

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

## مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

ناصرى فاطمة

قاسمي أمال

تحت عنوان:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كآلية  
لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضرأ-جامعة ابن خلدون تيارت)

عزيرو راشدة

مشرفا ومقررا

(أستاذ محاضرأ-جامعة ابن خلدون تيارت)

روتال عبد القادر

مناقشا

(أستاذ محاضرأ-جامعة ابن خلدون تيارت)

شعلال شريف عبد الإله

السنة الجامعية : 2024/2023



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله حبا و شكرا و امتنانا على البدء و الختام  
و آخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين

أرى مرحلتي الدراسية قد شارفت على الانتهاء بالفعل ، بعد تعب و مشقة سنين في سبيل تحقيق الحلم و العلم ، حملت في طياتها أمنيات الليالي ، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجني أقطف ثمار تعبي و أرفع قبعتي بكل فخر ، فالله ملك الحمد قبل أن ترضى و لك الحمد إذ رضيت و لك الحمد بعد الرضا ،

بكل حب أهدي ثمرة نجاحي و تخرجي :

إلى أمي حبيبي

أهديك ما وصلت إليه من نجاح ، يا عزمي حين أثقلتني الحياة و يا يقيني و إصراري ممتنة لأن الله قد اصطفاك لي من البشر أما ، يا خير سند و عوض .

إلى أبي حبيبي

نور عيني ، سندي في هذه الحياة و مصدر الأمان ، إلى من دعمني منذ الصغر و أنار دري لتحقيق حلمي ، إلى من رباني و كافح من أجلي ، أدامك الله ضلا لنا .

إلى جدتي الحبيبة

الراحلة و الباقية في قلبي ، أتذكرك دوما في لحظات الفرح و النجاحات الصغيرة منها و الكبيرة ، لطالما كانت دعواتك سندا و قوة لي ، رتذك لله يا حبيبة روعي

أخواتي و أخي حبيبي (مُحَمَّد، سماح ، وسام، هبة)

ضلعي الثابت و أماني أيامي ، و من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها ، إلى خيرة أيامي ، إلى قرة عيني و من عرفت معهم معنى الحياة .

إلى من تحلت بالإخاء و تميزت بالوفاء و العطاء ، رفيقتي في المشوار : صديقتي (فاطمة)

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ (وكان فضل الله عليك عظيما)

اهي لا تطيب اللحظات إلا بذكرك وشكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

اهدي هذا النجاح لنفسي الطموحة أولا ابتدأت بطموح و انتهت بنجاح ثم إلى كل من سعى معي لإتمام هذه  
المسيرة دمتم لي سندا لا عمر له

و بكل حب اهدي ثمرة نجاحي و تخرجي :

إلى الأيادي الطاهرة التي أزلت من طريقي أشواك الفشل إلى كل من ساندني بكل حب عند ضعفي إلي من رسموا لي  
المستقبل بخطوط من الثقة و الحب

إلى عائلتي

إلى من كلل العرق جبينه و علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر و الإصرار

إلى حبيبي أبي

أهدي فرحة تخرجي إلى تلك الإنسانة العظيمة، صاحبة أحن روح و أجمل قلب التي لطالما تمننت أن تفر عينها ب

رؤيتي في يوم كهذا

إلى جنتي أمي

و إلي الشموع التي تنير لي الطريق و انتظروا هذه اللحظة كثير ليفخروا بي كما أفخر بهم و بوجودهم

إلى إخوتي (توفيق ،حنان)

واجب أن اختتم الإهداء إلى صاحبة الفضل العظيم صديقة الرحلة والنجاح إلى من وقفت بجانبني كلما أوشكت أن

أتعثر "أمال"

وأخيرا من قالها أنا لها "نالها" وانا لها إن أبت رغم عنها أتيت بها ، ما كنت لأفعل لولا توفيق الله ها هو اليوم الذي

أجريت وسنوات الدراسة الشاقة حامله فيها حتى توالى بمنه وكرمه لفرحة التمام ،الحمد لله الذي به خيرا إلا و

أغرقنا سرورا وفرحا ينسيني مشقتي

شكر وعرهان :

قال رسول الله ﷺ

من اصطنع إليكم معروف فجازوه ، فان عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا انكم قد شكرتم فان الله يحب الشاكرين .

أولا نشكر المولى العلي القدير الذي أنار لنا درب العلم وأعاننا على ما فيه الخير والصلاح ووقفنا لبلوغ هذه المرحلة وقدرنا على انجاز هذا العمل .

يسعدنا مع إنهاء هذه الباقية العلمية المتواضعة من دواعي الاعتراف بالجميل نتقدم بالشكر الجزيل وفائق التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف "روئال عبد القادر" الذي تحمل معنا عناء العمل ومشاقه ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة و إرشاداته لنا التي كانت سراجا يوجهها

نحو الأفضل

كما نتقدم بالشكر إلى من تبادلنا معهم الأفكار وقدموا لنا يد العون والمساعدة ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة

الصفحة	محتوى البحث
I	الإهداء
III	الشكر
IV	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
أ-د	المقدمة
<b>الفصل الأول : مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام</b>	
6	تمهيد
7	المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية
7	المطلب الأول : ماهية المحاسبة العمومية
15	المطلب الثاني : خصائص المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها
21	المطلب الثالث : أعوان وقواعد المحاسبة العمومية
26	المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
26	المطلب الأول : مفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
28	المطلب الثاني : تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
32	المطلب الثالث : دور و أهداف مجلس معايير محاسبة الدولية للقطاع العام
33	المبحث الثالث : اصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
34	المطلب الأول : نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
36	المطلب الثاني : متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
41	المطلب الثالث : مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
52	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية</b>	
54	تمهيد
55	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة
55	المطلب الأول : الطريقة المتبعة في الدراسة
56	المطلب الثاني : أساليب الإحصائية المتبعة
56	المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

56	المطلب الأول : تحليل عينة الدراسة
58	المطلب الثاني : تحليل محاور الاستبيان
62	خلاصة الفصل
64	الخاتمة
67	قائمة المراجع
73	الملخص

# قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحات	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية	الجدول (1-1)
29	تصنيف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	الجدول (2-1)
39	مزايا و معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	الجدول (3-1)
43	أهم المعايير المنشأة في مشروع المعايير	الجدول (4-1)
47	عرض وضعية دول العالم اتجاه المعايير	الجدول (5-1)
55	مقياس لكارث الخماسي	الجدول (1-2)
55	الإحصائيات الخاصة بالإستبانة	الجدول (2-2)
56	معامل الصدق و الثبات لعينة الدراسة	الجدول (3-2)
57	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الجدول (4-2)
57	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	الجدول (5-2)
58	تحليل فقرات المحور الأول	الجدول (6-2)
59	تحليل فقرات المحور الثاني	الجدول (7-2)
60	تحليل فقرات المحور الثالث	الجدول (8-2)

# قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
12	الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية	الشكل (1-1)
19	مجال تطبيق المحاسبة العمومية	الشكل (2-1)
37	أهم الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع	الشكل (3-1)
57	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	الشكل (1-2)
58	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الشكل (2-2)

# مقدمة عامة

## مقدمة عامة

### تمهيد

تعد المحاسبة العمومية إحدى فروع المحاسبة المخصصة في تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح ، و شهدت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة ، مما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية لتنظيم ممارسة العمل المحاسبي و الإدارات العمومية تسمى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

نظرا لاهتمام الدول بتطور نظام المحاسبة العمومية و تطورات أجهزة قطاعها و اتساع نشاطها يضمن لها نظام المحاسبة العمومية و الاستعمال العقلاني للموارد و الاستخدامات العمومية و الرقابة على تنفيذها بحيث عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطور نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة .وهذا ما فرض حتمية التغيير على الدول للقيام بمجموعة من التغييرات و الإصلاحات على مختلف الأصعدة و المستويات فقد برزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد و عقلنة تسيير الأموال العمومية ، و كذا إعطاء صورة واضحة و متكاملة لنشاط الدول .

و من أجل توحيد الجهود الدولية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية ظهرت منظمات دولية تهدف لإصدار معايير عالية الجودة للمحاسبة في القطاع العام ، أهمها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي تقع علي عاتقه عملية إصدار معايير (ipsas) .

وفي إطار توجه العديد من دول العالم إلى تبني هذه المعايير سارعت الجزائر في أواخر التسعينات من القرن الماضي لإصلاح و عصرنه نظام المحاسبة العمومية و الاتجاه نحو تكييف نظامها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،إلا أن البيئة الجزائرية لم تكن جاهزة لتلك الإصلاحات والاستفادة من التجارب السابقة ، تم إصدار القانون العضوي 15-18 الذي يتعلق بقوانين المالية ، و يهدف في محتواه إلى إصلاح النظام لميزانياتي والمحاسبي في الجزائر الذي باشرت في تنفيذه وزارة المالية بداية من هذه السنة 2023 حيث يعتبر أول خطوة من اجل تكييف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

### الإشكالية:

ومن خلال ما تم عرضه سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية :

ما مدى توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

من أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال سنتطرق إلى الأسئلة الفرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ما هي أهم المتطلبات الواجب أخذها بعين الاعتبار لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- هل التوجه لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعتبر أحسن بديل لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

فرضيات الدراسة :

## مقدمة عامة

و في ضوء ما تم عرضه و كإجابة على التساؤلات السابقة في بحثنا يمكننا صياغة فرضيات التالية :

- تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من عدة نقائص تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها.
- هناك عدة محاولات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تقترح عدة بدائل للإصلاح لكن رغم ذلك لم تكن كافية.
- تتجه اغلب الدول ومنها الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظرا للإيجابيات الكبيرة التي تنجر عن ذلك بالإضافة إلى القبول الدولي الذي تحظى به.

**أهداف الدراسة :** تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف و هي كما يلي :

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام PSAS وكيفية إصدارها ونطاقها ومجال تطبيقها
- التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية و متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
- محاولة إبراز أهمية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كنموذج فعال لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل النقائص الكبيرة التي تعاني منها.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية البحث في أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،بالإضافة إلى المكانة التي يحتلها نظام المحاسبة العمومية بالإدارات العمومية باعتباره نظام معلومات يساعد على اتخاذ القرارات.

**أسباب اختيار الموضوع:**

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع ،نذكر منها على الخصوص:

- الأسباب الذاتية: الميل الشخصي المرتبط بتخصيص الطالبين ، و توسيع المعارف في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،
- الأسباب الموضوعية: هذا الموضوع هو حديث الساعة على المستوى الدولي و بالخصوص على مستوى الجزائر في تناول مواضيع المحاسبة الدولية للقطاع العام ،أرادت الطالبتين أن تقوم بهذه الدراسة لأنه من أهم المواضيع الحديثة و كذا التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل عصرنة الأنظمة الميزانية و النظام المحاسبي العمومي، و بالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

**حدود الدراسة :**

- **الحدود المكانية :** تحاول الدراسة استطلاع آراء الأساتذة الجامعيين بموضوع الدراسة بصفتها أعوان يقومون بتطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية في حدود جامعة ابن خلدون تيارت
- **الحدود الزمنية :** تتمثل الحدود الزمنية في هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان ، و تاريخ استلام الاستمارة ( من شهر مارس إلى شهر افريل 2024 )

## مقدمة عامة

### الدراسات السابقة :

- دراسة شلال زهير (2014) أطروحة دكتوراه بعنوان افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة تمحورت حول تقييم مواقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل النقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية ،إضافة إلى دراسة مشروع اصلاح النظام المقترح من طرف وزارة المالية بهدف تقييمه وتقديم الاقتراحات الضرورية لتنفيذ تطبيقهم.

- دراسة خلف الله بن يوسف معاش قويدر (2017) : متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 31-2) جامعة زيان عاشور بالجلفة ، تمت معالجة الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة حول ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وقد تمت هذه الدراسة إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية ما مدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جوده المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير، مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية .

- دراسة عبود زرقين،(2016)،حيث ركزت هذه الدراسة إلى تبيان المتطلبات الضرورية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهذا بغية تقريبه من الممارسات المحاسبة الدولية خلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير المحاسبة في القطاع العام يحقق مزايا اقتصادية من شأنها تحفيز الدول بصفة عامة والجزائر بالخصوص على الانخراط ضمن هاته المرجعية من خلال المرافقة التي يقدمه مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام وصندوق النقد الدولي .

وكتكملة للدراسات السابقة حاولنا من خلال هاته الدراسة توضيح أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية وتوضيح مختلف الايجابيات التي يمكن أن تتجر عن هذا التطبيق.

### منهج الدراسة :

تم الاعتماد في هاته الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للإجابة على الإشكالية التي تم طرحها و اختبار صحة الفرضيات التي وضعناها و هو مناسب لهذا النوع من الدراسات .

### صعوبات الدراسة :

تجدر الإشارة إلى أن إعداد أي بحث علمي تعترضه العديد من الصعوبات،و تكمن أهم هذه الصعوبات التي واجهتنا في:

- النقص الملحوظ في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## مقدمة عامة

- النقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية في مكتبة الكلية و الجامعية .

**هيكل الدراسة :**

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية تم تقسيم البحث إلى فصلين، كما تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث و الفصل الثاني إلى مبحثين، إذ نبدأ الدراسة بمقدمة نتطرق فيها إلى أهمية وإشكالية البحث وأهداف الدراسة، ثم في عرض الموضوع: الفصل الأول حيث يتضمن معايير المحاسبة الدولية ثم معالجته من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول هو الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية بتقديم تعاريف ومجال تطبيقها وأهدافها ومبادئها، والمبحث الثاني تطرقنا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تقديم تعريف لها ودور وأهداف مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، أما المبحث الثالث تضمن ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومتطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر ثم يأتي الفصل الثاني من هذه الدراسة فكان تطبيقي احتوى على مبحثين، المبحث الأول جاء لتقديم الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني فحاولنا من خلاله تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول مدخل

نظري لمعايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام

### تمهيد:

إن التطور الذي تشهده المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ( غير ربحي ) في الآونة الأخيرة ، و التي أصبحت ملزمة على مواكبة التطورات العصرية في علم الإدارة و متابعة المستجدات في حياة الإدارة الحديثة ، لذلك أصبح من الواجب على مسيري الإدارة العامة تطبيق الأسس الحديثة للمالية العامة و القيام بدراسة علمية معاصرة لإعداد الموازنة العامة و تطبيق النماذج الحديثة لإعدادها .

و بالتالي فإننا نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم من خلال الإصلاحات التي تقوم بها الدول من اجل توحيد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية بين الدول من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و بما يتوافق مع البيئة المحاسبية الجزائرية .

سنحاول في هذا الفصل ضبط بعض المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية ، و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، تم تقديم مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ، و قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية

المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الثالث : اصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

### المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة فعندما كانت نشاطاتها تقتصر على أداء وظائف سياسية كالأمن والدفاع والعدالة، كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل للنفقات وتحصيل الإيرادات وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل التعليم، الصحة أدى بدوره إلى زيادة و تنوع الخدمات كما ونوعا مما استلزم تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذه التحولات في وظائف الدولة فكانت المحاسبة العمومية بمثابة الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات.

### المطلب الأول : ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعا من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه ، و مبادئ و إجراءات تتميز بها .

أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة .

### أولا : نشأة و تعريف المحاسبة العمومية في الجزائر

#### 1-نشأة المحاسبة العمومية في الجزائر :

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي ، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية و التنظيمية ، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا ، بصفة عامة لا سيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 و المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية . بالإضافة إلى المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 و المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية . بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر إبان الاستعمار

أما بعد الاستقلال قامت الجزائر بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية ، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 و المحدد للالتزامات و مسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية .

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة تعليمات ،المناشير و مذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي ، و من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة و تحدد كيفية استعمالها ، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12|10|1968 و المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة .

كما تم إلغاء كل النصوص و القوانين و الأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 تطبيقها الأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 و أصدرت أحكام التشريعية

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

متعلقة بالمحاسبة العمومية ، و لا سيما تلك الواردة في القانون المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين مالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية ، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية ، والجامع لمبادئها و قواعدها ، و المرجع الأول و الأساسي لها ، إلى أن تم إصدار أول قانون يحكم المحاسبة العمومية و ينظمها و يحدد مجال و نطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 .

شملت هذه المرحلة التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفقا لمبدأ القيد المزدوج لأول مرة و هذا وفقا للتعليمية رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية و الرقابة على المال العام ، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن و حساب مدين ، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم و نطاق عملهم و العقوبات جزاء تقصيرهم في أداء عملهم.<sup>1</sup> في البداية لا بد من الإشارة إلى أنه لم يتم تحديد مفهوم " المحاسبة العمومية " تحديدا دقيقا و رسميا ، و عليه سيتم عرض أفكار المفكرين في هذا المجال ، سواء في مؤلفاتهم ، أو من خلال النصوص القانونية التي ساهموا في إعدادها و نشرها ، فمن المفكرين من يرى بأن الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الضياع و الاختلاسات ، و بالتالي لا بد من وضع النصوص القانونية التي من نشأها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع أو الاختلاسات .

و منهم من يرى بأن الدور الأساسي يتمثل في التنظيم ، حتى تحقق الأموال العمومية الأهداف الموجودة منها و بالتالي لا بد من وضع و تحديد الإجراءات الإدارية الواجب إتباعها أثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة

أما الآخرين، فيرون بأن المحاسبة العمومية يتمثل دورها الأساسي ، في إيجاد الصيغة التقنية التي توضح كيفية استعمال الميزانية العامة للدولة ، و بالتالي لا بد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية ، تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ هذه الميزانية و طريقة عرض حساباتها المختلفة .

كما تعرف المحاسبة العمومية على أنها : الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني ، و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية ، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، إضافة إلى الأحكام المتعلقة بتحديد التزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> السعيد احمد يوسف ، ضرورة تحديث النظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الإقتصاد و التنمية البشرية ، مجلد 5 ، العدد 2014، ص

35-21

<sup>2</sup> المادة 41 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و المؤرخ في 15 / 08 / 1990 الجريدة الرسمية العدد 35

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وفي تعريف آخر تعتبر المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ، وبيان عملياتها المالية ، و عرض حساباتها و مراقبتها ، و المحددة الالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و بالتالي يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة العمومية من ثلاث جهات الأساسية .

### 2- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية :

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، و الذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة " ، و النقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة و المحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية <sup>1</sup> . ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة القرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962، الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة و على الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية و كذا قيد المحافظة أي كل سندات الحقوق و الديون المحولة آجلا إلى تحصيلات و مدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات و المنقولات و المواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

### 3- التعريف التقني للمحاسبة العمومية :

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها " قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية " <sup>2</sup> اعتبر أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم.

### 4- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية :

هي قواعد عرض حسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين ، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين " إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري . لكنه يبقى محدودا ، لأنه يستثني الأمرين بالصرف ، و كذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية .

نقترح فيما يلي تعريفا يشمل ، قدر المستطاع ، مختلف أوجه مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية .

<sup>1</sup> محمد مسعي ؛ المحاسبة العمومية ؛ دار الهدى؛ عين مليلة الجزائر؛ 2003، ص 8

<sup>2</sup> سميرة بوعكاز ، مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر IPSAS، مجلة المنهل الاقتصادي

، المجلد 6 ، العدد 1 ، 2013، ص 577 - 592

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

" المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ، وبيان عملياتها المالية ، و عرض حساباتها و مراقبتها ؛ و المحددة للالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين " .<sup>1</sup>

### ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية :

هناك عدة أهداف المحاسبة العمومية توجزها فيما يلي:<sup>2</sup>

- معرفة النفقات الفعلية و الإيرادات الفعلية و مقارنات مع ما هو مقدر فعلا و معرفة أسباب الفروق بين ما هو فعلي و ما هو مقدر ، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقادي هذه الفروقات ،

- الرقابة الجيدة و الفعالة على إيرادات و نفقات الدولة ، و بالتالي إظهار سلامة عمليات التحصيل و الإنفاق وفق ما تتطلبه القوانين و اللوائح و الإجراءات

- توفير البيانات و المعلومات اللازمة يرسم مختلف الخطط و السياسات و اتخاذ القرارات ، و رقابة أداء الوحدات الحكومية لتقييم أدائها ،

- تشديد الرقابة على أصول الوحدات الحكومية للحفاظ عليها و حمايتها من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمالها .

و أدرجت المؤسسات العمومية و الخاصة نظم محاسبية مختلفة اعتقادا منهم أن لكل منهم أهداف مختلفة سوغت لمثل هذه الاختلافات لذلك يعتبر بعض الباحثين ، أن وجود نظام معلومات محاسبي شامل يعتبر عاملا مهما للغاية في نجاح أداء الإدارة العمومية .

و لتحقيق هذا النظام المعلوماتي المحاسبي الشامل ينبغي اعتماد أهداف تتماشى مع مفهوم إصلاح المحاسبة العمومية هذه الأهداف نلخصها فيمايلي:

- المساءلة : يقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات عن الأعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة ( تنفيذية ، قضائية ، الناخبين ) و لكن من له حق المساءلة، و يتحقق هدف المساءلة من خلال تقارير المالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في :

<sup>1</sup> محمد مسعي ، مرجع سابق ذكره، ص 08

<sup>2</sup> بوعبادة فتيحة؛ إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر

3 ؛ 2019 - 2020 ، ص 81-82

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

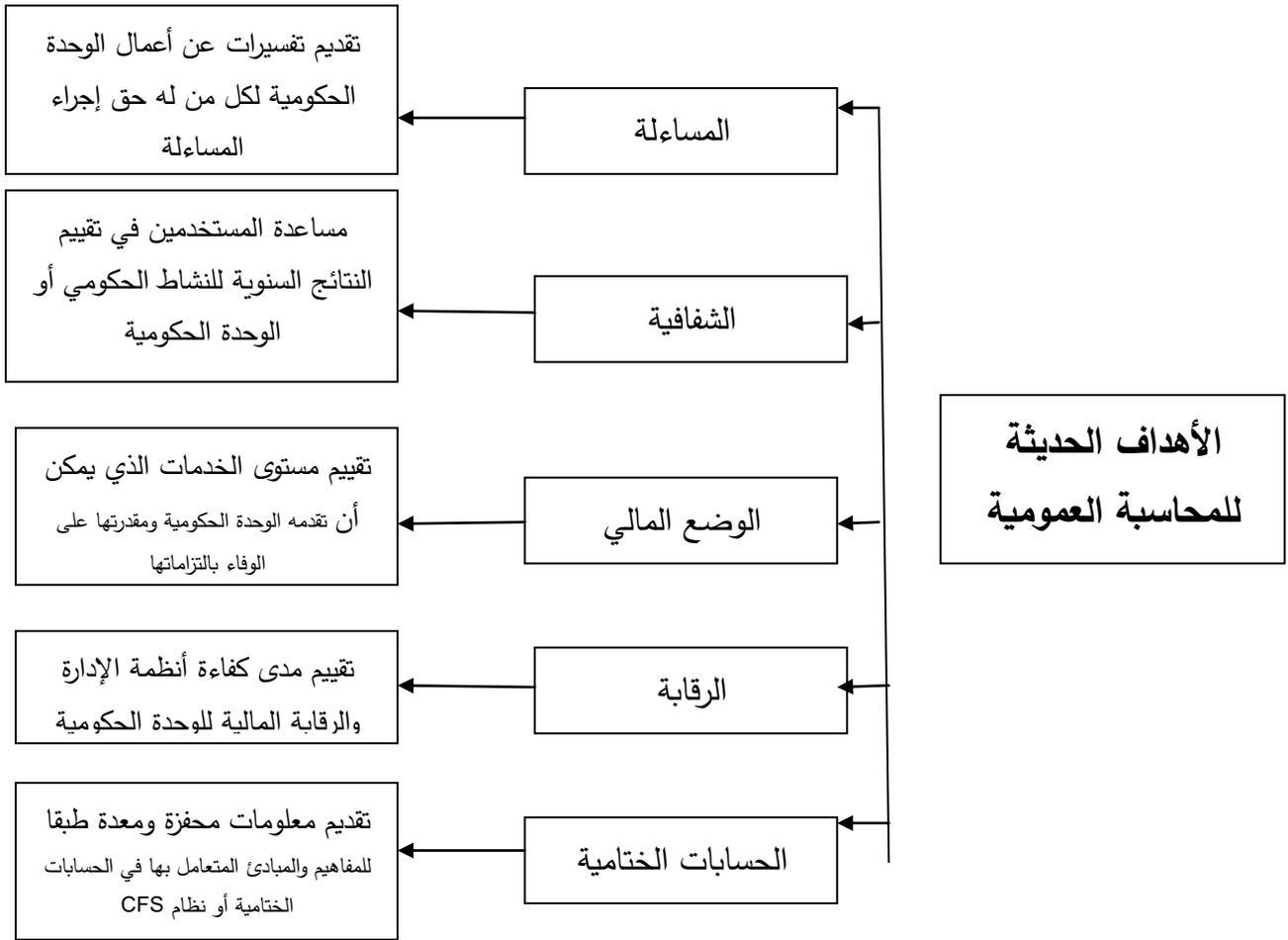
- تحديد كفاية إيرادات السنة الحالية لتغطية نفقاتها.
- تنفيذ العمليات المالية تم وفقا للموازنة المعتمدة
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين و القواعد و النظم ذات العلاقات
- تقييم جهود و انجازات الوحدة الحكومية لتقييم كفاءة و فاعلية أداء هذه الوحدات
  
- مصادر و استخدامات الموارد:مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل و على مستوى كل وحدة إدارية حكومية ، و يتحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

  - مصادر و توزيع استخدام الموارد المالية
  - كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها و مواجهة متطلباتها النقدية
  - تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها و تلبية حقوقها و ديونها
  - مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونا

- الوضع المالي:مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية و مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها ، و يتحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

  - القيود القانونية و الشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة
  - الوضع المالي للوحدة الحكومية أو الحكومة و التغيرات فيه .
  - الأنظمة و الرقابة :مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم و تقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية و المحاسبة و الرقابة المالية و الإدارية و سيأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في:
  - التأكد من تنفيذ العالمية المالية وفقا لقانون المالية .
  - التأكد من أن الأصول المملوكة للدولة قد تم حمايتها و المحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال و التبذير و سوء الاستخدام.

- **الحسابات الختامية:** يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة و المجهزة طبقا للمفاهيم و التعاريف و التوبيبات المستخدمة في الحسابات الختامية و تزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومية ، و الذي يستند إلى مفاهيم و مبادئ نظام الحسابات القومية .



المصدر : إبراهيم عبد القدوس مفضل ، المحاسبة الحكومية ، جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن ط1 ، 2013، ص، ص 29-31. بتصرف

### ثالثا : مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على مجموعة من المبادئ تتمثل أهمها في :

#### 1- المبدأ الإداري :مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي<sup>1</sup>:

تعود فكره الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو ( Montesquieu ) في كتابه روح القوانين والتي تعني " تحديد السلطة بواسطة السلطة".

يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية وهو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية و عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن وفعال.

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل والمهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف مراحل العمليات المالية العمومية ، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب

<sup>1</sup> حسين الصغير ،دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001 ، ص 99-101.

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

التعاون والتنسيق ما بين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين، ألا وهما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وعلى مرحلتين :

الأولى مرحلة إدارية و يتولاها الأمر بالصرف ، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي .

- مبررات و فوائد الفصل : إن مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، وتمكن مبررات وفوائد هذا الفصل الآتي :

- **تقسيم المهام :** فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال فتسيير إعمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة السلطة الميزانية في حين أن تسيير

الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة السلطة الصندوق واعتبار من هذا لفصل في المهام فان كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال، الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية ( تسمية موظف ، منح صفقة ، إصدار سند تحصيل إيراد...) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بالصرف ، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام وتسيير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي.

هذه التفرقة ما بين المهام الادارية والمحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تتضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذ رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف النفقة المعينة بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، وهو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة وهي ميزة تتفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

- **وحدة الصندوق :** كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد لمراقبة وزارة المالية، وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحدة ألا وهي وزارة المالية ، ويعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استناد للمادة 34 من القانون 90-21، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون كما أنهم يخضعون للسلطات مختلفة و متعددة .

وحده الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات مالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني وعرضها على الحكومة والبرلمان...

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة وتشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية، هذه الشبكة الوطنية تتشكل من 48 أمين خزينة ولائي و أمين خزينة مركزيين و أمين خزينة رئيس و وكالة محاسبية مركزية و 1541 أمين خزينة بلدي، 185 أمين خزينة للقطاع الصحي، 13 أمين خزينة للمراكز الاستشفائية، الجامعية... هذه الشبكة فهي مكلفة في نفس الوقت بعملية الدفع والتحصيل وكذلك حفظ الأموال العمومي.

- **سهولة المراقبة** : كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال (أعمال المحاسب) و المحاسبة العمومي يطلع و يتابع الأعمال التي تخص المرحلة الادارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف لمحاسب عمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الادارية(الحساب الإداري) للأمن بالصرف و المحاسبة المالية(الحساب المالي) للمحاسب العمومي الذي يتم إعدادها في نهاية السنة المالية

- **مكافحة كل أنواع الغش**: بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها ، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله ، كذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصص لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها ، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح ، والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر لذلك اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي للحفاظ على المال العام وحمايتها من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش.

### 2-المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي ،بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف. فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين القيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد وأجهزة الإعلام الآلي. فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملائمة للاحتياجات، هل هو ضروري ويدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة...  
فان كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف وتتعلق بالملائمة أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فان ذلك يدخل في نطاق الشرعية، لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستسلام المادي والقانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.

### 3- المبدأ المحاسبي أو التقني : عدم تخصيص الإيرادات

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزنة وتخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة، وكانت هذه الفكرة مصدر قاعدين هامتين في النظام المالي الجزائري.  
القاعدة الأولى.. كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية ومهما كانت طبيعة النفقات .  
و النتيجة هي أنه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

القاعدة الثانية، كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة(مال العام)، حيث كانت المادة 8 من القانون 84-17 الصادر بتاريخ 1984/7/7 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة ومحددة، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطيه نفقات الميزانية العامة للدولة. ونصت هذه المادة صراحة على ما يلي: " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطيه نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة لدولة بلا تمييز".

### 4- مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة و ذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.

### المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

للنظام المحاسبي العمومي خصائص و أسس تميزه عن الأنشطة الأخرى و خصوصا تلك الهادفة للربح ، كما انه يطبق في وحدات معنية و هما سنتطرق له في هذا المطلب .

أولاً : خصائص المحاسبة العمومية

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منهما ، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح وإنما تخدم إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها .

يرى خبراء الأمم المتحدة أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار و رسم السياسات لخدمة اغراض الإدارة، و يجب أن يتميز بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية و القانونية و غيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مادة التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياستها.

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، و كذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد و عن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

- أن يسهل عملية التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال و الإجراءات والبرامج، و أن يضمن سهولة تدقيق الداخلي.

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، و أن يسهل قياس الموارد و تحديد تكلفة البرامج، و الوحدات التنظيمية.

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط و البرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في العمليات التحليل الاقتصادي ، و ربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف على البيانات والتقارير الحكومية أن تمتاز بخصائص نوعية تسمح لها برفع مستوى جودة البيانات المالية المبلغ عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها، من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والصادق عن نتائج الوحدات الحكومية ، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة

<sup>1</sup> زهير شلال ؛ أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ؛ أطروحة الدكتوراة في تسيير المنظمات، كلية

العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أمجد بوقرة ؛ بومرداس ، 2013 -2014 ، ص 14-15

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

للخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جوده الإبلاغ المالي للتقارير المالية الحكومية بناء على نتائج دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين ودراسة المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية العامة و المحاسبة.

### الجدول (1-1) : الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

خصائص البيانات و التقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي	خصائص البيانات و التقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين
<p>الخصائص الرئيسية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• قابلية الفهم</li> <li>• الملائمة</li> <li>• المادية</li> <li>• معروضة في الوقت المناسب</li> <li>• متناسقة</li> <li>• قابلية المقارنة</li> </ul> <p>الخصائص الثانوية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ممارسة الحكم المهني</li> <li>• تقدير المنافع و التكاليف</li> <li>• إجراء المفاضلة</li> <li>• الأخذ بعين الاعتبار الجوهر فوق الشكل</li> <li>• ممارسة الحذر</li> </ul>	<p>الخصائص الرئيسية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• القابلية للفهم</li> <li>• الملائمة(المادية ،الأهمية النسبية)</li> <li>• الموثوقية(التمثيل بأمانة ، الحياد، الحيطة و الحذر، الإكمال)</li> <li>• القابلية للموازنة</li> </ul> <p>الخصائص الثانوية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الالتزام بالوقت المناسب</li> <li>• التوازن بين التكلفة و المنفعة</li> <li>• التوازن بين مختلف الخصائص النوعية</li> </ul>

المصدر : زهير شلال ، مرجع سبق ذكره، ص15

### ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90- 21 الهيئات الخاضعة للقواعد المحاسبة العمومية، و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية كالبلدية والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996 ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري، كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض الالتزامات معينه عليهم ومحاسبتها

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.<sup>1</sup>

وتتخصص المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده لها القانون بحيث أنها تختص في تسجيل العمليات المالية من إنفاق وتحصيل المال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وسوف نتناول فيما يلي عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفتات المستخدمة للقوائم المالية العمومية .

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وتسجيلها وتقديم التقارير و القوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات و الهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بذلك البيانات .

**ثالثا : الإصلاح المحاسبي و الميزانياتي كأول خطوة نحو تكييف نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

يلعب القانون العضوي لقوانين المالية دورا هاما في تحسين أداء الإدارات العمومية للقطاع العمومي في الجزائر إنطلاقا من كونه آلية لإرساء مبادئ الحكومة في تسيير المال العام من طرف الحكومة، حيث أملت التغييرات الحديثة في المحيط ضرورة تحديث النظام القانوني القديم 84-17 و تعويضه بالقانون العضوي لقوانين المالية رقم 18-15

الذي يتضمن محاور يتركز عليها الإصلاح و هي كالتالي:<sup>2</sup>

- إعادة هيكلة الميزانية :إعتماد التسيير الميزانياتي القائم على النتائج إنطلاقا من أهداف واضحة و محددة وفقا لغايات المصلحة العامة و كذلك توحيد ميزانيات التسيير و الإستثمار في إطار وحدة وحيدة للميزانية من خلال التخصيص الجديد للإعتمادات و تكون مدونة الميزانية حسب 28 من القانون العضوي كالتالي :

-التصنيف حسب النشاط و الذي يتكون من البرنامج و تقسيماته،

-التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات و يتكون من أبواب النفقات و تقسيمه،

- اعتماد مقارنة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة: نصت المادة 05 من القانون 18-15 على وجوب اعتماد تاطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، هذه الميزانية المتكاملة المتعددة السنوات تشمل كل استثمارات وكذلك النفقات الجارية، وتحافظ بصفة كلية على

<sup>1</sup> عبد الكريم ماضي ، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد النفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية ؛ مذكرة تخرج لاستكمال

متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص مالية المؤسسة، جامعة 8 ماي 1945 ، قلمة، 2017 - 2018 ، ص 8

<sup>2</sup> إيمان عبدوس، دور تبنى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أثره على جودة الإبلاغ المالي

الحكومي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير ، أطروحة دكتوراة، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2020-2021، ص444.

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

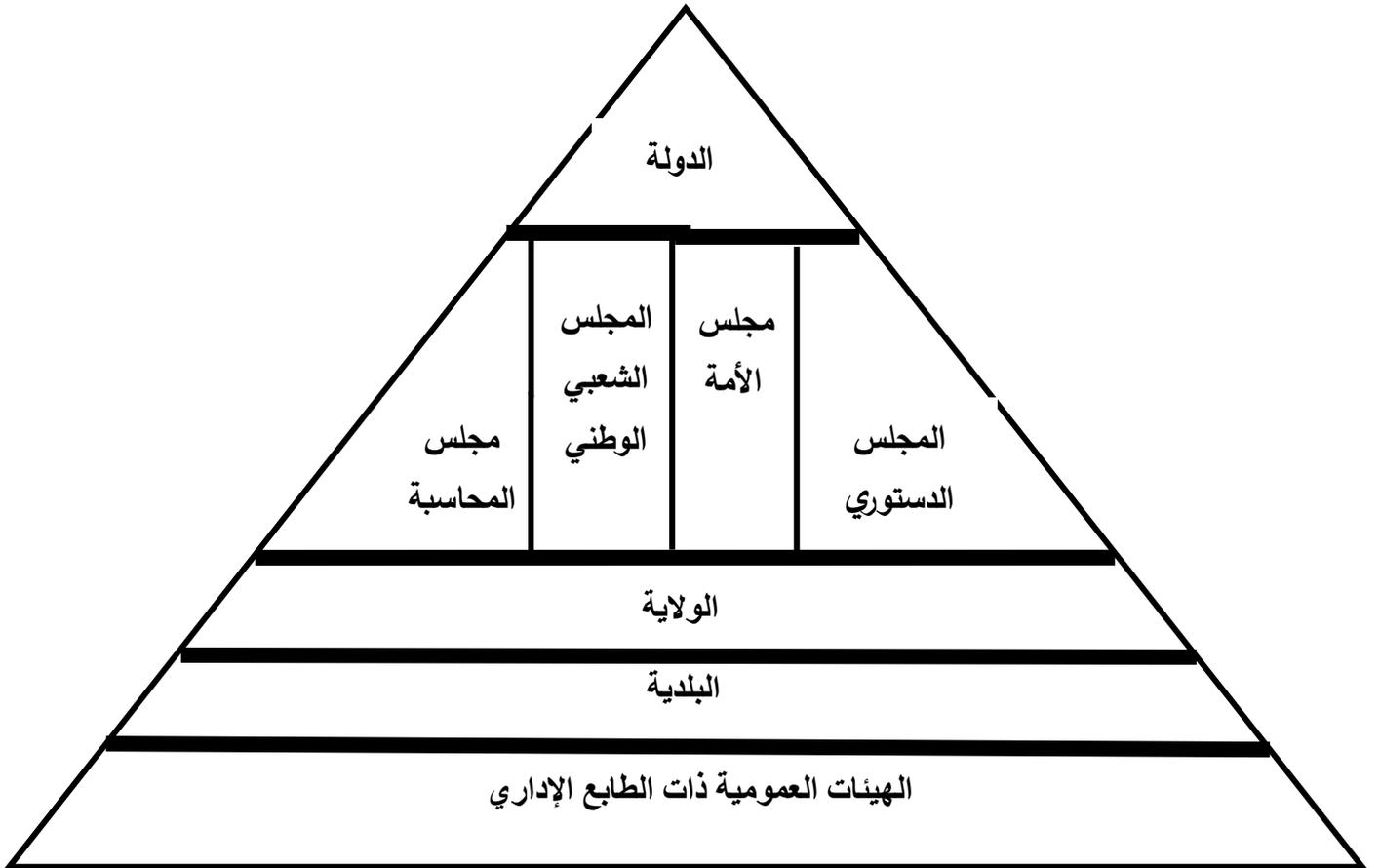
الطابع السنوي للميزانية بحيث تشمل الميزانية التوقعات حسب كل قطاع، ويتم إعدادها وعرضها مع توقعات وتقديرات على مدى ثلاث سنوات.

- تطبيق المحاسبة المالية لجميع عمليات الدولة على أساس الاستحقاق المحاسبي: الذي يهدف إلى إعداد بيانات مالية حكومية منتظمة وصادقة وتعكس الوضعية المالية وممتلكاته، مع استخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلفة الأنشطة الملتمزم بها في إطار تنفيذ البرامج الحكومية .

- تعزيز الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية: وكذا القانون المتضمن تسوية الميزانية وهذا من أجل تعزيز الشفافية وكذا رقابة البرلمان على المال العام .

- تفعيل الرقابة على المال العام: سواء على الرقابة البرلمانية وكذا رقابة مجلس المحاسبة من خلال المصادقة على حسابات الدولة على شكل تقرير يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للدولة متضمنة وتعرض بصدق الوضعية المالية وكذا الوفاء والشفافية.

الشكل 1-2: مجال تطبيق المحاسبة العمومية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما ورد في نص القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

ثالثا: أسس القياس في المحاسبة العمومية

نفرض استخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة و واضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات و النفقات و هي ليست هدف بحد ذاتها إنما يجب اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة ونذكر<sup>1</sup> :-  
-الأساس النقدي: هو إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعه الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات نقود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.

- مميزات الأساس النقدي:

- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية،
- يتميز بالموضوعية لا يتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي
- إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يقضي أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره احد وسائل الرقابة.
- يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها.

-أساس الاستحقاق : طبقا لهذا الأساس يتم تسجيل جميع الإيرادات التي تكتسب أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا-

-الأساس المعدل: ويعني هذا الأساس يأخذ جوانب مختلفة من الأساسيين السابقين فهو يطبق أساس الاستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المصروفات أي أن الأساس المعدل يعني بإثبات الإيرادات التي تخص الفترات المالية سواء قبضت اجر لم تتقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم إنفاقه من مصروف، ويطلق هذا الأساس أحيانا أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الالتزام أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.

-مميزات الأساس المعدل:

- إظهار حقوق الغير بما يمكن من تامين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوزيع اللوازم.

<sup>1</sup> بن يوسف خلف الله أمعاش قويدر؛ متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas؛ مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد2؛ العدد31، 2016، ص278

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.
- تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقبة أفضل على النقابات.
- يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدره اكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

### المطلب الثالث: أعوان و قواعد المحاسبة العمومية

تلعب المحاسبة دورا هاما في جميع المنظمات ، بما في ذلك القطاع العام و تستخدم المحاسبة العمومية بشكل خاص من قبل الجهات الحكومية لتسجيل و تقديم تقارير عن معاملاتها المالية .

#### أولا :أعوان المحاسبة العمومية

يتم تنفيذ العمليات المالية للدولة من خلال فريق من الأعوان المتخصصين وكل منهم يقوم بالمهام المخولة له قانونيا، ويمكن تصنيف هؤلاء الأعوان إلى ثلاث فئات رئيسية وهي: أمراء الصرف، المحاسبون العموميين والمراقبون الماليون.<sup>1</sup>

#### 1- الأمر بالصرف:

حسب القانون 90- 21 يمكن تعريف الأمر بالصرف على انه كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عملية الالتزام وتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات، وعمليات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات ويتم اعتماد لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز عملية الإيرادات والنفقات"

ويعرفه ديقو على أنه" يعتبر أمر بالصرف عموميا للموارد والنفقات كل الفصل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفيه ديون أو الأمر بتغطية الدين أو تسديده"

وحددت المادة 25 من القانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصنافا لأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي " يكون الأمر بصرف ابتدائيين وأساسين وأما أمرين بالصرف ثانويين.

ويتمثل دور الأمر بالصرف في العمليات المالية للدولة والتي تشمل إثبات حق الدائن العمومي، تحديد المبالغ المديونة للدائن العمومي وتحصيلها، وإثبات نشوء الدين، وتحديد المبالغ المستحقة للنفقات العمومية وتحرير الحوالات لدفعها، وتتم هذه العمليات بموجب المواد 16 و 17 و 19 و 20 و 21 من القانون 90- 21

<sup>1</sup> العايب فارس؛ آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي؛ مجلة

دراسات الاقتصادية؛ المجلد 10؛ العدد 1، 2023، ص417-418

## 2- المحاسب العمومي:

لقد جاء في نص المادة 33 من قانون 90-21 متعلقة بالمحاسبة العمومية تعريف المحاسب العمومي على انه " يعد محاسب عمومي في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانون للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعملية التالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسه الأموال أو سنه أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها .
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات .

ويوجد صنفين المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي . حيث يتعين على المحاسبين العموميين الالتزام بمسؤولياتهم المالية، بما في ذلك مسك الوثائق والدفاتر المالية وتحمل المسؤولية عن المخالفات والنقصان في الأموال كما يجب عليهم الامتثال لأوامر مجلس المحاسبة وتسجيل المصاريف والأموال بطريقه صحيحة وتأكيد صحة العمليات والأموال المنفقة.

## 3- المراقب المالي:

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفين مديره العامة للميزانية، من اجل مراقبه إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعيه العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفه نهائية .

تمارس من قبل المراقبة المالي الرقابة المالية على النفقات العمومية الملتزم بها، والتي تطبق على المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة بالخرينة. وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. ويقوم المراقب المالي بالتحقق من صفحة ومشروعية النفقات الملتزم بدفعها ويقبل التأثير على الالتزام بالدفع للنفقات بعد التحقق من العناصر التالية: صفه الأمر بالصرف، مطابقتها التامة بالقوانين والتنظيمات المعمول بها ، توفر الاعتمادات أو المناصب المالية والتخصيص القانوني للنفقة وبالإضافة إلى المهام المتعلقة بالرقابة القبلية على النفقات، يكلف المراقب المالي بمسك محاسبة الالتزامات في مجال نفقات التسيير وفي مجال التجهيز والاستثمار.

## ثانيا :قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ومراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية.

## 1- القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه . هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر واسع عادة بقانون المحاسبة العمومية إضافة إلى هذا نجد:<sup>1</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7/9/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7/9/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تامين يعطي مسؤولية المحاسبين العموميين ؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7/9/1991 ومتعلق لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةها ومحتواها ؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 مؤرخ في 7/9/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف المحاسبين العموميين، الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكنه ذكره هو رقم 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤولية المحاسبين.

وإضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تبعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات تعليمات، مناشير) وجدت أيضا عده أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 14-17 مؤرخ في 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية وفي مختلف القوانين المالية السنوية.

وإذا كانت تشريع والتنظيم يعدان المصدرية الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل في:

- الدستور مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 والمتعلقة برقابه البرلمان

على استعمال إتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة

الرقابة بتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية و الأموال العمومية وتسييرها

- الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو

محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها

### 2- القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية إصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان

المحاسبه العمومية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في ثلاث مستويات

<sup>1</sup> عبود ميلود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد، 2، العدد، 1، 2009، ص 182

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- القواعد التقنية للمحاسبة الدولة
- القواعد التقنية لمحاسبه الولايات والبلديات
- محاسبه المؤسسات العمومية ضد الطابع الإداري
- القواعد التقنية المحاسبة الدولة حددتها كل من التعليمتين :
- التعليم الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية.
- التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي لدولة .
- القواعد التقنية المحاسبة الولايات والبلديات
- بالنسبة للولايات حددتها التعليمتين
- بالنسبة للبلديات حددتها التعليمتين
- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية التي تعتمد طرق خاصة لتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط

ثالثا: المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية :

تختلف طبيعة النشاط العمومي وأهدافه عن طبيعة و أهداف النشاط التجاري الذي يهدف أساسا لتحقيق الربح وكذلك الاختلاف في طرق التمويل والإجراءات المتبعة لتحقيق الأهداف كل هذا أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي يقوم عليها كل من المحاسبة العمومية في الموحدات الإدارية العمومية المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية رغم ذلك فان هناك أوجه الشبه بينهما وسنتطرق في هذا المطلب إلى أوجه الشبه واختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

**1-أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية:**

- بسبب الاختلافات بين الوحدات الإدارية العمومية والوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق الربح سواء من حيث ناحية طبيعتها وأهدافها وقوه تاطير القوانين فيها والتي أدت إلى اختلاف النظرية التفسيرية لمعنى لوحدها لمحاسبية التي تبنتها كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية وبالتالي قادت إلى وجود نقاط اختلاف بين المحاسبيتين لكن مع ذلك هناك نقاط كثيرة مشتركة بينهما كونهما فرعان من المحاسبة يتفقان في كثير من المبادئ والإجراءات وسنوضح فيما يلي أوجه الشبه بين المحاسبه العمومية والمحاسبة المالية فيما يلي تبعية النشاط العمومي مستمر نتيجة حاجة المجتمع إلى خدمات عمومية باستمرار وكذلك الشأن بالنسبة للوحدات التجارية الهادفة لتحقيق الربح وبالتالي كليهما يعتمد على فرضيه الاستمرار<sup>1</sup>

<sup>1</sup>عشة فاطمة ، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة ، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراة ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2021-2022 ، ص 12

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- يتبع كل من النظام المحاسبي العمومي والنظام المحاسبي المالي طريقه القيد المزدوج بتسجيل مختلف العمليات والمعاملات
- كل من النظامين يستخدم وحده النقد كوحدة قياس عامه يتكون نظام محاسبي في كليهما من مجموعه من المستندات والسجلات والتي قد تختلف في الشكل والتسمية
- إن لفتها لمحاسبية هي ألسنه واستقلال السنوات المالية حيث يتم تسجيل العمليات المالية في كل منهما من المستندات في اليومية ثم يتم ترحيل وفي النهاية يتم إعداد موازنة لمراجعة ومنهما تعد القوائم المالية الختامية
- كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستفيدين في شكل تقارير وقوائم دوريه وختامية

### 2-أوجه الاختلاف

تختلف المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية من حيث أهدافها ومجال تطبيقها وكذا طبيعتها القانونية وتتمثل أهم أوجه الاختلاف بينهما فيما يلي:

#### - من حيث الأهداف

تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد نتيجة النشاط الوحدات الاقتصادية من ربح أو خسارة وبين مركزها المالي بينما تهدف المحاسبة العمومية إلى فرض رقبة ماليه وقانونيه على إرادة الدولة ومصروفاتها وذلك في حدود الاعتمادات المخصصة لها وفقه للموازنة العامة لدولة

#### - من حيث الأسس النظرية والمحاسبية :

تقوم المحاسبة المالية على النظرية الشخصية المعنوية باعتبار أن مشروع له شخصيه معنوية مستقلة عن شخصيه الملاك ،حيث أن الهدف الوحدات الاقتصادية هو المحافظة على رأس المال المستثمر عن طريق زيادة قيمه وصول المشروع لتحقيق الأرباح ،في حين تقوم المحاسبة العمومية على نظريه الأموال المخصصة فالوحدات الادارية العمومية لا تمتلك أصول تستغلها في تحقيق الإيرادات ومن ثم هدفها الرقابة على إيرادات ونفقات الدولة في المحاسبة العمومية يتبع الأساس النقدي والأساس النقدي معدل في بعض الحالات ،أما في المحاسبة المالية فيتم استخدام أساس الاستحقاق دون النظر إلى التحصيل والصرف حيث يتبع ذلك إجراء التسويات الجردية في نهاية العام بالهدف تحديدها يخص الفترة من مصروفات وإيرادات وبالتالي ما يخصها من نتائج .

#### - من حيث الطبيعة القانونية :

إن المصدر الرئيسي للأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية هي التشريعات والنظم والتعليمات المالية

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بينما تعتمد المحاسبة المالية على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوصيات وذلك لصياغة المبادئ والمعاهر الواجبات التنفيذ في المحاسبة المالية.

### - من حيث مخصصات الاهتلاكات والمؤنات:

لا مجال في المحاسبة الحكومية للتكوين المأكولات اللازمة لمواجهة الخسائر عند حدوثها وذلك بسبب أن الدولة هي التي تواجه تلك الخسائر عند حدوثها، أما في المحاسبة المالية فان الوحدة الاقتصادية تهدف إلى المحافظة على رأس المال وبذلك يتعين عليها ضرورة التكوين مخصصات المؤنات وفق قاعدة الحيطه والحذر وبالنسبة لاهتلاكات فلا يتم حساب الإهلاك على الأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية وذلك بسبب أن الهدف ليس حساب الربح أو الخسارة وحيث أن المحاسبة للحكومة لا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة وذلك باعتبارها نفقات تخص السنة المالية عكس المحاسبة المالية حيث توزع تكلفة الأصل على عمره الإنتاج للوصول إلى صافي الربح الحقيقي من خلال عرض أوجه الشبه واختلاف يتبين أن المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية يتفقان في استعمال طريقه القيد المزدوج ووحده النقد القياس كما تجمعهما فرضية الاستمرار فترة السنوية إلا إنهما يختلفان من حيث الأهداف الطبيعية القانونية الأسس النظرية والمحاسبية .

### المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا فعالا فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة وهي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من اجل رقي وتحقيق المحاسبة العمومية وشفافية العمليات الحكومية .

### المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساعد في إعداد القوائم المالية، التي تقدم بدورها معلومات موضوعية وأكثر وضوح وإفادة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي

#### أولا: تعريف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية و المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة ، اعتبارا لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها ،أضاه إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام .<sup>1</sup>

ويمكن تعريف معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية تحظى بالقبول العام، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) ، والتي توضح كيفية إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى من قبل المؤسسات العمومية .

<sup>1</sup> العايب فارس ، مرجع سابق ذكره ، ص 410-434

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وعليه يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي مجموعة من القواعد والأسس المحاسبية التي تحدد كيفية تسجيل العملية المالية و تحديد قيمتها وعرضها في القوائم المالية ، وعلى الرغم من وجود بعض المعوقات والتحديات التي يواجهها تطبيق هذه المعايير في القطاع العام ، فإن فوائدها تفوق تلك المعوقات ، حيث تعمل على توحيد المعالجات المحاسبية في القطاع العام وتحسين جوده التقارير المهنية والحد من الفساد والاحتيال المالي .

يقصد بالمعيار المحاسبي بأنه : "عبارة عن بيان إداري مكتوب تصديره الهيئة المحاسبية المعنية وهي هيئة المعايير الدولية ، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها ، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس وعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال عرض المركز المالي لتلك الوحدة " .<sup>1</sup>

### ثانيا: أهمية التوجه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

تكمن أهمية المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كونها وسيلة أو أداة لتحقيق الشفافية و المصدقية للمعلومات والبيانات المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام فهذه المعايير تساهم بشكل كبير في توحيد السياسات المحاسبية والعمل المحاسبي للمؤسسات الحكومية على المستوى العالمي سواء تعلق الأمر بعملية الإفصاح المالي عن البيانات والقوائم المالية لهذه المؤسسات من جهة أو بما تضمنه من تحقيق لخصائص النوعية والثانوية للبيانات والقوائم المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى المحلي والدولي من جهة أخرى ، والتطبيق الجيد والمثالي لهذه المعايير من طرف الحكومات المختلفة يساهم بشكل كبير في تطوير مجال ونطاق عمليه الإبلاغ و الإفصاح المالي للبيانات والقوائم المالية للمختلف وحدات القطاع العام على المستوى العالمي .<sup>2</sup>

يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من تحقيق التوافق في الأسس والقواعد التي يعتمد عليها في المعالجة المحاسبية وبالتالي تحقيق التوافق في الممارسات في المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي ، وهو ما يساعد في الرفع من جوده المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع الحكومي على المستوى الدولي ، كما أن تطبيق هذه المعايير يسهل من عملية المقارنة بين المعلومات خلال الدورات المتتالية وكذا المقارنة بين المعلومات الصادرة عن وحدات تمارس نفس النشاط وحتى بين وحدات تنشط في بلدان مختلفة وهو ما يمكن من اتخاذ أفضل القرارات ، ذلك أن هذه المعلومات تكون ذات مصداقية نظرا لكونها معدة وفق معايير تمثل أفضل الممارسات المحاسبية التي يمكن إتباعها في إعداد التقارير المالية الحكومية

<sup>1</sup> نور الدين مزياي ، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة أرساد الدراسات الاقتصادية

و الادارية ، مجلد 2 ، عدد 1 ، 2019 ، ص 145

<sup>2</sup> عبدوس إيمان ، مرجع سابق ذكره ، ص 21

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بالإضافة لذلك فإن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد في توفير نظره شامل، ودقيقة على أنشطة وحدات القطاع الحكومي مما يعزز الشفافية والرقابة الداخلية على الموجودات ويحقق المسائلة على النتائج.

إن أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تتبع أساسا من أهمية المعلومات المالية على مستوى الدول التي تتطلب أن تكون على مستوى عالي من الشفافية ما يسمح بالتعبير الصادق والعاقل عن الوضعية المالية لضمان حماية المال العام وعناصر الذمة المالية للدول.<sup>1</sup>

### ثالثا : مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الخطوات الثانية دراسة إصدارات كل من :<sup>2</sup>

- مجلس معايير المحاسبة الدولية،
  - الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية،
  - هيئات المحاسبة المهنية ،
  - المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام ،
  - تشكيل لجان توجيهيه أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير محاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.
  - نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وعادة تكون لمدة أربعة أشهر على الأقل .
  - دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة ، حيثما كان ملائما وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبية للقطاع العام.
  - نشر المعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ،
- المطلب الثاني: تصنيف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**
- تتكون المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من 44 معيار إلى غاية سنة 2022 ، حيث تنقسم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، حسب اختصاص كل معيار .

<sup>1</sup> سيد علي باني ، احمد حابي ، دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة القطاع العام في الجزائر و المرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة

الملموسة ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال، المجلد 10 ، العدد 1، 2021، ص 295-316

<sup>2</sup> خضير خطيبي ، يونس مونه ، أفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة

الجزائرية للدراسات المحاسبية و المثالية ، عدد 2، جوان 2016 ص 100

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

### أولاً: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن المعيار المحاسبي عبارة عن نص يهدف إلى تعريف معنى المفاهيم الأساسية للمحاسبة وتحديد الطريقة الصحيحة للتعامل مع المعاملات المحاسبية ، ويحتوي كل معيار محاسبي على ثلاث مكونات : المعاملات المعترف بها والمثبتة في الميزانية العمومية وقائمه الدخل . كيفية تقييم وقياس الأصول والخصوم، المعلومات الإضافية التي يتم تقديمها لشرح الحسابات، وقد ارتأينا من خلال هذا الفرع إلى تصنيف المعايير المحاسبية المستندة لأساس الاستحقاق إلى الفئات ، حسب تشابه عمل هذه المعايير :

- المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية ، المعايير الخاصة بالإفصاح، المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم

- المعايير الخاصة بالإيرادات والمصاريف والمعايير الخاصة بالأدوات المالية ،

- المعايير الخاصة بالتوحيد والاستثمارات الإستراتيجية ،

- باقي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

وتجدر الإشارة إلى أننا سوف نلخص ونصنف هذه المعايير في جدول دون التطرق إلى هدف كل معيار لان التفاصيل طويلة فهي لوحدتها تفوق 700 صفحة والمزيد من الاطلاع يمكن اللجوء دوماً إلى مصدره هذه المعايير.<sup>1</sup>

### الجدول 1-2 : تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المعيار
IPSAS 1	عرض القوائم المالي	طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	مصادر التدفقات النقدية الواردة و البنود التي اتفق عليها النقد
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	تعزيز مدى ملاءمة و مصداقية البيانات المالية
IPSAS 4	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	ترجمة بيانات العمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	تسجيل تكاليف الاقتراض
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة	عرض بيانات مالية لمنشأة تابعة للدولة كلياً أو جزئياً

<sup>1</sup> نصيرة كير ، أفاق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة

الماستر ، جامعة شهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2018 ، ص 29

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى	الاستثمارات في الشركات الزميلة	<b>IPSAS 7</b>
إعداد تقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك	الاستثمارات في العقود المشتركة	<b>IPSAS 8</b>
تحديد وقت الاعتراف بالإيراد وبيان معالجته محاسبيا	الإيراد من العمليات التبادلية	<b>IPSAS 9</b>
تقارير بالعملة الوظيفية التي هي عمله الاقتصاد المفرط للتضخم	التقرير المالي في الاقتصاديات لنشطه التضخم للتقديم	<b>IPSAS 10</b>
اعتبار الدولة مقاول يشرف على انجاز عقد للإنشاء	عقود الإنشاء (المقاولات)	<b>IPSAS 11</b>
وصف المعالجة المحاسبية للمخزون	المخزون	<b>IPSAS 12</b>
سياسات و إفصاحات محاسبة للمستأجرين والمؤجرين	الانجازات	<b>IPSAS 13</b>
وصف وقت تعديل البيانات المالية	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	<b>IPSAS 14</b>
تعزيز فهم البيانات المالية ضمن الميزانية وخارجها	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	<b>IPSAS 15</b>
المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	<b>IPSAS 16</b>
المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع	الممتلكات المنشآت والمعدات	<b>IPSAS 17</b>
مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية	الإفصاح القطاعي	<b>IPSAS 18</b>
تعريف المخصصات والأصول المحتملة وظروف الاعتراف بها	المخصصات الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة	<b>IPSAS 19</b>
الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وأطراف ذات العلاقة	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	<b>IPSAS 20</b>
وصف الإجراءات المتخذة في انخفاض الصول الغير مولده للنقدية	الانخفاض في الأصول الغير مولده للنقدية	<b>IPSAS 21</b>
متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات عرض المعلومات حول القطاع الحكومي	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	<b>IPSAS 22</b>

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن المعاملات غير تبادليه	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
تضمين المبالغ المقدرة و الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة	عرض المعلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS 24
الاعتراف بدفع المنافع و المصروف المترتب على المنشأة في استهلاك المنافع الاقتصادية	منافع الموظفين	IPSAS 25
الاعتراف و قياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	الانخفاض في الأصول المولدة	IPSAS 26
المعالجة المحاسبية للافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي	الزراعة	IPSAS 27
عرض الأدوات المالية	الأدوات المالية: العرض	IPSAS 28
شروط الاعتراف و قياس الأدوات المالية	الأدوات المالية الاعتراف و القياس	IPSAS 29
حث الهيئات العمومية على توفير الافصاحات التي تسمح بالتقدير	الأدوات المالية الإفصاح	IPSAS 30
شروط الاعتراف و قياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة	الأصول الغير الملموسة	IPSAS 31
متطلبات إعداد التقارير الحكومية لوحدات القطاع العام	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IPSAS 32

المصدر: ظريفي نادية، احاج جاب الله أمال "اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، العدد 3، 2016، ص 226 -

27

### ثانيا : مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية ، تتضمن المؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية البلدية ....) والمنشآت المكونة لها(المجالس ، الجامعات ، المستشفيات...) ومن خلال القانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: " يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبه الميزانية والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري ، والمجلس الشعبي والمجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه وميزانيات الجماعات

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري" ونستثني من تطبيق هذه المعايير المؤسسة الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للإعدادات التقارير المالية (IFRS/IAS).<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

نظرا لأهمية مجلس المعايير (IPSAS) ، سنتطرق لتعريفه و الدور الذي يلعبه .

#### أولا : تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم صياغة الطبعة الأولى للمعايير (IPSASs) من طرف لجنة القطاع العام (PSC) التابعة لفدرالية الدولية للخبراء المحاسبين (IFAC)، ففي سنة 2002 تم إعداد 20 معيار (IPSASs) من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مع واقع محاسبه القطاع العام ، وبسنة 2004 قامت الفيدرالية (IFAC) بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) بدلا عن لجنة (PSC) وهذا المجلس الذي اصدر طبعة جديدة من المعايير (IPSASs) أصبحت تضم 24 معيارا دوليا، لتشهد بعد ذلك عدة إصدارات وتعديلات أخرى كان سنة 2020 بإجمال 42 معيار على أساس الاستحقاق ومعيار وحيد يتعلق بالإبلاغ المالي المستند على أساس النقدي والتي سنورد قائمتها لاحقا.

ويعتبر مجلس الجهة التي تم تخصيصها دوليا من قبل اتحاد محاسبين دوليين لتولي مسؤولية إصدار وتطوير وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق المعايير للتمكن من إعداد التقارير ذات الأغراض العامة بما يكفل الجودة و الشفافية التقارير المصدرة والتزويد بمعلومات يستند إليه أصحاب القرار في الإدارات الحكومية و أصحاب العلاقة .

ويتبنى مجلس الإجراءات الواجبة لتطوير معايير التي تتيح الفرصة للتعليق من قبل الأطراف المعنية بما في ذلك المدققون والمعدون بما في ذلك وزارة المالية وراضعوا معايير والأفراد كما أن اجتماعات مجلس للمناقشة تطوير معايير والموافقة على إصدارات أو أوراق أخرى مفتوحة للجمهور بما في ذلك محاضر اجتماعات مجلس منشوره على موقع مجلس على الانترنت ومن بين المراقبين في اجتماعات مجلس بنك التنمية الآسيوي والاتحاد الأوروبي ومجلس وصندوق النقد الدولي ، والانتواسي، ومنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ، و الأمم المتحدة ، و برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، و البنك الدولي .<sup>2</sup>

وقد لعب مجلس معايير المحاسبة الدولية دورا هاما في حث الدول على تبني معايير المحاسبة القطاع العام أو التوافق معها كمرحلة الأولى حيث كللت جهود المجلس باستجابة أكثر من 40

<sup>1</sup> عواري يمينة ، التوجه نحو تبني معايير الخاسبة الدولية للقطاع العام الأهمية و المتطلبات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة ابن خلدون تيارت، 2021-2022 ، ص 21

<sup>2</sup> مريم عامر ، مُجدّ طويلب،مدى توافق مشروع معايير الخاسبة العمومية الجزائري مع معايير الخاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية ، المجلد 24 العدد 1 ، 2021 ، ص213-234

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

دوله بشروا عمليه التحول لتطبيق مرحلي لمحاسبه الحقوق ألمسجله بدعم من صندوق النقد الدولي من خلال الضغط أو التشجيع الحكومات بالإضافة إلى دعم البنك العالمي ولجنة الأوروبية.<sup>1</sup>

### ثانيا: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد تقارير المالية ذات جوده عاليه والعمل على تسهيل المقاربة بين المعارض الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطار من اجل تحسين المسائلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر الاتان إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تشجيع قبولها وتحقيق للتوافق الدولي مع تلك المعايير النشر الوثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام ويعتبر برنامج المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في استراتيجيه عمل المجلس الذي يسعى إلى تحقيق التقارب بينها وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لقد شهدت أنظمة المحاسبة العمومية في الآونة الأخيرة عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية الخاصة بها، خاصة بعدما لوحظ عليها العجز عن إعطاء وصف شامل لاستعمال المال العام، وتقصير في خدمة الصالح العام وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، الأمر الذي أدى إلى حتمية الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس تواكب هذه التطورات.

ولهذا باشرت الجزائر خلال التسعينات بإصلاح نظامها المحاسبي للانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة، ولكن سرعان ما تم التخلي عنه لأنه لم يساير المستجدات العالمية الجديدة و المتمثلة في المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا ما جعل الحكومة الجزائرية تقوم بإنشاء مشروع آخر لإصلاح وعصرنة نظامها المحاسب العمومي وفق تلك المعايير، الهدف الأساسي من هذا المشروع هو

<sup>1</sup> عبود زرقين مالك لعلاييك، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير المحاسبة القطاع العام الدولية، مجلة

العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم تجارية، العدد 15 2016 ص 326

<sup>2</sup> شلال زهير، أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في تنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة بومرداس،

2013-2014، ص 55

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الإفصاح ، الشفافية والمسائلة .

**المطلب الأول: نقائص نظام المحاسبة العمومية الحالية وإصلاحاته**

**أولاً :**

نظرا لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبتت إن النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر منها :<sup>1</sup>

### **1-عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة ؛**

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأسس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي ، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

### **2-طريقة ترقيم حسابات الدولة؛**

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي افقد توازن مجموعة الحسابات ، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق النوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة .

### **3- صعوبات التركيز وتجميع المعلومات المحاسبية؛**

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع تقنيات المحاسبة الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام ألي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف المراكز التسجيل ، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات .

### **4- تعقيد الوثائق المحاسبية؛**

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية لواجب وفرها في إطار المدينة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها .

### **5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية؛**

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة إليه وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبأ إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي ، فان مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف .

<sup>1</sup> عواري يمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 61

ثانيا : إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي القائم على مبدأ موازنة البنود يواجه مستخدموا المعلومات المالية الحكومية صعوبة في تلبية احتياجاتهم من المعلومات الملائمة والموثوقة ، وهذا بسبب ضعف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي نظرا للاعتبارات التالية:<sup>1</sup>

- صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية ، أو بعبارة أخرى قياس المخرجات والآثار الناتجة من نشاطها،فموازنة البنود لا تربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع من ورائها، وإنما تعطي وظيفة الرقابة على الصرف أهمية بالغة على حساب تحقيق الأداء ؛

-صعوبة قياس تكلفة خدمات الوحدات الحكومية ، ومن ثم ضبط الإنفاق العام وترشيده ، نظرا لكون التركيز الأساسي لموازنة البنود هو مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة ،والرقابة على عملية الصرف لمنع الاختلاسات ، دون الاهتمام بالربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة بأقل المصروفات الممكنة

- نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المساءلة و الرقابة حول الكفاءة في التنفيذ ؛

- يتغاضى نظام المحاسبة العمومية الحالي كليا عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية من أجل متابعة الاستثمارات وتطبيق الإهلاك عليها ؛

- عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها خلال السنة المالية السابقة مما يدفع بوحدة القطاع العام لطلب اعتمادات مالية إضافية ؛ عدم توفر بيانات مالية في السجلات عن تطور استهلاك الاعتمادات المالية وعن الحقوق مستحقة الدفع للدولة، وكذا الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة أو التخفيضات ؛

-عدم توفر حسابات لقيد حجم وقيمة المخزون لدى وحدات القطاع العام نتيجة لهذه النقائص ، فان الجزائر تصنف من بين البلدان التي تقدم معلومات ضعيفة عن نتائج تنفيذ الميزانية وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام ومدى توفير البيانات المالية الحكومية وجعلها متاحة للجمهور وذلك بناء على نتائج مسح مؤشر الميزانية المفتوحة ( OBI ) ، الذي يعتبر بمثابة معيار دولي مستقل لتقييم شفافية الميزانية استنادا على نتائج الاستطلاع لعينة من الدول تشملها الدراسة. وقد كانت درجة الجزائر في المؤشر obi لسنة 2017 هي 3 درجة من أصل 100. وهي من بين 13 دولة تسجل 20 أو اقل في المقاييس الثلاثة

<sup>1</sup> نور الدين مزياي، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية ، الادارية ،

مجلة 2 العدد 1 ، 2019 ، ص 142.

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

للمؤشر الشفافية المشاركة، والرقابة من أصل 119 دوله شملها المسح وهو ما يعكس ضعف تطبيق الحكم الراشد في الجزائر، والذي يقوم أساسا على المسائلة و الشفافية في إدارة المال العام .

في إطار عملية إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية ، من اجل تقدير مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية و الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال ، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنه نظام محاسبة الخزينة العمومية. وهذا ليصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط الذي تقوم به الهيئات المختلفة للدولة الجزائرية .

يسعى مشروع إصلاحا لمحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة . لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي ، والتي لا تسمح بعرض مجمل العناصر الذمة المالية للدولة <sup>1</sup>.

وعليه يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر وهذا من اجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة في آجال معقولة لمسؤولين ، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية و الوضعية المالية للخزينة العمومية من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لإغراض المسائلة وتقييم الأداء بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في نظام القائم على مدونة حسابات الخزينة العمومية ، ومن أهم الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع هو التعاقد مع هيئات دولية كاتفاقية البنك الدولي والتعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA.

### المطلب الثاني : متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

وبعد التعرف على نقائص النظام المحاسبة العمومية الحالي سيتم تطرق في مطلب الموالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

#### أولا :متطلبات تبني المعايير والمحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

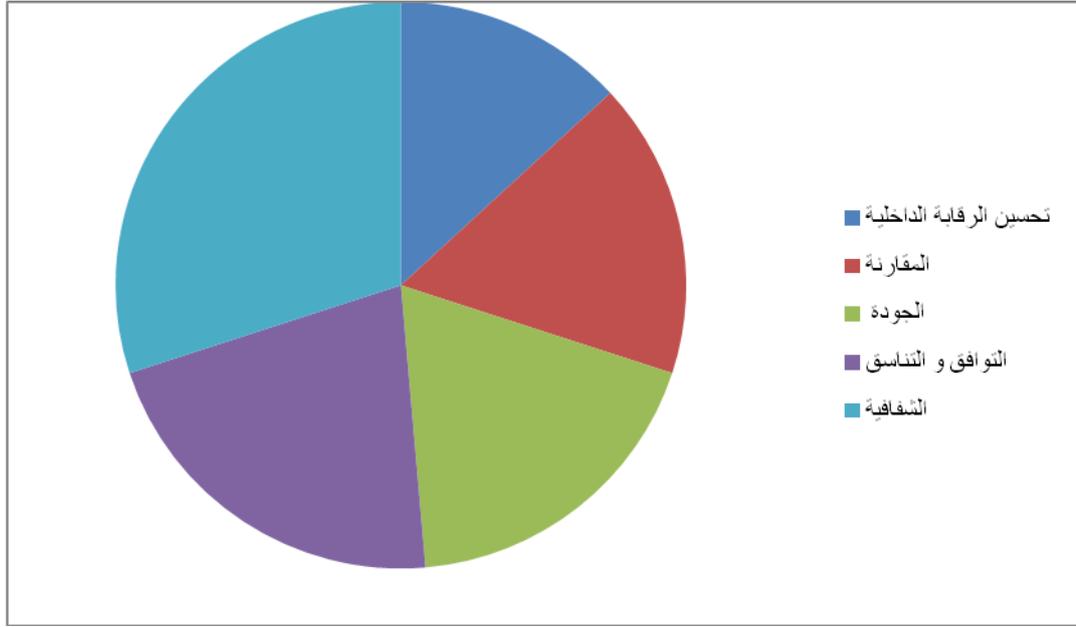
إن إخضاع الحكومات لمتطلبات المحاسبة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لا يعد بالأمر السهل، بسبب الخلفية القديمة في تطبيق مفاهيم المحاسبة العمومية ، بالإضافة إلى أن تطبيق هذه المعايير يحتاج إلى مجهودات كبيرة بشرية ومالية حيث سيتم استدلال إجراءات المحاسبة العمومية ، بإجراءات متوافقة مع معايير IPSAS ، كذلك ضرورة تأهيل وتدريب مكثف للكوادر البشرية ، مع الأخذ

<sup>1</sup> شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 183

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بعين الاعتبار النظرة السيادية للأنظمة المالية والمحاسبية العمومية كجزء لا يتجزأ من الدولة ولهذا فان حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت ضرورة ملحة ، تتناغم مع هذا التطور خاصة هيئات دولية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يدعم ويحفز جميع الدول التي لديها الرغبة في إصلاح أنظمتها المحاسبية ، غير أن هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج لكي يحقق أهداف ويجب أن يشمل ما يلي :

### الشكل رقم 1-3: أهم الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS



المصدر : بوعبادة فتيحة ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 251

### 1- إصلاح الإطار القانوني للمحاسبة العمومية:

إن الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر يتميز بترسانة من القوانين والقرارات والمراسيم والتشريعات و التعليمات التي تعتبر كإطار تقني و قانوني مما أدى إلى ظهور نقص في المحاسبة العمومية جعلتها تحيد عن أهدافها وتعيق تطورها بسبب افتقار نصوصها إلى المرونة اللازمة لكي تفتح النقاش واسعاً لا ثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية.

### 2- تغيير أساس قياس المحاسبي

نظر لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي ، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة ، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الاهتلاكات ومتابعة المخزونان من جهة أخرى ، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى أساس الاستحقاق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> برير احمد ، صديقي مسعود ، دور المعايير الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، مجلة النمو الاقتصادي و إدارة الأعمال، المجلد 06 ، العدد 2 - 2023 ص114-132

### 3- تخفيف مركزية السلطة

شهدت مؤسسات الدولة في عقود السابقة مركزية السلطة ، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة ، ونتج عن هذا الوضع تمييط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فان تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها .

### 4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام

يتوجب على الجهات المعنية(الحكومة ، وزارة المالية ، وزارة التعليم العالي)تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، المحاسب العمومي ، الأمر بالصرف ، المراقب المالي ، القاضي لدى مجلس المحاسبة ، الطلبة الجامعيين ، وذلك علميا وعمليا من اجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير الدولية .

### 5- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات :

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة(السلطة التشريعية ، السلطة التنفيذية ) لان تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير إعمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من اجل نجاحه.<sup>1</sup>

### 6- تحديث الإدارة :

من اجل توفير بيئة مناسبة لتطوير ولتسهيل عملية تبني المستجدات الحديثة، يجب توفير تكنولوجيا متطورة لان استخدام الأنظمة الالكترونية الحديثة يزيد من سرقة الانجاز بخصوص الممارسة المحاسبية وينتج سهولة الحصول على معلومات محاسبية دقيقة مما ينعكس بالإيجاب على محتوى التقارير المالية .

### - فوائد تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- عند تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن الحصول على عده مزايا توجزها فيما يلي :
- تبني المعايير والامتثال لها والإفصاح سوف يؤدي إلى تحسين كبير في جوده البيانات المالية ذات الغرض العام من قبل الإدارات العمومية ، وهذا يمكن أن يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الدول بشأن تلقي المساعدات الخارجية .
- تزايد الرقابة في الإدارات العمومية :تزايد الإفصاح ، الشفافية والمقارنة التي تنشأ تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يقلل من تحريف العوائد من خلال المساءلة ؛
- توفير المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المالية ولبعض من المبادئ الأساسية في العناصر الأصول والخصوم على مستوى وحدات القطاع العام

<sup>1</sup> حمد يوسف السعيدى ، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas، مجلة إبعاد

الاقتصادية ، المجلد 12 العدد 01، 2022 ، ص 76 - 100

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- وقد بين كل من ايجوما و اوغوما في دراستها لسنة 2014 أهم نسب الفوائد المتوقعة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، حيث كانت اكبر نسبة للشفافية 84.2% ، التوافق والتناسق 59.9% ، الجودة 52.6 مقارنة 47.4% ، وتجسيم الرقابة الداخلية 36.8% ، وهذه الفوائد ممثلة بالشكل التالي :
- معوقات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: هناك عدة معوقات وانتقادات تحول دون اعتماد هذه المعايير من قبل الدول نذكر من بينها :
- قرب IPSAS من نموذج المحاسبة الخاصة: اعتماد نموذج المحاسبة الخاصة من قبل القطاع العام قد انتقد وهو في الواقع من الانتقادات الرئيسية وكأجوبة عليها في المشاورات العامة للاتحاد الأوروبي كانت بعض الإجابات تسلط الضوء على عدم اكتمال IPSAS فيها يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام؛
- اعتماد هذه المعايير في كثير من البلدان النامية يتطلب استثمارا واسعا في تعليم وتدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية ، وهذا ليس من الممكن دائما في البلدان أين الحكومات لديها موارد محدودة ؛
- وأيضا من الصعوبات التي تواجهها أن هذه المعايير لا يستطيعون اعتمادها دون النظر في النظام السياسي المحدد والنظام القضائي و نظام الحكم في كل بلد، بالإضافة إلى ذلك هناك مرونة مرتفعة في مبادئ المعايير، مما لا يسمح للمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية ، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية للمقارنة والتناسق بين مختلف القوائم المالية الأولية<sup>1</sup>؛

### الجدول 1-3: مزايا و معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

معايير التطبيق	فوائد التطبيق
✓ عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل على المستوى العالمي ،	✓ التناسق والتناغم ؛
✓ الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية ؛	✓ قابلية المقارنة و الفهم ؛
✓ اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير؛	✓ تربيته المتطلبات المحليين والدوليين ؛
✓ يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا للقوانين في الدول ؛	✓ تجديد الرقابة المالية ؛
	✓ مواكبه متطلبات العولمة ؛
	✓ إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع قضايا العالمية المشتركة؛
	✓ ممارسة المساءلة بناء على أسس حقيقة و

<sup>1</sup> عبد الحميد حسياني، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas : الجهود و التحديات ، مجلة المؤسسة ، المجلد

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

✓ الموضوعية و واضحة ؛ ✓ عنصر أساس للحكم الرشيد ؛ ✓ تمكن من خلف إدارة مالية عالية الجودة .	✓ الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس IPSAS افي وضع المعايير وتعديلها ✓ التطور المستمر للمعايير IPSAS ؛ ✓ المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير؛ ✓ اختلاف البيئات الاقتصادية وأنظمة السياسة من الدول المتقدمة والدول النامية .
---	--

المصدر : مريم عامر ؛ محمد طويلب ؛ مدى توافق مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في عرض قوائم مالية ؛ مجلة معهد العلوم الاقتصادية ؛ المجلد 24- العدد 01- 2021- ص 213-234

من خلال جدول يمكن القول انه بالرغم من المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تبقى هناك كثير من المعوقات والصعوبات حائلا أمام انتشار تطبيقها في العديد من دول العالم خاصة الدول النامية منها .

### ثانيا : محاولة تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع المعايير الدولية للقطاع العام

سعت الجزائر إلى وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسمح بإصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام من خلال :<sup>1</sup>

- إعداد دليل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام : يحتوي على مجموعة المعايير التي تم تبنيها من مشروع الإصلاح.

- إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام : يسمح بمعرفة كيفية تكييف معايير المحاسبة الدولية حتى تلائم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة :يحتوي على الإجراءات و القواعد المتبعة في م لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتوي على مجموعة من المعايير التي تم تبنيها في مشروع الإصلاح

- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة يسمح بتجميع حسابات الدولة في إطار

- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي على الإجراءات و القواعد المتبعة في معالجة عمليات الدولة خلال الفترة المحاسبية وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

<sup>1</sup> عبد القادر روتال، المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas كإلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية المجلد 09

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة : تسهيل عملية تحويل الحسابات من المدونة القديمة إلى المخطط المحاسبي للدولة الذي يتوافق مع المعايير الدولية.

- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة : من خلال عملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الدولة، بتسجيل وصفي وتقييمي لحمايتها ، واستخدامها وفق الأهداف المسطرة ،

نظرا للجهود الكبيرة التي تبذلها الجزائر في إصلاح النظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام ، إلى أنها تعد كافية ، حيث يتوجب على الجزائر أن تكون هناك إرادة قوية من أجل إصلاح كل المنظومة العمومية وليس نظام المحاسبة لعمومية فقط وهذا لضمان التطبيق الجيد والسليم لمعايير المحاسبة للقطاع العمومي وفق شروط والمقتضيات التي تفوضها هذه المعايير.

### المطلب الثالث : مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تم تناول عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق التشكيل لجنة خبراء لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد يهدف إلى عصرنه وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية توفير المعلومات في اتخاذ القرار سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام محاسب العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية :

- عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة العمومية ؛

- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ؛

- أسباب تؤخذ في تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية .

### أولا : عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية الدولية ، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، و التي لا تسمح بعرض مجمل العناصر الذمة المالية للدولة .

وعلى هذا الأساس يعد قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المسائلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة حسابات الخزينة.<sup>1</sup>

### 1-1 أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية :

يهدف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية إلى إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية . ويسعى وضع إطار محاسبي جديد خاص بالعمليات المالية للدولة إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن عرضها في النقاط التالية :

- يهدف إلى الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على الأساس الاستحقاق ، من أجل تسجيل حقوق المثبتة والتزامات الدولة، إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حسابات التثبيات ؛
- يهدف إلى مواكبة التغيرات والإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة
- يهدف إلى تكييف الواقع المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؛
- يهدف إلى توفير المعلومات لمستخدمين وعرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية والموثوقة والقابلة للمقارنة .

نلاحظ من خلال الأهداف التي تسعى الدولة للوصول إليها هي رغبتها في مواكبة التطورات الدولية في مجال الإصلاح نظام حسب العمومية والذي يسمح بتوفير معلومات للمستخدمين تساعدهم على اتخاذ القرارات الصائبة وتسيير العقلاني للأموال العمومية وحمايتها، وترقية النفقات العامة لدولة بالإضافة إلى تحسين الشفافية و المساءلة خاصة على المستوى المحلي.<sup>2</sup>

### 1-2 أسباب تأخر في تطبيق مشروع عصره نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعرف مشروع التحديث بعض التأخر في التنفيذ ذلك لان السلطات حددت عدة رزنامات لتولية إلا أنها تعجز عن تحقيقها في كل مرة إلى أن تم تحديد التاريخ النهائي بسنة 2010 ، ويعود سبب هذا التأخر إلى عده صعوبات تواجه تنفيذ وتطبيق المشروع .

يذكر عن الدول العربية عموما معاناتها لمجموعة من الصعاب والمشاكل التي تحول دون تحديد أنظمة الميزانية والتي يمكن تلخيصها كما يلي :

- عدم وجود نظام محاسبي متطور ومتناسب لتطبيق الاتجاهات الحديثة للموازنة .

<sup>1</sup> احمد يوسف السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 82

<sup>2</sup> بوعبادة فتيحة ، استراتيجية عصرنه الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة ل م د في علوم تسيير ، جامعة الجزائر 3

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- عدم التناسق والملائمة في بعض التنظيمات الإدارية في الأجهزة الحكومية مع متطلبات تطبيق الاتجاهات الحديثة للموازنة .
- ندره الخبراء والكفاءات اللازمة من الموظفين لتطبيق التحديث في الإدارات الحكومية المختلفة.
- غياب الوعي الكافي بين مختلف الإدارات الحكومية بأهمية الموازنة و ضرورة تحديثها، مما اضعف التعاون بين هذه الإدارات وجهاز إعداد الموازنة العامة .
- بطء أو قصور تطور الوسائل العلمية والتكنولوجية في الأجهزة الحكومية والتي من شأنها أن تسهل وتوفي سبل استخدام أنظمة الموازنة الحديثة.<sup>1</sup>

### 1-3 شروط نجاح مشروع وعصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

- يعتمد نجاح مشروع عصرنة نظام محاسب العمومية في الجزائر على ثلة من الشروط نوجزها هي:
- رغبة الدولة في المسائلة والمحاسبة ؛
  - الدعم السياسي للمشروع ؛
  - ضرورة وجود هيئة مستقلة ؛
  - ضرورة حكومة القطاع العام ؛
  - استخدام محاسبه المسؤولية ؛
  - العمل على تفعيل رقابة وشفافية صندوق الضبط الإيرادات ؛

### 1-4 أهم المعايير المتبناة في مشروع المعايير:

يتضمن مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر إلى غاية سبتمبر 2020 على المعايير الموضحة في الجدول الآتي :

#### الجدول رقم 1-4: أهم المعايير المتبناة في مشروع المعايير

رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض القوائم المالية
02	قائمه تدفقات النقدية
03	الإيراد من المعاملات غير المتبادلة
04	الأعباء
05	مكونات خزينة الدولة
06	الديون والأدوات المالية الآجلة
07	الاستثمارات في المنشآت الزمنية

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة ، تحديث النظام الميزاني في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، جامعة تلمسان 2010-2011 ، ص 146

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

10	الأصول الغير الملموسة
11	المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة
12	الإيرادات من المعاملات التبادلية
13	المخزون
14	عقودا لإيجار
15	انخفاض قيمه الأصول غير مولده للنقد
16	السياسات المحاسبية تغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
17	الحقوق على الأصول المتداولة

المصدر : مريم عامر . مرجع سبق ذكره ، ص 223 - 224

ثانيا: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة في القطاع العام من خلال هذا المشروع ستحاول الجزائر اعتماد تطبيق المعايير الدولية في تنظيم العمل المحاسبي في القطاع العام و ذل من خلال البدء بعملية إصلاح لتظامها لموازناتي كخطوة اولى يتبعها برنامج اصلاح متكامل للنظام المحاسبية العمومية .

### - مشروع عصرنة النظام الموازناتي :

تم البدء في مشروع عصرنة انظمة الموازنة في سنة 2005 حيث أبرمت وزارة المالية عقدا مع مكتب استثمارات كندي CRC-SOGEA من اجل وضع تصور شامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي حيث تم بعد الانتهاء من الأشغال صياغة أهم محاور المشروع والتي كانت كالتالي :

### - الجوانب المتعلقة بالموازنة

تضمنت وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل أبعاد نظام المحاسبة الثلاثة المتمثلة في كل من الموازنة، المحاسبة و الرقابة على النفقات العمومية حيث تمت صياغة ذلك في :

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات ؛
- تحسين عرض و نشر الميزانية العامة للدولة ؛
- تطوير وظيفة الاستشارة للوزارة المالية؛
- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية ؛
- إدراج نظام محاسبة الذمة المالية .
- الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات : والتي شملت
- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية ؛
- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الموازناتي ؛

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تحسين الهياكل لتكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي بعد صياغة محاور المشروع تم تكليف النفس المكتب بانجاز كل من الجانب الأول والثاني من المشروع.
- محور تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة :

اعد مكتب الاستثمارات الكندي في 2007 تطبيق خاص بالإعلام الآلي تحت اسم التسيير الحكومي المدمج للموازنة "SIGBUD" ، كما تضمن المشروع استحداث جدولين جديدين ( 02) لعرض الميزانية العامة للدولة، فبالإضافة للجدول الأول التي يتضمن الإيرادات والجدول الثاني الذي أصبح يجمع كل من نفقات التسيير والتجهيز بعد أن كان يقدمان في جدولين منفصلين وجدولا ثالثا خاصا برخص الالتزام ، بالإضافة إلى إدراج ثلاثة وثائق جديدة تتضمن أولها الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة التي تسمح بالعرض المبسط للميزانية والثانية التي تتضمن تقرير عن الأولويات والتخطيط حيث توضح بعض المعلومات المتضمنة في قانون المالية وذلك لتحقيق بعض الشفافية أما الوثيقة الثالثة فهي خاصة بميزانية النفقات للمصالح غير الممركزة .

كذلك يقترح المشروع تغيير المدونة الحالية للحسابات الميزانية بنظام تصنيف جديد يضمن تناسقها مع حسابات المحاسبة ومنه ضمان رقابة مالية فعالة ، هذه التصنيفات هي أربعة تضم تصنيف حسب النشاطات، والتصنيف الإداري ، تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة وتصنيف وظيفي .

### - إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

تم تكليف مكتب استثمارات فرنسي GIPADTETEF من اجل وضع الإطار اللازم الذي يسمح بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، وقد شارح في انجاز هذا الجزء من الإصلاحات في سنة 2008 حيث قام مكتب الدراسات بتحليل وتشخيص واقع المحاسبة المطبق ومختلف جوانبه التنظيمية والتقنية مع تحديد أسباب فشل تطبيق المخطط المحاسبي لسنة 2002 وهو الأساس الذي تم اعتماده لوضع إستراتيجية تقوم على :

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية ؛
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة ؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية والوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة .

### - مشروع عصرنة النظام المحاسبي

لمسايرة الإصلاح الموازناتي وحتى تتفادى الأسباب التي أدت إلى فشل تطبيق المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 ، باشرت الجزائر عملية عصرنة المخطط المحاسبي الجديد للدولة من خلال تحديث المخطط القديم وتكييفه ليتماشى ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، حيث تم إطلاق مرحلة انتقالية لتنفيذ المخطط وفق الرؤية التي جاء بها مشروع صيانة الموازنة العامة للدولة ؛

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وقدم مكتب الدراسات الفرنسي من خلال الاستشارة التي كلف بها لإعادة هيكلة إجراءات النفقة العمومية التقارير والنتائج التالية :<sup>1</sup>

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الواقع المحاسبي الجزائري؛
- مشروع هيكلة حسابات الدولة؛
- مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة ؛
- مخطط الكتابات المحاسبية .

كما تم وضع اللجنة لصياغة" مرجع المعايير المحاسبية" يتماشى مع النظام المحاسبي العمومي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، وفي هذا الإطار أشرفت وزارة لمالية على إطلاق مجموعة تجارب ميدانية لتحقيق التقارب و18 معيارا دوليا ، حيث أخذت كمرحلة أولية بخمسة معايير هي المعيار واحد المتعلق بعرض البيانات المالية، المعيار الثاني متعلق بالبيانات التدفق النقدي، المعيار 18 متعلق بالامتلاكات والمصانع والمعدات ، المعيار 23 المتعلق بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية والمعيار 24 عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية ؛

أما المرحلة النهائية لهذا المشروع فهي تتضمن الانتهاء من عملية إحصاء الاستثمارات المادية للدولة من طرف مديرية المكلفة بأموال الدولة وهذا من أجل إنجاز تطبيق مبدأ الذمة لمالية وكذا إتمام الدورات التكوينية لمختلف الأعوان في مجال المحاسبة العمومية ؛ وبالنظر إلى كون عصرنه المخطط المحاسبي للدولة مرتبط ارتباطا وثيقا بمشروع عصرنة النظام الموازني فان الشروع في تطبيق احد المشروعين بصفة رسمية لا بد أن يرتبط بالشروع في تطبيق المشروع التالي ؛

### ثالثا: عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير

وفقا لما جاء في تقرير ( 2017- 2018) الصادر عن مجلس معايير الدولية للقطاع العام . تتبنى(62) من الحكومات حول العالم قرابة (83)حكومة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . بإحدى ثلاث طرق مختلفة وهي كما يلي :

- حكومات تتمثل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل كامل دون أي تغيير؛
- حكومات قامت بإجراء بعض تعديلات عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ثم إقرارها والامتثال لها بعد تلك التعديلات ؛
- حكومات وضعت معايير وطنية خاصة بها بالاستناد على المعايير المحاسبية الدولية كمصدر توجيهي ؛

<sup>1</sup> عبدوس إيمان، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الاقتصاد و الأعمال ، المجلد 05، العدد 3، 2018، ص 308-326.

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- ومن بين الحكومات التي تتبع أساس الاستحقاق في قياس عملياتها المالية 51% تتبع في ذلك معايير المحاسبة لدولية العمومية بأحد طرق الثلاثة المذكورة . ومن المتوقع مع حلول عام 2023 أن يرتفع اعتماد أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية حول العالم إلى 65% ، 73% منها ستعتمد معايير المحاسبة الدولية العمومية في ذلك .

### 3-1 عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير :

لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجوده الإبلاغ المالي العمومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً .

### الجدول رقم 1-5 : وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي

قائمة الدول	الوضعية تجاه التطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزلندا كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
أفغانستان	تبني مشروع إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير .
ألبانيا	الدولة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و ذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي و دعم من البنك الدولي .
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام .
الأرجنتين	تم تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق .
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، و بعده يتم اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق .
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق .
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية الجهود متواصلة لتكييف التشريعات .
بربادوس	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتعاون مع صندوق النقد الدولي .

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

كمبوديا	في إطار تنفيذ مشروع الإصلاح لتبني معايير الدولية .
جزر كايمان	الدولة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية ولديه للقطاع العام على أساس الاستحقاق
الصين	مشروع إصلاح قيد التنفيذ من اجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر إعلان رسمي بذلك .
قبرص	تم تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقدي .
شرق و جنوب إفريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعه إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية .
تيمور الشرقية	تم تبني المعايير والمحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي .
السلفادور	مشروع إصلاح من طرف البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية .
فيجي	مخطط إصلاح لتبني المعايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	الانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق والتكيف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
غامبيا	الاتجاه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي ثم التحول إلى أساس الاستحقاق .
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي .
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن الاعتماد معايير المحاسبة الدولية .
الهند	التعاون مع البنك الدولي لاعتماد معايير المحاسبة الدولية ، وتمويل من طرف صندوق النقد الدولي .
اندونيسيا	معايير المحاسبة لدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية بحلول 200 .
جمايكا	الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق والتغيير في طور الانجاز.
كازاخستان	قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبة في القطاع العام .
لاوس	بالتعاون مع البنك الدولي للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

العالم .	
إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية .	لانفيا
إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية .	ليتوانيا
بصدد التنفيذ برنامج الاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	مقدونيا
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام .	جزر المالديف
أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعته الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.	ماليزيا
اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قيد التنفيذ .	موريتانيا
الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق 2003 مشروع يدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية .	منغوليا
مشروع إصلاح مؤسسات يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .	المغرب
اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	نيبال
الدولة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفقه ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع التعديلات عند الضرورة.	هولندا
مشروع قيد التنفيذ للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي .	نيجيريا
الوزارة الوصية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل .	النرويج
مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.	باكستان

المصدر : خبيطي خضر ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 103

### 3-2 عرض تجريبه فرنسا:

في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة صندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، فمنذ صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في واحد أو 2001 .

ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة ويمتاز هذا الإصلاح بالخصائص التالية :

- يعتمد على المبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية التي تعتمد على أساس الإستحقاق ؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمساءلة من أجل إعطاء الصورة السابقة لحسابات الذمة الثانية للدولة ؛
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون ؛

- يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعين الاعتبار ماهر دوليه للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة

العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام بتبني في إطار محاسبتها على 13 المعيار يتوافق

مع نظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006 .

### 3-3 عرض تجريبه مؤسسة الأمم المتحدة

بعد عدة محاولات جرت على مدى 25 عاما للتنسيق بين ممارسات الإبلاغ المالي في مؤسسة منظومة الأمم المتحدة، والعمل على تحسين قابلية بياناتها المالية للمقارنة ، من خلال استخدام مجموعة معينة من معايير المحاسبة بالأمم المتحدة .

اعتمدت الجمعية لها من الأمم المتحدة في عام 2006 المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وسرعان

ما اتخذت هذا المسار مؤسسات أخرى في منظومة الأمم المتحدة إذا اعترفت بأن معايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام هي انصب معايير المحاسبية للمنظمات الحكومية الدولية ، ويمكن الإشارة إلى أن

ثمانى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة قامت بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تقاريرها

المالية لسنة 2010 وهي ( منظمة الطيران المدني الدولي ، والمنظمة البحرية الدولية ، والاتحاد الدولي

للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية ، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة ، ومنظمة

لأمم المتحدة للتنمية الصناعية ، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية ، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية )

### 3-4 عرض تجريبه بلجيكا :

باشرت بلجيكا سنة 2003 إصلاحا شمل ترسانة من الإجراءات القانونية هي:

- القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية ؛
- إلغاء قانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة ؛
- القانون المتعلق بالميزانية و المحاسبة المرتبطة بالبلدان و القطاعات الجهوية .

## الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

---

ويركز هذا الإصلاح بشكل أساسي على :<sup>1</sup>

- الاعتماد على نظرية القيد المزدوج ؛
- إصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة؛
- الاعتماد على محاسبة الذمة المالية للدولة .

---

<sup>1</sup> أسيا فمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2012-2013 ص 145

### خلاصة الفصل:

نستنتج من هذا الفصل أن المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (ipsas) تشكل القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمؤسسات والإدارات العمومية على أساس الاستحقاق، بهدف تسيير وضبط المال العام ورفع جودة القوائم المالية التي تصدر عن المؤسسات القطاع العام، وقد تم إصدار هذه المعايير من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الذي اصدر إلى غاية سنة 2021، 42 معيارا مقسما حسب أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

والجزائر كغيرها من الدول سعت إلى تكيف نظام المحاسبة العمومية مع معايير (ipsas)، حيث عمدت إلى عصرنة نظامها المحاسبي ويندرج هذا من الدول سعت إلى تكيف نظام المحاسبة العمومية مع معايير (ipsas)، حيث عمدت إلى عصرنة نظامها المحاسبي ويندرج هذا ضمن مشروع الدولة للإصلاح المحاسبي والميزانياتي بموجب القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2018/09/02 المتعلق بقوانين المالية الذي تم اعتماده ابتداء من سنة 2023، وهذا من أجل إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية.

# الفصل الثاني

## الدراسة الميدانية

### تمهيد:

يتناول هذا الفصل الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض وزيادة موثوقية المعلومات المعتمدة في البحث اللاتي قد تؤديه أو تعارض وجهه النظر التي تم تكوينها ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبانة توجه إلى عينه من مجتمع الدراسة التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكله البحث بهدف التعرف على أداء عينه الدراسة وتقييمها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كآلية لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حيث يقسم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة**

إن لكل بحث طرق وأدوات يستعملها الباحث من أجل التوصل إلى أغراض البحث والنتائج المسيطرة تختلف الطريقة والأدوات من بحث إلى آخر وسنعرض في هذا البحث الطريقة التي قمنا بإتباعها في الدراسة الميدانية .

**المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة**

سنقوم في هذا المطلب توضيح كيفية إنجاز الدراسة أي تقديم كيفية إختيار مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة، وصف كيفية تلخيص المعطيات المجمعة والأدوات المستخدمة.

**أولاً : أداة الدراسة**

لقد تم اعتماد في هذه الدراسة على جملة من الأدوات وكان أهمها:

**1-الاستبيان:**

عند وضع أسئلة الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة بسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس لكارث الخماسي (likert scale) الذي يحمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول الاستبيان، ويسهل بالتالي على الباحث ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي :

**الجدول 1-2:مقياس لكارث الخماسي**

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

**ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة**

يمثل مجتمع الدراسة عينة من الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في جامعة ابن خلدون تيارت، حيث تم تحديد حجم العينة بطريقة عشوائية، وقد بلغ حجم العينة 20 استمارة موزعة، حيث كان توزيع استمارات المذكورة أعلاه، مبينة حسب الجدول التالي:

**الجدول 2-2 : الإحصائيات الخاصة بالإستبانة**

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستمارة الموزعة	20	100
الاستمارة الغير المستلمة	0	0
الاستمارة المستلمة	20	100

المصدر: من إعداد الطالبتين

**المطلب الثاني : الأساليب الإحصائية المتبعة**

- اعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة على برنامج spss وقد تم الاستعانة بالأدوات الإحصائية التالية :
- **النسب المئوية:** وهذا لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان، وتحسب بقسمة عدد التكرارات الموافقة لعبارة ما على عدد أفراد العينة.
  - **المتوسط الحسابي:** إن الوسط الحسابي هو القيمة التي تقع في منتصف البيانات، بحيث يكون مجموع القيم الواقعة قبله مساويا لمجموع القيم الواقعة بعده.
  - **الانحراف المعياري:** يعتبر الانحراف المعياري من أكثر المقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة وهو أقوى مقاييس التشتت حساسة وأكثرها شيوعا، والفكرة الأساسية لهذا المقياس هو أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية عند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من هذه الإشارات بطريقة أخرى أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات.
  - **معامل ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستوجب على أسئلتها وأيضا قياس مدى قوة العلاقة بين العبارات.

**المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية**

**المطلب الأول : تحليل عينة الدراسة**

يمكن عرض نتائج الدراسة ومناقشتها كما يلي :

**أولا : الصدق والثبات**

إن دراسة هو تمحيص الاستبيان يستوجب حساب معاملي الصدق والثبات اللذان من خلالهما يتم الجزم بصحة النتائج المتوصل إليها من عدمها، والجدول الآتي يوضح ذلك .

**الجدول 2-3: معامل الصدق و الثبات لعينة الدراسة .**

عدد العناصر	معامل ألفا كرونباخ
13	0,644

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن قيمة ألفا كرونباخ هنا تساوي 0,644 وهي قيمة تعتبر كافية للحكم على صدق الأداة، وهو ما يدل على الاتساق الداخلي للاستبيان وبعد التأكد من صدق ثبات فقرات الاستبيان يمكن الاعتماد عليه في اختيار الفرضيات واستخلاص النتائج وتحليلها .

**ثانيا : تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة**

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات شخصية خاصة بعينة الدراسة ، و سيتم التطرق لهذه البيانات الشخصية و تحليلها :

أولاً : الجنس :

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول التالي:

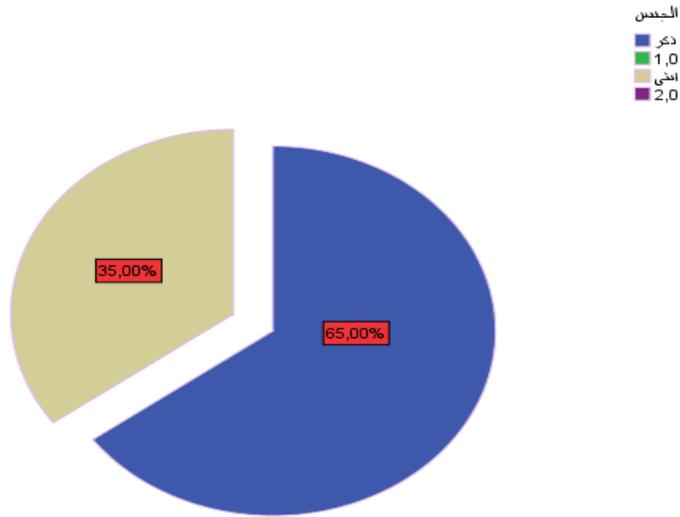
الجدول 2-4: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	13	65%
انثى	07	35%
المجموع	20	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال الجدول أعلاه نجد أن أغلب أفراد عينة الدراسة من جنس ذكر حيث بلغت نسبة الذكور 65% أما نسبة الإناث فكانت 35%.

الشكل 2-1 : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

ثانياً : الخبرة المهنية

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 2-5 : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	8	40%
من 5 إلى 10 سنوات	7	35%
من 11 إلى 15 سنة	2	10%

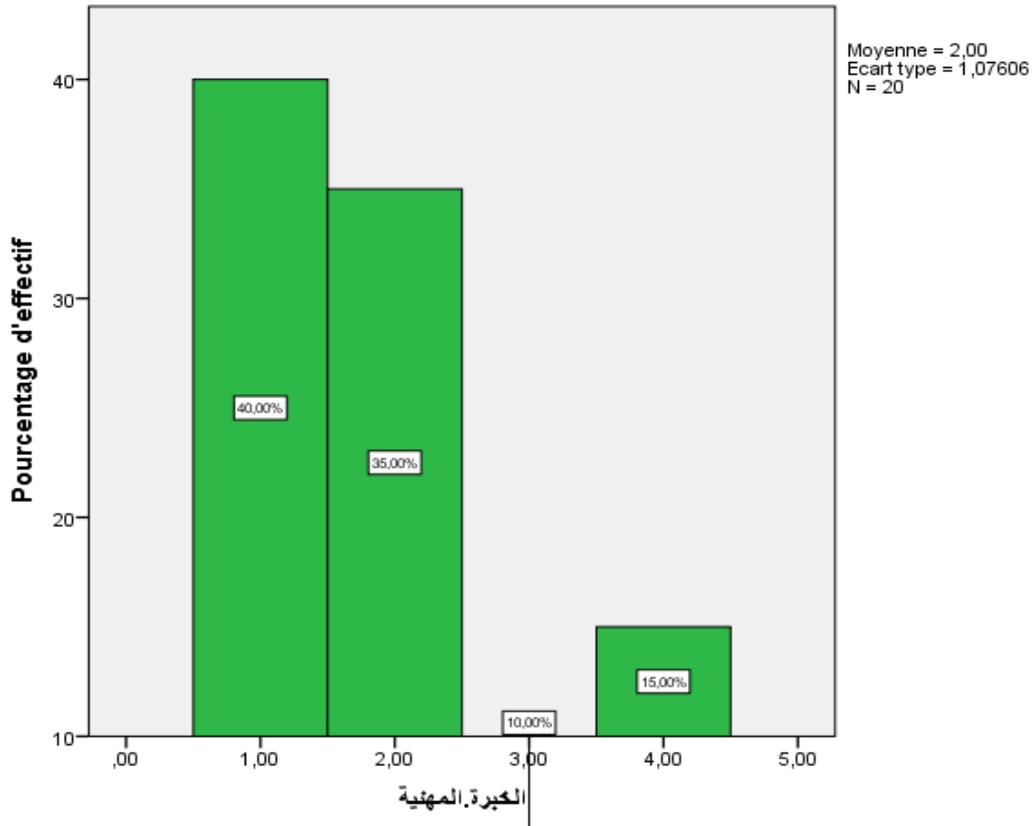
## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

أكثر من 15 سنة	3	%15
المجموع	20	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال الجدول %15 من عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، و %10 خبرتهم ما بين 11 إلى 15 سنة، و %35 من العينة خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات و النسبة المتبقية من العينة خبرتهم اقل من 5 سنوات . وهو ما يبين الخبرة الكبيرة التي تتمتع بها عينة الدراسة، وهذا ما يساعد على استخلاص نتائج جيدة تساعدنا في الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث .

الشكل 2-2: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

### المطلب الثاني : تحليل محاور الاستبيان

لغرض الوصول إلى إثبات صحة فرضيات الدراسة أو نفيها سنختبر متغيرات الدراسة و نعرضها في الجدول التالي:

### الجدول 2-6: تحليل فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال.	4.55	0.51

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

0.44	4.25	لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي والإداري	02
0.67	4.35	تبني التقنيات و التكنولوجيا الحديثة في المؤسسات العمومية يساهم في تحكيم المعلومات .	03
0.78	4.25	يتم تطبيق قواعد و أساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية في المؤسسات العمومية	04
4,35		المتوسط الحسابي للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بمتوسط حسابي 4,35 على أن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يكمن في:

- إن المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال حيث قدر المتوسط الحسابي 4,55 و بلغ الانحراف المعياري 0,51 .

- تبني تقنيات و تكنولوجيا حديثة تمثل هذه الأخيرة جدار فاصل لتحكيم المعلومات ، بحيث قدر المتوسط الحسابي 4,35 و بلغ الانحراف المعياري 0,67.

- لا يوفر نظام المحاسبة العمومية كل المعلومات الملائمة التي يمكننا من خلالها تحديد أوجه الفساد المالي و الإداري ، حيث قدر المتوسط الحسابي 4,25 و بلغ الانحراف المعياري 0,44.

- يتم تطبيق قواعد و أساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية العمومية بحيث قدر المتوسط الحسابي 4,25 و بلغ الانحراف المعياري 0,78.

من خلال المحور الأول نستنتج أن الفرضية الأولى التي كانت تحت عبارة تعاني المحاسبة العمومية في الجزائر من عدة نقائص تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، قد تحققت، وهذا ما يؤكد ان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعاني من عدة نقائص ومشاكل حول دون تطوره.

الجدول 2-7: تحليل فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر يتطلب بيئة اقتصادية و مالية ملائمة .	4,20	0.10
02	من متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية إعادة تأهيل و تدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي .	4.05	0.82
03	يسعى مشروع الإصلاح إلى إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها المؤسسات العمومية .	4.30	0.57
04	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق	4.25	0.63

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

		أهداف الموازنة	
0.72	4	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال توافق جميع الأطراف ذات العلاقة بالمحاسبة العمومية	05
	4.16	المتوسط الحسابي للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن أفراد عينة الدراسة توافق على اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمتوسط حسابي 4,16 ، يسعى إلى :

- اصلاح مجموعة من القوانين تستند إليها المؤسسات العمومية، حيث قدر المتوسط الحسابي 4,30 و بلغ الانحراف المعياري 0,57.

- ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحقيق أهداف الموازنة ، حيث قدر المتوسط الحسابي 4,30 و بلغ الانحراف المعياري 0,57 .

- يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر بيئة اقتصادية و مالية ملائمة ، حيث قدر المتوسط الحسابي 4,20 و بلغ الانحراف المعياري 0.10 .

- إعادة تأهيل و تدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي ، حيث قدر المتوسط الحسابي 4,05 وبلغ الانحراف المعياري 0,82 .

- يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال توافق جميع الأطراف ذات العلاقة بالمحاسبة العمومية ، حيث قدر المتوسط الحسابي 4 و بلغ الانحراف المعياري 0,72 .

من خلال المحور الثاني نستنتج أن الفرضية الثانية التي كانت تحت عبارة هناك عدة محاولات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تقترح عدة بدائل للإصلاح لكن رغم ذلك لم تكن كافية.قد تحققت، وهذا ما يؤكد أن المحاسبة العمومية في الجزائر مزالت لم تلبى الرغبات المطلوبة منها رغم كل الجهود المبذولة.

الجدول 2-8: تحليل فقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	فوائد تبني المعايير و معوقات اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورة لتحقيق شفافية التقارير المالية .	4.25	0.96
02	من فوائد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحد من الفساد المالي و الإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية	4	0.91
03	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر و الدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	4.40	0.59
04	المحاسبة العمومية في الجزائر لا تعطي صورة شفافة عن	4.45	0.60

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

		استعمال الموارد العمومية .
4,27		المتوسط الحسابي للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss20

من خلال نتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن أفراد عينة الدراسة يوافقون أغليبتهم على أن اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر له فوائد ومعوقات بمتوسط حسابي 4,27 أهمها :

- لا تعطي صورة شفافية عن استعمال الموارد العمومية حيث قدر المتوسط الحسابي 4.45 وبلغ الانحراف المعياري 0.96 .

- اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يحد من تطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث قدر المتوسط الحسابي 4.4 والانحراف المعياري 0.56 .

- المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورية لتحقيق شفافية التقارير المالية حيث قدر متوسط الحسابي 4 هو الانحراف المعياري 0.91 .

- الحد من الفساد المالية والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية حيث قدر المتوسط الحسابي 4.25 والانحراف المعياري 0.96.

من خلال المحور الثاني نستنتج أن الفرضية الثالثة التي كانت تحت عبارة تتجه اغلب الدول ومنها الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظرا للإيجابيات الكبيرة التي تنجر عن ذلك بالإضافة إلى القبول الدولي الذي تحظى به قد تحققت، وهذا ما يؤكد الأهمية الكبيرة التي تحظى بها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

### خلاصة الفصل :

لقد اعتمدنا في دراستنا على الإستبيان و هو الوسيلة الأساسية لجمع البيانات، حيث تضمن ثلاثة محاور أساسية تتمثل في محور واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و محور متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية و محور فوائد تبني المعايير و معوقات إعتقاد المعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر ، و قد تم توزيعه على مجموعة من الأستاذة الجامعيين ،قدر أفراد العينة ب:20 فرد و باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS مجموعة من الوسائل الإحصائية ثم تحليل نتائج الدراسة ، و عرض و تحليل إجابات مفردات العينة و التي كانت كلها مقبولة

خاتمة عامة

## الخاتمة

من خلال دراستنا التي جاءت بعنوان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كألية لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، اتضح لنا أن المعايير المحاسبية الدولية هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام تتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وعليه فان موضوع تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحضى بالاهتمام من قبل جميع الدول، وهو ما دعى إلى حتمية اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث شاهد مجال المحاسب العمومية عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام، وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، لا سيما أن المحاسبة في القطاع العام تعتبر اللبنة الأساسية للعمليات المالية الحكومية، فهي نظام المعلومات التي يتولى متابعة نشاط جميع مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح، الأمر الذي أوجه الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسي في الرقابة على المال العام ووضع حد للفساد المالي من جهة، ومن جهة أخرى عرض و إفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الأداء.

يعتبر الخيار تكييف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية و اعتماد المنهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبنّي بالكامل مرة واحدة، حيث أنه بذلك جهود كبيرة لتزويد الدولة الجزائرية بنظام محاسبي جديد ليستوفي المعايير الدولية واحتياجات الإدارة الحديثة .  
ولقد حاولنا في بحثنا هذا تناول مساهمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من حيث المتطلبات.  
نتائج اختبار الفرضيات:

توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضية وهي كالتالي :

**الفرضية الأولى :** والتي تنص على أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من عدة نقائص تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها قد تحققت ، لأن النظام المحاسبي المالي يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعله غير قادر على إعطاء نظرة شاملة عن محاسبة الذمة ، حيث أن مخرجات النظام لا تتضمن أي بيانات لها علاقة بالبرنامج و الأنشطة و الأهداف التي تسعى الهيئات العمومية لتحقيقها و هذا ما أدى إلى ضرورة إصلاحه .  
**الفرضية الثانية :** التي تنص على أن هناك عدة محاولات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تقترح عدة بدائل لإصلاح لكن رغم ذلك لم تكن كافية ، قد تحققت ، لأن عدم ملائمة البيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر اثر سلبا على مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

الفرضية الثالثة : التي تنص على ان اغلب الدول و منها الجزائر تتجه لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظرا للايجابيات الكبيرة التي تنجر عن ذلك بالإضافة إلى القبول الدولي الذي تحظى به ، قد تحققت ، لان المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تحقق الإفصاح الكامل على السياسات المالية و تحقق الشفافية و الموثوقية .

اقتراحات :

من خلال نتائج السابقة أردنا تقديم مجموعة من الاقتراحات وهي كالتالي :

-تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها وسيلة رقبة تدعم الشفافية والإفصاح والمسائلة المالية

-تهيئة وتوفير الظروف الاقتصادية والمالية المناسبة حتى يستجيب نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

- ضرورة إسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطار مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية لتحيز بالجدية والفعالية، إضافة إلى وجود جهة اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والإدارات العمومية من اجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبة ومناقشتها .

-الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال اصلاح نظام المحاسبة العمومية خاصة التي لها نظام محاسبي مشابهه لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ضرورة اصلاح المصادر القانونية والتنظيمية الأخرى من تعليمات ومراسيم تنظيميه وتنفيذه المتعلقة بالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 15-18 ومشروع مراجعه قانون المحاسبة العمومية وتحصيل في عملية إصداره .

افاق الدراسة :

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة لاحظنا إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى ، فقد اكتشفنا أن معظم الدراسات السابقة التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ركزت على الجانب النظري عكس الجانب التقني و التطبيقي و الذي يعتبر مهما جدا و الذي يمكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى و سوف نقترح بعض الأفاق لمبحث في شكل عناوين يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية :

- المعالجة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- تأثير معايير القطاع العام على أسس القياس المحاسبي .
- انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي .
- كل هذه العناوين قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث ، و يبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية .

# المصادر والمراجع

1- الكتب

- حسين الصغير ،دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار  
المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001
- محمد مسعي ؛ المحاسبة العمومية ؛ دار الهدى؛ عين مليلة الجزائر؛ 2003

2-المقالات العلمية

- بربر احمد ، صديقي مسعود ، دور المعايير الدولية للقطاع العام في إصلاح  
نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، مجلة النمو الاقتصادي و إدارة الأعمال،  
المجلد 06 ، العدد 2 - 2023 .
- بن يوسف خلف الله أمعاش قويدر؛ متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في  
الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ipsas؛مجلة الحقوق و  
العلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد2؛العدد31، 2016 .
- خضير خبيطي، يونس مونه ،أفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع  
العام IPSAS و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة  
الجزائرية للدراسات المحاسبية و المثالية ، عدد 2، 2016
- السعيدي احمد يوسف ،ضرورة تحديث النظام المحاسبة العمومية في الجزائر،  
مجلة الإقتصاد و التنمية البشرية ، مجلد 5 ، العدد 2014

- سميرة بوعكاز ، مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر IPSAS، مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد 6 ، العدد 1 ، 2013 .
- سيد علي باني ، احمد حابي ، دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة القطاع العام في الجزائر و المرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال، المجلد ، 10 ، العدد ،1، 2021.
- العايب فارس؛آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي؛مجلة دراسات الاقتصادية ؛ المجلد10؛العدد 1 ، 2023.
- عبد الحميد حسياني ، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas : الجهود و التحديات ، مجلة المؤسسات ، المجلد 10 ، العدد 01 - 2021.
- عبد القادر روتال ، المعايير المحاسبة الدولية القطاع العام ipsas كإلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية المجلد 09 العدد 2 ، 2024 .

- عبدوس إيمان، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الاقتصاد و الأعمال ، المجلد 05 ، العدد 3، 2018 .
- عبدو زرقين مالك لعلابيك، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير المحاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم تجارية ، العدد 15 ، 2016 .
- عبدو ميلود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد 2، العدد 1، 2009
- المادة 41 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و المؤرخ في 15 / 08 / 1990 الجريدة الرسمية العدد 35
- نور الدين مزياني ، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة أرساد الدراسات الاقتصادية و الادارية ، مجلد 2 ، عدد 1 ، 2019 .
- نور الدين مزياني ، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة أرساد الدراسات الاقتصادية و الادارية ، مجلد 2 ، عدد 1 ، 2019 .

3- أطروحات الدكتوراه

- أسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، 2012-2013 .
- إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و أثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية ، و علوم التسيير ، أطروحة دكتوراة، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2020-2021.
- بوعبانه فتيحة ، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة ل م د في علوم تسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2020 . 2019 .
- بوعبانه فتيحة ؛ إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ؛ . 2019 - 2020 .
- زهير شلال ؛ أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ؛ أطروحة الدكتوراة في تسيير المنظمات، كلية العلوم

الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة أمجد بوقرة ؛بومرداس ،  
2013- 2014 .

- شلال زهير ،أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في تنفيذ العمليات  
المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه، جامعة امجد بوقرة بومرداس، 2013-2014

- عبد الكريم ماضي ، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد  
النفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية ؛ مذكرة تخرج لاستكمال  
متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص مالية المؤسسة،جامعة 8 ماي 1945 ،  
قائمة 2017 - 2018.

- عشة فاطمة ، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء  
الممارسات الدولية السليمة ، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراة  
،كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر  
3؛2021-2022 .

- التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأهمية عواري يمينة ، بن شعيب فتيحة ،  
و المتطلبات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة ابن خلدون تيارت،  
2021-2022 .

- نصيرة كير، أفاق معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ، جامعة شهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2018 .

## المخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل و تقييم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كالية لإصلاح و تحسين نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ،تستند الدراسة إلى جمع آراء و تصورات أساتذة جامعيين متخصصين في مجال المحاسبة المالية ، بحيث استخدمت الدراسة المنهج الاستبائي كأداة رئيسية لجمع البيانات ، ثم توزيع الاستبيان على عينة من الأساتذة الجامعيين في جامعة ابن خلدون - تيارت - تضمن الاستبيان مجموعة من الأسئلة المتعلقة بفهم و معرفة و تقييم الأساتذة لمعايير (IPSAS) و مدى توافقها مع البيئة المحاسبية في الجزائر .

و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها موافقة أغلبية أفراد العينة على أن نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي نتيجة عدم استجابته للتغيرات العالمية ، مع ضرورة تحديث وإجراء اصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في مختلف جوانبه القانونية و التقنية لما يتوافق مع المعايير و مراعاة في ذلك خصوصية البيئة الجزائرية بما يتضمن تكييفه مع الممارسات العالمية ، وعدم وجود فروقات في استجابات أفراد العينة.

**الكلمات المفتاحية :** محاسبة عمومية ، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام  
الإصلاح المحاسبي في الجزائر

### **abstract:**

This study aims to analyse and assess the applicability of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) to reform and improve Algeria's public accounting system. The study is based on the compilation of the opinions and perceptions of university professors specializing in financial accounting, The study used the questionnaire as the main tool for data collection and then distributed the questionnaire to a sample of university professors at Ibn Khaldoun University-Tairt. The questionnaire included a set of questions regarding the understanding, knowledge and evaluation of professors' IPSAS standards and their compatibility with Algeria's accounting environment.

The study found a series of findings, the most important of which was the approval by the majority of the sample that the public accounting system was deficient in the government's financial reporting process as a result of its failure to respond to global changes. s environment, including adaptation to global practices, and the absence of discrepancies in sample responses.

**Keywords:** public accounting, International Public Sector Accounting Standards  
accounting reforme in Algeria