

The Indonesian Experience in Reforming Public Accounting in Light of the Adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

-HADJI MENAL¹: PHD Student, University Kasdi Merbah Ouargla,Algeria

- ZOUAOUID NAIMA²: PHD Student, University Kasdi Merbah Ouargla,Algeria

Received:15/12/2024

Accepted :31/12/2025

Published :21/01/2026

Abstract:

This study aims to highlight Indonesia's experience in reforming its public accounting system in the context of its adoption of International Public Sector Accounting Standards and the potential benefits that may arise from this experience. In this study, we relied on both descriptive and analytical methodologies, and its findings indicate that the reform of the Indonesian accounting system was driven by several factors, most importantly financial crises and pressure from international economic organizations such as the International Monetary Fund which prompted the adoption of IPSAS public funds from corrupt use, as IPSAS contributes to enhancing accountability and transparency in the public sector. The experience can be leveraged by establishing a practical roadmap for adopting these standards.

Key words: Public Accounting,Indonesia Experience ,International Public Sector Accounting Standards, Accounting System, Repair.

JEL Codes Classification :M41 ,O19,O53.

1 - **Author Corresponding**, Finance Laboratory, Financial Markets and Corporate Finance, hadji.menal@univ-ouargla.dz

2 - Finance Laboratory, Financial Markets and Corporate Finance, zouaouid.naima@univ-ouargla.dz

التجربة الإندونيسية في إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

- حاجي منال¹: طالبة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

- زواويد نعيمة²: طالب دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

تاريخ النشر: 2026/01/21

تاريخ القبول: 2025/12/31

تاريخ الإرسال: 2024/12/15

ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تجربة إندونيسيا في إصلاح منظومة محاسبتها العمومية على ضوء تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وآفاق الاستفادة من هاته التجربة، اعتمدنا في هاته الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة لجملة من النتائج مفادها أن عملية إصلاح المنظومة المحاسبية الإندونيسية كانت لعدة أسبابها أهمها الأزمات المالية بالإضافة إلى المنظمات الاقتصادية الدولية كصندوق النقد الدولي الذي دفعها نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للحفاظ على أموالها من سوء الاستخدام إذ تسهم في تعزيز المساءلة والشفافية في القطاع العام، مما يسمح من الاستفادة من هذه التجربة من خلال وضع خارطة فعلية لتبني هاته المعايير .

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية، تجربة إندونيسيا، معايير محاسبة دولية للقطاع العام، منظومة محاسبة، إصلاح.

تصنيف JEL: O53، O19، M41.

¹- المرسل، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، hadji.menal@univ-ouargla.dz

²- مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، zouaouid.naima@univ-ouargla.dz

- مقدمة:

تعد المحاسبة العمومية ركيزة أساسية في إدارة المالية العامة، إذ تساهم بشكل كبير في تحقيق الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد العامة، فمع تزايد الضغوط الاقتصادية وتحديات التنمية المستدامة التي تواجهها مختلف دول العالم تبرز أهمية إصلاح المحاسبة العمومية لتواكب متطلبات العصر، يعد هذا الإصلاح بدوره أداة استراتيجية تعمل على تعزيز الشفافية والثقة بين المواطنين والحكومات، إذ يضمن تقديم تقارير مالية موثوقة تعكس بصدق أداء الجهات العامة. علاوة على ذلك تساهم هذه الإصلاحات في تلبية المتطلبات الدولية والمعايير المحاسبية الحديثة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية المتاحة ويساعد صانعي القرار في اتخاذ قرارات مبنية على أسس دقيقة، لذلك فإن إصلاح المحاسبة العمومية يمثل خطوة استراتيجية نحو تحسين الأداء الحكومي وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وعلى غرار باقي دول العالم شهدت إندونيسيا تحولاً جذرياً خلال السنوات الأخيرة، وهذا في ظل التحديات الاقتصادية المتزايدة والعولمة المتسارعة ومع تزايد الإنفاق الحكومي وتعقد عملياتها المالية، فأصبح من الضروري عليها تطوير أنظمتها محاسبية أكثر شفافية ومساءلة قادرة على تقديم صورة واضحة وموثوقة عن أوضاعها المالية، وقد دفعها هذا التحدي إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والتي تعتبر بدورها الإطار المرجعي الدولي الأبرز في مجال المحاسبة العمومية. واجهت إندونيسيا خلال عملية الإصلاح تحديات عديدة أبرزها مقاومة التغيير من قبل الموظفين، قصور البنية التحتية المعلوماتية، والافتقار إلى الكفاءات المحاسبية اللازمة. وعلى الرغم من هذه التحديات تمكنت إندونيسيا من تحقيق تقدم ملموس في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث شهدت تحسناً ملحوظاً في جودة البيانات المالية الحكومية، وزيادة الوعي بأهمية المحاسبة في القطاع العام، حيث ساهم اعتماد هذه المعايير في إحداث نقلة نوعية في كيفية إعداد التقارير المالية وتحليل البيانات، مما أتاح للإدارات العامة استعراض أدائها المالي بطرق أكثر شفافية ومساءلة. على ضوء ما تقدم إرتأينا طرح الإشكالية التالية:

كيف تمكنت إندونيسيا من إصلاح منظومة محاسبتها العمومية وتبنيها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ وما هي أهم العوامل التي ساهمت في هذا التحول؟

- فرضية الدراسة:

نبحث إندونيسيا في تحسين وإصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، وذلك بفضل تطبيقها لاستراتيجيات مدروسة وجهود مكثفة لجعل نظامها المحاسبي أكثر شفافية ومساءلة، بتعاون مع منظمات دولية مدعومة بإرادة سياسية قوية الأمر الذي ساهم في تحسين كفاءة وفعالية إدارة المالية العامة بإندونيسيا.

- أهداف الدراسة: جاءت هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- ✓ التعرف على ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ التطرق للتجربة الإندونيسية في إصلاح منظومتها المحاسبية العمومية في ظل تبني هاته المعايير والعوامل التي تعيق عملية الإصلاح؛
- ✓ وفي الأخير، نهدف إلى عرض أهم الأمور التي يمكن أن تستفيد منها الجزائر من خلال هاته التجربة.

- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى بلدان العالم، الأمر الذي يعمل على تعزيز الشفافية والمصدقية في البيانات المالية لمؤسسات القطاع العام. ومن ثم، تتضمن الدراسة بعض النتائج والتوصيات التي تهدف إلى تحقيق تبني فعال لهذه المعايير.

- منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي نظراً لطبيعة الدراسة واستعراض مختلف جوانب الموضوع، ومحاولة التأكد من صحة الفرضية المطروحة، بالاعتماد على مصادر ووثائق متعلقة بالدراسة ودراسات سابقة في الموضوع.

- الدراسات السابقة:

للتعمق أكثر في الموضوع واستعراض مختلف جوانبه تم الاستعانة بعدد من الدراسات التي تناولت موضوع إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والتي نعرضها كما يلي:

■ دراسة: (McLeod & Harun, 2014) بعنوان:**“Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia”**

حاولت هذه الدراسة فهم خلفية وطبيعة الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في إندونيسيا وتحليل أهم التحديات التي تواجهها الحكومات المحلية في تنفيذ هذه الإصلاحات، خلصت الدراسة إلى أن اختيار نظام سوهارتو في عام 1998 أتاح الفرصة لوزارة المالية والهيئة العليا للتدقيق في إندونيسيا لتعزيز و التشجيع على تبني أساليب المحاسبة والتدقيق المعتمدة في القطاع الخاص ضمن القطاع العام بهدف مكافحة الفساد وتحسين الحوكمة في هذا القطاع، واجهت عملية الإصلاح هذه عدة عراقيل أهمها الافتقار إلى موظفين ذوي مهارات محاسبية مما يؤثر سلباً على تنفيذ النظام الجديد القائم على الاستحقاق، تفاقمت هذه المشكلة بسبب الإصرار على الاستمرار في إعداد التقارير النقدية على الطراز القديم بجانب التقارير الجديدة المستندة على الاستحقاق، كما أشارت الدراسة إلى خطورة التسرع في تبني تقنيات الإدارة المالية للقطاع العام من دول مختلفة دون مراعاة الفروق الثقافية والتنظيمية.

■ دراسة: (Argento, Peda, & Grossi, 2018) بعنوان:**“The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia”**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الانتقال إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحديث المحاسبة في القطاع العام في إستونيا، بحيث كشفت الدراسة إلى أن عملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإستونيا كان له تأثير إيجابي على تحسين الشفافية والدقة في التقارير المالية الحكومية. بحيث تمثل التحول من نظام محاسبي تقليدي إلى نظام يعتمد على المحاسبة على أساس الاستحقاق خطوة مهمة نحو تعزيز المساءلة والحوكمة الجيدة. كما أظهرت النتائج مشيرة إلى أن هذه العملية كانت سلسلة وتدرجية، مدفوعة بتفاعل القوى الخارجية والداخلية. أبرزت النتائج أن غياب تقليد قوي في المحاسبة العامة في إستونيا ساهم في تقبل التغييرات الجديدة، وأن الدعم المركزي من وزارة المالية، بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة المكتسبة من المحاسبين الرئيسيين، كان لهما دور حاسم في تسهيل عملية التغيير. علاوة على ذلك، أكدت الدراسة على أهمية السياق الخارجي، مثل عضوية إستونيا في الاتحاد الأوروبي، الذي ساعد في خلق بيئة مواتية لتبني المعايير

الدولية. وأخيراً، تشير النتائج إلى أن نجاح هذا التحول يمكن أن يكون نموذجاً يحتذى به للدول الأخرى التي تسعى لتحديث أنظمتها المحاسبية، مما يعكس أهمية التفاعل بين القوى الداخلية والخارجية في تحقيق التغيير المؤسسي الفعال.

■ دراسة: (مزياي و حفصي، 2019) بعنوان: "أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر":

سعى الباحثين من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على منظومة المحاسبة العمومية في الجزائر وتحديد أبرز النقائص التي تتطلب إصلاحه، وأهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز وتطوير هذا النظام وقد أظهرت الدراسة جملة من النتائج أبرزها أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر من شأنه تعزيز مصداقية وموثوقية وسلامة التقارير المالية للمؤسسات العمومية، وأن التطبيق السليم لهاته المعايير من المفترض أن يسهل الرقابة الداخلية الفعالة والإدارة المالية المبنية على النتائج في القطاع العام، كما أشار الباحثين في دراستها ما توصلت إليه الدراسة إلى أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر إلى جانب تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تواجهه العديد من التحديات تتطلب إجراء إصلاحات عميقة تشمل عدة مجالات ومستويات مثل إصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية، وتأهيل الكوادر البشرية في الإدارات العمومية وتبني التكنولوجيا الحديثة لتعزيز كفاءة العمل.

■ دراسة: (معروف حجو و مروان العشي، 2021) بعنوان: "إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على محافظات الجنوبية)":

جاءت هذه الدراسة من أجل التعرف واستكشاف الفوائد المحتملة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات الحكومة الفلسطينية، وتقييم مدى جاهزية الكوادر الحكومية للتحول نحو تطبيق هذه المعايير وللانتقال إلى نظام أساس الاستحقاق. كما تسعى الدراسة لفحص ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي مع هذه المعايير، والتعرف على المعوقات التشريعية والتكليفية التي تعوق هذا الانتقال. خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة، ويحد من الفساد المالي والإداري، كما يوفر إفصاحاً كاملاً في القوائم المالية مما يساعد في اتخاذ القرارات السياسية المناسبة. على الرغم من ذلك فالنظام المحاسبي الحالي غير متوافق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث أن التقارير المالية لا تفي بالمتطلبات اللازمة للانتقال إلى نظام أساس الاستحقاق، وهذا نتاج غياب للتشريعات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى التأثير السلبي للتباين السياسي بين غزة والضفة الغربية على صلاحية سن تشريعات تدعم هذا التحول، كما أن عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق تتطلب تكاليف باهظة واستثمارات كبيرة لتطوير الأنظمة المحاسبية وتدريب الموظفين، مما يجعلها مكلفة بالإضافة إلى كل هذه المعوقات و على الرغم من تمتع العاملين في القطاع الحكومي بخبرة في تسجيل البيانات المالية وإعداد تقارير مالية وفق أساس الاستحقاق، لكنهم يفتقرون إلى المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بسبب قصور التعليم الجامعي وندرة الدورات التدريبية المتخصصة.

I- ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

I-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

يعتبر المعيار أو المعايير مجموعة من المقاييس والإشارات الوصفية التي يعتمد عليها المحاسبين في أداء مهامهم المتعلقة بالقياس والاعتراف والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمشروع (قمو، 2022، صفحة 25). وعليه

يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها بيانات مصدرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث تعمل هذه المعايير على تحديد أسس الإعراف، القياس و الإفصاح عن المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات التي تنشط في القطاع العام، كما توفر نموذج لعرض القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات (سحنون و كنوشة، 02/01 أكتوبر 2022، صفحة 71)، تستند هاته المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS، بحيث تهدف إلى تنظيم عملية إعداد المعلومات المالية للقطاع العام على المستوى الدولي (المعصراوي غازي، 2019، صفحة 284). وظيفتها توضيح متطلبات الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح التي تتناول الأحداث والعمليات في القوائم المالية ذات الغرض العام (بوخالفي، 2020، صفحة 77).

وعليه يمكننا القول، تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جملة من المبادئ والقواعد الإرشادية التي تهدف توجيه مؤسسات القطاع العام في إعداد البيانات و التقارير المالية، أنشأها مجلس معايير المحاسبة الدولية IPSASB لتوحيد الممارسات المحاسبية بين دول العالم.

I-2- أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تتجسد أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المقام الأول إلى أهمية المعلومات المالية بالنسبة للدول، بحيث تستلزم مستوى شفافية عالي جداً، الأمر الذي يضمن الحفاظ على عناصر الالتزامات والذمة المالية للدولة وحماية مالها العام علاوة عن التمثيل الصادق والعاقل للوضع المالي، وعليه يمكن القول ان تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يسمح بتحسين الرقابة الداخلية على الأصول ويضمن المساءلة عن النتائج ويعزز شفافيتها كما يعمل على تقديم رؤية شاملة وواضحة حول مؤسسات القطاع العام (عبدوس، 2022، صفحة 26). كما تعمل على تحقيق الانسجام والتوافق في السياسات المحاسبية على الصعيد العالمي وذلك إعطاء إرشادات وتوجيهات للمختصين في مهنة المحاسبة للمضي قدماً بجودة القوائم المالية كما تساهم هاته المعايير في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على الصعيد الدولي (شلال، 2014، صفحة 52)، كما ترجع أهمية تطبيق هذه المعايير بالمؤسسات العمومية، نظراً لما توفره من بيانات قابلة للمقارنة بين مختلف البلدان، فضلاً عن توفيرها لمعلومات محاسبية تعمل على دعم اعتبارات الرقابة والمساءلة، وزيادة المصداقية والشفافية بالنسبة لتقارير المؤسسات العمومية، الأمر الذي يساهم في اتخاذ قرارات أفضل بشأن العديد من العمليات القطاع العام (حماد صالح منصور، 2023، صفحة 168).

II- التجربة الإندونيسية:

II-1- الخلفية التاريخية لإصلاح منظومة المحاسبة العمومية في إندونيسيا:

بدأت الجهود الإندونيسية لإصلاح المحاسبة العمومية من قبل وزارة المالية بخطتها المسماة "تحديث نظام المحاسبة العمومية" في الفترة 1979-1980 في ذلك الوقت كانت الإدارة العمومية تتم يدوياً من خلال تطبيق نظام القيد الفردي و المحاسبة على الأساس النقدي، وفي عام 1982 وبتنسيق من البنك الدولي تم تنفيذ برنامج تحديث النظام المحاسبي للقطاع العام (Siti Rochmah & Ari Kuncara, 2013, p. 50)، ففي سنة 1983 كانت بداية المبادرات الأولى لإصلاح النظام المحاسبي للقطاع العام و من ثم في عام 1985 أنشأت وزارة المالية وكالة التنسيق لتطوير المحاسبة، ومن ثم

تم إنشاء مجلس تطوير المحاسبة للإشراف على النظام المحاسبي للقطاع العام عام 1992 وتطوير نظام محاسبي جديد، وفي أعقاب الأزمة الاقتصادية عامي 1997 و1998 أصبحت الجهود الرامية إلى إصلاح ممارسات المالية العامة أولوية كجزء من الإصلاحات الاقتصادية والسياسية في إندونيسيا، كما فرضت السلطات المالية الدولية خاصة صندوق النقد الدولي تدابير اقتصادية على إندونيسيا أهمها إعادة هيكلة القطاع المالي وتحسين الشفافية ونشر وتعميم التقارير الاقتصادية، أعطت هذه التدابير فرصاً لدائرة المالية لتعزيز جهودها لإصلاح النظام المحاسبي الحالي للقطاع العام. كما قام صندوق النقد الدولي بتعيين إثنين من المستشارين الماليين ومستشاري الميزانية لمساعدة الحكومة على صياغة سياسات لحل الأزمة الاقتصادية في البلاد والبدء في إصلاح نظام إدارة مالية القطاع العام (Harun, Ian, Karen, & Stuart, 07-09JULY 2016, pp. 12-16). وفي نوفمبر 2000 تم طرح خمس مسودات تعرض لعامة الناس للتعليق عليها والتي من خلالها جاء قرار تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الإندونيسية المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جميع مؤسسات القطاع العام علاوة عن الوكالات والهيئات الحكومية (Marwata & Manzurul, 2006, p. 153). وفي أوائل 2003 قامت الحكومة المركزية بوضع عدد من القوانين المتعلقة بتمويل الدولة وميزانية القطاع العام بدعم من سلطات دولية اتخذت وزارة المالية مبادرة لتشمل شرط اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام وصياغة قانون جديد تمت الموافقة على هذا القانون من قبل البرلمان وتعديل قانون المالية الإندونيسي أول مرة بعد الإستعمار وصدور قانون 2003/17 (Harun, Ian, Karen, & Stuart, 07-09JULY 2016, p. 16). وفي 2005 تم إصدار القانون المبني على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 2005/24، ورغم إصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام سنة 2005 إلا أن عملية مؤسسة نظام محاسبي جديد لم تنته عند هذا الحد لذلك أصدرت وزارة الداخلية مرسوم 2006/13 ثم تم تنقيحه بالمرسوم 2007/59، كما هو الحال مع معايير الحكومة تنظم هذه المراسيم القواعد الأساسية والإجراءات (Harun, Ian, Karen, & Stuart, 07-09JULY 2016, p. 19). بحلول عام 2010 لم يتم الإعتماد الكامل للمعايير المحاسبية على أساس الإستحقاق في جميع المؤسسات فتم إصدار اللائحة الحكومية رقم 2010/71 كبديل لللائحة الحكومية رقم 2005/24، الهدف منها تنفيذ المحاسبة على أساس الإستحقاق للإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات وحقوق الملكية في موعد لا يتجاوز سنة 2015، وبهدف دعم لائحة 2010/71 تم سن لوائح أخرى من قبل المجلس هما قرار وزارة المالية رقم 2011/5 بشأن المبادئ التوجيهية لأنظمة المحاسبة العمومية وقرار وزير الداخلية رقم 2013/64 بشأن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية على أساس الإستحقاق في الحكومات المحلية (2018, p. 15).

من خلال ماسبق يمكننا إيجاز أهم المراحل التي مرت بها عملية إصلاح المحاسبة العمومية في إندونيسيا إلى أربعة مراحل، بداية من المرحلة الأولى التي تمتد من الفترة 1980-1992 والتي بدأت بمشاريع تجريبية بدعم من البنك الدولي كما تأسست هيئات لتطوير وتنسيق النظام المحاسبي للقطاع العام آنذاك، ومن ثم جاءت المرحلة الثانية والتي امتدت من 1997-2003 تميزت هذه المرحلة بظهور الأزمات الاقتصادية التي فرضت ضرورة إصلاحات هيكيلة، كما لعب صندوق النقد الدولي دوراً حاسماً في دفع الإصلاحات، بحيث تم وضع قوانين جديدة لتنظيم المالية العامة والمحاسبة، وبعد هذه المرحلة جاءت المرحلة الثالثة الممتدة من 2003 إلى 2010 حيث تم الاعتماد على معايير محاسبية جديدة مستندة إلى المعايير الدولية للقطاع العام، وصدور لوائح تنفيذية لتطبيق هاته المعايير بحيث تم التركيز على تطبيق مبدأ الاستحقاق في المحاسبة

، كما أن عملية الإصلاح هذه لم تتوقف وهي مستمرة في المرحلة الرابعة من 2010 إلى وقتنا هذا وكل هذه الإصلاحات تهدف إلى تطوير المحاسبة العمومية وتحسين الشفافية في المالية العامة ودعم صنع القرارات الاقتصادية في البلاد.

II-2-دوافع تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إندونيسيا:

إن من أهم الأمور التي دفعت الحكومة الإندونيسية إلى إصلاح المحاسبة العمومية واعتماد معايير المحاسبة الدولية عبارة عن مجموعة من الضغوط التي تعرضت لها الحكومة إبان الأزمات الاقتصادية التي تعرضت لها آنذاك ومن بين هذه الأزمات أزمة النفط سنة 1983، فظهرت الحاجة إلى إيجاد طرق بديلة للإبلاغ عن الإيرادات والنفقات الحكومية وقياسها، ضغوط عقب الأزمة الآسيوية 1997 ومن ثم التحول الديمقراطي في الحكومة الإندونيسية عقب إنهاء حكومة سوهارتو كجزء من الإصلاحات الأوسع في نظام الإقتصادي والسياسي، ومن بين الأسباب الأخرى هي الضغوط الخارجية التي تعرضت لها الحكومة من الداعمين كالولايات المتحدة الأمريكية ومطالبات صندوق النقد الدولي وبنك التنمية الآسيوي وذلك لمخاوفهم من تحويل أموالهم إلى إستخدامات فاسدة وإفتقار الحكومة الإندونيسية إلى الشفافية والمساءلة (Harun, Van Peursem, & Eggleton, 2012, p. 275). بالإضافة لمهنة المحاسبة فلطالما أراد المعهد الإندونيسي للمحاسبين (IAI) معياراً محاسبياً في القطاع العام يكون موازياً للمعايير المحاسبية السابقة في القطاع التجاري، فيمكن ملاحظة مشاركة المعهد الإندونيسي للمحاسبين من خلال تشجيع المعهد الإندونيسي للمحاسبين على تشكيل لجنة معايير في القطاع العام ومشاركة الرئيس العام ل (IAI DPN) في اللجنة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الحكومية (العمومية)، ومشاركة أعضاء (IAI) في لجنة العمل للجنة معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) وإنشاء قسم محاسبي للقطاع العام في (IAI) والعديد من الندوات والمناقشات وورش العمل التي نظمها القطاع العام في (IAI) حجرة المحاسبين (hatijah & Yuhertiana, 2020, p. 08).

II-3-تحديات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

واجهت إندونيسيا ولا زالت تواجه العديد من العوائق والصعوبات تقف حائل بينها وبين تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نذكر أهمها (Harun & Peter, 2010, pp. 241-243) :

- **التحديات القانونية:** عدم إتساق الحكومة واللجنة المكلفة بوضع المعايير فعلى الرغم من أن القانون 2003/17 يدعم اعتماد المحاسبة على أساس الإستحقاق داخل القطاع العام إلا أن نظام المحاسبة على أساس الإستحقاق لسنة 2005 لم يتم وضعه من قبل هيئة مستقلة، كما شهدت إندونيسيا تعارض في القوانين الأمر الذي يؤدي إلى إضعاف جهود الحكومة في محاولتها إلى تنفيذ معايير محاسبية محددة.
- **غياب الإرادة السياسية:** على الرغم من دخول أندونيسيا عصر اقتصادي وإجتماعي وسياسي جديد، إلا أن الحكومة تظل مترددة إلى حد ما في تبني مستوى أكبر من المسؤولية للإصلاح في القطاع العام.
- **عدم إستجابة المجتمع وإفتقار البرلمان:** للإهتمام بالقضايا المحاسبية وعدم المشاركة في صياغة معايير المحاسبة للقطاع العام.
- **نقص موظفين مؤهلين ذوي مهارات في المحاسبة:** إن تبني أساليب محاسبية أكثر تطوراً يتطلب موظفين ماهرين وذوي خبرة. إن غالبية موظفي المحاسبة الحكوميين ليسوا محترفين في المحاسبة، ولديهم خبرة مباشرة فقط في نظام

القيد الفردي القائم على النقد الموروث من الهولنديين. وعلى الرغم من عدم وجود بيانات دقيقة عن عدد المحاسبين داخل الحكومة (Harun, 2007, p. 372).

- **عدم وجود واضعي المعايير المستقلة** على الرغم من ان لجنة إعداد المعايير المحلية KSAP ضمن أعضائها أعضاء من المعهد الإندونيسي وعدد من الأكاديميين وكانت مدعومة من طرف رئيس الدولة (Siti Rochmah & Ari Kuncara, 2013, p. 56).
- **الإفتقار إلى قدرات الوارد البشرية و تكنولوجيا المعلومات** يجعل الحكومة بحاجة إلى مساعدات غير حكومية لذلك يتعين على الحكومة أن تدفع تكاليف عالية مقابل هذه الخدمات (Siti Rochmah & Ari Kuncara, 2013, p. 57).

III-آفاق إستفادة الجزائر من التجربة الإندونيسية:

تقدم تجربة حكومة إندونيسيا العديد من الدروس التي يمكن أن تستفيد منها الجزائر على مختلف المستويات، سواء على مستوى الدولة أو المؤسسات. من أبرز هذه الدروس أن عملية الانتقال من المحاسبة العمومية التقليدية إلى المحاسبة القائمة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي عملية ممكنة وليست مستحيلة. فعندما تتوفر الإرادة السياسية للتغيير، خاصة إذا كانت ذات سيادة كما هو الحال في إندونيسيا فقد استبدلت النظام المحاسبي الموروث من الحقبة الاستعمارية الهولندية للتحويل لنظام محاسبي جديد. لذا، يتعين على الجزائر إعادة النظر في المبادئ المحاسبية الموروثة من النظام المحاسبي وقانون المستعمر الفرنسي.

حيث يمكن للجزائر الاستفادة من استراتيجية الانتقال التدريجي التي اعتمدتها إندونيسيا، والتي انتقلت خلالها من النظام النقدي التقليدي إلى أساس الاستحقاق عبر فترة انتقالية محددة. يتيح هذا النهج تفادي الصدمات التنظيمية في الإدارات العمومية، ويمنح الوقت الكافي لتدريب الكوادر، وتطوير الإجراءات الداخلية، وضمان استيعاب المعايير الجديدة بشكل فعال.

أظهرت التجربة الإندونيسية أن العنصر البشري يمثل حجر الأساس لنجاح الإصلاح، إذ تم استبدال مفهوم “التطهير” بمفهوم “إعادة التأهيل الاستراتيجي”، من خلال إنشاء مراكز تميز محاسبية لتدريب المحاسبين العموميين على أساس الاستحقاق. يمكن للجزائر تطبيق هذا النموذج عبر برامج تكوينية طويلة الأمد، تشمل التدريب العملي والنظري، لتطوير مهارات المحاسبين العموميين وتعزيز التزامهم المهني بالمعايير الدولية. حيث يجب على الجزائر الإحتذاء بإندونيسيا التي قامت بإجراء العديد من المبادرات في إصلاح حكومتها وتنحية بعض المسؤولين الفاسدين والأفراد الذين كانوا يقومون بعرقلة عملية إصلاح القطاع العام بصفة عامة، لأنه بعد قيام الدولة الإندونيسية بتنحية بعض المسؤولين بادرت الحكومة وبدعم من منظمات اقتصادية دولية بعملية إصلاحات اقتصادية وسياسية مست الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام. علاوة على ذلك، نجاح الإصلاح المحاسبي في إندونيسيا كان مرتبطاً بشكل مباشر بتطوير نظام معلومات مالية متكامل، ربط كافة المؤسسات الحكومية، وسهل تطبيق المعايير عملياً وليس فقط على الورق. لهذا، ينبغي للجزائر الاستثمار في بناء نظام معلوماتي رقمي موحد يدعم جمع البيانات، معالجة المعلومات المالية، وإصدار التقارير بطريقة شفافة وفعالة. كما تؤكد التجربة الإندونيسية أهمية دور الجامعات والمعاهد المهنية في دعم الإصلاح، عبر إدماج معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام في المناهج الدراسية، وتنظيم برامج تدريبية متقدمة. هذا يضمن تدفق كوادرات مؤهلة وقادرة على التعامل مع التعقيدات الفنية للتغيير، ويعزز الالتزام المهني بعيداً عن مجرد الامتثال الإجباري.

خاتمة:

مما لاشك فيه أن عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) تعتبر من أهم العوامل التي تساهم في بناء نظام مالي حديث يتسم بالكفاءة والشفافية، هذه الخطوة تعزز من قدرة الحكومات على إدارة مواردها بفعالية، وتقديم تقارير دقيقة وموثوقة تعكس الوضع المالي الحقيقي. كما أن هذا التوجه يساهم في تحسين التخطيط المالي على المدى البعيد، وجذب الاستثمارات الدولية، وزيادة ثقة الشركاء المحليين والدوليين في الإدارة المالية للدولة. إن اعتماد هذه المعايير لا يقتصر على تحسين الجوانب الفنية للمحاسبة، بل يعكس التزام الحكومات بمبادئ الحوكمة الرشيدة وتحقيق التنمية المستدامة. ومع استمرار الجهود الإصلاحية، يصبح تبني معايير IPSAS بمثابة خطوة محورية نحو تحقيق شفافية مالية شاملة ودعم الاستقرار الاقتصادي في مواجهة التحديات العالمية المتزايدة. تُعد التجربة الإندونيسية في إصلاح المحاسبة العمومية مثالاً رائداً على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بهدف تحسين الشفافية، والكفاءة، والمساءلة في إدارة الموارد المالية العامة. يمثل هذا الإصلاح خطوة جريئة وضرورية لتعزيز الثقة بين الحكومة والمواطنين، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والتنموية التي تواجه البلاد، وبالنظر لتجربة إندونيسيا والتي جاءت في هذه الدراسة توصلنا لبعض النتائج نوجزها فيما يلي:

- تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز المساءلة والشفافية داخل القطاع العام للدولة، حيث يمكن لحكومات هذه الدول ومؤسساتها العامة تقديم معلومات واضحة ودقيقة؛
 - أظهرت التجربة الإندونيسية أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ساهم في تحسين مستوى المساءلة والشفافية في التقارير المالية الحكومية، من خلال توحيد أسس القياس والإفصاح، غير أن فعالية هذا الأثر بقيت مرتبطة بمدى جاهزية الإطار المؤسسي ونظم الرقابة؛
 - أن الأزمات المالية التي عرفتتها إندونيسيا، خاصة الأزمة الآسيوية، شكّلت عاملاً حاسماً في تسريع إصلاح منظومة المحاسبة العمومية، حيث استُخدمت معايير IPSAS كأداة لإعادة بناء الثقة وتحسين إدارة المالية العامة؛
 - تشكل تدخلات المنظمات الاقتصادية الدولية، مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، عاملاً محورياً في توجيه مسار الإصلاح المحاسبي في إندونيسيا، من خلال تقديم الدعم الفني وربط المساعدات المالية بشروط ترتبط بالشفافية والمساءلة؛
 - أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إندونيسيا تم بشكل جزئي ومكثف مع الخصوصيات الوطنية، ولم يُطبق حرفياً، ما يؤكد ضرورة تكييف هذه المعايير مع السياق المحلي للدول النامية؛
 - رغم ما حققته إندونيسيا من تقدم في إصلاح محاسبتها العمومية، إلا أن التجربة تبرز أن اعتماد معايير IPSAS لا يمثل حلاً سحرياً لمشكلات الحوكمة والفساد، ما لم يُرفق بإصلاحات مؤسسية عميقة تتجاوز البعد المحاسبي.
- وعليه يمكننا التأكيد من صحة الفرضية التي نصت على أن إندونيسيا نجحت في تحسين وإصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك بفضل تطبيقها لاستراتيجيات مدروسة

وجهود مكثفة لجعل نظامها المحاسبي أكثر شفافية ومساءلة، يتعاون مع منظمات دولية مدعومة بإرادة سياسية قوية الأمر الذي ساهم في تحسين كفاءة وفعالية إدارة المالية العامة بإندونيسيا

- التوصيات:

في ظل النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا يمكننا اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة تأهيل موظفي القطاعات العامة وخاصة المحاسبين على كيفية تطبيق واستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال توفير ورش عمل ودورات تعليمية؛
- تعزيز التعاون مع المنظمات الاقتصادية الدولية للحصول على الدعم الفني والمشورة لتعزيز الشفافية والمساءلة المالية؛
- يجب توفير بيئة جاهزة للتأقلم مع التغيرات في بيئة الأعمال؛
- الأخذ بالحسبان تجارب بعض الدول الرائدة في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مع تكييفها بما يتناسب مع الخصوصيات الوطنية؛
- تفعيل آليات التعاون بين الوزارات والهيئات العمومية لضمان توحيد المعايير والممارسات المحاسبية عبر جميع القطاعات؛
- تشجيع البحث العلمي والدراسات التطبيقية في مجال المحاسبة العمومية لتحديد التحديات المحلية وإيجاد حلول مبتكرة.

- الإحالات والهوامش :

قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1-آسيا قمو. (2022). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية و حماية المال العام. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية* ، 07 (02)، 23-40.
- 2-حمادة السعيد المعصراوي غازي. (2019). دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإستخدام النظرية المؤسسية و نظرية الشبكات الاقتصادية. *مجلة العلوم الإدارية و الاقتصادية* ، 13 (01)، 277-351.
- 3-زهير شلال. (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تسيير منظمات* . بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد بوقرة.
- 4-محمد معروف حجو، و محمد مروان العشي. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين(دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية). *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية* ، 29 (04)، 27-58.
- 5-مسعود بوخالفي. (2020). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير* . غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة غرداية.
- 6-مصعب سحنون، و عبد الوهاب كنوشة. (02/01 أكتوبر 2022). مدى تطابق المحاسبة العمومية الجزائرية مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 1 في عرض المعلومات المالية دراسة ميدانية. *المؤتمر الدولي العلمي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحين جودة التقارير المالية و تعزيز القرارات الإدارية* (الصفحات 59-83). طبرق ليبيا: المركز الديمقراطي العربي برلين ألمانيا.
- 7-مهند حماد صالح منصور. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية(دراسة استكشافية). *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية* ، 07 (01)، 155-196.
- 8-نور الدين مزباني، و مريم حفصي. (2019). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية* ، 02 (01)، 137-154.

Bibliographie

- 9-Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia . *Public Administration and Development* , 38 (01), 39-49.
- 10-Exploring the changes towards accrual accounting in indonesian local governments. (2018). *jurnal akuntansi indonesia* , 07 (02), 12-34.
- 11-Harun, H. (2007). Obstacles To Public Sector Accounting Reform In Indonesia. *Bulletin of Indonesian Economic Studies* , 43 (03), 365-376.
- 12-Harun, H., Ian, E., Karen, V. P., & Stuart, L. (07-09JULY 2016). An Integrated Model of Institution and Its Application in Understanding the Adoption of IPSAS in Indonesian Local Governments. *Presented in the Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Workshop*. Wellington.

13-hatijah, S., & Yuhertiana, I. (2020). Implementation of Government Accounting Standards During Pandemic and Internal Auditor Support in Preventing Fraud. *5TH Comparative Asia Africa Governmental Accounting Conference*. 02, pp. 1-18. <https://doi.org/10.31326/v2i2>.

14-Marwata, & Manzurul, A. (2006). The interaction amongst reform drivers in governmental accounting changes The case of Indonesian local government. *Journal of Accounting &Organizational Change* , 02 (02), 144-163.

15-Mcleod, R. H., & Harun, H. (2014). Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia. *Financial Accountability and Management* , 30 (02), 238-258.

16-Siti Rochmah, I., & Ari Kuncara, W. (2013). Transitioning from cash basis to full accrual basis of indonesian public sector:obstacles and recent progresses. *efektif Jurnal Bisnis dan Ekonomi* , 04 (01), 48-61.