

اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية،

المساءلة والرقابة على المال العام

The adoption of International public sector accounting standards (IPSAS) to support the transparency, accountability and the control of public money

براضية حكيم

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

المركز الجامعي تيمسويلت

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين المحاسبة الحكومية وطرق إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة، باعتبار معايير المحاسبة للقطاع العام عبارة عن قواعد وإجراءات محاسبية تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية لسير الأموال العمومية بنوع من الشفافية لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام. وخلص هذا البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ضرورة مسايرة الثورة العالية للمحاسبة القطاع العام واعتماد معاييرها لتوفير الشفافية المطلوبة في تحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات في ظل مبادئ الحكم الراشد والتسيير العقلاني للموارد. **الكلمات المفتاحية:** المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، الشفافية، المساءلة، ترشيد المال العام.

Abstract:

This study aims to determine the role of International Public Sector Accounting Standards in unifying the accounting treatments for the management of public funds with transparency to achieve rationalization in the public spending.

The research's most important findings and recommendations are the need to keep pace with the world revolution of accounting of the public sector and the adoption of the international standards to provide the necessary transparency and to achieve accountability, control and decision-making under the principles of good governance and rational management of resources.

Key words: International public sector Accounting Standards, transparency, accountability, the rationalization of public funds.

تمهيد:

تبنت الجزائر بعد استقلالها نظام محاسبة عمومية خاص بما كدولة مستقلة وذات سيادة، من خلال إصدارها لمجموعة من النصوص التنظيمية التي تعوض النصوص الفرنسية التي كان معمولاً بها، إلى أن صدر القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المعروف بقانون المحاسبة العمومية الساري العمل به حالياً.

وبالعودة إلى ما يشهده العالم اليوم في مجال المحاسبة، وهو انتشار ما يسمى بالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع الخاص والمحاسبة القطاع العام، التي هي من نتائج العولمة والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات وأسباب أخرى، والملاحظ أن العديد من دول العالم تبنت مشاريع إصلاح بغية تبنيها لتلك المعايير رغبة منها في رفع كفاءة القطاع الخاص واستجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية فضلاً عن الاستجابة لرغبة المستخدمين في الحصول على خدمات أفضل. وكذا لرفع كفاءة وحدات القطاع العام لتحسين معدلات التنمية وتوفير الشفافية المطلوبة للحصول على المنح والقروض الدولية.

الجزائر أيضاً تبنت المعايير الدولية للمحاسبة والقوائم المالية، من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يتم العمل به على أرض الواقع ابتداءً من أول جانفي 2010 الذي يطبق في القطاع الخاص، ليقم الإشكال المطروح في القطاع العام. من خلال ما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية كالتالي:

ما هي متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام؟ وما مدى مساهمة تلك المعايير في تحقيق الشفافية ودعم المساءلة والرقابة على المال العام؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية الموالية:

- فيما تتمثل دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية؟
 - هل يساهم تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في تحقيق الشفافية المطلوبة؟
 - ما هو أثر تطبيق المعايير الدولية على المساءلة والرقابة؟
- للإجابة على الأسئلة المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:
- تتمثل دواعي الإصلاح في الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
 - يسعى مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام إلى إصدار معايير من شأنها تحقيق مستوى عال من الشفافية في تسيير القطاع العام.
 - تساهم مخرجات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية في إنتاج تقارير ذات جودة عالية بما يعكس بالإيجاب على المساءلة والرقابة على المال العام.

يكتسي موضوع معايير المحاسبة للقطاع العام وإصلاح نظام محاسبة المحاسبة أهمية بالغة، وذلك نظراً لمكانة المحاسبة العمومية في ضبط وترشيد المالية العامة، فنظام المحاسبة العمومية يتضمن الأطر والتشريعات القانونية التي تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها تحقيق النفع العام، في حين تهدف معايير محاسبة القطاع العام إلى إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية وتوفر الشفافية المطلوبة على المستوى الدولي والوطني لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات.

ولعل ما يزيد من أهمية الدراسة ما يلي:

- تبني عدة دول لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية.
 - الإصلاحات التي قامت بها الدولة لتحديث نظام المحاسبة العمومية لبناء قاعدة متينة إستعداداً لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
 - حاجة الجزائر لدراسات وأبحاث حول معايير محاسبة القطاع العام نظراً لقلّة الدراسات السابقة في هذا المجال.
- تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:

- الوقوف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
 - التعرف على دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
 - تحليل كيفية مساهمة معايير المحاسبة القطاع العام في ترشيد المال العام؛
 - تحقيق الشفافية ودعم المساءلة والرقابة في وحدات القطاع العام.
- نظراً لطبيعة الموضوع ومحاولة الوصول إلى تطلعاته، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لإبراز الوقائع والحقائق المرتبطة بالمحاسبة العمومية، من خلال عرض لحمة عنها مع التركيز على عيوبها ودواعي الإصلاح المحاسبي في القطاع العام من جهة، ودور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في تطوير المحاسبة العمومية ومخرجاتها من جهة أخرى.

البحث المكتبي الذي أجريناه مكننا من الوقوف على الكثير من الدراسات والأبحاث التي تناولت الاشكالية المطروحة، نذكر بعضاً منها على النحو التالي:

- دراسة (لعلايبة مالك وزرقين عبود، 2016: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS) بينت الدراسة المتطلبات الضرورية لعملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية بغية تقريبه من الممارسات المحاسبية الدولية ومن معايير محاسبة القطاع العام الدولية، ودعت الدراسة إلى ضرورة أن يستهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وتحديث الإدارات العامة وتكوين العنصر البشري، كما خلصت الدراسة إلى أن تبني معايير المحاسبة للقطاع العام يحقق مزايا اقتصادية.

- دراسة (شلال زهير، 2014: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة) هدفت الدراسة على تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، كما أن النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية لا يسمح بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة لعدم توفر حسابات مخصصة لتقيد هذه العمليات.

- دراسة (إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، 2012: معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق) هدفت الدراسة إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال خطوات استراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن معايير المحاسبة للقطاع العام هي محور الثورة العالمية المحاسبية الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات الحكومية من أجل الشفافية والمساءلة المالية. في حين أوصت الدراسة بضرورة اعتماد معايير محاسبة القطاع العام.

- دراسة (يوسف السعيد أحمد، 2010: آفاق إصلاح المحاسبة العمومية: حالة الجزائر) تناولت الدراسة مدى مساهمة الإصلاحات التي تقوم بها الدولة من خلال مختلف الإجراءات والقوانين التشريعية والتنظيمية في تطوير نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى دراسة آفاق عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الذي يأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية إصلاح الإطار المحاسبي بالتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام، والإطار القانوني لهيئة النصوص والتشريعات في ظل هذه الإستراتيجية. وتم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أنه في ظل عصرة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، شملت إستراتيجية الإصلاح لتشمل تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام؛ وقد تم تحديد بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي يمكن تطبيقها في الجزائر، وإستراتيجية إصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

يُلاحظ أن الدراسات السابقة تناولت في غالبيتها ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل وجود معايير محاسبة القطاع العام يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين والتحول التدريجي من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق لأهمية هذا المبدأ المحاسبي، وكذا عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية. ولذلك تحاول دراستنا البحث في مدى مساهمة تطبيق معايير محاسبة القطاع العام في دعم الشفافية والمساءلة وتقييم الأداء وترشيد استغلال المال العام في ظل تصنيف الجزائر ضمن الدول التي توفر معلومات ضئيلة عن ميزانيتها وأنشطتها المالية.

أولاً - إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

1- نظرة عن نظام المحاسبة العمومية: تعد المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسيير وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف إلى الربح، تطورت مع تطور النشاط الحكومي وتوسع نشاطه. تهدف إلى فرض الرقابة على المال العام لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام له، وتوفير المعلومات والتقارير المالية عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية. شهد نظام المحاسبة العمومية عدة إصلاحات أو مراحل أهمها:

- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 إلى غاية 1990: في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقاً لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وصدر أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها¹.
- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990: تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر. فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.
- يلاحظ أن نظام المحاسبة العمومية ارتبط ارتباطاً وثيقاً بالتشريعات سواء كانت قوانين، مراسيم، إجراءات أو تعليمات، الشيء الذي أفقدها البعد النظري والفلسفي الذي يمكن من خلاله أن تتطور وتفتح المجال للباحثين والأكاديميين من أجل إثرائها وتدعيم نظريتها، وفي المقابل نجد أن الجانب الإجرائي للمحاسبة طغى عليها بتركيزه على بيان إثبات العمليات المالية وقيدتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية تراعي خصائص نشاط وحدات القطاع العام لأغراض الرقابة والمساءلة² دون الاهتمام بجودة المعلومة المالية وشفافية الموازنة. مما جعل السلطات المختصة للتحضير لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية سنة 1995.
- 2- عيوب نظام المحاسبة العمومية:** رغم الإصلاحات والمراحل التي شهدتها نظام المحاسبة العمومية، إلا أنه يتضمن جملة من العيوب تؤثر سلباً على متطلبات الإفصاح الفعال والشفاف عن نتائج وحدات القطاع العام، وذلك للأسباب الآتية³:
- يتغاضى النظام المحاسبي كلياً عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الاهتلاك عليها، وبالتالي لا يوفر تقديراً محاسبياً عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة.
- لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.
- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج الميزانية من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.
- عدم توفير بيانات مالية في سجلات المحاسبة عن باقي الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملقاة أو التخفيضات.
- صعوبة تركيز ودمج المحاسبة بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة.

- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، فالتسجيل المحاسبي ضمن إطار المحاسبة العمومية يتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات وفق الأساس النقدي وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة⁴.
مما سبق يمكن القول أن نظام المحاسبة العمومية لا يوفر معلومات مفيدة في مجال تقييم الأداء المالي لوحدات القطاع العام، كما أنه لا يسمح بعرض ميزانية الدولة بصورة شفافة تخدم أغراض المساءلة والرقابة.

3- أسباب إصلاح نظام المحاسبة العمومية: من خلال النظر في مشروع المحاسبة العمومية، يتبين لنا أن الأسباب التي دعت إلى ضرورة إصلاحه تتمثل فيما يلي:

- ظهور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات ع عدة دول ومنظمات دولية. فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعدّ أحد أهم وسائل المقارنة الدولية⁵.

- الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق: وهذا يسمح إدراج الميزانية العمومية كاملة في إحصاءات مالية الحكومة والتي تشمل جميع أرصدة الأصول المالية والأصول غير المالية والخصوم والقيمة الصافية⁶.

- الضغط الذي يمارس من قبل المؤسسات المالية الدولية: لإجراء الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة، بما في ذلك إصلاح القطاع العام، هذه الضغوط يمكن أن تلاحظ أكثر في الاقتصاديات النامية والانتقالية... حيث يتطلب ابتكارات محاسبية والتي يجب أن تتم بصفة خاصة، باعتبارها شرط لا غنى عنه من المساعدة التي يقدمها.

- انعدام أو نقص الشفافية في الموازنات العربية: وضرب مثال على ذلك موازنات الدول النفطية، فالجزائر والسعودية مثلاً تصنف على أهمها من البلدان شحيحة البيانات حول ميزانيتها، وكذا اللاشفافية في الممارسات في المؤسسات العامة داخل الدول...

- "وتجدر الإشارة أن درجة مؤشر الميزانية المفتوحة لسنة 2012 هي 13 درجة من أصل 100، وهو أقل بكثير من متوسط الدرجات 43 لكل 100 دولة شملتها الدراسة الاستطلاعية. بل هو أقل من درجات البلدان الأخرى في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بما فيها الأردن لبنان، والمغرب، فدرجات الجزائر تشير إلى أن الحكومة توفر معلومات ضئيلة عن ميزانيتها وأنشطتها المالية خلال سنة الموازنة، وهذا يعتبر تحدياً للمواطنين في محاسبة الحكومة على إدارتها للأموال العامة"⁷. الأمر الذي يشجع على الإنفاق الفاسد وغير المتناسب، والمنطوي على الهدر والذي لا يلي أولويات المواطنين. ويصعب دور المواطنين في تعقب النفقات وطرق ومقدار حجم الإيرادات، ومقدار الدين العام نظراً لعدم إتاحة هذه المعلومات.

- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: حيث أن الحكومات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى مولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية كالبنك الدولي أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للمواقف المالية للحكومات التي تحتاج إلى تمويل وأدائها المالي، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء معلومات مالية قد أعدت وفقاً لمعايير محاسبية دولية موحدة، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى توجيه المخصصات بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين⁸.

- ضرورة أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية معدة وفقاً لمبادئ وقواعد علمية وعالمية راقية ومتطورة ومتعارف عليها.
- محدودية الإطار المحاسبي السابق: فقد بقي الإطار المحاسبي للدولية مجسداً في مدونة حسابات الخزينة عاجزاً عن تأدية الدور المنوط به رغم التعديلات الذي مسته نظراً لعدة نقائص ومنها: صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية بالتقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات⁹.

- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن العالم يصغر يوماً بعد يوم بفعل الثورة في الاتصالات، وتكاتف دول العالم في مواجهة كثير من القضايا المصرية المشتركة، كما حصل أخيراً في مواجهة الأزمة المالية العالمية، والخطوات التصحيحية التي تم اتخاذها على مستوى دول العالم كافة، إضافة إلى ما يشهده العالم حالياً من محاربة الإرهاب والتصرف إزاء الأموال الداعمة له بتجميدها وضبط التحويلات المالية ووجود تصورات مشتركة لجميع دول العالم حول الإجراءات المالية التي يجب اتخاذها من قبل الحكومات لوضع البروتوكولات العالمية موضع التنفيذ بما يحقق السلام العالمي¹⁰.

4- متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية: إن حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت جد ضرورية، حتى تواكب التطور التي تشهده معايير محاسبة القطاع العام والأبعاد التسييرية الحديثة للمحاسبة العمومية وتدعم حوكمة قطاعها العام وخصوصاً أن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يحفز ويدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام. غير أن هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج حتى يحقق الأهداف المسيطرة ويجب أن يشمل الجوانب التالية:

- إصلاح الإطار التشريعي والقانوني للمحاسبة العمومية: فالدارس للمحاسبة العمومية للجزائر يصطدم بترسانة من التشريعات سواء قوانين، مراسيم، قرارات أو تعليمات تمثل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وفي نفس الوقت تأصيلاً نظرياً وإطاراً تقنياً، وهذا ما أدى إلى قصور المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها وعرقلة تطورها، نظراً لانفقاد نصوصها إلى المرونة المطلوبة التي تفتح باب النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية التي يمكن للأكاديمي والتقني التعامل معها كل حسب اختصاصه¹¹.

- تخفيف مركزية السلطة: إذ تتولى الحكومة في شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة وتوجيه، ونتج عن هذا الوضع تميظ نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظراً لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى.

- الاستجابة للمستجدات والمعايير الدولية: إن دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، التي - المعايير الدولية - تعمل على إيجاد طرق وآليات تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول. وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظراً لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية¹².
- استخدام التقنيات والأدوات التكنولوجية الحديثة في الوحدات الحكومية.

- تكوين العنصر البشري: إن جل النظريات الحديثة أكدت أيما تأكيد على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه حتى يضطلع بمهام إنجاح أي عملية إصلاح أو تغيير تقوم به المنظمة أو الدولة بصفة عامة¹³.

5- مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد

العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي¹⁴. إذ خصصت المديرية العامة للمحاسبة منذ 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية. والاستعانة بالخبرة الفرنسية من خلال زيارته لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي للسهر على الانتقال التدريجي من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الاستحقاق. وتجسيدا لهذه الفكرة وضعت خطة عمل تبلورت في دراسة ما يلي¹⁵:

- تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: وفي إطار هذا التصور تم تحديد معالم مشروع النظام وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، والخروج بنتائج تكون بمثابة انطلاق لتحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية.

- الصياغة التقنية لقواعد مشروع النظام المحاسبي للدولة: في إطار صياغة القواعد المحاسبية عمل فريق العمل بالتركيز على حسابات المخطط المحاسبي للدولة ومختلف الجداول المرافقة له، وتحضير التعليمات المتعلقة به وقد واجه هذا البرنامج عدة صعوبات نظرا لطبيعة المحاسبة المتعلقة بالدولة.

- اختبار مشروع نظام المحاسبة العمومية: بعد تحديد صياغة القواعد المحاسبية لحسابات مشروع النظام المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع. ليتم ذلك وفق خطوتين أساسيتين:

- الخطوة الأولى: هي اختبار مشروع المخطط المحاسبي الجديد على مستوى ست ولايات وذلك في 9 جويلية 2000، وهذه الولايات هي: بجاية، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، غرداية وميلة.

- الخطوة الثانية: تعميم العمل بالمخطط الجديد على كافة ولايات الوطن.

ثانياً- واقع اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام: في سبيل تحديث الأطر ووضع معايير دولية جديدة للمحاسبة العمومية في القطاع العام، تماشياً مع المعايير الدولية للمحاسبة المالية في القطاع الخاص، عمد فريق خاص في صندوق النقد الدولي في عام 2003، إلى محاولة وضع أطر لتوحيد إصدار البيانات المالية واعتماد معايير موحدة في الدولة الواحدة قدر الإمكان، وقد كون هذا الفريق بناءً على طلب لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي سميت فيما بعد بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

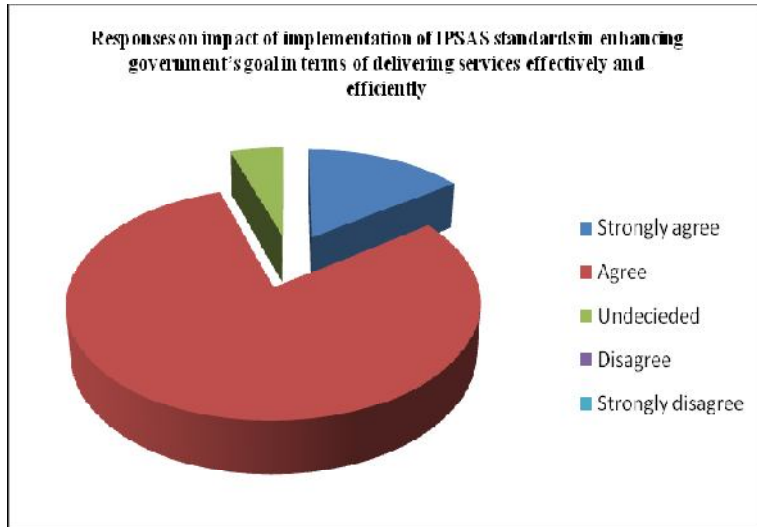
قام هذا المجلس بوضع معايير محاسبية ومالية دولية جديدة للقطاع العام تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية المتبناة في القطاع الخاص، وتشير التوصيات التي قدمها المجلس بقبول معايير المحاسبة للقطاع العام للمحاسبة عن الأموال الممنوحة في برنامج البنك الدولي، وأن هناك حث للبلدان النامية من قبل المنظمات الدولية التي تقدم لها المساعدات المالية على اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام، وهناك دول أخرى وبغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية تشجع على توافق معايير الوطنية مع المعايير العالمية. وهكذا أصبحت هذه المعايير في الواقع أسلوب تحليل مقارنة دولي لتقويم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم¹⁶. والجدول التالي يبين بعض الدول المتبينة للمعايير لغاية شهر سبتمبر 2007.

الجدول (01): بعض الدول المتبينة للمعايير IPSAS لغاية 2007

05 دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق.	كندا، نيوزلندا، استراليا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية.
10 دول تبنت IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق أو وضعت التعديلات عنها في حالة الضرورة.	هولندا، أذربيجان، النرويج، بيرو، الفلبين، رومانيا، روسيا، اسبانيا، سويسرا، جزر كايمان.
11 دولة على طريق تطبيق IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق وأن لديها بعض التشريعات لتبنيها.	قبرص، تيمور الشرقية، السلفادور، ماليزيا، المغرب، النيبال.
10 دول على طريق تطبيق الأساس التقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق.	أرمينيا، فيجي، غامبيا، غانا، الجزائر، مقدونيا، نيجيريا، باكستان، سريلانكا، أفغانستان.
19 دولة لديها مشاريع إصلاحية مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ بـ IPSAS	الجزائر، كينيا، ملاوي، موريس يوش، موزنبيق، ناميبيا، روندان جنوب إفريقيا، تروانيا، أوغندا، زامبيا، زيمبابوي، الهند، أندونيسيا، جاميكا، كازاخستان، لتونيا، لبنان، سلوفاكيا.

Source:IFAC,"IPSASs Adoption by Governments", New York, September,2007, p1-4.

الشكل (01): أثر تنفيذ معايير IPSAS على تعزيز شروط الحوكمة لتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية



Source: Ijeoma, N. B, "The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria", International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, Vol 2, Issue 3,2014. P7.

يلاحظ من الشكل السابق أن حوالي 80% من المخبين وفق الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث (Ijeoma, 2014) يوافقون بشدة على أن تطبيق معايير IPSAS يعزز أهداف الحكم الراشد لتقديمها خدمات ذات كفاءة وفعالية أكثر. من الواضح أن الجزائر لازالت في المستوى الأخير لاعتماد هاته المعايير في محاسبتها العمومية، فهي لم تختبر المرور إلى محاسبة الذمة المالية، وإنما أجبرت أو دفعت إلى تبنيها في أغلب الدول كما في الجزائر، تختزل المحاسبة العمومية في النفقات والإيرادات، فتقدم الحكومات أرقاماً مطلقة، غير معبرة عن حقيقة ميزانية الدولة، وفي هذا الإطار جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للانتقال من موازنة الدولة إلى ميزانية الدولة، هذا الانتقال تجسده أساساً فكرة الحقوق المثبتة. وتقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضع المالية للدولة. استناداً لما سبق ذكره يمكن القول أن الجزائر تسعى إلى تطوير وتحديث نظام محاسبتها العمومية، إلا أنه لم يتم إلى حد الآن تطبيق هذا البرنامج الجديد بشكل رسمي ونهائي، ويعود ذلك إلى كون هذه الإصلاحات جاءت حتى تجعل المحاسبة العمومية تتماشى مع المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن هذا الأخير أعيد النظر فيه، والتخلي عنه نهائياً مع نهاية عام 2009 وتبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع الخاص بتطبيق النظام المحاسبي المالية الساري المفعول ابتداءً من أول جانفي 2010. وعليه ومع تبني المعايير الدولية المحاسبية للقطاع الخاص، يستوجب الأمر كذلك تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ظل العولمة المحاسبية وإصلاح القطاع المحاسبي لمسايرة المستجدات العالمية وتحقيق نوع من الرشادة في تسيير واستغلال المال العام.

ثالثاً- دور المعايير المحاسبية في دعم الشفافية، المساءلة والرقابة في القطاع العام: إن المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية جعلته يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة ما يساهم في ترشيد تسيير المال العام.

1- المحاسبة على أساس الاستحقاق ودورها في دعم شفافية الموازنة العمومية: تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، فحين تقوم هذه الأطراف بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر

جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانيتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام بها من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة¹⁷.

كما تساهم الشفافية أيضا في إبراز المخاطر المحتملة التي تكتنف آفاق المالية العامة، مما يقود إلى إجراءات مبكرة وسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها. وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصداقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة¹⁸. وهو الأمر الذي يساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، "وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأصول الصافية) وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية، كما ويستدعي إعداد الموازنة على هذا الأساس القيام بمراجعة مكثفة وإعادة تصميم للإجراءات المتعلقة بالميزانية وكذا مزيد من التركيز على الإدارة والتخطيط الموازين للسيولة لضمان مراعاة الاحتياجات إلى السيولة عن كثب في مرحلة التخطيط وتوخي الحذر في إدارتها طوال الفترة المسالية وسريان الميزانية، فان التسجيل على أساس الاستحقاق لمن متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة ودعم شفافتها"¹⁹ خصوصا وانه يحقق المزايا التالية:²⁰

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة آخذا بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول.
- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استنادا إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها.
- يسمح باحتساب تكلفة الأنشطة وما تنتجه الدوائر من مخارج و بالتالي قياس فعاليتها.
- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر.
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا أي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين.
- أكثر منهجية لإدارة الأصول والخصوم.
- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها.
- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي²¹.

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة الحكومية وتوزيع تلك الموارد²².

وسعيًا منه لتحقيق هذه المزايا والتأكيد على الالتزام بالمحاسبة على الاستحقاق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 01 "عرض البيانات المالية" الذي يبين فيه الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

2- متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لترشيد تسيير المال العام: يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك وجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه،²³ وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية

وأنظمة محاسبية فعالة لتمكين الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام على النحو التالي: ²⁴

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 " الأدوات المالية - الإفصاح والعرض -": إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، كما ويحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية ويحدد كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها غير المعترف بها، ناهيك على أن المعيار يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار وتوقيت ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، والأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر، ما يساهم في الأخير في ترشيد استخدام المال العام.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 20 " الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة": يساهم هذا المعيار في ترشيد تسيير المال العام من خلال ضمانه لوجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، أين تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم الأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل، كما وأن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 22 " الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام": يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بيانها المالية الموحدة، كما أن الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما يعزز من شفافية التقارير المالية و يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

3- تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لتفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام: حظي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فونشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي، ولعل أهم الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية والقواعد الرقابية التي تضمنتها، إعلان واشنطن في 1991 وإعلان طوكيو في 1985، وإعلان جاكارتا في 1998، إلى جانب الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في 1996.

هذا ومع تطور المجتمعات وظهور القوانين وتعدد السلطات من تشريعية وقضائية وتنفيذية ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين، وللتأكد من عدم تجاوزها، وما لبثت أن تطورت حتى أصبح لها قواعد وأهداف تتماشى مع المفاهيم المعاصرة، أين تهدف المراجعة والفحص إلى مساعدة السلطات في تدقيق وضبط العمليات المالية للتأكد من تحقيق الأهداف المرجوة، ولقد ازدادت أهميتها مع ظهور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وسعي الدولة لتحقيق هذه الخطط، أين عقدت المنظمة الدولية

لأجهزة الرقابة العليا مؤتمرها الدولي التاسع لأجهزة الرقابة العليا في مدينة ليما عاصمة البيرو عام 1977، وفيه تم إقرار إعلان ليما لمبادئ المراجعة الحكومية التي أوضحت بمثابة إطار فكري يمكن الركون إليه في تفسير قضايا عديدة فيما يتعلق باستقلالية أجهزة الرقابة العليا وسلطتها وأنشطتها وحدود علاقتها مع كل من السلطات التشريعية والسلطات التنفيذية وطبيعة تقارير المراجعة.²⁵

وفي عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعو أجهزة الرقابة العليا عند أدائهم لمهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم إصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الدولي السادس عشر الذي عقد بمدينة مونتيفيديو عاصمة أوروغواي، وهي تضم مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتعين على مراجعي أجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية²⁶، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالشكل التالي:

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.
- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.
- تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها.

خلاصة: تناولت هذه الورقة البحثية نظام المحاسبة العمومية وضرورة إصلاحه في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، التي تعتمد على المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام كما ويساهم في دعم شفافية موازنة الدولة والمساءلة والرقابة ومتطلبات الإفصاح الفعال عن نشاط الوحدات الحكومية. يمكن استخلاص أهم النتائج المتعلقة بهذا الموضوع في النقاط التالية:

- إن تطبيق الأصول العلمية لنظام المحاسبة العمومية يساهم في تحديد الإطار المحاسبي للدولة ومحاسبة الاعتمادات المخصصة من أجل الانتقال من المحاسبة على أساس نقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، في إطار الموازنة على أساس البرامج من خلال ربط الأهداف بالنتائج المتوقعة.
- إن الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير محاسبة القطاع العام يعتبر من متطلبات تحسين الشفافية والرقابة من أجل المساءلة على التصرف في المال العام.
- يساعد إصلاح محاسبة القطاع العام على شفافية المالية العامة وتحقيق المساءلة وإعطاء الحرية اللازمة للمسيرين في إعادة تخصيص الموارد ضمن البرنامج مقابل تحمل المسؤولية عن تحقيق الأهداف المحددة.
- يبيّن معايير محاسبة القطاع العام من شأنه بناء ودعم الإطار النظري للمحاسبة القطاع العام.
- يساهم تبني معايير محاسبة القطاع العام في زيادة التناقص وإيجاد لغة مشتركة بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية.

- إن تبني معايير محاسبة القطاع العام من شأنه جعل نظام المحاسبة العمومية يتميز بالمرونة والاستجابة للتغيرات والمستجدات المحاسبية الدولية.
- يعتبر إصلاح الإطار التشريعي والقانوني للمحاسبة العمومية وتخفيف مركزية السلطة وتكوين العنصر البشري وتبني المعايير الدولية أهم المتطلبات الأساسية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:
- تفعيل أساليب المساءلة والرقابة على المال العام بما ينسجم مع المعايير الدولية ومتطلبات المنظمات الدولية.
- الاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في تطبيق معايير محاسبة القطاع العام والملائمة للبيئة المحاسبية الجزائرية.
- في ظل تطبيق المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع معايير محاسبة الدولية للقطاع العام ينبغي تحديد المعايير الممكن تطبيقها وفق المتطلبات والأولويات والإمكانيات المتوفرة.
- تأهيل رأس المال البشري وتطوير المناهج التعليمية التي تساعد على إنجاح تطبيق وفهم معايير محاسبة القطاع العام والإصلاح المنهجي لنظام المحاسبة العمومية.
- وضع استراتيجية واضحة لحوكمة القطاع العام للحد من الفساد الإداري والمالي واللاشفافية المالية العامة.
- ضرورة الاهتمام بمخرجات النظام المحاسبي العمومي لتحقيق درجة عالية من الإفصاح والجودة في التقارير المالية.

المراجع والهوامش المعتمدة:

- ¹ محمد مسعي، "المحاسبة العمومية"، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 2-3.
- ² لعلايية مالك وزرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد، 15، 2016، ص 287.
- ³ شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر، 2014، ص 176-177.
- ⁴ حيطي خضير، مونه بونس، "نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014.
- ⁵ DGC, Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Décembre 2000, P2.
- ⁶ موييز حسيب القاعي، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة لدولية للقطاع العام، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثاني، 2008، العدد 34.
- ⁷ شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، مرجع سبق ذكره، ص 177.
- ⁸ خالد جمال الجعرات، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لحد أدن لضبط المال العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014، ص 20.
- ⁹ عبد السميع رونية، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص 341.
- ¹⁰ خالد جمال الجعرات، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لحد أدن لضبط المال العام"، مرجع سبق ذكره، ص 20.
- ¹¹ لعلايية مالك وزرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 289.
- ¹² يوسف السعيد أحمد، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر -"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2010، ص 83.
- ¹³ لعلايية مالك وزرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مرجع سبق ذكره، ص 290.
- ¹⁴ شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، مرجع سبق ذكره، ص 182.
- ¹⁵ يوسف السعيد أحمد، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر -"، مرجع سبق ذكره، ص 85-87-88 (بصرف).

- ¹⁶- إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، " معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 153.
- ¹⁷- شعبان فرج، "الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق والحد من الفقر: دراسة حالة الجزائر (2000-2010)"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012، ص 284.
- ¹⁸- صحيفة وقائع لصندوق النقد الدولي تحت عنوان، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة؟، مارس 2015، متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/fiscal.htm>
- ¹⁹- يوسف السعيد أحمد، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر -"، مرجع سبق ذكره، ص 40.
- ²⁰- المرجع السابق، ص 41.
- ²¹- نادين الحسن، "نشرة إخبارية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، ديلويت الشرق الأوسط، مارس 2016. متاح على الموقع الإلكتروني للشركة التالي: www.deloitte.com/about
- ²²- إبراهيم محمد علي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، " معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مرجع سبق ذكره، ص 156.
- ²³- دائرة الشؤون الفنية والدراسات، " ملخص بحث حول دور تقارير أجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق المساءلة والشفافية وأثرها في تعزيز وعي المجتمع بالمحافظة على المال العام"، دراسة استطلاعية لأراء عينة من أفراد المجتمع العراقي، متاح على الموقع الإلكتروني التالي: www.d-raqaba-m.ip
- ²⁴- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، الجزء الأول، الولايات المتحدة الأمريكية، 2008، ص 394، 607، 670.
- ²⁵- يوسف السعيد أحمد، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر -"، مرجع سبق ذكره، ص 62 - 65.
- ²⁶- المرجع السابق، ص 69.