ما تم قبضه ودفعه فعلا فقط مع إهمال أصول الدولة والتركيز على المدخلات بدل المخرجات، إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق التي يتم فيها تسجيل كل العمليات المالية للدولة وقت حدوثها مع تسجيل ذمة الدولة وهي بهذا تحتوي برامج الدولة وتمكن من متابعة تنفيذها وقياس أدائها حسب متطلبات التسيير العمومي الجديد لتحقيق الشفافية والمساءلة. وبهذا نجيب على أن هذه الفرضية خاطئة إذ أن التسيير العمومي الجديد يتطلب أساس الاستحقاق المحاسبي أي أن الإصلاح يجب أن يكون شاملا إداريا ومحاسبيا، ولا يتماشى مع الأساس النقدي البسيط بالرغم من مزايا هذا الأخير إلا أنه يصلح لمبادئ الإدارة العمومية التقليدية فقط.

الفرضية الثانية: "إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المالية وتوحيد وتجانس الممارسات المحاسبية الدولية"، نثبت صحة الفرضية من خلال ما أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB ومختلف التجارب الدولية الناجحة في تبني هذه المعايير، أن من شأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها مؤسسات القطاع العام حول العالم، كما أن تبني هذه المعايير سيؤدي إلى توفير بيانات مالية متسقة لمستخدميها غير القادرين على طلب معلومات مالية تلي احتياجاتهم المحددة من المعلومات، ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي إلى زيادة الشفافية والمساءلة.

الفرضية الثالثة: "سعت الجزائر من خلال مشروع الإصلاح المحاسبي المتمثل في مخطط محاسبة الدولة PCE 2002 إلى تبني معايير IPSAS القائمة على أساس الاستحقاق"، ننفي صحة الفرضية من خلال أنه في الحقيقة إن سعي الجزائر لتبني مخطط المحاسبة للدولة في سنة 2002 هو محاولة منها لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية في القطاع الخاص بالاعتماد على القواعد القانونية والتقنية المستوحاة من المخطط المحاسبي الوطني القديم PCN الذي تم التنازل عليه، من خلال إنشاء محاسبة الحقوق المستحقة وديون الدولة التي تم تجاهلها في النظام المحاسبي العمومي القديم في ظل غياب تعريف حقيقي لأساس الاستحقاق المحاسبي، بينما اتجهت مؤسسات القطاع الخاص والمؤسسات الاقتصادية العمومية إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي المستلهم من معايير التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وهذا ما أحدث فجوة بين PCE 2002 في القطاع العام و SCF في القطاع الخاص، يعني أن الجزائر لم تعتمد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في مخطط المحاسبة للدولة PCE لسنة 2002.

الفرضية الرابعة: "تستلهم الجزائر المعايير المحاسبية الوطنية الموحدة من معايير IPSAS وأفضل الممارسات المحاسبية الدولية التي تشترك في نفس خصائص البيئة المحاسبية للقطاع العام لإصلاح محاسبة الدولة"، تؤكد صحة الفرضية لأنه من أجل التمكن من التنفيذ الفعال لمشروع الإصلاح المحاسبي بالجزائر في القطاع العام، تم إنشاء إطار محاسبي مستوحى من أفضل الممارسات الدولية؛ فرنسا وكندا ومن IPSAS بما يتواءم مع البيئة الجزائرية، حيث تم صياغة معايير وطنية موحدة تسمح بتسجيل العمليات المالية للدولة وإنتاج قوائم مالية في عملية معالجة معلومات كثيرة وتبسيط الإجراءات مع احترام جودة المعلومة المالية والمبادئ المستلهمة من IPSAS.

تم تصميم مشروع الإصلاح المحاسبي من ثلاثة أنظمة؛ SCF المعمول به منذ جانفي 2010، و IPSAS المستوحى من IAS/IFRS ومن المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG والكندي.

يعمل هذا المشروع كأساس لإعداد مخطط المحاسبة للدولة الجديد PCE والمصادقة على الحسابات من قبل مجلس المحاسبة، لكن هيمنة الثقافة الأنجلو سكسونية للقطاع الخاص والمنظمات الدولية الليبيرالية من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على IPSAS، شجع الجزائر على اعتماد معايير محاسبية وطنية تتكيف مع ممارسات الدولة كنقطة أساسية للإصلاح. بالإضافة إلى ذلك تم إعداد IPSAS بمعزل عن أي معيار متعلق بتعريف وتنظيم الميزانية العمومية، هذا ما يشكل قيد مهم على شرعية وفعالية هذه المعايير، تم إكماله على المستوى الوطني بابتكارات قدمها القانون العضوي لقانون المالية LOLF ووضع معايير مستوحاة من فرنسا وكندا. كما أنه كما ذكرنا سابقا تم تطوير رؤى مثيرة للاهتمام لم تأخذها IPSAS بعين الاعتبار لتطوير القوائم المالية مثل دمج رأس المال البشري في الأصول غير الملموسة في التعليم والبحث والتطوير والصحة العمومية، رغبة من بعض الدول في دمج المؤشرات غير النقدية لتقييم الذمة والوضعية المالية للدولة.

نتائج الدراسة

من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث نذكر الآتي:

- يهدف اعتماد محاسبة الذمة إلى دعم صانعي القرار العمومي لتأسيس قراراتهم على أساس معلومات موثوقة وشاملة وضمان السيطرة الفعالة على خياراتهم.
- لا يمكن أن يتم التحول المحاسبي إلا في إطار إصلاح شامل.
- يركز اعتماد محاسبة الاستحقاق على سياق أوسع لتغيير التسيير العمومي.
- يجب أن يساعد الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق توجيه الفعل العام نحو النتائج من خلال مساءلة المسيرين.
- تعمل محاسبة الذمة على ترشيد الخيارات العامة وتسيير أفضل للأصول، والمساعدة في تقييم فعالية النفقات عن طريق استخدام الأدوات المالية.

- تُعطي محاسبة الاستحقاق صورة حقيقية وصادقة للوضع والأداء المالي للمؤسسة.
- إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لن يؤدي ببساطة إلى تغيير في إجراءات إعداد التقارير الفنية، ولكن في التعريف الضروري للأهداف الموجهة بفعل خدمات الدولة وبالتقييم، وبالتالي التسيير الموجه نحو النتائج.
- لا يمكن صياغة معايير محاسبية في القطاع العام تتطابق مع معايير القطاع الخاص، نظرا لخصوصية العام وطبيعة نشاطه السيادي أو خصوصية الأصول العمومية، لذا يُعدّ تكييف المعايير المحاسبية لخصوصية الحسابات العمومية أحد المتغيرات الرئيسية لنجاح الانتقال إلى محاسبة الذمة.
- تُنشئ **LOLF** في الجزائر نظاما جديدا للمحاسبة العمومية للدولة، مستوحى من المحاسبة الخاصة، ينتقل من وسيلة للتسجيل إلى وسيط معلومات وأداة لدعم القرار، للتحليل والتنبؤ.
- يعتمد إصلاح المحاسبة العمومية للدولة في الجزائر على معايير **IPSAS**، مما يسمح بالانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق، خاصة أن قانون **LOLF** أشار إلى أنواع مختلفة من محاسبة الدولة، المحاسبة النقدية، محاسبة الاستحقاق ومحاسبة تحليل التكاليف، وكذا مبادئ الاعتراف بالإيرادات والنفقات ودور المحاسبين المكلفين بتسيير موارد الدولة وتكاليدها، وهذا في ظل الحاجة المتزايدة إلى معلومات مالية موثوقة وشاملة وفعالة وبالتالي تشجيع شفافية المالية العمومية في الجزائر من أجل السماح بمقارنة وضع موارد الدولة في المكان والزمان والقدرة على بناء التوقعات اللازمة لمواصلة عمليات الإصلاح والعصرنة.
- تنص الأحكام المحاسبية في إطار **LOLF** على تسجيل العمليات المالية العمومية ومراقبة استخدامهما، من خلال إنشاء محاسبة عامة، ميزانية وتحليلية، يعتمد **LOLF** على **PCE 2002**، ومدونة حسابات الخزينة **2009** المطبقة من قبل أمناء الخزينة والوكالات المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه يستند إلى **PCE** الجديد المصمم من قبل خبراء أجانب، يعمل على الانتقال تدريجيا إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- يتم إدخال معايير محاسبية للدولة من خلال تعليمات محاسبية، مع تقديم المرونة، بما في ذلك تعميمات ودليل أو الطرق الأكثر تطورا، مع تشجيع القانون البسيط عوض القانون الصعب، وثقافة النتائج بدلا من ثقافة الوسائل.
- لكن نجاح وضع معايير وطنية في إطار مشروع المعايير المحاسبية العمومية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتمد إلى حد كبير على الاعتراف والتشجيع لهذا العمل من قبل العديد من المجموعات المهنية، وأخيراً من قبل مستخدمي المعلومات المالية.
- تركز المحاسبة الجديدة على الإصلاحات المالية العمومية الشاملة، ويجب أن تتكيف مع التغيرات المجتمعية المعاصرة لتعكس المتطلبات الوطنية والدولية، العامة والخاصة لجميع مستخدمي القوائم المالية (البرلمانيين والمديرين والمواطنين) من حيث المعلومات والجودة المحاسبية.
- حتى قبل التنفيذ في الجزائر، يجادل مصممو الإصلاح المحاسبي للدولة بأن، مثل إصلاح المالية العمومية، هو عملية قد تستغرق بعض الوقت، لكنها ستُفرض في النهاية، لأنها ضرورة اقتصادية متعددة التخصصات ومالية

وسياسية وديمقراطية ووطنية ودولية، "تتطلب مسار سياسي ثابت، وشجاعة في اتخاذ القرار، واستمرارية في العمل، وبدون ذلك لا يوجد إصلاح يستحق ذلك.

• من أجل فرض هذه المحاسبة الجديدة والنجاح في إصلاحها، من المعتاد اعتبار أن أفضل الإصلاحات هي تلك التي تحدث تدريجياً، مما يترك المؤسسات والجهات الفاعلة وقتاً للتكيف، مع السماح أن تأخذ في الاعتبار قضايا المحاسبة العمومية الجديدة، مع جميع متطلباتها والقيود.

• ويمكن أن يكون النظام المحاسبي الجديد أداة لا غنى عنها لضمان جودة المحاسبة، مع تزويد الإدارة العمومية الجديدة بمعلومات أكثر دقة وصدقاً عن الواقع والوضع المالي وذمة الدولة، هذا من جهة، وتشارك في توفير بيانات موثوقة وشاملة لدعم اتخاذ القرارات، ومراقبة الإدارة وتحسين أداء السياسات العمومية من جهة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، فإن تحديث نظام المحاسبة العمومية للدولة يجعل من الممكن إدخال محاسبة ثلاثية الأبعاد جديدة من خلال دمج إدارة الميزانية والمحاسبة، ودمج جميع أصحاب المصلحة، المتمثلة في قياس الأداء والإدارة القائمة على النتائج، وإدخال مديرين مسؤولين جديدين على مختلف مستويات الدولة، وأخيراً من خلال إدخال مهام جديدة يكلف بها أصحاب المصلحة، من حيث التنظيم والشفافية.

التوصيات

1. **الاستلهام من الممارسات الدولية:** إن تحديث نظام المعلومات المحاسبية العمومية يجعل من الممكن ضمان الأمن القانوني للعمليات المالية العمومية، وينبغي أن يعزز التنفيذ الفعال للإطار المحاسبي من خلال استلهام الممارسات الدولية، وتكييفه مع السياق وعمليات الدولة. هذا النظام المرجعي هو النقطة الأولى والأساسية للإصلاح. وهو أيضاً أساس المحاسبة الجديدة استناداً إلى مخطط محاسبي جديد للدولة.

2. **التحسيس قبل التنفيذ:** إن عدم متابعة وتسجيل الأصول محاسبياً حتى اليوم، مما قد يؤخر العمليات المتعلقة بالميزانية الافتتاحية ومتابعة الاهتلاكات والانخفاض في القيم. علاوة على ذلك، فإن هذه الصعوبة تتسع لتشمل ذمة الدولة كلها مثل مستحقات الديون، المساهمات، الديون والالتزامات المالية، وهذا ما يتطلب إطلاق عملية تحسيسية وتعداد للعناصر السابقة الذكر قبل تنفيذ جميع المعايير المنصوص عليها في دليل المعايير المحاسبية للدولة.

3. **ضرورة توضيح الأدوار:** إن وجود بعض الالتباس بين محاسبة الميزانية والمحاسبة العامة *générale* بين مصالح الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. تَعَوَّد هؤلاء على الأساس النقدي وعملية فصل صارمة عضوية ووظيفية من النظام القديم. تعدّ الجهود المبذولة لتوضيح هذه المحاسبات وتوضيح أدوار الفاعلين في إجراء كل نوع من أنواع المحاسبة ضرورية في عملية وضع معايير محاسبية وطنية جديدة.


4. **التكيف قبل التنفيذ:** يثير تجانس القوائم المالية مشكلة نطاق وطرق المركزية المالية، الأمر الذي يتطلب تكييف وسائل الإرسال وتكامل الوثائق ووضع المحاسبين والتحقق من العمليات القديمة جداً قبل التنفيذ الكامل للنظام الجديد.

5. **التكيف ومرافقة الإصلاح:** تكيف شبكة المحاسبين العموميين والعمليات التي سيتم إنشاؤها بواسطة المخطط الجديد لمحاسبة الدولة مع إجراء تغيير هيكلية وتنظيمي في المرحلة الأولية وإنشاء هياكل جديدة وخطة تدريب مناسبة لمرافقة الإصلاح المحاسبي.
6. **الدمج والتكوين:** دمج جميع الأعضاء الفاعلين في عملية الإصلاح المحاسبي لتجنب مقاومة التغيير عن طريق التحسيس، الفريق المتحكم، تكوين المكونين وجعل العملية شائعة.
7. **وضع معجم للمصطلحات:** تنفيذ القانون العضوي المتعلق بقانون المالية LOLF والقانون الجديد المتعلق بمحاسبة الدولة، ويتطلب أيضا وضع معجم للمصطلحات الواردة في مختلف المشاريع والتنبؤ بالأبعاد القانونية لنظام الإعلام الآلي والمعلومات. ويستلزم هذا إلغاء جميع النصوص المتقدمة وتعديل التعليمات المحاسبية المماثلة، من أجل جعل الترسانة القانونية بأكملها متماشية مع المبادرات المتخذة من أجل الحماية القانونية والمكافحة ضد تضخيم المعايير.
8. **تعزيز المحاسبة إلكترونيا وتطويرها:** تطوير الحكومة الإلكترونية على نموذج "الحكومة الإلكترونية" الأنجلو سكسونية، قد يؤدي إلى تعزيز تطوير المحاسبة والإدارة المالية الإلكترونية، للتعامل بشكل أفضل مع قضايا الأمن والسيولة وسرعة التبادل بين الجهات الفاعلة في سلسلة الإيرادات والنفقات العامة.
9. **الاعتماد على نظام معلومات سليم:** يتطلب تنفيذ العمليات المالية العامة أيضًا إطارًا سنويًا ومتعددًا شاملاً ومتسقًا، بالإضافة إلى محاسبة متسقة تستند إلى نظام معلومات سليم وصارم.
10. **تحديث الدولة لنظام المعلومات:** من أجل تحديث المحاسبة العمومية، من الضروري أن تقوم الدولة بتحديث نظام المعلومات الخاص بها من خلال إصلاح نظام الكمبيوتر الخاص بها للمحاسبة ومراقبة المدفوعات، وجمع الإيرادات، ووصف الوضع المالي وذمة الدولة، لتسهيل إنتاج البيانات المالية.
11. **تقديم البيانات في شكل متكامل ومنظم:** يجب تقديم هذه البيانات المالية الجديدة كنظام معلومات وإدارة منظم ومتكامل ومنظم وموحد، والذي سيشكل مشروع خلاصة معايير الدولة للمحاسبة الذي تعدده خدمات وزارة المالية.

آفاق الدراسة:

بالنظر لشساعة موضوع الدراسة واستحالة التطرق لجميع المواضيع التي لها علاقة بالموضوع يمكن للمواضيع التالية أن تكون محل بحث في الدراسات المستقبلية نذكر منها:

1. تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
2. دور تكنولوجيا الإعلام والاتصال في تسهيل مهنة المحاسبة في القطاع العام.
3. دور تكنولوجيا الإعلام والاتصال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في القطاع العام.
4. الرقابة التشاركية كنهج جديد بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف.
5. قياس الأداء في القطاع العام كآلية جديدة لتحقيق الكفاءة والفعالية.



قائمة المراجع
والمصادر

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2018، الجزء الأول.
2. احمرو اسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
3. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
4. خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
5. علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، مصر، 2008، ص 160.
6. فؤاد ياسين، وضاح مناع وعاطف الأخرس، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994.
7. كارولين أجيستام، بونتوبيدان إيزابيل أندرنك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وايلي، بريطانيا العظمى، المملكة المتحدة، 2016، ترجمة من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018.
8. مُجَّد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط2، حقوق الطبع والنشر والتوزيع محفوظة للمؤلف، الأردن، 1995.
9. مُجَّد السيد سرايا و سمير كامل مُجَّد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية-تطبيقات على قطاع الجمارك-، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
10. مُجَّد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، نظري-عملي، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
11. مُجَّد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
12. مُجَّد فضل مسعد، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009.
13. مُجَّد مسعي، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

المذكرات

1. ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2008.
2. فوقة فاطمة، حوكمة الحسابات الخاصة للخزينة، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2017.
3. قمو آسية، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام IPSAS، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012.
4. مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان، 2011.
5. يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2010.

المنتقيات والمؤتمرات

1. آمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، المنتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014.
2. عجلان العياشي، تحليل وتقييم فعالية الحسابات الخاصة في تعزيز قدرات التمويل العمومي المستدام للتنمية بالجزائر للفترة (2000-2012)، مؤتمر دولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، جامعة سطيف، الجزائر، يومي 11/12 مارس 2013.
3. خالد الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، المنتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

المقالات:

1. توفيق مُجَّد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 5، الرياض، 1987.
2. حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: واقع وآفاق، مقال منشور، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، الجزائر.

3. الشراكة الدولية للميزانية IBP، مُجدّ الزين بركة، مسح الموازنة المفتوحة 2017، تمّ التصفح يوم 28/06/2019، على الموقع التالي:

<https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=dz>

، إطار جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث (PCE) عبد السميع بورويّة، المخطط المحاسبي للدولة 4. والدراسات، العدد 4، يناير 2007، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 191، على الموقع التالي: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/25599>

الجرائد الرسمية والتعليمات

1. الجريدة الرسمية عدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، نظام المحاسبة المالية، الفصل الثامن، محتوى ملحق الكشوف المالية.

2. الجريدة الرسمية عدد 27، المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 26 ماي 2008 حول تطبيق تعليمات قانون رقم 07-11 الصادر يوم 25 نوفمبر 2007 حول النظام المحاسبي المالي.

3. الجريدة الرسمية عدد 28، المتعلقة بقوانين المالية، الصادرة في 7 جويلية 1984، الباب الأول، الأحكام العامة، الفصل الثالث، النفقات، القسم الأول، عموميات، المادة 20.

4. الجريدة الرسمية عدد 28، المتعلقة بقوانين المالية، الباب الثاني، الميزانية العامة للدولة، الفصل الأول، عموميات، المادة 6.

5. الجريدة الرسمية عدد 28، المتعلقة بقوانين المالية، الباب الرابع، عمليات الخزينة، الفصل الأول، الحسابات الخاصة للخزينة، المادة 48.

6. الجريدة الرسمية عدد 30، الصادرة في 9 ماي 1993، المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، الباب الأول، إحداث الوكالات وتنظيمها، المادة 2، 11، 17، 18، 26، 28، 29.

7. الجريدة الرسمية عدد 35، من قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة رقم 1.

8. الجريدة الرسمية عدد 35، الباب الأول، الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، الفصل الثاني، العمليات المالية، المادة 9.

9. الجريدة الرسمية عدد 39، أوامر، أمر رقم 95-20 الصادر في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الباب الأول، صلاحيات مجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، المادة 8، ص 4.

10. الجريدة الرسمية عدد 43، الباب الأول، أحكام عامة، الفصل الأول، المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية، المادة 2.

11. الجريدة الرسمية عدد 43، مرسوم تنفيذي رقم 91-313 الصادر يوم 7 سبتمبر 1991 يوضح الإجراءات، الطرق ومحتوى محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة يوم 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991، معدل ومتمم من قبل أحكام المرسوم التنفيذي رقم 03-42 الصادر يوم 19 جانفي 2003.

12. الجريدة الرسمية عدد 53، الصادرة يوم 15 أوت 1990، المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

13. الجريدة الرسمية عدد 53، المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، المادة 1، 6، 26، 28، 29، 30، 27، 41، 42، 52، 53، 56، 65، 66، 67، 68، 73، 75، 85، 87، 88، 89.

14. تعليمة عامة رقم 16 ل 12-10-1968 حول محاسبة الخزينة.

15. مدونة الإيرادات لحساب التسييق لبنك الجزائر الموجه لتسيير الدين العمومي الخارجي. المادة 10 من قانون رقم 02-2000 الصادر يوم 27 جوان 2000، حول قانون المالية المكمل ل 2000، المعدل والمكمل لحساب 25 من الوثيقة رقم 06-04 الصادرة يوم 15 جويلية 2006، حول قانون المالية المكمل لسنة 2006، المادة 66 من قانون المالية لسنة 2004،

16. الجريدة الرسمية عدد 74، المادة 28 من قانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 حول النظام المحاسبي المالي SCF، المعدل والمتمم.

17. الجريدة الرسمية عدد 75، الصادر في 2 ديسمبر 2007، المادة 4، المديرية العامة للخزينة.

18. الجريدة الرسمية عدد 75، الصادرة يوم 2 ديسمبر 2007، مرسوم تنفيذي رقم 07-364 الصادر يوم 28 نوفمبر 2007 حول تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية،

19. الجريدة الرسمية رقم 88 الصادرة يوم 30 ديسمبر 1993 مرسوم تشريعي رقم 93-18 الصادر يوم 29 ديسمبر 1993 حول قانون المالية لسنة 1994.

20. سلطة ضبط السوق المالي (COSOB)، هي لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها وهي سلطة ضبط مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. تأسست بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو سنة 1993 المعدل والمتمم، المتعلق ببورصة. <http://www.cosob.org>

التقارير والوثائق الرسمية

1. منظومة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونيسكو)، المجلس التنفيذي، الدورة الثمانون بعد المائة، تقرير المدير العام عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعمما يمكن أن يترتب على ذلك من تغييرات في النظام المالي، باريس، 2008، ص 3.

ملفات إلكترونية:

1. لمياء حرزلاوي، تصريح وزير المالية، جريدة الفجر، يوم 20 فيفري 2017، على الموقع التالي:

<http://www.al-fadjr.com/ar/economie/334488.html>

2. Ministère des finances, les perspectives et la réformes engagée par la Direction Générale du Budget, copié le 31/12/2019 sur le site :

<http://www.mf.gov.dz/article/46/Budget/517/Les-perspectives-et-la-reforme-engag%C3%A9e-par-La-Direction-G%C3%A9n%C3%A9rale-du-Budget.html>

3. وزارة المالية، خمسون سنة من الانجاز منذ 1962 إلى غاية 2012، على الموقع التالي:

<http://www.mf.gov.dz/>

المراجع باللغات الأجنبية

الكتب

1. (ATSWA) Accounting Technicians Sheme West Africa, Study text, **Public Sector Accounting**, Publication of Association of Accountabcy Bodies in West Africa (ABWA), Third Edition, 2009.
2. André Barilari, Michel Bouvier, « **La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État** », Paris : LGDJ, 3ème édition, 2010.
3. Audrey Rosa, « **Le droit de lever l'impôt** », Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, collection finances publiques, Paris : Economica, 2017.
4. Bernard Flament, Patrick Pinteaux, « **Le petit comptabilité publique 2014/2015** », 2ème édition, collection les petits experts, Paris : Dunod, 2014.
5. Bruno Martin-Vallas, « **Comptabilité publique : ne mesurant ni résultats, ni capitaux, notre comptabilité publique incite à détruire notre capital collectif** », Montpellier : LPM-nano éditions, 1999,p 24.
6. Cercle des finances publiques de Fondafip, « **Une priorité incontournable pour 2017-2022 : Les finances publiques, condition majeure de la confiance et moteur de l'économie** », Paris : Fondafip, 31 mars 2017.
7. Christian de Lauzainghein, Jean-Louis Navarro, Dominique Nechelis, « **Droit comptable** », 3ème édition, Paris : Dalloz, 2004.
8. Claude Rochet, « **Politiques publiques : de la stratégie aux résultats** », 1^{er} édition, Bruxelles : De Boeck, 2010.

9. Corine Eyraud, « **Le capitalisme au cœur de l'État, comptabilité privée et action publique** », Paris : Editions du Croquant, 2013.
10. Franc Mordacq, « **La réforme de l'état par l'audit** », Paris : LGDJ, 2009.
11. Frank Mordacq, « **Finances publiques** », Paris : PUF, 2 ème édition, 2012.
12. Frank Mordacq, « **La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État** », Paris : LGDJ, 2006.
13. Frank Mordacq, « **Le pilotage et la cohérence de la modernisation de l'État** », Actes de la III^e Université de printemps de finances publiques du GERFIP « *Réformes des finances publiques : la conduite du changement* », , Paris : LGDJ, 2007.
14. Frédéric Marty, **De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privées**, Bessy C., Delpeuch T. et Péliisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes, LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux, vol. 24, novembre 2011.
15. Gabriel Montagnier, « **Principes de comptabilité publique** », 2ème édition, Paris : Dalloz, 1981.
16. Geneviève Tellier, « **Les finances publiques au Canada, le fonctionnement de l'État à la lumière du processus budgétaire** », Bruxelles : Bruylant, 2015.
17. International public sector accounting standards board, « **Handbook of international public sector accounting pronouncement** », 2018, volume I.
18. International public sector accounting standards board, « **Handbook of international public sector accounting pronouncement** », 2016 édition, volume II.
19. International Public Sector Accounting Standards Board, « **Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public** », édition 2013, Volume I.
20. International Public Sector Accounting Standards Board, « **Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public** », Edition 2013, Volume I.
21. Jean Gicquel, « **Transparence des budgets publics** », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « **La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle**», organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013.
22. Jean-Bernard Mattret, « **La comptabilité publique, Manuel** », collection finances publiques, Bruxelles : éditions bruylant, 1re édition, 2016.
23. Jean-Bernard Mattret, « **La nouvelle comptabilité publique Paris : LGDJ, 2010.**
24. Jean-François Des Robert, Jacques Colibert, « **Les normes IPSAS et le secteur public**, Paris : Dunod, 2008.
25. Louis M. Imbeau, « **Peut-on prédire les mesures d'austérité ? La réversibilité des méthodes de l'endettement**, Bruxelles : Bruylant, 2014.
26. Michel Bouvier, « **Repenser et reconstruire les finances publiques de demain**, Actes de la 1^{ere} Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris : LGDJ, 2004.
27. Mohamed Tahar Bouara, « **Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien** », Bouira, Eurl pages blues internationales, 2007.

28. Paul Hernu, « **La comptabilité publique, théorie, pratique et évolution du système de comptabilité publique en France** », Paris, Gualino, 2017.
29. Peter Walton, **la comptabilité anglo-saxonne et internationale**, Economica, 2^{ème} édition, 2010.
30. Philippe Saunier, « **Politique de la comptabilité publique** », Paris : L'Harmattan, 2014.
31. Polina Kouraleva-Cazals, « **Quelques réflexions sur le vocabulaire comptable** », in Sébastien Kott (dir.), *Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics*, Paris : Economica, 2017.
32. Rowan JONES & Maurice PENDLEBURY, **Public Sector Accounting**, sixth édition, Prentice Hall ; Financial Times, PEARSON, England , 2010.
33. Sébastien Kott, **Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics**, Paris: Economica, 2017.
34. Siankolouté Sambou, « **Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?** », Paris : L'harmattan, 2014.
35. Thomas Müller -Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary Of International Public Sector Accounting Standars**, Second Edition, Ernst & Young, British, 2012.
36. William Gilles, « **Les principes budgétaires et comptables publics** », Paris : LGDJ, 2009.

المذكرات

1. BELACEL Brahim, **Réforme de la Comptabilité de l'état en Algérie**, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris 1, Panthéon Sorbonne, école de Droit de la Sorbonne, 2018.
2. Camila Moraes Baceti, **les rapports entre les pouvoirs législatif et exécutif dans le droit budgétaire brésilien**, Thèse de doctorat en droit, Université Paris I Pantheon Sorbonne, U.F.R 01 – Droit, Administration et secteurs publics, 2013.
3. Farhana Akhoune, « **Le statut du comptable en droit public financier** », Thèse de doctorat en droit, Université de Paris 1 Panthéon Sorbonne, Paris : LGDJ, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, tome 49, 2008
4. Stéphane Thébault, « **L'ordonnateur en droit public financier** », Thèse de doctorat en droit, Université de Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2007, Paris : LGDJ, 2007, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, tome 47.

الملتقيات والمؤتمرات

1. Abdellah Serhane, « **Le rôle des juridictions financières dans le renforcement de la transparence** », in Michel Bouvier (dir.), « *La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle* », actes du 6^e colloque international de finances publiques, organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013.
2. Bastian I, **A strategy of an accrual implementation: a case of ministerial decree in Indonesia**, Paper presented at the 14th Comparative International Governmental

Accounting Research (CIGAR) Conference, September 2 – 3, 2013-Birmingham University, Birmingham, 2013.

3. Bernard ADANs & Patrick PERRAUD, **Quel Avenir Pour le Comptable public ? Propositions pour une Réécriture des Règles de la Comptabilité Publique**, L'Académie, Sciences Techniques Comptables Financiers, Cahier n° 32, Novembre 2016.
4. Lotfi Missoum, « **Budgets publics, communication financière et information des citoyens** », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle », organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013.
5. Marie-Christine Esclassan, « **Le pilotage des réformes en matière fiscale : quels obstacles, quelles voies de facilitation ?** », Actes du 7^{ème} colloque international, « *Quel pilotage des réformes en finances publiques au Maroc et en France ?* », de Rabat, Paris : LGDJ, 2014.
6. Michel Bouvier, « **Rapport introductif : Le pilotage des réformes financières publiques face aux crises** », Actes du 7^{ème} colloque international de Rabat, Paris : LGDJ, 2014.
7. Miloud Boutaba, (Directeur Général de la comptabilité), « **La réforme de la comptabilité publique en Algérie** », communication dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique, à l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000.
8. Nouredine Bensouda, « **Les finances de l'État au Maroc : entre l'ambition, la prévision et l'exécutio** », actes du 6^e colloque international de finances publiques, « *La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle* », organisé par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc et Fondafip, Rabat, 7 et 8 septembre 2012, Paris : LGDJ, 2013.
9. **OECD Budget reform in OECD member countries: common trends**, Meeting of budget Directors from the G-7 Countries, Berlin. 5 – 6 Sept 2002.

المقالات

1. (ATSWA) Accounting Technicians Scheme West Africa, Study text, **Public Sector Accounting**, Publication of Association of Accountabcy Bodies in West Africa (ABWA), Third Edition, 2009.
2. (ATSWA), **Public sector accounting for Accounting Techniciens Scheme of West Africa** study Pack.
3. Abdulkadir Abubakr, Siti Zabedah Saidin, Aidi Ahmi, **Performance Audit and the New public Management (NPM) Reform : Addressing the Public Sector Inefficiency in Nigeria**, Conference: Social Sciences Postgraduate International Seminar (SSPIS), At: School of Social Sciences, USM, Pulau Pinang, Malaysia, 2017.
4. ACCA, **IPSAS implementations : current statuts and challenges**, October 2017 in the site https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf

5. Adela DEACONU & Cristina Silvia NISTOR & Crina FILIP, **The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management. An Exploratory Study for Romania**, Transylvanian Review of Administrative Science, No. 32, E/ 2011.
6. Alford John & Janine O ' Flynn, « **Making sense of public value: concepts, critiques and emergent meanings** », International Journal of Public Administration, Vol. 32 Nos 3/4, 2009.
7. Allocation de directeur général de la comptabilité à l'occasion du séminaire sur la mise en œuvre du plan comptable de l'état.
8. Allocution du ministre des finances à l'occasion du séminaire sur la mise en œuvre du plan comptable de l'État.
9. Andy Wynne, **Accrual accounting for public sector - a fad that has had its day ?**, Article, january 2008, uploaded by Andy Wynne on 29 June 2016, in the site https://www.researchgate.net/publication/288891746_Accrual_accounting_for_the_public_sector_a_fad_that_has_had_its_day?enrichId=rgreq95baa916bdde90f50a0114e774db4e9eXXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzI4ODg5MTc0NjltBUozNzgzMDQ1MjQ3NjcyMzhAMTQ2NzIwNjIzNTk4Nw%3D%3D&el=1_x_2&esc=publicationCoverPdf
10. Andy Wynne, Head of Public Sector Technical , **Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting ?**, Head of Public Sector Technical Issues ACCA, January 2004.
11. Aurelia Ștefănescu & Eugeniu Țurlea, **Accrual Accounting Foundation for the Financial Reporting into The Public Sector Entities**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011.
12. Bernard ADANs & Patrick PERRAUD, **Quel Avenir Pour le Comptable public ? Propositions pour une Réécriture des Règles de la Comptabilité Publique**, L'Académie, Sciences Techniques Comptables Financiers, Cahier n° 32, Novembre 2016.
13. Bernard Adans, « **LOLF et M14 : deux façons de réformer la comptabilité publique** », in « *la nouvelle comptabilité de l'État* », RFFP n° 93, février 2006.
14. Bernardino Benito, Isabel Brusca and Vicente Montesinos, **The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs**, Review of Administrative Sciences, IIAS, SAGE Publications (Los Angeles, New Delhi and Singapoure), Vol 73 (2) , 2007.
15. Beschel R, Ahern M, **Public financial management reform in the Middle East and North Africa: an overview of regional experience**. World Bank, Washington, DC, 2012.
16. Bunea-Bontaș, Cristina Aurora and Petre, Mihaela Cosmina, **Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector**, Munich Personal RePEc Archive May 2009, a paper online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/18134/>
17. Caroline Aggestam, **A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS**, Article, International Journal of Governmental Financial Management, Copenhagen Business School, December 2010.
18. Claude Bartolone, « **Allocution d'ouverture** », in « **Manager la LOLF** », RFFP n° 137, mars 2017, p. 12-13.
19. Deloitte, **IPSAS in your poket**, Edition 2013 in the site https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary2013/at_download/file/IPSAS%20in%20your%20pocket%20March%202013.pdf

20. Francesco Capalbo & Marco Sorrentino, **Cach accrual accounting does it mean more control for the public sector ? The case of revenue from non-exchange transactions**, Risk governance & control : Financier markets & institutions, Volume 3, Issue 4, 2013.
21. Franck Waserman, « **Le citoyen et la prise de décision financière publique** », in « Finances publiques et citoyenneté, l'autonomie financière locale comparée Québec-France », *RFFP* n° 135, septembre 2016.
22. Frédéric Marty, **De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privées**, Bessy C., Delpeuch T. et Pélisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes, LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux, vol. 24, novembre 2011.
23. Frédéric Marty, Sylvie Trosa et Arnaud Voisin, **les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales**, *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2006/2 Vol. 72. Sur le site <https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-administratives-2006-2-page-213.htm>
24. Gallhofer Sonja and Haslam Jim, **Accounting/art and the emancipatory project**, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 5, 1996.
25. Gwenda R. Jensen, International Federation of Accountants, **IPSAS**, Springer International Publishing AG, Global Encyclopedia of Public Policy, and Governance, Toronto, Ontario, Canada, 13 October 2016.
26. Hasaan A. G. Ouda, **Making Governmental Accounting More Practice-Relevant : Practitioner's Perspective**, Proceeding of 15th CIGAR (Comparative International Government Accounting Research) Conference, Malta University-Malta, June 4-5, 2015, 2015.
27. Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries : An International Perspective**, October 2016, p 8. In the site web https://www.academia.edu/33316530/Public_Financial_Management_Reform_in_Less_Developed_Countries_An_International_Perspective
28. Hassan Ouda , **Results-based systems are the path towards results-oriented government**. *Int J Gov Financ Manag* XV(1), 2015.
29. Hassan Ouda, « **A Prescriptive Model for Successful Transition to Accrual Accounting in the Government Sector** », *International Journal on Governmental Financial Management* , Vol. X, No. 1, The International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), Alexandria, VA, USA, 2010, p 64.
30. Hassan Ouda, « **Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting In the Public Sector** », *Public Fund Digest*, Vol. IV, No. 1, February, Washington, D.C., The International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), 2004.
31. Hassan Ouda, **Suggested framework for implementation of performance budgeting in the public sector of developing countries: with special focus on Egypt**. *Int J Gov Financ Manag* XIII(1):, 2013.
32. Humphrey. C. and Miller. P, “ **Rethinking impact and redefining responsibility: the parameters and coordinates of accounting and public management reforms** ” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 23 No. 2, 2012.

33. Ileana Steccolini, **Accounting and the post-new public management, Re-considering publicness in accounting research**, article, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, London, 2018. 1.
34. Jens Heiling, **First-time Adoption of IPSAS**, Agenda, Building a better work world, EY Germany, Brussels, May 13, 2016.
35. Jens Heiling, **First-time Adoption of IPSAS**, Agenda, Building a better work world, EY Germany, Brussels, May 13, 2016.
36. Jesse Hughes & Zoran Minovski, **Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector**, Article, The International Consortium on Governmental Financial Management, Public Fund Digest, Volume IV, No. 1, June 2004.
37. Katia Blairon, « **Démocratie directe et finances publiques, une tentative de réconciliation** », *RFFP* n° 132, novembre 2015.
38. Khan Muhammad akram, **Introduction to performance auditing**, 3rd edn. Audit & Accounts Training Institute, Department of Auditor General of Pakistan, Lahore, viewed at 14/12/2019, in the site web https://www.academia.edu/10430974/An_Introduction_to_Performance_Auditing
39. Kiraka R, Clark C, Martinis MD (2007) **Public sector auditing, accountability and independence: a study of Asian countries**. *Asian Rev Account* 10(2), 2007.
40. Luder, K, « **A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment** », *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol.7, 1992.
41. Marie-Christine Esclassan, « **Sincérité et gouvernance financière publique : Y a-t-il une sincérité financière publique spécifique ?** », in « Le principe de sincérité en finances publiques », *RFFP* n° 111, août 2010.
42. Matthew Longshore Smith & Merel Noorman & Aaron K. Martin, **Automating the Public Sector and Organizing Accountabilities**, Article, *Communications of the Association for Information Systems*, The Berkeley Electronic Press (bepress), Volume 26, January 2010.
43. Michel Bouvier, « **La certification des comptes de l'État : expression d'une nouvelle gouvernance financière publique** », *Revue juridique de l'économie publique* n° 649, janvier 2008, étude 1.
44. Michel Bouvier, « **Les ambiguïtés fatales du droit public financier** », in « Le financement du patrimoine culturel », *RFFP* n° 122, mai 2013, p. V et s.
45. Michel Bouvier, « **Réformes des finances publiques : la conduite du changement** », Actes de la III^e Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris : LGDJ, 2007.
46. Michel Bouvier, « **Un monde en mutation, une comptabilité publique en transition** », in « **La comptabilité générale de l'État 10 ans après** », *RFFP* n° 136, novembre 2016, p. 73-74.
47. Mohamed Kabelma, « **Le bilan d'ouverture. Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'État** », in « **Réforme comptable de l'État** », *Al Khazina*, revue de la Trésorerie Générale du Royaume, Maroc, n° 8 août 2011.

48. Mohamed Tahar Bouara, « **Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien** », Bouira, Eurl pages blues internationales, 2007.
49. Mohamed Tahar Bouara, « **Les finances publiques : l'évolution de la loi de finances en droit algérien** », Bouira : pages blues, 2007.
50. Mukah Samuel Tanjeh, **Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standars in Cameroon**, Review of Accounting and Finance Research, Vol. 5, No 2, Published by Sciedu Press, April 2016.
51. Mukah Samuel Tanjeh, **Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standars in Cameroon**, Review of Accounting and Finance Research, Vol. 5, No 2, Published by Sciedu Press, April 2016.
52. Robinson M, **A basic model of performance-based budgeting, technical notes and manuals**, international monetary fund, 2009.
53. Rouba Chantiri, « **Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude** », Revue de comptabilité - contrôle-audit, numéro spécial - décembre 2000.
54. Schick A (2008), Getting performance budgeting to perform. World Bank. Viewed at 14/12/2019 <http://siteresources.worldbank.org/MEXICOEXTN/Resources/ConceptPaperAllenSchickFinal.pdf>
55. Shah A, Shen C, **A primer on performance budgeting. In: Shah A (ed) Budgeting and budgetary institutions.** (Washington: World Bank), 2007.
56. Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, Journal of US-China Public Administration, September 2015, Vol. 12, No. 9 doi: 10.17265/1548-6591/2015.09, DAVID Publishing.
57. Summa H, Waerness M **Performance audit and public management in five countries and public management reform: a comparative analysis.** Oxford University Press, Oxford,1999.
58. Summa H, Waerness M **Performance audit and public management in five countries and public management reform: a comparative analysis.** Oxford University Press, Oxford,1999.
59. The Institute of Chartered Accountants in Malawi, **Public Sector Accounting & Finance Professional level**, july 2014.
60. UNESKO, **Policy Guidance Manual for International Public Sector Accounting Standars**, Published by the United Nations Educational, Scientific and Cultural organization, Paris, 2010.
61. Word Bank Document, **Project Appraisal Document on a Proposed Loan in the Amont of US 23.7 Dollars Million Equivalent to the People's Democratic of Algeria for the Budget Systems Modernisation Project**, Report No : 21484 AL, Social and Economic Development Group Maghreb Department Middle East and North Africa Regional Office, 2009.
62. World Bank, **Public financial management reform in the Middle East and North Africa: an overview of regional experience.** Part II- Individual country cases, report no 55061-MNA, 2010.
63. Wynne Andy, **Is the move to Accrual Based Accounting a Real Preority for Public Sector Accounting ?** 2004, <http://www.accaglobal.com/pubs/publicinterest>

1. B. Bonnafy, S. Bertran et autres, « **Projet d'architecture des comptes de l'État** », GIP ADETEF, Ministère des finances, Alger, 31 octobre 2007.
2. Cf. Conseil national de la comptabilité, « **Avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014.
3. Claudine Chauvin, « **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'État du 30 juin 2008** », Alger le 9 juillet 2008, ADETEF, Ministère des finances.
4. Cour des comptes, « **Rapport de certification des comptes de l'État** », exercice 2015, finances et comptes publics, Paris, mai 2016.
5. Daniel MOREL, Jan-Robert SUESSER, et autres, « **Rapport mensuel septembre 2007 (n° 28)** », **Plan comptable de l'état, Restructuration du circuit de la dépense**, GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 03 octobre 2007.
6. Direction de la modernisation et de la normalisation comptable, Direction générale de la comptabilité, ministère des finances, « **Guide pratique du plan comptable de l'État au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers** », Algérie.
7. Direction de la modernisation et de la normalisation comptable, Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, « **Guide pratique du plan comptable de l'État au profit des receveurs des domaines et conservateurs fonciers** », Alger.
8. Direction Générale de La Comptabilité, Ministère des Finances, **Manuel des procédures techniques financières et comptables du trésor**, algérie, 2014.
9. Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, **Nomenclature des comptes du Trésor pour 2009**, Alger, p 2.
10. Direction Générale de la Comptabilité, Ministère des finances, **Nomenclature des comptes du Trésor pour 2012**, Alger.
11. Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, **Nomenclature des comptes du Trésor pour 2011**, Alger.
12. Forum des chefs d'entreprises, « **Rapport portant sur les éléments d'analyse économique des équilibres des lois de finances pour la période de 2000-2011** », février 2013.
13. GIP-ADETEF : Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.
14. Instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, **règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État**, (classes 1 à 4), CE1, décembre 2004.
15. Instruction générale sur la comptabilité de l'État, Tome 1, **règles de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'État**, (classes 1 à 4), CE1, décembre 2004, p. 1.

16. IPSAS 42, Social benefits, viewed at 16/02/2020 in the site <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-42-social-benefits-1>
17. JL. Martin, M. RODRIGUEZ et autres, « **Rapport du plan comptable de l'état** », ADETEF, ATOS Origin, INSAG, Ministère des finances, Alger, 30 septembre 2007.
18. Michel Bouvier, « **Rapport introductif : Le pilotage des réformes financières publiques face aux crises** », Actes du 7 ème colloque international de Rabat, Paris : LGDJ, 2014.
19. Ministère de l'Économie et des Finances, « **Recueil des normes comptables de l'État** », novembre 2016, Paris.
20. Ministère des finances Algérienne, « **La stratégie su secteur des finances à l'horizon 2035** », 31 janvier 2017.
21. Ministère des Finances, Direction Générale du Budget, « **Manuel de contrôle des dépenses engagées** », Alger : imp. Alger Print, 2007.
22. Note d'orientation n° 529/MF du 11 mai 2015, relative à **la préparation de l'avant-projet de loi de finances pour 2016**.
23. PEFA Algérie, « **Rapport final sur l'évaluation de la performance de la gestion des finances publiques**», Commission Européenne, Linpico, Juillet 2010.
24. Rapport « **La consolidation des comptes publics au Maroc : un levier de cohérence des finances publiques et d'optimisation des politiques publiques** », Section Fondafip Maroc, Rabat, février 2012.
25. Rapport d'appréciation de la Cour des comptes sur **l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire pour 2012**.
26. Rapport, « **L'intégration financière publique** », Paris : Fondafip, septembre 2011.
27. Rapport, « **Quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle ?** », Paris : Fondafip, juillet 2010.
28. République Algérienne Démocratique et Populaire, **Rapport sur l'état de mise en œuvre du programme d'action national en matière de gouvernance**, novembre 2008, MAEP, Point Focal National.
29. S. Bertran, B. Bonnafy, et autres, « **Rapport du projet d'architecture des comptes de l'État** », », plan comptable de l'État, GIP ADETEF, Atos Origin, INSAG, Ministère des finances, Alger, 31 octobre 2007.
30. S. Bertran, F. Bianchi, « **Rapport du plan comptable de l'État** », schéma d'adaptation des normes comptables de l'État, GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 30 septembre 2007.
31. S. Bertran, F. Bianchi, et autres, « **Projet de schéma d'adaptation des normes comptables de l'État** », GIP ADETEF, Ministère des finances algérien, 30 septembre 2007.

الملاحق

الملحق رقم (1): قائمة الوضعية الصافية.

DESIGNATIONS	N Brut	N Amort/P	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 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					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					
SITUATION NETTE (III=I-II)					
				- 1	- 2

DESIGNATIONS	ut	Br	A	Net	et	et
			mort/Prov			
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 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						
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)						
Report des exercices antérieurs						
SITUATION NETTE (III=I-II)						

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p. 28.

الملحق رقم (2): قائمة التكاليف الصافية:

État des charges nettes		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations			
	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'INTER- VENTION NETTES	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
Total produits d'intervention (VII)				
Total charges d'intervention nettes (VIII=VI-VII)				
CHARGES FINAN- CIERE NETTES	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations			
	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)				

Source : Conseil national de la comptabilité, avant-projet de recueil des normes comptables de l'État, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p. 29.

الملحق رقم (3): قائمة التكاليف السيادية الصافية.

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)			

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p.30.

الملحق رقم (4): قائمة تحديد رصيد عمليات السنة:

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)			

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p.30.

الملحق رقم (5): جدول التدفقات النقدية

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles	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 reçues 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'État				
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements	Acquisitions d'immobilisations			
	Immobilisations corporelles et incorporels			
	Immobilisations financières			
	Cessions d'immobilisations			
	corporelles et incorporelles			
	Immobilisations financières			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations	EMISSIONS D'EMPRUNT			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS			
	. Dettes négociable			
	. Obligations			
	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)				

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p.31.

الملحق رقم (6): جدول التدفقات النقدية للدولة للسنة المغلقة في 31 ديسمبر N (آلاف)

الدينارات). حسب الطريقة المباشرة

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés aux activités	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'État Intérêts payés Autres décaissements			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements	Acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières Cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	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 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)			

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes comptables de l'État**, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p.47.

الملحق رقم (7): جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة

جدول التدفقات النقدية للدولة في السنة المغلقة في 31 ديسمبر N (آلاف الدينارات).

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés aux activités opératives	Mouvements sans effet de trésorerie			
	Dépréciation			
	Amortissements			
	Augmentation de la provision pour créances douteuses			
	Accroissement des dettes envers les fournisseurs			
	Augmentation des emprunts			
	Augmentation des provisions relatives au coût du personnel (Profits)/pertes sur cession d'immobilisations corporelles (Profits)/pertes sur cession de participations			
	Augmentation d'autres actifs courants			
	Augmentation des participations résultant d'une réévaluation			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements	Acquisitions d'immobilisations			
	Immobilisations corporelles et incorporelles			
	Immobilisations financières			
Cessions d'immobilisations				
Immobilisations corporelles et incorporelles				
Immobilisations financières				
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations financières	EMISSIONS D'EMPRUNT			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS			
	. Dettes négociable			
. Obligations				
	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)				

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes**

comptables de l'État, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p.49.

الملحق رقم (8): تجميع منتجات الدولة.

Détermination des produits		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Produits fiscaux hors fiscalité pétrolière - (I)	Produits de la fiscalité directe et indirecte en application de la loi de finances et revenant au budget général de l'État			
Produits de la fiscalité pétrolière - (II)	Produits fiscaux résultant de l'exploitation de la ressource pétrolière			
Charges fiscales - (III)	Dégrèvements, avoirs fiscaux et autres restitutions en application de la loi de finances et annulations de droits			
Produits fiscaux nets - (IV) = (I) + (II) - (III)				
Produits quasi-fiscaux - (V)	Produits des taxes parafiscales, redevances et autres taxes n'ayant pas le caractère d'impôt			
Recettes fiscales et quasi-fiscales nettes - (VI) = (IV) + (V)				
Produits des amendes et condamnations pécuniaires - (VII)	Recettes provenant de l'application des politiques incitatives ou dissuasives, amendes pénales ou provenant de sanctions administratives, pénalités, dommages et intérêts, vente de quotas			
Produits de la mise en valeur du domaine public et du patrimoine - (VIII)	Recettes des redevances d'occupation et d'exploitation du domaine public, des concessions et autorisation d'occupation, des loyers			
Produits des collaborations avec l'État algérien - (IX)	Recettes issues de la collaboration entre l'État et les différentes entités publiques ou privées (subventions, fonds de concours, coopération internationale, dons)			
Produits occasionnels de l'État - (X)	Recettes consécutives à la constatation de trop-versés (indus) et remboursements au budget général par le budget social de solidarité nationale (indemnités diverses)			
Restitutions de produits non-fiscaux - (XI)	Remboursements divers pour annulations ou erreurs de droits constatés en (VII), (VIII), (IX) et (X)			
Produits non fiscaux nets - (XII) = (VII) + (VIII) + (IX) + (X) - (XI)				
Produits financiers - (XIII)	Intérêts, indemnités et autres produits provenant des prêts et avances financières consentis par l'État algérien			
Produits des participations financières - (XIV)	Revenus résultant des participations en actions, obligations ou autres titres des entités privées ou publiques			
Produits monétaires - (XV)	Produits résultant des variations de cours de la monnaie nationale			
Produits financiers nets - (XVI) = (XIII) + (XIV) + (XV)				
Produits nets (VI) + (XII) + (XVI)				

Source : S. Bertran, B. Bonnafy, et autres, **rapport du projet d'architecture des comptes de l'État, plan comptable de l'État**, GIP ADETEF, Atos Origin, INSAG, Ministère des finances, 31 octobre 2007, p. 28.

الملحق رقم (9): تجميع تكاليف الدولة.

Détermination des charges		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement réelles (charges directes) – (I)	Coûts de fonctionnement de l'État (personnel, achats, variations de stocks, amortissements et dépréciations, ...)			
Charges d'intervention (charges indirectes) – (II)	Transferts pour charges de service public, dotation aux provisions			
Charges de fonctionnement totales – (III) = (I) + (II)				
Produits de fonctionnement – (IV)	Ventes (produits et services)			
Charges de fonctionnement nettes – (V) = (III) – (IV)				
Charges d'intervention (charges indirectes) – (VI)	Transferts pour charges de service public au profit des : ménages, entreprises, et autres, mises en jeu de garanties de l'État, provisions et dépréciations, ...			
Produits d'intervention – (VII)	Contributions de tiers et reprises sur provisions et amortissements			
Charges d'intervention nettes – (VIII) = (VI) – (VII)				
Charges financières – (IX)	Charges financières résultant des intérêts des emprunts, des dotations aux amortissements aux provisions et dépréciations, ...			
Produits financiers – (X)	Charges financières résultant des différences de change			
Charges financières nettes – (XI) = (IX) – (X)				

Source : S. Bertran, B. Bonnafy, et autres, **rapport du projet d'architecture des comptes de l'État, plan comptable de l'État**, GIP ADETEF, Atos Origin, INSAG, Ministère des finances, 31 octobre 2007, p.30.

الملحق رقم (10): طرق تقييم وتسجيل وحساب الأصول الملموسة:

Période de reporting	Terrains		Immeubles		Équipements		Mobiliers agencements et	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Solde d'ouverture	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Entrées	-	-	250					
Sorties	-	-	150					
Amortissements (selon l'état de	-	-	160					
Réévaluations (net)	250	225	- 30	- 50	-	-	-	-
Solde à la clôture (selon l'état de	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Total des écarts positifs de réé-	750	500	250	250	-	-	-	-
Total des écarts négatifs de réé-	25	25	380	350	-	-	-	-
Valeur comptable brute	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Amortissements cumulés	-	-	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Source : Conseil national de la comptabilité, **avant-projet de recueil des normes**

comptables de l'État, Ministère des finances, Alger : juillet 2014, p. 145.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل محاسبة الدولة والحالة الراهنة للإصلاح، في ظل الإصلاحات الجديدة للمالية العمومية، التي تتطلب الشفافية والمساءلة وقياس الأداء والاهتمام بالنتائج حسب مبادئ التسيير العمومي الحديث (NPM) بدل الوسائل، واقتراح الحلول لتحسين النظام المحاسبي للدولة، هذا من جهة، ودراسة الإصلاح المحاسبي والميزانياتي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وتكييفه مع خصائص القطاع العام في الجزائر.

إن تعقد مشروع الإصلاح والتحول المحاسبي يتطلب مقارنة شاملة، والتي لن تركز فقط على تطبيق الإطار التشريعي والتنظيمي للقانون العضوي لقوانين المالية (LOLF)، ولكن على تطبيق محاسبة الدولة الجديدة وإنتاج حسابات عمومية صادقة وموثوقة ومنتظمة، وكذا تحديث الوظيفة المحاسبية وتكامل إطار التسيير الميزانياتي المحاسبي بغرض تقديم المعلومة المالية الحقيقية للدولة لمستخدميها وتسهيل المقارنة بين اقتصاديات الدول المختلفة. **الكلمات المفتاح:** مخطط المحاسبة للدولة، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الإصلاح المحاسبي، التسيير العمومي الجديد.

Abstract:

This study aims to analyze the responsibility of the state and the current state of reform, in light of new public finance reforms, which require transparency, accountability, performance measurement and attention to results according to NPM principles rather than means, and to propose solutions to improve the State accounting system, on the one hand, and study accounting accounting and inspired budgets One of the international public sector accounting standards (IPSAS) and its adaptation to the characteristics of the public sector Algeria:

The complexity of the accounting reform and transformation project requires a global approach, which will focus not only on the implementation of the legislative and regulatory framework (LOLF), but on the application of the new State accounting and the production of honest, reliable and regular public accounts, as well as the updating of the accounting function and integration of the accounting budget management framework in order to provide real financial information The State has its users and facilitates the comparison between the economies of different countries.

Keywords: State Accounting Scheme, International Public Sector Accounting Standards, Accounting Reform, New Public management.

Résumé:

Cette étude vise à analyser la responsabilité de l'État et l'état actuel de la réforme, à la lumière des nouvelles réformes des finances publiques, qui nécessitent la transparence, la responsabilité, la mesure de la performance et l'attention aux résultats selon les principes du NMP plutôt que des moyens, et à proposer des solutions pour améliorer le système comptable de l'État, d'une part, et étudier la comptabilité comptable et les budgets inspirés L'une des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)) et son adaptation aux caractéristiques du secteur public en Algérie.

La complexité du projet de réforme et de transformation de la comptabilité nécessite une approche globale, qui se concentrera non seulement sur la mise en œuvre du cadre législatif et réglementaire (LOLF), mais sur l'application de la nouvelle comptabilité de l'État et la production de comptes publics honnêtes, fiables et réguliers, ainsi que la mise à jour de la fonction comptable et l'intégration du cadre de gestion budgétaire comptable en vue de fournir de véritables informations financières L'État a ses utilisateurs et facilite la comparaison entre les économies des différents pays.

Mots-clés: Plan comptable de l'État, Normes comptables internationales du secteur public, Réforme comptable, Nouvelle gestion publique.