

التسيير المالي العمومي في ظل تبني الجزائر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

Public financial management under Algeria's adoption of international public sector accounting standards

* طالبي فاطمة الزهراء¹، بوطلاعة محمد²¹ مخبر دراسات استراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامةالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف -ميلة- (الجزائر) ، f.talbi@centre-univ-mila.dz ،² مخبر دراسات استراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامةالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف -ميلة- (الجزائر) ، m.boutellaa@centre-univ-mila.dz ،

تاريخ النشر: 2024/12/26

تاريخ القبول: 2024/11/12

تاريخ الاستلام: 2024/07/27

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز الانعكاسات التي أحدثتها ثورة الإصلاحات المحاسبية والميزانية على الإدارة العمومية والتسيير المالي، بعد تطبيق الجزائر لمشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذا إظهار أثر هذا التبني على كيفية تسيير المالية العمومية وما ورد من تغيرات ضمن القوانين المصدرة في الآونة الأخيرة وبالأخص تحديد علاقة القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وعليه فقد تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي باعتبارهما الأنسب لهذا الموضوع.

وقد توصلت الدراسة الى أن هناك علاقة بين القانون العضوي 18-15 ومعايير القطاع العام حيث تم ادراج مبادئ هذه الأخيرة ضمن بعض مواد القانون العضوي وكذا في التصنيف المحاسبي لنفقات وإيرادات الدولة من اجل التطبيق الفعلي لها.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية؛ التسيير المالي العمومي؛ المحاسبة العمومية؛ القانون العضوي؛ القطاع العام.

تصنيف JEL: H83، M410، M480، J88

Abstract:

This study aims to highlight the implications of the accounting and budgetary reform revolution on public administration and financial management following Algeria's implementation of the IPSAS adoption project, It also demonstrates the impact of such adoption on the functioning of public finances and the changes in recent laws, in particular the determination of the relationship of Organic Act 18-15 on finance laws to IPSAS. Accordingly, descriptive and analytical approaches have been used as the best fit for the topic. The study found that there is a relationship between Organic Law 18-15 and public sector standards. The latter's principles were included in some articles of organic law as well as in the accounting classification of state expenditures and revenues for their effective application.

Keywords: accounting standards; Public financial management; Public accounting; Organic Law; Sector General

Classification JEL: H83;M410;M480;J88

* المؤلف المرسل.

مقدمة:

يعتبر التطور السريع الذي يشهده العالم وخاصة العولمة الدافع الأكبر الذي جعل الجزائر كغيرها من الدول تعمل جاهدة على مجاراة ومواكبة هذه التغيرات، من خلال اجراء إصلاحات على أنظمة القطاع العام وتغيير طرق تسييره وإعادة النظر في نصوصه القانونية، وقد كانت عملية اصلاح القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية والتوجه نحو تسيير مالي جديد الخطوة الأهم لعصرنة الدولة مما سيسمح بإيصال المعلومة المحاسبية والمالية للمستفيدين بصورة صادقة ودقيقة بهدف الوصول الى تسيير عقلاني للمال العام وتحسين النجاعة في إدارة المصالح العمومية بالإضافة الى تحقيق الشفافية في رقابة العمليات الميزانية.

في هذا الصدد ومن أجل تحديث الأحكام القانونية وجدت الجزائر نفسها أمام خيار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، اذ أصبح هذا التبني أمر حتمي لا وجود لخيار آخر أمام الدول التي لازالت تماطل في مسايرة النظم الجديدة، والانتقال بالمحاسبة العمومية من محاسبة الصندوق الى محاسبة الاستحقاق المستوحاة مبادئها من هذه المعايير، ما يعكس وضعية مالية بصورة صادقة. ونظرا لصعوبة تطبيق هذه المعايير خاصة مع اختلاف البيئة الجزائرية مقارنة بالدول الأخرى فقد لزم على الدولة التبني التدريجي لهذه المعايير لتكييفها عبر مراحل مع السياق الجزائري وذلك بإدخال مبادئها الأساسية في شكل أحكام قانونية لتسهيل التطبيق السليم لها، بهدف تقييم الحالة المالية الفعلية للدولة، قياس الأداء وتعزيز قدرة المسؤولين على اتخاذ القرار.

إشكالية الدراسة:

فيما تمثل تجسيد التبني الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

فرضية الدراسة:

تمثل التبني الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بإصدار قوانين جديدة تسهل تطبيقها وتجبر المؤسسات العمومية على تنفيذها، وعلى رأس هذه القوانين القانون العضوي 18-15 الخاص بقوانين المالية ومؤخرا قانون المحاسبة العمومية 23-07.

أهمية البحث:

ان أهمية هذا البحث من أهمية موضوعه والمتمثل في ضرورة عصرنة نظام المحاسبة العمومية وتحديث قواعدها وتعديل تسيير مالية الدولة عن طريق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أهداف البحث:

- إبراز علاقة القانون العضوي 18-15 بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى تقدم الجزائر في تطبيق مشروع تبني هذه المعايير؛
- إبراز أثر تطبيق القانون العضوي 18-15 على التسيير العمومي الجزائري؛

منهج البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بعرض أهم قانون يعكس اجراءات الإصلاح الناتجة عن عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومحاولة شرح أهم ما جاء به، والمتمثل في القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

المحور الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتميز أنشطة الدولة بمختلف فروعها بشدة التعقيد نظرا لضخامة العمليات التي تقوم بها بصدد ممارسة مختلف المهام لتحقيق الأهداف المرجوة، لذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بمحاولة توحيد ممارسات المحاسبة العمومية دوليا من خلال وضع أسس مشتركة تجمع بين مختلف الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية، وكانت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وليدة هذه المحاولة.

أولا: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يواجه المسؤولون تحديات كبيرة ومعقدة من أجل تقليل المسافة بين أنظمة المحاسبة داخل الدولة الواحدة وكذا عبر الحدود، وهذا ما استلزم التوجه نحو مواءمة الممارسات المحاسبية في القطاع العام، ما تطلب اختيار مجموعة مناسبة من المعايير المحاسبية وكذا معايير اعداد التقارير الرسمية، إذ أصبح هناك تركيز أكثر على ضرورة اعتماد مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية في القطاع العام على المستوى العالمي على غرار ما شهدته العالم على مستوى القطاع الخاص باعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). (Aggestam - Pontoppidan & Andernack, Interpretation and Application of IPSAS, 2016, p. 03)

1- مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تعتبر المحاسبة الدولية نظاما علميا قائما على وضع مبادئ وأسس محاسبية ذات قبول عام، تستوحى منها أساليب وطرق من أجل تطبيقها في جميع دول العالم، حيث تقوم كل دولة بتكييف هذه المبادئ حسب بيئتها.

وقد صممت معايير محاسبية دولية خصيصا للقطاع العام، وهي متوافقة الى حد ما مع معايير القطاع الخاص، كونها مستوحاة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بالقطاع الخاص. ويكمن الاختلاف بين النوعين في خصوصية القطاع العام.

" معايير المحاسبة للقطاع العام هي معايير مصممة من اجل تطبيقها على المعطيات والبيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بجميع إدارات القطاع العام، ويتضمن القطاع العام الحكومة الوطنية والحكومة الإقليمية والحكومة المحلية والإدارات التابعة لها ". (الحמיד و بوعبادة، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، 2021، صفحة 121)

وتعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ثورة عالمية في مجال المحاسبة، تشير إلى التوصيات التي قدمها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد أصبحت المعايير المحاسبية للقطاع العام بحكم الواقع معايير دولية تقيم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم، والتي تتبناها الدول بغض النظر عن سياستها والأنظمة الاقتصادية المتبناة" (Toudas, Poutos, & Balios, 2013, p. 44)

ويتم إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهو مجلس مستقل يضع المعايير تحت وصاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويعتبر الإطار المفاهيمي للمعايير الصادر سنة 2014 بمثابة وثيقة تاريخية تحدد المعايير الدولية للقطاع العام موجهة للاستخدام من قبل مؤسسات القطاع العام حول العالم لإعداد قوائمهم المالية، تهدف إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي الى جانب نظيرتها في القطاع الخاص المصدرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

(Aggestam-Pontoppidan & Anderneck, Interpretation and Application of IPSAS, 2016, p. 03)

2- نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بصياغة معايير تطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تطبق على الأساس النقدي المحاسبي. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين عن IPSASB, 2021, p. 14)

تنص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام، إنّ التقارير المالية ذات الغرض العام هي تقارير مالية مصممة من أجل تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات المالية والذين يكونون غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

صممت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للتطبيق على مؤسسات القطاع العام التي تتحقق فيها الشروط التالية: المرجع

- تكون المؤسسة مسؤولة عن تقديم الخدمات للصالح العام أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛
- تقوم بتمويل الأنشطة التي تمارسها بشكل أساسي مباشر أو غير مباشر من خلال الضرائب، أو التحويلات من مستويات أخرى من الحكومة والمساهمات الاجتماعية، الديون أو الرسوم؛
- ليس لديها هدف لتحقيق أرباح.

3. خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

أصبحت معايير المحاسبة للقطاع العام ذات قبول عام، قابلة للتطبيق من طرف دول العالم لتضمنها مجموعة من الخصائص تلتخص في: (Toudas, Poutos, & Balios, 2013, p. 44) (براهيم و بن موسى، 2020، صفحة 93)

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي النسخة الحكومية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ البداية، حيث كان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو طريقة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ما لم يكن هناك سبب للتمايز، فالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنطبق على الحكومة أيضاً؛

أساس الاستحقاق: تعتبر الخاصية الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مقارنة بأنظمة المحاسبة التقليدية التي تقوم على تتبع وتسجيل العمليات المالية على أساس التدفق النقدي الفعلي الناتج عنها فقط؛

تعميم التقييد المحاسبي وفق أسلوب القيد المزدوج: نصت المعايير على تسجيل الأحداث المالية للأنشطة وتتبعها وفق أسلوب الحسابين (المدين، الدائن) لإثبات ليس فقط النفقات والإيرادات، وإنما كل أصول، حقوق، ديون، أعباء، ونواتج الوحدة المحاسبية، والتي كانت أغلبها تتابع خارج الإطار المحاسبي بتطبيق الأساس النقدي، أو وفق محاسبة إدارية بسيطة لا تخضع للقيد المزدوج.

منطق الأداء والتسيير بالنتائج: إذ وفق معايير IPSAS يجب على الدولة والهيئات التابعة لها تسيير ممتلكاتها وعناصر ذمتها المالية بنفس أسلوب تسيير المؤسسات الاقتصادية، وذلك يجعل أهداف الهيئة المسطرة هي أساس نموذج التسيير المنتهج، ومتابعة ذلك عن طريق مفاهيم محاسبية كالاكتلافات، المؤونات، والتدفقات الاقتصادية وقياس مدى تحقيقها لأهدافها والخدمات المرجوة منها.

4. مزايا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- أنّ تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام له عدة مزايا نذكر منها: (الحמיד و بوعبانه، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، 2021، صفحة 121) (يوسف، 2022، صفحة 79)
- تبني المعايير والامتثال لها والافصاح بموجبها يؤدي آليا الى تحسّن كبير في جودة المعطيات والبيانات المالية ذات الغرض العام المعروضة من قبل الادارات العمومية، ما يؤدي الى تقييم أجمع لقرارات تخصيص الموارد المتاحة التي تتخذها الدول؛
 - زيادة الرقابة في الادارات العمومية وذلك بزيادة الافصاح، الشفافية والمقارنة، لأنّ تبني هذه المعايير سوف يضع حدًا لتحريف العوائد عن طريق المساءلة؛
 - امكانية المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المختلفة ولبعض المبادئ الاساسية في عناصر الاصول وعناصر الخصوم على مستوى مؤسّسات القطاع العام.
 - التناسق والتناغم: اذ تقوم إدارات مؤسّسات القطاع العام بتطبيق نفس الأسس بغض النظر عن جنسيتها، أو حدودها الجغرافية والسياسية، وهذا يعني توحيد قواعد المعالجات المحاسبية، وبالتالي اظهار المعلومات المالية لمؤسّسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة، ما يعني تدويل الممارسات المحاسبية وممارسات التدقيق على مستوى القطاع العام.
 - قابلية المقارنة: أنّ النتيجة الحتمية والمباشرة لتوحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبية هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية، من طرف مستخدميها وأصحاب العلاقة وسهولة المفاضلة وفقا لمبادئ وأسس واضحة بعيدا عن الارتجالية والاجتهاد، ما يساعد على ترشيد القرارات المالية حول المفاضلة بين البدائل المتاحة على أسس سليمة وواضحة.
 - مواكبة متطلبات العولمة: ان تطوّر وسائل الاتصال وضخامة عمليات التبادل بين الدول وكذلك اتّساع حجم التكتّلات الاقتصادية والسياسية، وانتشار الشّركات متعدّدة الجنسيات مع اعتماد الاقتصاديات الكبيرة، وخلق منظمات مهنية عالمية معنية بتنسيق الأمور على المستوى الدّولي مثل منظمة التّجارة العالمية، منظمة الصّحة العالمية وكذلك المنظمات المختلفة التابعة للأمم المتّحدة، أدّت الى حتمية عولمة المحاسبة الخاصة بالقطاع العام وذلك بإنشاء منظمة مهنية تهتم بشؤون محاسبة القطاع العام على المستوى العالمي.
 - تلبية المتطلبات القانونية: نصّت الاحكام القانونية لبعض الدّول صراحة على ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدّولية للقطاع العام، حيث لا تملك أي دولة تسعى لتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني أو الدّولي الآ الانصياع الى القانون؛
 - الجودة العالية للمعلومات المالية المعدّة وفقا ل Ipsas عالميا: بما أنّ هذه المعايير المحاسبية وضعت من طرف خبراء مختصين في مجال محاسبة القطاع العام، اضافة الى الأسلوب المتّبع في إصدارها وخاصة فيما يتعلق بالتعليق على مسودّات العروض وكذا الاستشارات المتاحة على المستوى العالمي، فاثّرت المعرفة العلمية المحاسبية والمالية ضمن المعايير، نتج عنه الخروج بمعايير عالية الجودة، ما انعكس بالإيجاب على دورة المعلومات المحاسبية العالمية التي تمّ الوصول اليها بتطبيق هذه المعايير.
 - التخلّص من عيوب الأساس النقدي: لتطبيق الأساس النقدي الكثير من السّلبات والمساوئ، خاصة ما يتعلّق بالرقابة على المال العام التي يشوبها الضعف، اذ تنتهي العلاقة بالمال العام عند صرف النفقات بالرّغم من أنّ أغلب عمليات الانفاق ينتج عنها أصول وموجودات رأسمالية، تنعدم عنها الرقابة ليست المحاسبية والمالية فحسب بل حتّى الإحصائية، ما ينتج عنه ضياع وهدر

للموارد العمومية، وعليه فإنّ معايير القطاع العام توضع بتطبيق أسسها الحكومات واداراتها أمام حقيقة جدّ مهمة بالتعامل مع المال العام بنفس الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله.

5. معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- رغم المميزات العالمية للمعايير، إلا أنّ هناك تباطؤ كبير في معدل التقدم المحرز في تبنيها، أو بالأحرى أبطأ مما هو مرغوب فيه. بسبب تحديات التنفيذ المعقدة والمتداخلة، والتي تحتاج إلى ضرورة التغلب عليها، من ضمنها: (EBISSA, 2020, pp. 14-15)
- مشاركة المعنيين بتطبيق المعايير: يختلف مستوى الوعي والفهم لإطار المعايير اختلافا كبيرا، وكذلك مستوى المشاركة في اعتماده، حيث اعتادت مؤسسات القطاع العام والجمهور على مبادئ المحاسبة النقدية، إذ يتطلب الاعتماد الناجح لهذه المعايير الفهم الجيد والتعليم ومشاركة المهتمين الرئيسيين، بمن في ذلك أصحاب المناصب السياسية، المدققون العامون، المحاسبون العامون وكل بنوك الدّولة ووزاراتها، وهذا أمر صعب تحتاج فيه السّلطة التنفيذية للحكومة للمشاركة ودعم العملية، إلى جانب لجان الحسابات العامة وما يعادلها وكذا وظائف التدقيق والتمويل، فلن ينجح التغيير والانتقال الى مفهوم جديد إذا تمّ فرضه، فعملية التنفيذ تتطلب إرادة سياسية، كما يتطلب اعتماد المعايير مشاركة داخلية فعّالة وناجحة أيضا، و يجب أن يكون هناك دعم واسع متعدد الوظائف، وشراكة قوية بين التمويل والتدقيق ويعد دعم وظيفة التدقيق هام وضروري بشكل خاص.
 - التحول القانوني: تمثل عملية الإصلاح الهيكلي من أجل استيعاب تطبيق المعايير تحديا كبيرا ومجازفة، فالتغييرات القانونية واجراءات الحكومة ضرورية ومطلوبة، فهي معقّدة وتستغرق وقتا طويلا كما أنّها تختلف من بلد لآخر، كما أن هناك حاجة ماسة إلى هيئة مختصة في المعايير الحكومية ولجنة مالية مختصة في النظر والتداول بشأن التفسيرات والتطبيقات الخاصّة بكل دولة، حيث اختارت بعض الدول إدخال معيار نقدي باعتباره مؤشرا مفيدا نحو التنفيذ الكامل للمعايير. ويعتقد المختصون في هذه الدّراسة أنّ 10 سنوات للانتقال إلى تطبيق المعايير بالكامل أمر واقعي، رغم أنّ الدول التي تبني نموذج فيدرالي أو حكومي قد تستغرق وقت أطول يصل إلى 20 سنة. ويجب أن تعكس خطط تنفيذ التغيير الظروف الدستورية، الوطنية، الإقليمية، الولائية والمحلية.
 - إدارة التغيير: استفادت معظم الدول التي تبنت معايير المحاسبة للقطاع العام من تحول لاحق وهامّ، وحمية التغيير لاعتماد برنامج هذه المعايير تتطلب إدارة فعّالة للمشروع، مدعومة بالقدرة على إدارته والخبرة اللازمة ذات الصلة، ويعد التواصل الفعّال ضروري أيضا، كذلك يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية الدّولية التغيير الثقافي الذي يعتبر تحديا كبيرا لا يمكن الاستهانة به.
 - مدى توفر الكفاءات والمهارات: قد لا تمتلك الدول ومؤسسات القطاع العام الكفاءات والمهارات اللازمة ومستويات التوظيف المطلوبة، حيث كان قرار اعتماد معايير المحاسبة الدّولية تحديا كبيرا في العديد من الدول، إذ يتطلب التنفيذ برنامجا خاصا للتدريب لرفع المهارات مع ضغوط إضافية لتعيين موظفين أكفاء ومهرة يركزون على مبادئ هذه المعايير والحفاظ عليها، حيث يوجد افتقار إلى المعرفة الكاملة والفهم الأساسيين بالمعايير. أما التحديات الأخرى فتشمل ترجمة المعايير والمواد الإرشادية، و فجوات المهارة المحددة في مجال إعداد التقارير سيما التقارير المصاحبة للبيانات المالية لتوضيحها للمستخدمين، وعليه فإنّ اعتماد المعايير لا يتطلب نقلة نوعية في الكفاءات والمهارات فحسب بل يتطلب أيضا تغييرا في الثقافة المالية والفكرية لاستغلال الفرص التي يقترحها المحاسبون المحترفون بهدف تحقيق القيمة، إضافة إلى المهارات التقنية المطلوبة، وهناك تحديات لغوية خاصة بكل دولة، سيؤثر عنصر المهارات داخل الدولة على تمكّنها من تعيين الموظفين المؤهلين و الماهرين والاحتفاظ بهم، ويمكن أيضا اعتباره

فرصة لتطوير وتكوين الموظفين الحاليين، كما يجب الاستفادة من الاستشاريين الخارجيين بحذر لضمان نقل المعرفة المناسبة والخبرة إلى الموظفين الداخليين في المؤسسات العمومية على المدى الطويل.

- التكلفة: لا ينبغي أبدا الاستهانة بتكاليف تنفيذ برنامج تطبيق المعايير سواء المالية أو تلك القائمة على الموارد، حيث سيتم تكبد تكاليف خاصة بالتدريب واللجوء الى استشاريين خارجيين متخصصين في المجال، مع ضرورة تحديث تكنولوجيا المعلومات وتطوير أدوات الترجمة والتوجيه المناسب ، وينبغي تخصيص مبالغ مالية كافية لإشراك المسؤولين المستهدف ولأنشطة المشاركة الأخرى والتوعية ، حيث اعتمدت معظم الدول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتماد برنامج أوسع لتحسين تسيير الإدارة المالية العمومية، الأمر الذي يتطلب توفر استثمارات إضافية.
- التكنولوجيا الحديثة والبنية التحتية: يمكن أن يكون هذا الأمر ضروريا يتطلب استشارة خبراء مختصين لدعم تكوين وتدريب المستخدمين، ثم الانتقال إلى الأعمال التجارية. ومن المحتمل أن يتطلب تبني المعايير استبدال بعض الأنظمة أو التكييف الحتمي مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحالية، فقد تحتاج هياكل البيانات ومخططات الحسابات إلى أنظمة أكثر تطور، كما تحتاج هياكل التقارير المقدمة إلى التحديث والتحديث كجزء من عملية الانتقال.
- مناهج التنفيذ: يجب دراسة الخطط التنفيذية على أساس الدولة بأكملها، إذ قامت بعض الدول بالتنفيذ التدريجي بدلا من التطبيق المباشر أو ما يسمى بـ "الانفجار الكبير"، هذا المنهج هو منهج إدارة المشروع بما فيه إدارة التغيير اللازم للتنفيذ، ومن الضروري الأخذ بتجربة الآخرين الذين أجروا عملية التنفيذ بالفعل وتحديد أنجع وأفضل الممارسات المطبقة والقابلة للتكرار، وقد يكون لتطبيق معايير القطاع العام أثر سلبي قصير الأجل على عمليات تقديم الخدمات ويجب مواجهة وإدارة هذا الخطر.
- الدعم الخارجي المتخصص: يمكن للدولة ومؤسسات القطاع العام الاستفادة من دعم خارجي، حيث يمكن لمنظمات المحاسبة المهنية المساعدة في زيادة الوعي حول الحاجة إلى توفر قوائم مالية صادقة وشفافة في القطاع العام، وذلك من خلال توفير التدريب حول معايير المحاسبة. إذ يمكن للجهات المانحة للدعم إضفاء الطابع المهني ذو خبرة على الإدارة المالية للقطاع العام، وحتى شركات التدقيق والمهتمين الآخرين يمكنهم المساعدة في التكوين والتدريب على إدارة المالية العامة ونقل الخبرة وبناء القدرات.

6. تصنيفات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

صنفت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل معالجة حسابات الدولة إلى أربعة تصنيفات أساسية إضافة إلى معايير أخرى، وذلك حسب اختصاص كل معيار كما يلي: (قمو، 2021، صفحة 30)

- معايير تتعلق بالميزانية المالية للدولة (معايير خاصة بالأصول وأخرى بالخصوم)؛
- معايير تتعلق بحسابات التسيير؛
- معايير تتعلق بالحسابات المجمعة للدولة؛
- معايير تتعلق بالتطبيقات الميدانية؛
- معايير أخرى.

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المزمع تبنيها في الجزائر

لقد كانت الجزائر من بين الدول التي كانت لها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية شاملة من ضمنها مشروع الأخذ بـ IPSAS، وبعد التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وإدراك أهميتها، أصبح من الضروري تحديد الاتجاه الذي ستتبعه الجزائر نحو تطبيق هذه المعايير، وقد بدأت فكرة تبني هذه المعايير سنة 2002. حيث تضمن القانون المالي الجزائري ضرورة الالتزام بتطبيق المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق من أجل مواكبة الأنظمة المتبينة للمعايير (IPSAS)، وقد أنشئت لجنة في الجزائر لتحديد المعايير المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية وتم اقتراح 17 معيار للتنفيذ، هذه المعايير هي مزيج بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير المحاسبية الفرنسية للقطاع العام (12 معيار دولي و 05 معايير فرنسية). (نوال و شايب الدراع ، 2022، صفحة 354).

ويمكن توضيح هذه المعايير كما يلي:

جدول رقم (01): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي سيتم تبنيها في الجزائر

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام		
اسم المعيار	رقم المعيار الجزائري	رقم المعيار الدولي
عرض البيانات المالية	01	01 IPSAS
بيانات التدفق النقدي	02	02 IPSAS
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية	16	03 IPSAS
الاستثمارات في المنشآت المشتركة والذي استبدل بـ 36 ipsas ابتداء من 1 جانفي 2017	07	07 IPSAS
الإيرادات من عمليات التبادل	12	09 IPSAS
المخزون	13	12 IPSAS
الإيجارات	14	13 IPSAS
الأحكام والخصوم والأصول المحتملة	11	19 IPSAS
انخفاض قيمة الأصول غير المؤلفة للنقدية	15	21 IPSAS
الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	03	23 IPSAS
عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية	08	24 IPSAS
الأصول غير ملموسة	10	31 IPSAS

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: (فتيحة وحسياني، 2021، صفحة 250)

نلاحظ من الجدول أنه قد تم إعطاء كل معيار رقم معيار وطني خاص بالجزائر، وتسمى معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر المعايير المحاسبية الحكومية، وكما هو الحال اعتمدت الجزائر الطريقة غير المباشرة لتطبيقها ولا زالت تواجهها حتى اليوم عدة تحديات في عملية التنفيذ

جدول رقم (02): معايير المحاسبة الفرنسية للقطاع العام التي سيتم تبنيها في الجزائر

المعايير المحاسبية الفرنسية للقطاع العام		
اسم المعيار	رقم المعيار الجزائري	رقم المعيار الفرنسي
الأعباء	04	02
الأصول المادية	09	06
الحقوق على الأصول المتداولة.	17	09
مكونات خزانة الدولة	05	10
الديون والأدوات المالية لأجل	06	11

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المرجع السابق

نلاحظ أن الجزائر تبنت 05 معايير فرنسية، حيث تم تبني هذه الأخيرة بسبب تشابه المبادئ المحاسبية الفرنسية والجزائرية.

المحور الثاني: التسيير المالي العمومي

تطلق كلمة "عمومي" على ما ينسب للدولة، ولهذه الأخيرة مؤسساتها الخاصة التي تديرها، وهناك عدة مفاهيم للتسيير العمومي أو الإدارة العمومية أو المناجمت العمومي.

أولاً: ماهية التسيير المالي العمومي

يعرف فوزي حبيش التسيير العمومي على أنه: "مجموعة أنشطة واعمال منظمة تقوم بها قوى بشرية بإعانة من السلطة الرسمية العامة التي توفر لها الظروف والإمكانيات المالية اللازمة، من أجل تنفيذ الخطط المحددة لها، وبالتالي العمل على تحقيق الأهداف العامة المرسومة مسبقاً، بأكبر إنتاجية، أقصر وقت وأقل تكلفة". (التسيير العمومي ، بلا تاريخ)

1- التسيير المالي العمومي الحديث:

مع التطور السريع والمستمر حول العالم تغير مفهوم التسيير العمومي ومضمونه وأصبح يسمى بالتسيير العمومي الحديث، وهو برنامج معدّ ومنسق لإصلاح القطاع العام هدفه استبدال الإدارة بالتسيير، وكذلك استبدال البيروقراطية الرسمية بالأسواق، أو الاتفاقيات والعقود أقصى ما يمكن، والحدّ من حجم القطاع العام. (مختار و د. بلحمري، حتمية التغيرات المحاسبية في القطاع العام في اطار التسيير العمومي الحديث، 2022، صفحة 671)

-كما يعرف المعجم السويسري للسياسة الاجتماعية التسيير العمومي الحديث انه اتجاه عام لتسيير المؤسسات العمومية، وعلى عكس التسيير العمومي التقليدي الذي كان يستمدّ مبادئه وأساسه من العلوم الإدارية والقانونية، فإن أفكار ومبادئ التسيير العمومي الحديث مستوحاة من نصوص العلوم الاقتصادية ومن طرق وسياسات التسيير في القطاع الخاص. (التسيير العمومي الجديد، بلا تاريخ، صفحة 11)

-وهذا المفهوم الجديد والمغاير للتسيير العمومي الذي خلصت اليه تجارب بعض الدول يقوم أساساً على تحسين مستوى الأداء في الإدارات والمؤسسات العمومية، وذلك من خلال اصلاح نمط التسيير فيها وترشيد استغلال الموارد العمومية. فالتغيير الذي يحمله الاتجاه الجديد للتسيير العمومي في طبيّاته قائم على محاكاة أسس وقواعد تسيير المؤسسات الاقتصادية في القطاع الخاص وآليات السوق. (عدمان، 2015، صفحة 127)

2- مبادئ التسيير المالي العمومي الحديث:

يرتكز التسيير العمومي الحديث في جانبه المالي على عدة مبادئ تتمثل في: (راضية، 2020-2021)

- خفض التكاليف والنفقات العمومية ما أمكن، وتغطية الميزانيات وتجنب العجز المالي؛

- السعي لتحقيق أكبر قدر من الشفافية المالية في المعاملات العمومية وتوزيع الموارد؛
- العمل على الفصل بين المشتري والمورد؛
- التوجه نحو اللامركزية في التسيير؛
- استحداث إدارة الأداء وإدخال آليات السوق في القطاع العام.

ومن جهة أخرى ونظرا لارتفاع نفقاتها العمومية، فقد اتخذت الدول بدواعي الإصلاح قرار اعتماد أسلوب المحاسبة التحليلية ودجمه في القطاع العام الإداري بعد النجاح الكبير الذي حققه في القطاع الاقتصادي، وذلك من أجل محاولة التحكم في النفقات العمومية وترشيدها مع تحديد المسؤوليات كونها تعتمد على رقابة صارمة لعناصر التكاليف، وتوفير المعلومات والبيانات المالية التفصيلية التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة، الأمر الذي يسهل وبشكل فعال في عملية اعداد الميزانية العمومية.

هذا وتعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهم مخرجات التطور الاقتصادي خصوصا بعد التأكد من فشل المحاسبة العامة في توفير البيانات والمعلومات الكافية للمستفيدين لتحليل نشاط المؤسسة، فالمحاسبة التحليلية تسمح المؤسسة بحماية نفسها من الخسائر بسبب تفادي الاستخدام غير الرشيد لمواردها المتاحة ومراقبة التسيير، كما تسمح أيضا بتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

3- علاقة التسيير المالي العمومي بالمحاسبة العمومية:

لقد أثبتت صعوبة مواجهة الأزمات منذ سنوات ضعف أنظمة التسيير المنتهجة وفشلها في إدارة المخاطر، لذلك فإن فكرة تغيير تلك الأنظمة أصبحت ضرورة حتمية من أجل الوصول بالنتائج الى أعلى المستويات.

ولأن تقنية المحاسبة تعتبر الأداة الأساسية لقياس نتائج جميع الأنشطة والعمليات، وكذلك قياس أداء وكفاءة مسيري هذه الأنشطة في مؤسسات القطاع الخاص والعام وعلى الصعيدين الداخلي والدولي، فإن الممارسات المحاسبية تعتبر في القطاع العام حجر الأساس لأي تغيير في الأنظمة الجديدة المتبنية، إذ لا يتحقق اصلاح الأنظمة المالية والإدارية إلا بإصلاح المبادئ والقواعد المطبقة في المحاسبة العمومية.

وعليه فإن المحاسبة العمومية لا تعتبر مجرد أداة لإحداث التغيير، بل هي جزء لا يتجزأ من موجة التغييرات التي من شأنها عصرنة وتحديث القطاع العام، لأن خطوة اصلاح القطاع العام تدور أساسا حول مجارة الأحداث الدولية ومواكبة التغييرات العالمية الحاصلة في المجال المالي والمحاسبي، ولتحقيق ذلك وجب توحيد طرق وممارسات القياس على المستوى الدولي.

لذلك فقد أدت سرعة التغييرات وزيادة الضغوط الدولية حول إصلاح القطاع العام وتغيير النظام المتبع الى اجراء إصلاحات جذرية في المحاسبة العمومية الخاصة بمؤسسات القطاع العام، لأن مستوى الأداء المستهدف من عملية الإصلاح يستلزم توافر مجموعة أوسع وأصدق من المعلومات، تكون أدق من المعلومات التي كان يوفرها النظام المحاسبي السابق. حيث أصبح الانتقال الى اعتماد التقنيات المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق والميزانيات والتقارير المعدة بناء على مخرجات هذا النظام جزءا مهما في عمليات اصلاح القطاع العام، ومنه فإن مبادئ وأساليب الإدارة والمحاسبة تطبق بشكل تدريجي وفقا للتسيير العمومي الجديد. (Rkein, 2008, p. 38)

المحور الثالث: مظاهر التسيير العمومي المالي الجديد في الجزائر

عملت الجزائر منذ سنوات كغيرها من الدول على اصلاح أنظمتها الميزانيةية وتحسين تسيير المالية العامة الخاصة بها، وذلك بإدراج أحكام قانونية جديدة أو معدلة التي من شأنها تعزيز الشفافية، المساءلة وحماية المال العام. وفي إطار عصرنه نظام المالية العامة التي عزمت عليه وزارة المالية، فقد وضعت مؤخرا قوانين جديدة متعلقة بالمالية وقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي متمثلة في: القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، قانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

أولا: القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية

أدرج القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018م والمتعلق بقوانين المالية مفاهيم جديدة مفادها تطوير النظام الميزانياتي وتحديثه.

1-علاقة القانون العضوي بـ IPSAS:

يعتبر هذا القانون من مخرجات قرار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتباره يقوم على احدى أهم خصائص هذه المعايير وهو قياس الأداء والتسيير بالنتائج.

شكل رقم (01): المبدأ المشترك بين القانون 15-18 و IPSAS

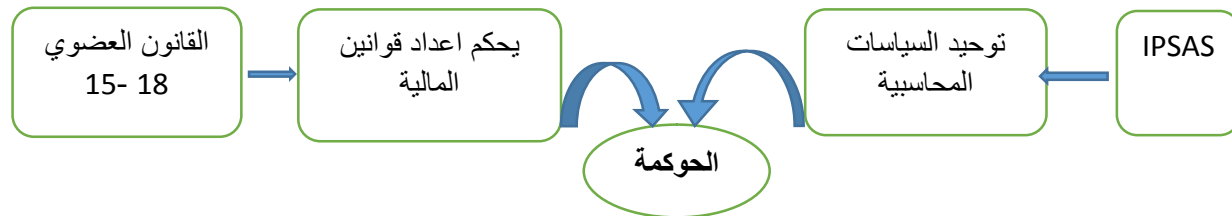


المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على ما سبق

فوفقا لهذا القانون فان عملية تنفيذ السياسة العامة للدولة تتم على أساس التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف محددة مسبقا كَمَا وكيفا، تكون واضحة تخدم الصالح العام، والتي ستكون موضوع لقياس الأداء وذلك بتقييم النتائج بواسطة مؤشرات معينة.

-وقد جاء القانون العضوي بهدف تنظيم عملية تحضير واعداد قوانين المالية وكيفيات تسيير المالية العمومية كما هدفت المعايير الدولية الى توحيد الطرق والممارسات المحاسبية المعمول بها في عمليات تنفيذ قوانين المالية على مستوى القطاع العام وكلّ يصب في مجرى الحوكمة.

شكل رقم(02): الهدف المشترك بين القانون 15-18 و IPSAS



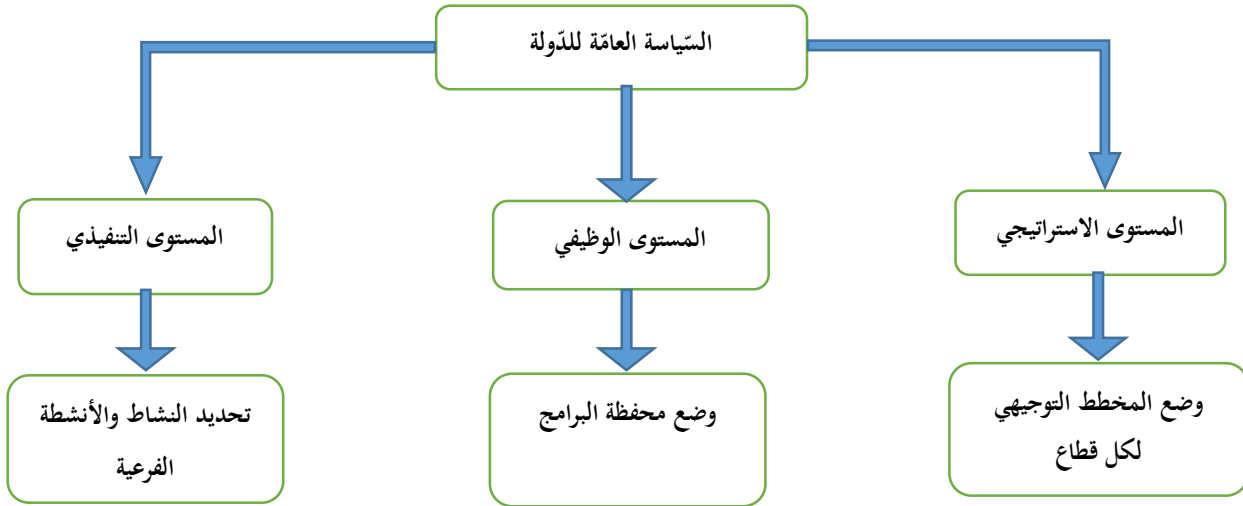
المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على ما سبق

ومّا لا شكّ فيه أنّ التسيير العمومي حاليا يعتبر في المرحلة الانتقالية نحو محاسبة الاستحقاق وبداية التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدريجيا، كما أنّه قد أدرجت بعض المعايير المذكورة أعلاه ضمن القانون العضوي 18-15 من خلال بعض المواد وان لم تكن صراحة، نوجز بعض هذه المواد وما يقابلها من IPSAS كما يلي:

- المادة 15 نصت على ثمانية فئات لموارد الدولة أغلبها موارد من غير عمليات التبادل ← يقابلها من المعايير المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 23 IPSAS الإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛
- المادة 29 التي حددت فيها أعباء ميزانية الدولة حسب الطبيعة الاقتصادية في شكل أبواب، والمادة 32 التي ذكرت فيها الأعباء المالية الواجب تغطيتها من الاعتمادات التقييمية ← يقابلها المعيار المحاسبي الفرنسي للقطاع العام رقم 02 -الأعباء-؛
- المادة 37 والتي تنص على إمكانية لجوء الدولة لتمويل الاستثمارات العمومية جزئيا أو كليا، عن طريق التعاقد أو الشراكة مع شخص معنوي عام أو خاص ← يقابلها المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 07 IPSAS سابقا والذي استبدل بالمعيار 36 IPSAS منذ 2017؛
- المادة 42 التي ذكرت الفئات المكونة للحسابات الخاصة للخزينة وكذا الفصل الثالث من نفس القانون المعنون بموارد الخزينة وأعباؤها ← يقابلها المعيار الفرنسي رقم 10-مكونات الخزينة-؛
- المادة 49 نصت على ضرورة ذكر الإيرادات والنفقات في الحسابات التجارية والمتعلقة بالنشاطات الصناعية والتجارية التي تقوم بها مصالح الدولة ← يقابلها فيما يخص الإيرادات المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 09 IPSAS الإيرادات من عمليات التبادل؛
- المواد (60 الى 64) تنص على كفاءات ابرام الدين العمومي ← يقابلها المعيار المحاسبي الفرنسي للقطاع العام رقم 11 الدّيون والأدوات المالية الأجل؛
- المادة 66 التي تنص على تحديد جميع إيرادات ونفقات الميزانية للسنة وكذا المادة 67 التي تنص كذلك على ضرورة تقييد إيرادات ونفقات الميزانية في الحسابات الميزانية تقييد موارد وأعباء الخزينة في حساباتها ← يقابلها المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 02 IPSAS التدفق النقدي.

وحسب التسيير العمومي الجديد فإنّ عملية التخطيط والبرمجة تتمّ على عدة مراحل مرورا بمستويات هرمية مختلفة متمثلة في مخطط عمل الحكومة وبيان السياسة العامة للدولة وكذا استراتيجية كل وزارة أو مؤسسة عمومية وينقسم هذا المخطط الى ثلاثة مستويات رئيسية كما

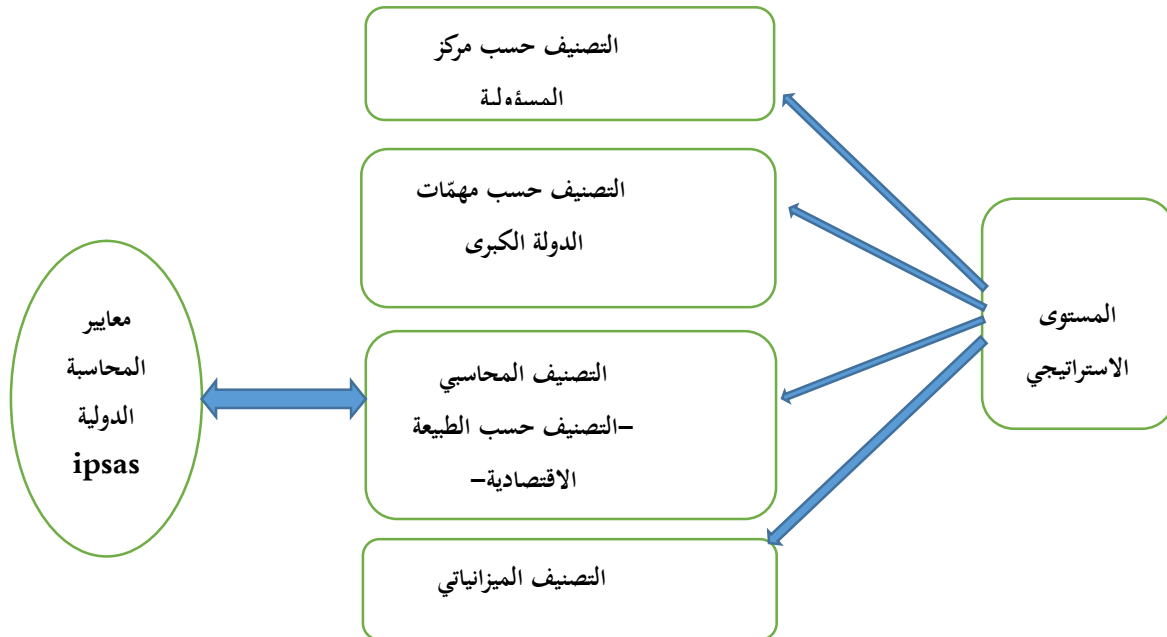
شكل رقم (03): استراتيجية السياسة العامة للدولة في تجسيد القانون 18-15



المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف السيد/قهوال عبد العزيز رئيس مصلحة بالرقابة الميزانية لولاية ميلة في إطار التكوين المقدم حول القانون العضوي 18-15 في جانفي 2024

-يكون المستوى الاستراتيجي على مستوى الوزارة الأولى من اجل تحديد سياسة كل قطاع من خلال التنسيق بين القطاعات، ويشمل هذا المستوى: التصنيف حسب مركز المسؤولية، التصنيف حسب مهمّات الدولة الكبرى التصنيف الميزانياتي، والتصنيف المحاسبي، حيث من خلال هذا الأخير تم ادراج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

شكل رقم (04): مخطط التوجيه القطاعي للنفقات



المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على المصدر السابق

← المستوى الوظيفي يكون على مستوى كل قطاع بحيث يقوم كل قطاع بوضع محفظة برامج والتي تعتبر مهام واجبة التنفيذ، كما يتم توزيع الاعتمادات، وتسيير هذه البرامج.

← المستوى التنفيذي الذي يتم فيه تجسيد الأنشطة وتنفيذ الاعتمادات عن طريق صرف النفقة.

2-دورة الميزانية:

تمر ميزانية الدولة بعدة مراحل من بداية التخطيط حتى مرحلة التقييم لها:

1. التخطيط أو التأطير الميزانياتي متعدد السنوات: ويتم ذلك بتحديد سقف ميزانية الدولة وسقف ميزانية كل محفظة برامج؛
2. مرحلة التحضير: تعمل كل وزارة على التخطيط وتحديد الأولويات وذلك في السنة ن-1، حيث تساهم في هذا التخطيط كل مؤسسة عمومية تستفيد من ميزانية الدولة، وذلك بإعداد البطاقات البرمجية التي تكون جدّ معقّدة وارسالها الى مسؤول البرامج وتعدّ هذه البطاقات الوحدة الأساسية لهذه المرحلة؛
3. مرحلة البرجة الميزانياتية: بمعنى وضع المشروع التمهيدي لميزانية السنة المقبلة؛ ويكون من 07 أكتوبر الى 15 أكتوبر من السنة ن-1، وهنا تتضح الصورة الأولية لميزانية كل قطاع أو وزارة؛
4. مرحلة تنفيذ الميزانية: يقصد بالتنفيذ كل العمليات من الالتزام بالنفقة الى غاية دفعها، والتي يقوم بها غالبا مسؤول النشاط أو النشاط الفرعي؛
5. مرحلة التقييم: هي المرحلة التي يتم فيها عرض الحسابات وتقييم النتائج.

ثانيا: العناصر المكونة لتصنيف الإيرادات والنفقات حسب القانون العضوي وما يقابلها من: IPSAS

كما ذكرنا سابقا فقد أدرجت المعايير الدولية للقطاع العام في التصنيف المحاسبي لنشاطات الدولة من خلال تصنيف إيرادات وأعباء ميزانية الدولة، حيث ظهر جليًا تبني المعايير من خلال هذه التصنيفات.

1- العناصر المكونة لتصنيف الإيرادات حسب القانون العضوي وما يقابلها من: IPSAS

حددت العناصر المكونة لتصنيفات الإيرادات من خلال المرسوم التنفيذي 20-353 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020 المنظم للقانون العضوي، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): فئة الإيرادات المصنفة حسب قانون 18-15 الموافقة للمعايير المتبناة

المعيار	رقم المعيار المقابل	العناصر المكونة للتصنيف	تصنيف الإيراد
الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	IPSAS 23	الإيرادات الجبائية الجبائية البترولية	الفئة 01: إيرادات الدولة من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها ومن الغرامات

<p>حول الإيرادات المتأتية من الأنشطة غير التبادلية باستثناء تلك الخاصة باندماج المؤسسة.</p> <p>النطاق: يتم عرض البيانات وفق هذا المعيار على أساس الاستحقاق المحاسبي على كل إيراد من المعاملات غير تبادلية الاعلى:</p> <p>-اندماج المؤسسات في القطاع العام؛</p> <p>-المساهمات في المنافع الاجتماعية والتي تعالج وفق المعيار رقم 42.</p> <p>-تعّد معظم إيرادات الدولة ومؤسساتها واردة من معاملات غير تبادلية مثل : الضرائب والتحويلات كالمنح، الهدايا، الغرامات، التركات والاعفاء من الديون وغيرها.</p>		<p>حقوق وأتاوى مداخيل الإيجار والاستغلال ناتج التنازل عن الأصول المنقولة والعقارية ناتج الخدمات الإدارية حقوق ومداخيل أخرى</p>	<p>الفئة 02: مداخيل الأملاك التابعة للدولة</p>
		<p>ناتج المبالغ المدفوعة مقابل خدمات الدولة، أتاوى استعمال الترددات، نواتج أخرى للأصول اللامادية</p>	<p>الفئة 04: المبالغ المدفوعة مقابل خدمات الدولة وكذا الأتاوى،</p>
		<p>الضرائب والرسوم غير المدرجة في الميزانية في الآجال المحددة، ناتج الرسوم غير المخصصة مسبقاً، إيرادات مختلفة غير معينة حواصل أخرى</p>	<p>الفئة 05: مختلف حواصل ميزانية الدولة</p>
		<p>الإلغاءات الكلية أو الجزئية على ديون الدولة، استرجاعات إلى الخزينة للمبالغ المدفوعة بغير حق، ديون الدولة التي لحقها التقادم نهائياً حواصل استثنائية أخرى</p>	<p>الفئة 06: الحواصل الاستثنائية المتنوعة</p>
<p>الحقوق على الأصول المتداولة</p>	<p>المعيار الفرنسي رقم 09</p>	<p>ناتج أرباح البنوك والمؤسسات المالية، ناتج أرباح المؤسسات غير المالية، اقتطاعات وعوائد الأصول المالية الأخرى</p>	<p>الفئة 03: مداخيل الدولة من المساهمات المالية وأصولها الأخرى</p>
		<p>الفوائد على السندات، نواتج القروض والتسيقات والتوظيفات، القيم والحسومات والأوراق المالية بكل أنواعها فوائد وحواصل أخرى</p>	<p>الفئة 08: فوائد وحواصل القروض والتسيقات وكذا توظيف أموال الدولة</p>

المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على المرسوم التنفيذي 20-353

2-العناصر المكونة لتصنيف النفقات حسب القانون العضوي وما يقابلها من IPSAS:

كما جاء في المرسوم 20-354 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020 العناصر المكونة لتصنيفات أعباء الدولة، وقد ظهر جليا تبني المعايير من خلال تحديد الأصناف الفرعية لنفقات الدولة حسب الطبيعة الاقتصادية التي حددها القرار الوزاري رقم 124 المؤرخ في 15 اوت 2022 والذي عدل وتمم بالقرار الوزاري رقم 424 المؤرخ في 28 ديسمبر 2023. يمكن توضيح أهمها فيما يلي:

جدول رقم (04): فئة النفقات المصنفة حسب قانون 18-15 الموافقة للمعايير المتبناة

ترميز النفقة	النفقة حسب الطبيعة الاقتصادية وفروعها	رقم المعيار	اسم المعيار المحاسبي الدولي أو الفرنسي المقابل
24000	الإيجار	IPSAS	عقود الإيجار
24100	إيجار العقارات	13	الهدف: تحديد السياسة المحاسبية المناسبة للإيجارات؛
24200	إيجار المنقولات		النطاق: عند عرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق يطبق
24300	تكاليف الإيجار الأخرى		هذا المعيار على معالجة جميع عقود الإيجار الاعلى:
			-عقود الإيجار الخاصة بالنفط والغاز والمعادن والغابات؛
			-الإيجار الخاص ببنود الأفلام والرسوم المتحركة والمسرحيات
			والبراءات..... الخ
31000	تثبيتات عينية	المعيار	الأصول المادية
31100	الأراضي وتضم الأراضي الفارغة، المهياة، الآبار والمبينة	الفرنسي رقم	
31200	تهيئة وإعادة تأهيل الأراضي	06	
31300	الاشغال الغابية		
31400	البناء والصيانة		
31410	المنشآت القاعدية		
31420	البنائات		
31430	السكنات		
31500	التركيبات والترتيب وتهيئة البنائات		
31600	التركيبات التقنية والمعدات والادوات الصناعية		
31700	العتاد العسكري		
31800	معدات النقل		
31900	تثبيتات عينية اخرى		
32000	تثبيتات معنوية	IPSAS	الأصول غير ملموسة
32100	مصاريف التطوير والأبحاث والدراسات	31	الهدف: يحدد المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية أو غير الملموسة.
32200	التنازلات والحقوق وبراءات الاختراع والتراخيص		النطاق: لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المعنوية المكتسبة من
32300	برمجيات الاعلام الآلي وما يماثلها		عمليات تجميع معاملات غير تبادلية، كما لا ينطبق على
32400	تثبيتات معنوية اخرى		الصلاحيات الممنوحة عن طريق التشريع مثل سلطة فرض الضرائب.
33000	تخصيصات الاستثمار للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات المماثلة	IPSAS	الاستثمارات في المنشآت المشتركة والذي استبدل ب36 ipsas
		07	ابتداء من 1 جانفي 2017
			الهدف: يحدد كيفية محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة

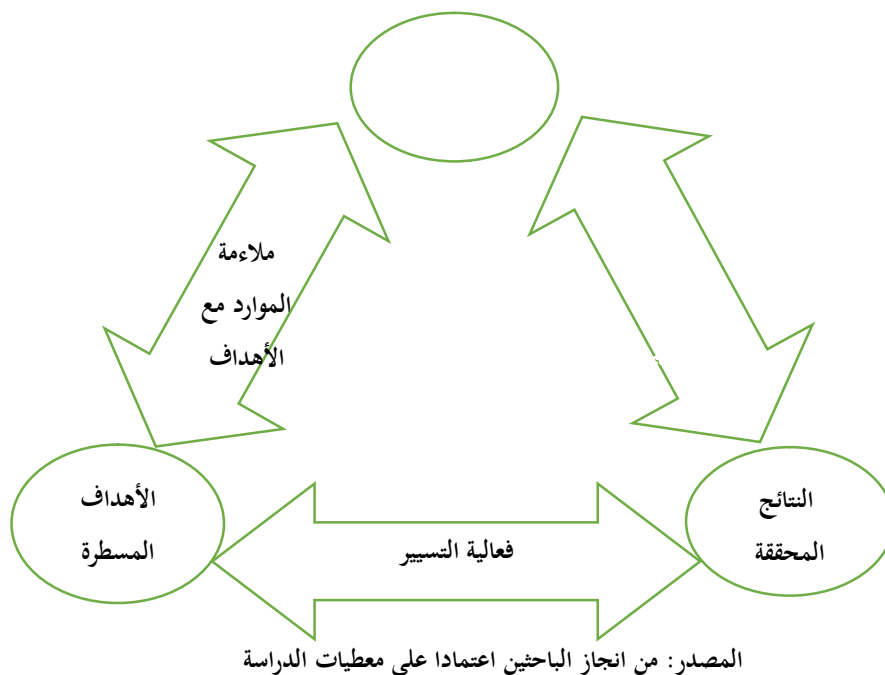
والمشاريع المشتركة. النطاق: يطبق هذا المعيار على المؤسسات المستثمرة ذات السيطرة المشتركة، وتملك حصص قابلة للقياس كميًا.			
الديون والأدوات المالية لأجل	المعيار الفرنسي رقم 11	تسديد الديون	42200
		أعباء الدين العمومي	50000
		فوائد على الدين العمومي: وتشمل فوائد على الدين الداخلي والخارجي وضمائمات والتزامات الدولة	51000
		مصاريف أخرى على الدين العمومي	52000

المصدر: من انجاز الباحثين اعتمادا على المرسوم التنفيذي المرسوم 20-354 والقرار الوزاري رقم 424

ثالثا: قيادة التسيير العمومي

بما أن التسيير المالي الجديد قائم على النتائج وتقييم الأداء فهو بالضرورة قائم على تحديد الأهداف ووضع خطط مسطرة مسبقا حتى يمكن تنفيذ عملية المقارنة والقياس، وللوصول الى أعلى مؤشرات الأداء يجب استغلال الموارد أحسن استغلال.

شكل رقم (05): قيادة التسيير



وتقاس نجاعة التسيير العمومي بمدى القدرة على تخصيص الموارد المتاحة والمحتملة أحسن تخصيص وذلك بتغطية النفقات العمومية حسب أولويتها وملاءمتها للأهداف المسطرة من أجل تحقيقها، بمعنى العمل على توجيه الإيرادات الأكثر ضمانا لتغطية النفقات الأكثر أهمية لضمان التمويل المستمر للعمليات وديمومة تسيير الميزانية العمومية والوصول الى النتائج المرجوة.

خلاصة:

لقد أثبت اتباع النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي ضعفه ان لم نقل فشله في رقابة العمليات المالية ما عرض المال العام الى الضياع والتبديد، اذ أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سمح للدولة الجزائرية بتزويد منظومتها المحاسبية بمخطط محاسبي يستوفي الأسس والقواعد العالمية المعمول بها، حيث يجسد انتهاج التسيير العمومي المتمحور حول النتائج المحاسبية على أساس الاستحقاق التي تعزز عملية الرقابة على الأموال العمومية عن طريق المساءلة، إضافة الى مصداقية البيانات وجودة التقارير المالية المعروضة من طرف الدولة ومؤسساتها العمومية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية، وعليه فقد يساعد هذا التسيير العمومي الجديد على الحد من التلاعبات المحاسبية.

تتلخص أهم النتائج المتوصل اليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- ان التبني التدريجي للمعايير الدولية أمر ضروري لصعوبة توافقتها مع البيئة الجزائرية، ولكنه يسير بوتيرة بطيئة أكثر من المفترض؛
- رغم سلسلة الجهود المبذولة من طرف الحكومة الجزائرية في عصرنة التسيير العمومي بتبني المعايير الدولية لتسيير القطاع العام إلا أن هناك حلقة مفقودة وهي عدم دراية مستخدمي المؤسسات العمومية بهذه المعايير وجهل مبادئها.

وعليه نقدم التوصيات التالية:

- نص قوانين ووضع مراسيم تنظيمية تساهم بشكل أسرع في تفعيل تطبيق الأسس والمبادئ التي تقوم عليها المعايير؛
- تكتيف الدورات التكوينية لمسيري مؤسسات القطاع العام ومستخدميها حول المعايير للتعريف بها وبيان كيفية تطبيقها وإدخالها حيز التنفيذ في التسيير الحديث.
- التعريف بIPSAS على نطاق أوسع لدى مصالح الرقابة الميزانية عبر كل ربوع الوطن.

آفاق الدراسة:

- بتبني معايير المحاسبة الدولية ستكون للجزائر فرصة لاكتشاف معظم التلاعبات والقضاء عليها، وبالتالي القضاء على الفساد والحد من تبديد المال العام.

قائمة المراجع:

Aggestam-Pontoppidan, C., & Andernack, I. (2016). Interpretation and Application of IPSAS.

ACCRAAL ACCOUNTING AND PUBLIC SECTOR .(May, 2008) .Ali Rkein
(Bachelor of Business and) .REFORM:NORTHERN TERRITORY EXPERIENCE
.38 ,(Finance, Master of Accounting Studies, Master of Business Administration in Finance
.School of Law and Business Faculty of Law, Business and Arts Charles Darwin University

IPSAS VS NATIONAL GAAP: .(2018) .RODHANI Erisa و Kesjana HALILI ,Dritan FINO
DIFFERENCES AND CHALLENGES IN IMPLEMENTING IPSAS IN ALBANIAN
.508 ,(20)3 ,Muhasebe Bilim .PUBLIC SECTOR

CONCEPT, REGULATIONS .(April, 2013) .Dimitris Balios و .Evangelos Poutos ،Kanellos Toudas
of *European Journal* .AND INSTITUTIONAL ISSUES OF IPSAS:A CRITICAL REVIEW

http://www.ejbss.com/recent.aspx :URL تم الاسترداد من 44، 02(01)، *Business and Social Sciences*

AN ASSESSMENT ON CHALLENGES AND PROSPECTS OF .(JUNE, 2020) .ROZA EBISSA
INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS) FIRST

A THESIS .15-14 .TIME ADOPTION CHARITIES OPERATING IN ETHIOPIA
SUBMITTED TO ST. MARY'S UNIVERSITY, SCHOOL OF GRADUATE STUDIES

IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF
ADDIS .MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION IN ACCOUNTING AND FI

.ABABA, ETHIOPIA

التسيير العمومي الجديد. (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 15 12، 2022، من 11:00 cte.univ-setif2.dz:

أ.د. مريزق عدمان. (2015). التسيير العمومي بين الاتجاهات الكلاسيكية والاتجاهات الحديثة. الجزائر: جسور للنشر والتوزيع.

آسية قمو. (2021). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. (المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية
والمالية، المخر) *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، 07(02)، 30.

التسيير العمومي . (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 15 12، 2022، من 11:20 cte.univ-setif.dz:

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين عن IPSASB. (2021). *اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (المجلد الجزء الأول). (المجمع الدولي
العربي للمحاسبين القانونيين، المخر، و طلال أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر، المترجمون) عمان، الأردن.

بن زيتوني نوال، و أمينة شايب الدراع . (أكتوبر، 2022). تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) في الجزائر. *دور المعايير المحاسبية
الدولية في القطاع العام "IPSAS" في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الادارية*، 354. (المركز الديمقراطي العربي برلين -ألمانيا، المخر)
الجزائر.

بوعبانة فتيحة، و عبد الحميد حسباني. (2021). *عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الجهود والتحديات*. *مجلة
المؤسسة*، 10(01)، 250.

حسباني عبد الحميد، و فتيحة بوعبانة. (2021). *عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبية
الدولية للقطاع العام*. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية* (02)، 122.

خلف الله بن يوسف. (2022). *مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS*. *مجلة أبحاث اقتصادية
>معاصرة*، 05(01)، 79.

خميسة براهيم، و كمال بن موسى. (2020). *نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS*. *مجلة المتبر*، 07(01)، 93.

د. شيبوي راضية. (2021-2020). *المناجمت العمومي*. قسنطينة، كلية الحقوق والعلوم الادارية قسم العلوم الادارية، الجزائر.

د. عمر آيت مختار، و سمية د. بلحمري. (2022). *حتمية التغيرات المحاسبية في القطاع العام في اطار التسيير العمومي الحديث*. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا*،
18(28)، 677.