

## دور الإصلاح المحاسبي في الجماعات المحلية بالجزائر ومساهمته في تحسين الحوكمة العمومية The role of accounting reform in local communities in Algeria and Its contribution to improving the public governance

رحال منال<sup>1</sup>، شعشوعة عبدالكريم<sup>2</sup>

RAHAL Manel<sup>1</sup>, CHAACHOUA Abdelkarim<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة وهران 2 (الجزائر)، manelrahalrahal@gmail.com

<sup>2</sup> جامعة وهران 2 (الجزائر)، [Karim.31ch@yahoo.fr](mailto:Karim.31ch@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2024/10/13؛ تاريخ القبول: 2024/12/09؛ تاريخ النشر: 2024/12/18

**ملخص:** تهدف الدراسة إلى إبراز دور الإصلاح المحاسبي في تحسين الحوكمة العمومية على مستوى الجماعات المحلية، بالإضافة إلى مساهمتها في تعزيز الشفافية و المساءلة وإرساء مبادئ الحوكمة في القطاع العام، تظهر النتائج أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام له يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام علاوة على ذلك القانون العضوي 15-18 يتماشى مع متطلبات الحوكمة.

**كلمات مفتاحية:** الإصلاح المحاسبي؛ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛ الحوكمة العمومية.

**تصنيفات JEL:** H83;H82.

**Abstract:** The study aims to highlight the role of accounting reforms in improving public governance in local communities, additionally it examines how these reforms contribute to increased transparency, accountability, and the establishment of governance principles within the public sector, the results shows that adopting International Public Sector Accounting standards (IPSAS) helps to enhance transparency and accountability in public sector furthermore organic law 18-15 is consistent with governance requirements

**Keywords:** Accounting reforms; IPSAS; Public governance.

### تمهيد

تم تنفيذ إصلاحات في الأنظمة المحاسبية لضمان استدامة الإنفاق العام في ظل هذه التحولات الحاسمة حيث تعد المعايير محاسبية الدولية للقطاع العام مرجعا أساسيا لدعم هذه الإصلاحات.

نظرا لنظام المحاسبي السابق والممثل في القانون العادي 84-17 للقانون المالية لم يعد ملائم لطبيعة المرحلة التي تمر بها الجزائر في وسط التحديات الاقتصادية من انخفاض أسعار النفط وارتفاع معدلات البطالة وقلة التنوع الاقتصادي، والسعي إلى زيادة الأداء الحكومي وقد أظهرت المؤشرات والتقارير الدولية الحاجة الماسة إلى إصلاح المنظومة المحاسبية في القطاع العام بتطوير أساليب إعداد الميزانية العامة في الجزائر نتيجة إلى ذلك تم اصدار القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية بغرض التحديث والعصرنة، تندرج الجماعات المحلية ضمن المؤسسات العمومية

\*- المؤلف المرسل: رحال منال، manelrahalrahal@gmail.com

بصفتها تتلقى اعتمادات مالية حيث يشملها الإصلاح المحاسبي الذي يهدف إلى التحول من النظام النقدي إلى الاستحقاق لتحقيق الدقة وشفافية أكبر في التقارير المالية العامة.

تطمح الحكومة إلى إرساء مبادئ الحوكمة في الجماعات المحلية لفعالية وذلك من خلال جملة من الإصلاحات المحاسبية في إطار القانون العضوي 15-18 لاستخدام الأتمثل للموارد وتحسين كفاءة الأداء الإداري والمالي على مستوى البلديات والولايات على حد سواء، ويأتي هذا التوجه لتأكيد على تقديم خدمات للمواطنين، مما يدعم النزاهة والموثوقية في إدارة الموارد المالية العام.

مما سبق يتضح أهمية الإصلاح المحاسبي في القطاع العام من جميع المستويات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية فهذه الإصلاحات مهمة في ترشيد النفقات العامة ومحاربة الفساد وهدر المال العام وصولاً إلى تقارير تحتوي على معلومات مالية ذات جودة وفعالية .

وبناء على ما سبق ذكره الدراسة تحاول الإجابة على الإشكالية التالية :

**كيف يساهم الإصلاح المحاسبي في تحسين حوكمة العمومية على مستوى الجماعات المحلية في الجزائر ؟**

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية يمكن أن نستند على الفرضية التالية :

- يساهم الإصلاح المحاسبي في تحسين الحوكمة العمومية على مستوى الجماعات المحلية.

تهدف الدراسة على التركيز على دور الإصلاح المحاسبي في تحسين الحوكمة العمومية على مستوى الجماعات المحلية في الجزائر فضلاً على ذلك التعرف المحاسبة العمومية في القطاع العام وتنظيماتها القانونية.

#### الدراسات السابقة :

تناولت (Aboukhadeer, E. A. S, Azam, & Albattat, 2023) الدراسة بعنوان حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة المالية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي الليبيركزت على تقييم مدى تأثير تطبيق معايير الحوكمة ومعايير المحاسبة المالية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المحاسبية في الهيئات الحكومية الليبية. أهم النتائج التي توصلت إليها الدراس: العلاقة بين الحوكمة وجودة المعلومات وجود علاقة قوية بين تطبيق مبادئ الحوكمة السليمة (مثل الشفافية، ومسؤولية مجلس الإدارة، وحماية حقوق أصحاب المصلحة) وبين تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

سنحاول التطرق إلى مساهمة الإصلاح المحاسبي في تحسين الحوكمة على مستوى الجماعات المحلية من خلال منهج الوصفي التحليلي كأداة لتحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام ستتم دراسة هذه الإشكالية وفق محاور الخطة الموالية :

**المحور الأول: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإصلاح المحاسبي خطوة نحو الشفافية والكفاءة**

**المحور الثاني: الحوكمة في القطاع العام لتحقيق إدارة فعالة**

**المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجماعات المحلية في الجزائر دوره تحسين الحوكمة العمومية**

## I - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإصلاح المحاسبي خطوة نحو الشفافية والكفاءة

### I - 1 التوجه نحو التوحيد المحاسبي في القطاع العام من خلال المعايير المحاسبية:

العولمة والتبادل التجاري هما من العوامل في التفكير بالتوحيد المحاسبي، في مرحلة تاريخية بدأ العالم في محاولة لإنشاء لغة موحدة و ذلك للمساعدة في ترسيخ التعاون الاقتصادي بين الدول<sup>1</sup> (Eugenio Caperchione, Istemi Demirag, & Giuseppe Grossi, 2017, p. 2)، وعلى رغم من أن بعض الباحثين يرون بأن التوحيد المحاسبي أقل أهمية وهذا نظرا لعدم وجود سوق مالي نشط تستخدم فيه المعلومة المالية إلا أن بعض المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي OECD تبنت المعايير الدولية للقطاع العام ومنظمة حلف الشمال الأطلسي NATO أكد صندوق النقد الدولي أن الدولية<sup>2</sup> (Benito, B, Brusca, I, & Montesinos, V, 2007, pp. 330-331)، فمفهوم التوحيد المحاسبي في القطاع العام هو من الموضوعات المهمة فهو يشير إلى خلق التجانس والتناسق في القطاع العام بعبارة أخرى هو عملية سياسية تمكن من تقليص الاختلافات المحاسبية وتسهيل المقارنات<sup>3</sup> (Christiaens, J & Reyniers, B. & Rollé, C, 2010, p. 578).

يتفق معظم الدارسين في مجال المحاسبة العمومية أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS تلعب دورا مهما في تحسين جودة المعلومات المالية والتقارير المالية في القطاع العام، حيث تسهم في تسهيل المقارنة بين التقارير المالية المختلفة، وتمثل الخطوة الأولى نحو التوحيد المحاسبي وتحضى بدعم من المؤسسات المالية الدولية ومنظمات الحكومية والغير الحكومية، تصدر هذه المعايير المحاسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB والذي بدوره يسعى إلى زيادة الوعي بأهمية هذه المعايير الدولية وقدرتها على تحقيق التوافق بين التقارير المالية للقطاع العام والمعلومات الإحصائية والوطنية فهذه المعايير هي مجموعة من الارشادات والسياسات تحت القطاع العام على إتباعها وجعلها تتطابق مع الأنظمة الاقتصادية لكل بلد<sup>4</sup> (Brusca, I & Martínez, J. C, 2016, p. 727).

كما ذكر سابقا المعايير الدولية IPSAS اطارا للتوحيد المحاسبي الدولي تسعى العديد من الدول في تبني المعايير تعتمد عليها في تسجيل ومعالجة عمليات المالية في القطاع العام، وذلك لتقارب المعايير المحاسبية للقطاع العام مع المعايير المحاسبية للقطاع الخاص IAS/IFRS ساعد بعض الدول في فهم القواعد المحددة لهذه المعايير بشكل جيد. (Brusca, I & Martínez, J. C, 2016)

وعلى هذا الأساس قامت الجزائر كغيرها من الدول بتبني المعايير محاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS للإرتقاء إلى مستوى ممارسات محاسبية دولية بحيث أجمع العلماء على أن قوائم المالية المرتكزة على المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام تتسم بالمرونة والشفافية، أصدرت الحكومة الجزائرية مجموعة من القوانين والتعليمات تقضي بالتزام بهذه المعايير في كامل المؤسسات التابعة للقطاع العام، وأوجبت وزارة المالية لجنة خاصة بمراجعة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحيث تم استنباط ما يتناسب مع حاجيات مؤسسات العمومية بالإضافة إلى الاعتماد على معايير محاسبية فرنسية الخاصة بالقطاع العام تم تبني 17 معيار دولي إلى جانب الاطار التصوري والتي تظهر على نحو التالي<sup>5</sup> (محمد علاء الدين، محمد، و عبد الحليم، 2022/10/2-1، الصفحات 20-21):

### ✓ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متبناة من طرف الحكومة الجزائرية:

- معيار IPSAS رقم 01: عرض القوائم المالية
- معيار IPSAS رقم 02: بيان التدفق النقدي

- معيار IPSAS رقم 03: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار IPSAS رقم 07: الإستثمارات في المنشآت الزميلة
- معيار IPSAS رقم 09: الإيرادات من العمليات التبادلية
- معيار IPSAS رقم 12: المخزونات
- معيار IPSAS رقم 13 عقود الإيجار
- معيار IPSAS رقم 19: مخصصات، الإلتزامات، الأصول المحتملة
- معيار IPSAS رقم 21: إنخفاض قيمة الأصول الغير المولدة للنقد
- معيار IPSAS رقم 23: الإيرادات من التعاملات الغير التبادلية
- معيار IPSAS رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
- معيار IPSAS رقم 31: الأصول الغير الملموسة

#### ✓ المعايير المحاسبية الفرنسية للقطاع العام متبناة من طرف الحكومة الجزائرية:

- معيار فرنسي رقم 02: الأعباء
- معيار فرنسي رقم 06: الأصول المادية
- معيار فرنسي رقم 09: الحقوق على الأصول المتداولة
- معيار فرنسي رقم 10: مكونات خزينة الدولة
- معيار فرنسي رقم 11: الديون والأدوات المالية

في هذا الصدد أدى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى استلزام مجموعة من الإصلاحات على مستوى المؤسسات العمومية و قد شملت تحضير وتنفيذ الميزانية ومعالجات المحاسبية وانبثق عن هذا الإصلاح المحاسبي الذي سنتاوله في العنصر الموالي قانون العضوي 18-15 المتعلق بالمالية الذي يتماشى محتواه مع الممارسات الدولية و المعايير بصفة خاصة.

### I - 2 الإصلاح المحاسبي في القطاع العام

ظهور الإدارة العامة الجديدة (NPM) شكل تحولا جوهريا للإدارة العامة التقليدية حيث يعد منهج حديث في إدارة القطاع العام ولها تأثير كبير في مجال المحاسبة وإعداد الميزانيات وإدارة الأداء العام هذا النهج متمركز حول تحقيق النتائج والمساءلة في القطاع العام، اذ يساهم (NPM) في فتح آفاق بصفة خاصة للمديرين في القطاع العام بتحسين بيانات التكلفة والمعلومات المالية والتي بدورها تعزز اتخاذ القرارات السليمة وتؤثر بالإيجاب على أداء المؤسسات العمومية، يرتبط مدلول الإصلاح المحاسبي بالإدارة العامة الجديدة (NPM) على الرغم من اختلاف العلماء في استخدام مصطلح الإصلاح المحاسبي إلا أن بعضهم يستخدمه عند تغير الأنظمة المحلية لمحاسبية للحكومات والبعض الآخر يراه يقتصر في تغير الممارسات والتقنيات المحاسبية بل في السلوكيات والتنظيمات المتعلقة بها ومع ذلك يتفقون أنه يشير إلى التحديث والتحسين و التنفيذ<sup>6</sup> (Djamhuri, Ali & Mahmudi Mahmudi, 2006, pp. 302-306)

مما لا شك فيه أن الإصلاحات المحاسبية لها دور في الحفاظ على تقديم الخدمات العامة واستمرارية الديناميكية الاجتماعية والاقتصادية<sup>7</sup> (Basloom, Muslim Har, & Sofiah, 2022, p. 287)، حيث شمل النظام المحاسبي في القطاع العام العمليات والإجراءات ذات الصلة بتخطيط الميزانية و تنفيذها ومراقبتها بإضافة إلى إدارة النفقات العامة وجمع الإيرادات والتقارير

المالية والتدقيق المالي<sup>8</sup> (Musa, Ja'afar, & Bala, 2023, p. 111) والذي يتمحور حول كيفية تسجيل والإفصاح عن المعاملات المالية الحكومية فضلا على ذلك تحسين تسيير الإدارات العمومية<sup>9</sup> (Tatjana, Milja, & Marijana, 2023, p. 25)

قامت الجزائر في إطار مشروع عصرنه القطاع العام بمجموعة من الإجراءات الإصلاحية في المؤسسات العمومية ، كما ذكر سابقا وزارة المالية هي من تكلفت بهذه الإجراءات وذلك في عام 2005 عقدت مع مكتب الاستثمارات الكندي -CRC SOGEMA من أجل وضع الإطار التصوري الشامل للإصلاح وذلك تحت إشراف البنك الدولي بعد الإنتهاء من الإطار التصوري في عام 2007 تم عقد اتفاق آخر مع مكتب الاستثمارات الفرنسي GIP-ADTETEF لوضع تصور لتحسين وفعالية الميزانية ومرونة نفقة، في عام 2009 تم تشكيل فرقة عمل وكان هدفها اهتمام بالجوانب الإدارية وتدريب الإداريين المشرفين على عملية الإصلاح<sup>10</sup> (عبدوس، 2018، صفحة 321).

ترتكز الجهود الجزائرية حول ضمان الشفافية والمساءلة في القطاع العام وذلك بتغيير النظام المحاسبي وفق متطلبات دولية معايير محاسبية الدولية وتمثل هذا التغيير في شكل اصلاح محاسبي على صعيد المؤسسات العمومية والعمل على اثراء هذا الأخير بتشريعات ملزمة لتأكيد ضرورة التزام بتطبيق هذه التشريعات، تم اصدار قانون العضوي 18-15 المتعلق بالقوانين المالية المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 وذلك خلفا للقانون السابق القانون العادي 84-17 قانون المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984 سمح القانون العضوي إلى إنتقال من منهج الوسائل إلى منهج النتائج والأهداف بغرض تحقيق الشفافية والمساءلة في القطاع العام.

قد شمل هذا القانون العضوي 18-15 المتعلق قوانين المالية عديد من الجوانب نذكر منها<sup>11</sup>:

❖ الإنتقال من النظام النقدي إلى النظام الاستحقاق بهدف إعدادا البيانات المالية ذات جودة والمصادقية  
تعكس الوضع المالي للمؤسسات الحكومية بجانب استخدام محاسبة التكاليف لتحليل التكاليف من أجل  
ترشيد النفقات مادة 65.

❖ تفعيل الرقابة على الأموال العمومية من بينها الرقابة البرلمانية على البرامج ورقابة مجلس المحاسبة على حسابات الدولة من حيث شكل إعداد التقارير المالية وما اذا كانت هذه التقارير المالية معروضه مادة 88.  
بناء على مراجعة الأدبيات أكد<sup>12</sup> (ENOFE, AFIANGBE, & AGHA, 2017, p. 17) في دراسته إصلاحات الإدارة المالية والفساد بالقطاع العام في نيجيريا يمكن للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لها تأثير إيجابي في التقليل من الفساد، هذا ما سيكون له دور في الجزائر في الحد من هذه الظاهرة .

## II- الحوكمة في القطاع العام لتحقيق إدارة فعالة

### II- 1 الحوكمة العمومية:

اكتسبت الحوكمة العمومية أهمية من مطلع الثمانينيات وذلك تزامنا مع زيادة المسؤولية الاجتماعية والفساد لتحقيق التوازن حقوق المساهمين أصحاب المصلحة ،الحوكمة ضرورية لكل من الشركات الخاصة المنظمات الغير الربحية ،والجهات الحكومية فمصطلح الحوكمة يستخدم في القطاع الخاص والعام يشير هذا المصطلح بصفة عامة إلى الوسائل المستخدمة للوصول إلى التوجيه والسيطرة والتنسيق بين المؤسسات<sup>13</sup> (Lynn, Jr, Heinrich, & Hill, 2000, pp. 234-235) عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) على أنها "استخدام السلطة السياسية وممارسة التحكم فيما يتعلق بإدارة موارد المجتمع بهدف التنمية الاقتصادية والاجتماعية " من منظور منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) لتعزيز الحوكمة العمومية حددت عناصر

التالية الشفافية، المساءلة، الاستجابة، التوجه المستقبلي، السيادة القانونية والنزاهة نفصل في كل واحدة<sup>14</sup>. (OCDE, 2002, pp. 37-38) :

- الشفافية: تقديم تقارير منهجية حول النتائج المحققة ومقارنتها مع الخطط المسطرة مع عرضها للعامه
  - المساءلة: تفعيل مراقبة البرلمانية والمجتمع المدني
  - الاستجابة: مواءمة التغيرات الدولية والتكيف معها .
  - التوجه المستقبلي: وضع سياسات واستراتيجيات تتماشى مع التغيرات المستقبلية
  - سيادة القانون والنزاهة: تطبيق القوانين واللوائح القانونية مصدرة من قبل السلطة التشريعية.
- عرفها البنك الدولي الحوكمة العمومية على أنها "الطريقة التي تمارس بها السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلد من أجل التنمية"<sup>15</sup> (World Bank, 1992, p. 1) إذ تم تحديد خمس مبادئ للحوكمة في نظم الإدارة المالية العامة PFM وتمثلت في الكفاءة والفعالية، الموثوقية، الشفافية، المساءلة أشارت الكفاءة في نظام الميزانية إلى إجراءات الإعداد من التخطيط حتى التدقيق، بينما تضمن الفعالية الاستراتيجيات المالية والجبائية وإدارة استثمارات ذات تأثير إذ تندرج الموثوقية تحت إمكانية التنبؤ بميزانيات الحكومة تسلط الشفافية الضوء على أهمية إتاحة مستندات الميزانية للكوادرين، أما المساءلة فتركز على الرقابة الداخلية و الخارجية على الإدارة المالية بما في ذلك التدقيق والمراجعة ومشاركة الجمهور.<sup>16</sup> (World Bank, 2018, p. 15)

الأزمات السياسية والإقتصادية من العوامل المؤدية إلى تغير مفهوم الحوكمة العمومية بالإضافة ساهمت في ظهور مفهوم الحوكمة العمومية الجديد NPG من بينها التزايد المستمر خوف الحكومات من الإفلاس واللجوء إلى الإستدانة أدى هذا إلى ظهور حركتين أصبحنا الأساس في إدارة القطاع العام الادارة العامة الجديدة والتي تقوم مبادئها على مبادئ القطاع الخاص محاولة منها تحسين الأداء والخصوصية وتقليل البيروقراطية أما الحوكمة العمومية الجديدة تقوم على مفهوم التعاون بين القطاع العام والخاص الربحي والغير ربحي<sup>17</sup>. (Morgan & Cook, 2014, p. 3)

وفي الأخير الحوكمة العمومية نظام الإدارة العامة وجملة من القوانين والمعايير يقوم على التعاون والتكامل بين الجهات مختلفة في القطاع العام وذلك من أجل صنع القرارات السياسية ووضع استراتيجيات مع اشراك متداخلين للقطاع الخاص والعام، بجانب ذلك المنظمات الحكومية والغير الحكومية الربحية والغير الربحية، والمجتمع المدني لحل مشاكل تواجه القطاع العام وتحسين الخدمات العامة وأيضاً جودة الأداء الحكومي مع تطوير الأنظمة التقليدية ومواكبة التطورات التقنية من أجل استمرار الحكومات في الإنفاق العام.

## II - 2 أشكال الحوكمة العمومية:

نظراً لأن الحوكمة تعد عنصراً أساسياً في تحقيق التنمية المستدامة فإنها تتخذ ثلاثة أشكال: الحوكمة الشبكية، الحوكمة التعاونية، الحوكمة الرقمية تؤثر بشكل مباشر في تصميم وتطبيق المحاسبة العامة حيث تعزز المساءلة والشفافية في إعداد الميزانيات قياس الأداء في هذا السياق سنتناول أشكال الحوكمة:

### II - 2 - 1 الحوكمة الشبكية :

يرى الباحثين أن الحوكمة الشبكية هي نهج يقوم على التشارك في وضع السياسات العامة والعمل الجماعي والتنفيذ، عقد الشراكات بين قطاعين القطاع العام والخاص والتعاون بين المؤسسات لتوفير تدفق الموارد بين مختلف الجهات الفاعلة استندت هذه مفاهيم على مصطلحات جديدة الرعاية التحويلية والتأثير الاجتماعي لتحقيق التكامل بين الجهات الفاعلة لكي لا تكون مركزية في صنع القرارات<sup>18</sup> (Kapucu & Hu, 2020, p. 3)

## II - 2 - 2 الحوكمة التعاونية :

تختلف الحوكمة التعاونية على الحوكمة الشبكية فالأولى توجه كل إهتماماتها من الجهات الفاعلة في القطاع بدلا من حوكمة التعاونية تركز على الأفراد (المواطنين) تمكن أصحاب المصلحة من صنع القرارات الحكومية بشكل سليم وذلك من خلال منطديات الاستشارية و تجمع المواطنين و تقديم المشاكل في شكل انشغالات ،يرى البعض أنها بديل لتفادي الصراعات الناتجة و تحقيق التنمية الاجتماعية و الاقتصادية.و مع ذلك فالحاجة للتصميم والسيطرة لضمان التقدم والقيادة للقدرة على فرض إطار عمل يدعم التعاون<sup>19</sup> (Grossi & Argento, 2022, pp. 275-276)

## II - 2 - 3 الحوكمة الرقمية :

مع الانتقال الرقمي الواسع في شتى المجالات أصبح من الضروري تبني القطاع العام لمفهوم الحوكمة الرقمية لبلوغ الشفافية المطلوبة، تشير الحوكمة الرقمية إلى استعمال المختلف للتقنيات معلومات الاتصال، تناولت بعض الدراسات التأثير الإيجابي لها ك معالجة البيانات الضخمة في وقت وجيز والحد من التهرب الضريبي والفساد وتزيد من تفاعل المواطنين (Grossi & Argento, 2022, p. 276; Aboukhadeer, E. A. S, Azam, & Albattat, 2023)

في الختام تولي جميع أشكال الحوكمة إلى تعزيز المساءلة و الشفافية فالحوكمة الشبكية والرقمية تساعد القطاع العام قياس الأداء في المؤسسات العمومية بإستعمال أدوات متطورة لبناء تحليلات تنبؤية سليمة تتداخل هذه الأشكال فيما بينها لتحقيق المصلحة العامة والتنمية الاجتماعية والاقتصادية وتوطيد الاستقرار (Grossi & Argento, 2022)

## III - الإصلاح المحاسبي في الجماعات المحلية في الجزائر و دوره تحسين الحوكمة العمومية:

### III - 1 الاطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر :

تدور معظم جهود إصلاح المحاسبة العمومية إلى الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق، وفق نظام محاسبي يسعى إلى تصميم المعلومة المالية بشكل منظم وتوفير للمسيرين المعلّومات بغرض استعمالها في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، و من خلالها إعداد التقديرات والتنبؤات الصحيح وكذلك تقييم الأداء المالي في المؤسسات العمومية مما يسمح بترشيده الإنفاق العام وتعزيز الشفافية والمساءلة.

عرف القانون الجزائري رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية<sup>20</sup>، في مادته الأولى على أنه تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

بالرغم من هذا القانون عرف المحاسبة العمومية بات من اللازم إعادة صياغة قانون 90-12 المؤرخ في 19 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي حدد المحاسبة العمومية لعدة سنوات بإعادة صياغة أحكامه ليتوافق مع المبادئ المحاسبية

والميزانية الجديد التي نص عليها قانون العضوي 15-18 المتعلق بالمالية المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 صدر قانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المؤرخ في 21 جوان 2023<sup>21</sup> هدف هذا القانون حسب المادة الأولى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات .

شهدت أحكام هذا القانون جملة من المستجدات والتي تأتي في إطار إصلاح المحاسبة العمومية الذي جاء في فحواه :

جاء في أحكام المادة 80 من مشروع القانون هيكلا محاسبيا جديدا للقطاع العام بثلاثة أنواع رئيسية : **المحاسبة الميزانية** التي تحتوى على محاسبة الالتزامات والصندوق وتتابع النفقات والإيرادات السنوية، **المحاسبة العامة** التي تعتمد على أساس الاستحقاق وتعطي الصورة شاملة عن الوضع المالي للدولة حسب المعايير الدولية، و **محاسبة تحليل التكاليف** التي تقيم تكاليف الأنشطة وتساعد في متابعة البرامج من قبل الأمرين بالصرف يهدف القانون أيضا إلى تعزيز الشفافية والمسؤولية المالية، حيث ينص على رقابة صارمة على المحاسبين العموميين وإجراءات رقابة قبلية للنفقات، كما يتطلب المصادقة على الحسابات من قبل مجلس المحاسبة لضمان مصداقية المعلومات المالية وتسهيل اتخاذ القرارات.

نص مشروع القانون على تقديم الحساب العام للدولة بصورة دقيقة عن ممتلكاتها ووضعها المالي، عبر قوائم مالية تشمل الوضعية الحقيقية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تباين الوضعية المالية، مع ملحق يوضح المبادئ المحاسبية كما أكدت المادة 97 على ضرورة جودة الحسابات، بحيث تكون منتظمة و تتميز بصداق وملاءمة واتساق مع القواعد المعتمدة.

تسهم مخرجات المحاسبة العمومية وخاصة القوائم المالية الخمسة في تهيئة الظروف للرقابة البعدي (الرقابة الخارجية) التي يقوم بها مجلس المحاسبة وقد نصت المادة 105 على ضرورة مصادقة مجلس المحاسبة على الحسابات، حيث يقدم تقريراً مرافقاً لمشروع قانون تسوية الميزانية. يتطلع إصلاح المحاسبة العمومية إلى تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة للبرلمانيين والمواطنين، مما يعزز تقييم الوضع المالي للدولة ويسهم في اتخاذ قرارات أفضل وتفعيل المساءلة.

### III- 2 دور الإصلاح المحاسبي في الجماعات المحلية:

الجماعات المحلية في الجزائر هي كيانات مستقلة تتمتع بالشخصية القانونية تعد ذات أهمية كبيرة لتسيير الحياة اليومية وتطوير المناطق المحلية ولها دور في تنسيق ومحافظة على البنية التحتية للبلاد وتتكون بشكل رئيسي من:

✓ **الولاية:** حسب المادة الأولى من قانون 12-07<sup>22</sup> يتعلق بالولاية المؤرخ في 21 فبراير 2012 عرف الولاية بأنها: الجماعة الإقليمية للدولة، و تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة، وهي الدائرة الإدارية غير الممركزة للدولة، وتشكل بهذه الصفة فضاء لتنفيذ السياسات العمومية التضامنية والتشاورية بين الجماعات الإقليمية والدولة، وتساهم مع الدولة في إدارة وتهيئة الإقليم و التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحماية البيئة وكذا حماية وترقية وتحسين الإطار المعيشي .

✓ **البلدية:** كما جاء في المادة الأولى والثانية من قانون 11-10<sup>23</sup> يتعلق بالبلدية المؤرخ في 22 جوان 2011 عرف البلدية بأنها: الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة، وتتمتع بالشخصية المعنوية و الذمة المالية المستقلة، وهي القاعدة الإقليمية اللامركزية، ويمكن لممارسة المواطنة، وتشكل إطار لمشاركة المواطن في تسيير الشؤون العامة في تسيير الشؤون العمومية، تمارس البلدية صلاحياتها في كل مجالات الاختصاص المخولة لها بموجب القانون، وتساهم مع الدولة وبصفة خاصة إدارة وتهيئة الإقليم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والأمن وكذا الإطار المعيشي للمواطنين وتحسينه.

تختلف ميزانية الولاية على ميزانية البلدية حيث تعرف ميزانية البلدية على أنها جدول تقديرات الإيرادات و النفقات السنوسة للبلدية وهي عقد رخيص وغدارة تسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار (قانون 11-10 ، 2011/06/22) ، أما ميزانية الولاية تعرف على أنها وثيقة مالية تظهر في جانبها التقديرات الخاصة بمصروفات ومداد خيل الولاية .

وعلى هذا الأساس تخضع المحاسبة في الجماعات المحلية لقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي تأطر من خلال قانون 90-12 المتعلق بالمحاسبة العمومية اذ تم إعادة صياغة أحكامه ليصبح يواكب مشروع العصرية القطاع العام لقانون 23-07 المتعلق بالقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، اذ تهدف هذه الإصلاحات المحاسبية الحديثة داخل الجماعات المحلية إلى إدخال أدوات متابعة وقياس أداء جديدة تضمن استخدام الأمثل للموارد بشكل صحيح مع احترام إطار القانوني .

بموجب قانون المالية لعام 2011، أطلقت وزارة الداخلية والجماعات المحلية عملية تحديث للتسيير المالي للجماعات المحلية، خاصة في إعداد ميزانية جديدة للبلديات وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 12-315 لعام 2012. نظمت الوزارة أياما دراسية لتدريب الكوادر المحلية على الميزانية الجديدة، بمشاركة ممثلين عن مجلس المحاسبة ووزارة المالية. وتم إنشاء لجنة لتحديث التعليمات C1 الخاصة بالعمليات المالية للبلديات، وبرنامج تكويني للمسؤولين الماليين، إضافة إلى تطوير برنامج معلوماتي لمساعدة المسؤولين في إعداد الميزانية كما يجري دراسة تحسين الإيرادات المحلية وتعاون أفضل بين المصالح الضريبية والإدارات المحلية<sup>24</sup>. (إجراءات موجهة لتحسين التسيير الميزانياتي للجماعات المحلية، 2015)

تحقيق الشفافية والمساءلة في القطاع العام يعد من الأهداف الأساسية لتعزيز الحوكمة الرشيدة إن إعادة صياغة النظام المالي أو الإداري في هذا السياق تتطلب تنفيذ آليات فعالة لتتبع الأداء المالي والإداري وضمان وضوح العمليات للجمهور، مما يمكن المواطنين والجهات الرقابية من الوصول إلى المعلومات المالية والتأكد من حسن إدارة الموارد العامة، أكد<sup>25</sup> (Aboukhadeer, E. A. S, Azam, & Albattat, 2023) في دراسته تأثير الحوكمة المؤسسية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي الليبي يمكن تطبيق معايير الحوكمة ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. وأوضحت دراسته أن المتغيرات الكامنة الخمسة (ضمان الحوكمة السليمة، الإفصاح، مسؤوليات مجلس الإدارة، الحفاظ على حقوق الأطراف المعنية، والمعاملة العادلة والمتساوية)، توصلت الباحثة<sup>26</sup> (Beatriz Cuadrado & Marco , 2020) أن الدول التي طبقت الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام تمتعت بمستوى أعلى من جودة الحوكمة. وتبنت معايير المحاسبة الدولية و تطبيق محاسبة على أساس استحقاق كان لها مردود إيجابي على تقارير المالية للقطاع العام ولكن مع توفر عوامل مساعدة كاستقرار السياسي وفعالية الحكومة والجودة التنظيمية، ترى الباحثة (عبدوس، 2018) في دراستها اتجاهات عصرية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لتتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر أن مشروع العصرية للنظام محاسبي لا بد من مصاحبته لقوانين تنظيمية مناسبة تتماشى مع مناخ مناسب للعمل.

### الخلاصة

تهدف هذه الدراسة إلى فهم أهمية الإصلاح المحاسبي وتبني المعايير المحاسبية الدولية لحوكمة العمليات في الجماعات المحلية، فاعتماد مفاهيم وعناصر الحوكمة العمومية يعتبر عامل مهم في إنجاح عملية تطوير الميزانية العامة بشكل خاص تطبيق عناصر الحوكمة (الشفافية، المساءلة) يمكنه أن يحسن من أداء الإدارة العمومية بالإضافة إلى تفعيل الرقابة والمراجعة

الداخلية والخارجية له دور محوري في زيادة جودة المعلومات المالية<sup>27</sup> (بسام، 2018، صفحة 202)، توصلت الدراسة التالية إلى مجموعة من النتائج نذكرها:

-القانون العضوي 15-18، الذي يتضمن مبادئ جديدة تتماشى مع متطلبات الحوكمة، مثل الشفافية، المساءلة، والنزاهة .

-تفعيل الرقابة البرلمانية ورقابة مجلس المحاسبة على حسابات الدولة سيؤدي إلى تقديم تقارير مالية شفافة، سواء على مستوى القطاع العمومي بصفة عامة أو الجماعات المحلية بصفة خاصة

- أطلقت وزارة الداخلية و الجماعات المحلية خدمة "نشتكي" على مستوى موقعها الإلكتروني ليتسنى للمواطنين إبلاغ عن مشكل أو تقديم اقتراح وتندرج هذه الخطوة نحو استراتيجية رقمنة القطاع العام، مما سيسهم في تقرب المواطنين من استراتيجيات الدولة وتعزيز الشفافية في العمليات الحكومية.

و في الأخير لنجاح الإصلاح المحاسبي على مستوى القطاع العام تقدم الدراسة التوصيات التالية:

- الاطلاع على التجارب الدولية الرائدة في مجال الإصلاح المحاسبي في قطاع العام والإستفادة من الأخطاء التي حدثت و عطلت عملية الإصلاح المحاسبي مع محاولة تجنبها.
- وضع استراتيجية مبسطة و مفهومة لتنفيذ الإصلاح مع إجراء تقييم دوري للنتائج.
- وضع آليات واضحة للمراقبة و المراجعة لتأمين الإصلاحات المحاسبية مع تحديث الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتوفير الأدوات اللازمة و الوسائل لتسهيل جمع المعلومات.

#### الإحالات والمراجع :

<sup>1</sup> Eugenio Caperchione, Istemi Demirag, & Giuseppe Grossi. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, 41(1). doi:https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.01.003

<sup>2</sup> Benito, B, Brusca, I, & Montesinos, V. (2007). L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 79(2). doi:https://doi.org/10.3917/risa.732.0323.

<sup>3</sup> Christiaens, J, & Reyniers, B. & Rollé, C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 76(3). doi:https://doi.org/10.3917/risa.763.0563.

<sup>4</sup> Brusca, I, & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4). doi:doi:10.1177/0020852315600232

<sup>5</sup> مرحوم محمد علاء الدين، كاملي محمد، و ملياني عبد الحليم. (2022/10/2-1). تدويل المحاسبة العمومية في الجزائر نحو المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العمومي. دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام " IPSAS " في تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز القرارات الادارية. الجزائر

<sup>6</sup> Djamhuri, Ali, & Mahmudi Mahmudi. (2006). New Public Management, Accounting Reform, and Institutional Perspective of Public Sector Accounting in Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 8(3). doi:doi:10.34208/jba.v8i3.240

<sup>7</sup> Basloom, S. R., Muslim Har, M. S., & Sofiah, A. M. (2022). Applicability of public sector reform initiatives of the Yemeni government from the integrated TOE-DOI framework. *International Journal of Innovation Studies*, 6(4). doi:doi.org/10.1016/j.ijis.2022.08.005

<sup>8</sup> Musa, L., Ja'afar, D. I., & Bala, U. (2023). NIGERIAN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT REFORMS: CHALLENGES IN THE APPLICATION. *NIGERIAN JOURNAL OF PUBLIC SECTOR MANAGEMENT*, 6(1).

<sup>9</sup> Tatjana, J., Milja, O., & Marijana, V. (2023). Evaluation of the key factors of effective leadership in the process of implementing public sector reforms of the Republic of Serbia. *Revista »Administratie si Management Public*, 40. doi:doi.org/10.24818/amp/2023.40-02

<sup>10</sup> إيمان عبدوس. (2018). اتجاهات عصريّة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في IPSAS القطاع العام. *Journal of Economics and Business*, 5(3).

<sup>11</sup> القانون العضوي 15-18. (2 سبتمبر، 2018). المتعلق بقوانين المالية. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53 الصادر بتاريخ 2 سبتمبر 2018*.

<sup>12</sup> ENOFE, A., AFIANGBE, S., & AGHA, D. (2017). FINANCIAL MANAGEMENT REFORMS AND CORRUPTION IN NIGERIA PUBLIC SECTOR. *International Journal of Advanced Academic Research*, 3(7).

<sup>13</sup> Lynn, Jr, L., Heinrich, C., & Hill, C. (2000). Studying Governance and Public Management: Challenges and Prospects. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(2). doi:DOI:10.1093/oxfordjournals.jpart.a024269

<sup>14</sup> OCDE. (2002). *Models of Public Budgeting and Accounting Reform* (Vol. 2). (OCDE, Ed.) Paris. doi:doi.org/10.1787/budget-v2-sup1-en

<sup>15</sup> World Bank. (1992). *Governance and development* (Vol. 1). Washington, DC. Retrieved from World Bank: <http://documents.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/Governance-and-developmen>

<sup>16</sup> World Bank. (2018). *Europe and Central Asia - Development of EU governance indicators : actionable regulatory governance indicators – final report*. Washington, D.C. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/642601529048676588/Europe-and-Central-Asia-Development-of-EU-governance-indicators-actionable-regulatory-governance-indicators-final-report>

<sup>17</sup> Morgan, D., & Cook, B. (2014). *New Public Governance: A Regime-Centered Perspective*. (Routledge, Ed.) doi:Doi.org/10.4324/9781315702100

<sup>18</sup> Kapucu, N., & Hu, Q. (2020). The development of network governance and its relevance for public affairs education. *Journal of Public Affairs Education*, 27(3). doi:https://doi.org/10.1080/15236803.2020.1839851

<sup>19</sup> Grossi, G., & Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9). doi:doi.org/10.1108/AAAJ-11-2020-5001

<sup>20</sup> القانون 21-90. (19 أوت، 1991). المتعلق بالمحاسبة العمومية. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35 الصادر بتاريخ 19 أوت 1991*.

<sup>21</sup> القانون 23-07. (21 جوان، 2023). متعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادر بتاريخ 25 جوان 2023*.

<sup>22</sup> قانون 12-07. (21 فبراير، 2012). يتعلق بالولاية. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 12 الصادر بتاريخ 29 فبراير 2012*.

<sup>23</sup> قانون 11-10. (22 جوان، 2011). يتعلق بالبلدية. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 37 الصادر بتاريخ 03 جويلية 2011*.

<sup>24</sup> إجراءات موجهة لتحسين التسيير الميزانياتي للجماعات المحلية. (20 10، 2015). تاريخ الاسترداد 10 08، 2024، من وزارة الداخلية والجماعات المحلية والتهيئة العمرانية:

<https://www.interieur.gov.dz/index.php/ar/%D8%A7%D9%84%D8%AC%D9%85%D8%A7%D8%B9%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%A5%D9%82%D9%84%D9%8A%D9%85%D9%8A%D8%A9/%D8%A5%D8%B5%D9%8>

---

4%D8%A7%D8%AD-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A7%D9%84%D9%8A%D8%A9-%D9%88-  
%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%A8%D8%

<sup>25</sup> Aboukhadeer, E. A. S, E., Azam, S., & Albattat, A. (2023). Corporate Governance and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on the Quality of Accounting Information in Libyan Government Sector. *International Journal of Professional Business Review*, 8(1).

<sup>26</sup> Beatriz Cuadrado, B., & Marco , B. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*. doi:10.1080/09540962.2020.1724665

<sup>27</sup> البسام عبد الله بسام. (2018). حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الانسانية و الاجتماعية،  
(2) 17